

# DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Pajrok Andor

Pécs, 2023

PÉCSI TUDOMÁNYEGYETEM  
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR  
GAZDÁLKODÁSTANI DOKTORI ISKOLA

Pajrok Andor

A stratégiai költségvetés relevanciája és  
versenyképességi vizsgálata a hazai szállodaipar  
szereplőinek körében

DOKTORI ÉRTEKEZÉS

Témavezető: Prof. Dr. Bélyácz Iván  
egyetemi tanár, akadémikus

Pécs, 2023

# TARTALOMJEGYZÉK

1. BEVEZETÉS .....	1
2. FOGALMI KERETRENDSZER.....	5
2.1. A számvitel.....	5
2.1.1. A számvitel szabályozása .....	7
2.1.2. A számviteli információs rendszer .....	13
2.2. A költségek, költségelszámolás és költségszámítási modellek.....	25
2.3. Szállodaipar jelentősége és üzleti környezete .....	30
2.3.1. A szálloda fogalmi behatárolása és tipologizálása .....	31
2.3.2. A szállodaipar üzleti folyamatai .....	36
2.3.3. A szállodaipar üzleti környezetét befolyásoló trendek, folyamatok .....	37
2.4. Versenyképesség, versenydimenziók és a versenystratégiák.....	46
3. A KUTATÁSI KÉRDÉSEK ÉS SZEKUNDER KUTATÁS.....	52
4. SZEKUNDER KUTATÁS .....	54
4.1. A stratégiai szemlélet, versenystratégiák a szállodaiparban .....	54
4.1.1. Az általános versenystratégiák alkalmazása a szállodaiparban.....	58
4.1.2. A versenystratégia alkalmazását befolyásoló tényezők .....	60
4.1.3. Versenyelőny .....	63
4.1.4. Az értéklánc és a versenyelőny kapcsolata .....	65
4.2. A szállodaipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszer (USALI) .....	68
4.2.1. A belső jelentések alapját képező felelősségi központok.....	71
4.2.2. A külső érdekeltek számára készítendő számviteli beszámoló az USALI rendszerében .....	72
4.3. A szállodaipar számviteli információs rendszere.....	75
4.3.1. A felelősség elvű számvitel és a CVP modell mint az USALI teljesítményértékelésének alapja .....	80
4.3.2. Az általános költségek allokálásának kérdésköre az USALI rendszerében ..	82
4.3.2.1. A költségfelosztást segítő tényezők (vetítési alapok).....	84
4.4. A fix költségek újraértelmezése a válság idején .....	88
4.5. A hagyományos költségszámítási eljárások korlátai.....	91
4.6. Stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása a szállodaiparban.....	94
4.6.1. Tevékenység alapú költségszámítás (Activity Based Costing – ABC).....	97
4.6.2. A célköltség-számítás (Target Costing - TC).....	104
4.6.3. Teljes körű minőségirányítás (Total Quality Management – TQM).....	109
4.6.4. Életciklusköltség-számítás (Life-Cycle Costing – LCC) .....	114
4.6.5. A környezeti költség-számvitel (Environmental Accounting – EA) .....	116
4.6.6. Benchmarking.....	120
4.7. A korszerű eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők .....	122

4.8. Alkalmazott teljesítménymutatók.....	123
4.8.1. A pénzügyi teljesítményindikátorok.....	125
4.8.2. A nem pénzügyi teljesítményindikátorok szerepe .....	126
4.8.3. A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a teljesítmény közötti kapcsolat .....	127
4.9. A COVID-19 hatása a hazai ágazatra a kormányzati intézkedések tükrében ....	129
5. A PRIMER KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS HIPOTÉZISEK .....	136
5.1. Igazolandó hipotézisek .....	136
6. AZ EMPIRIKUS KUTATÁS EREDMÉNYEI .....	143
6.1. A válaszadók jellemzői.....	144
6.2. Alkalmazott költség számvitel, az önköltség számítás gyakorlata.....	153
6.3. A stratégiai számviteli eljárások alkalmazása a hazai szállodaiiparban.....	159
6.4. A hipotézisek vizsgálata .....	163
6.4.1. A stratégiai számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők .....	163
6.4.2. A korszerű költség számítási eljárások alkalmazásának hatása a költség gazdálkodásban .....	166
6.4.2.1. A Belak-modell szerinti vizsgálat eredménye.....	170
6.4.3. Követett versenysztratégiák.....	173
6.4.4. A stratégiai vezetői számvitel és a pénzügyi mutatók közötti kapcsolat .....	175
6.4.5. A stratégiai vezető számvitel és a nem pénzügyi indikátorok közötti kapcsolat .....	182
7. ÖSSZEGZÉS ÉS TÉZISEK.....	188
7.1. A hipotézisek értékelése, tézisek .....	188
7.2. Új és újszerű tudományos eredmények .....	196
7.3. További kutatási területek, irányok .....	199
Felhasznált irodalom .....	201
Mellékletek.....	229

## Táblázatok jegyzéke

1. táblázat: Összefüggések a döntések és a számviteli adatok között.....	15
2. táblázat: A szállodaipar értékláncát alkotó tevékenységek.....	67
3. táblázat: Az IAS 14 és a SFAS 131 szegmensek szerinti jelentések összevetése .....	74
4. táblázat: A különböző szintű vezetők információs elvárásai a szállodaiparban.....	77
5. táblázat: A számviteli információs alrendszerek által követendő folyamatok és tevékenységek köre (tevékenységi körönként) .....	79
6. táblázat: Közvetett költségek felosztására alkalmazandó vetítési alapok költségtípusokként .....	86
7. táblázat: A recesszió időszakára jellemző költséggazdálkodás .....	89
8. táblázat: A stratégiai számviteli eszközök, eljárások csoportosítása .....	95
9. táblázat: A TQM alkalmazásából származó előnyök és azok bevezetésének nehézségei a szállodaiparban.....	112
10. táblázat: A szállodaipar teljesítményét vizsgáló kutatások csoportosítása alkalmazott indikátorok szerint .....	123
11. táblázat: A szálloda pénzügyi indikátorainak alakulása a világ különböző régióiban (2019–2020 között).....	130
12. táblázat: A hazai és szomszédos országok szállodaiparának teljesítménye (2019-2020 között) .....	131
13. táblázat: A hazai szállodaipar teljesítményének alakulása minőségi osztályonként (2014–2019 között).....	132
14. táblázat: A hazai szállodaipar teljesítményének alakulása minőségi osztályonként (2020. január-augusztus).....	132
15. táblázat: Az empirikus kutatás kérdőívének felépítése .....	141
16. táblázat: A kérdőívet kitöltők pozíciója.....	145
17. táblázat: A mintabeli sokaság státuszának megoszlása .....	145
18. táblázat: Az MSZÉSZ tagsággal bíró szállodák és a felmérésben résztvevő egységek területi megoszlása és minősítése (2017. január).....	147
19. táblázat: A mintabeli sokaság főtevékenységének TEÁOR szerinti megoszlása ...	148
20. táblázat: A mintabeli sokaság szobakapacitásainak megoszlása .....	149
21. táblázat: A mintabeli sokaság kínálati portfóliója .....	149
22. táblázat: Az alkalmazott számviteli beszámolók típusa és jellemzői (2016-os és 2020-as években) .....	150

23. táblázat: A méretbeni mutatók alakulása (2016-os és 2019-es években).....	151
24. táblázat: A méretbeni mutatók alakulása (2019-es és 2020-as években).....	152
25. táblázat: A költségek követésének területei (több válaszadási lehetőség) .....	154
26. táblázat: Az alkalmazott költségszámvitel jellemzése .....	155
27. táblázat: Az alkalmazott költségszámvitel és a döntéshozatal kapcsolata .....	156
28. táblázat: A költségszerkezeten belül az általános költségek megoszlásának aránya .....	156
29. táblázat: Az általános költségek átlagos szintjének alakulása a szálloda minősítésének függvényében .....	157
30. táblázat: Az általános költségek felosztásánál alkalmazott gyakorlat (több válaszadási lehetőség) .....	157
31. táblázat: Az általános költség allokálása során alkalmazott vetítési alap (több válaszadási lehetőség) .....	158
32. táblázat: Az önköltségszámítás gyakorlata és korlátai (több válaszadási lehetőség)	159
33. táblázat: A költséggazdálkodás módszertanának gyakorlata a hazai szállodaipar szereplőinek körében.....	160
34. táblázat: A mintabeli sokaságból a korszerű eljárást alkalmazó egységek sorszámai és az alkalmazott módszertan(ok).....	162
35. táblázat: A stratégiai számvitel eljárások alkalmazása a vizsgálatba vont tényezők függvényében (megoszlási gyakoriság) .....	165
36. táblázat: Az alkalmazott stratégiai számvitel eljárások alkalmazása és a befolyásoló tényezők közötti kapcsolat vizsgálatának eredménye.....	165
37. táblázat: Alkalmazott versenytényezők és versenystratégiák .....	167
38. táblázat: A stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a ROA, ROE, EVA mutatók alapján történt besorolás gyakorisága 2016–2019 közötti időszakban, illetve a 2020-as évben.....	180
39. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók és a ROA, ROE, EVA mutatók (2016–2019 közötti időszak, illetve a 2020-as évben).....	181
40. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a nem pénzügyi indikátorértékek eloszlásának gyakorisága (2018. április és 2021. július) .....	184
41. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a jellemzők piaci megítélése közötti kapcsolat vizsgálata (2018. április és 2021. július).....	185
42. táblázat: A vizsgált hipotézisek verifikálásának eredményei.....	195

## Ábrajegyzék

1. ábra: Az értekezés tartalmi keretének felépítése.....	4
2. ábra: A komplex számvitel rendszer modell – mátrix formátum .....	6
3. ábra: A számviteli információ általános áramlása .....	8
4. ábra: A számviteli információ hierarchiája a FASB szerint .....	11
5. ábra: A számvitel területei .....	14
6. ábra: A vezetői számvitel döntéstámogatásának változása a digitális kultúrában .....	21
7. ábra: A pénzügyi, vezetői és költségvetés kapcsolata a belső elszámolási rendszerben .....	23
8. ábra: A szálloda tevékenységei .....	36
9. ábra: Az ICT rendszerek alkalmazása az OECD országok szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás ágazatában, valamint a nemzetgazdaságon belül (%-os arány) .....	41
10. ábra: Porter általános versenystratégiái .....	50
11. ábra: Az alkalmazott versenystratégiát befolyásoló tényezők köre a szállodaiiparban .....	62
12. ábra: Az USALI szabályozási keretének evolúciója.....	70
13. ábra: A szálloda mint felelősségi központ .....	71
14. ábra: Szegmensek szerinti jelentés a nemzetközi számviteli sztenderdekben – IFRS .....	73
15. ábra: Az általános költségek allokálásának sémája az USALI alapján .....	83
16. ábra: A környezeti költségek csoportosítása.....	117
17. ábra: Az alkalmazott költségvetési rendszer eredete .....	154
18. ábra: A költségek követésének módja (több válaszadási lehetőség) .....	155
19. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2019 között) .....	169
20. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2020 között) .....	170
21. ábra: A felmérésben résztvevők ráfordításszerkezetének megoszlása (2015–2020 között, %-ban).....	171
22. ábra: A stratégiai vs. hagyományos költségvetési eljárást alkalmazók ráfordításszerkezetének alakulása (2015–2020 között, %-ban).....	172
23. ábra: A felmérésben résztvevők részcsoportjainak képzési ismerve .....	176

## Rövidítések jegyzéke

ABC	Activity Based Costing, Tevékenység alapú költségelszámolás
AIA	American Institute of Auditors, Amerikai Egyesült Államok Könyvvizsgálói Intézete
B2C	Business-to-Consumer, Vállalkozástól vásárlóig (értékesítés)
CODM	Chief Operating Decision Maker, Gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója
COVID-19	Coronavirus disease, Koronavírus járvány
CPA	Customer Profit Analyses, Ügyfél-jövedelmezőség elemzés
CRM	Customer-Relation Management, Vendég-kapcsolat menedzsment
CRS	Computer Reservation System, Számítógépes Foglalási Rendszer
EHMA	Environmental Hotel Management Accounting, Szállodaipar környezeti vezetői számvitele
EPA	Environmental Protection Agency, Amerikai Egyesült Államok Környezetvédelmi Ügynöksége
ERP	Enterprise Resource Planning, Vállalkozás Erőforrás Tervezése
FASB	Financial Accounting Standard Board, Pénzügyi Számviteli Sztdenderd Bizottság
GDP	Gross Domestic Product, Bruttó hazai össztermék
GDS	Global Distribution System, Globális Disztribúciós Rendszer
IAS	International Accounting Standards, Nemzetközi Számviteli Sztdenderdek
IASB	International Accounting Standard Board, Nemzetközi Számviteli Sztdenderd Tanács
IASC	International Accounting Standard Committee, Nemzetközi Számviteli Sztdenderd Bizottság
ICT	Information Communication Technology, Információ-kommunikációs technológia
IFRS	International Financial Reporting Standards, Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Sztdenderdek
JIT	Just in Time, Éppen-időben-elv termelési eljárás
KSH	Központi Statisztikai Hivatal
NAFTA	The North American Free Trade Agreement, Észak-Amerikai Szabadkereskedelmi Egyezmény



OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development, Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet
PMS	Property Management System, Kapacitáskezelő Rendszer
SFAS	Statement of Financial Accounting Standard, Jelentés a pénzügyi számviteli sztenderdekről
TC	Target Costin, Célköltség-számítás
TQM	Total Quality Management, Teljes körű minőségirányítás
USALI	Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, Szállodaipar egységes számviteli rendszere
US GAAP	United States General Accepted Accounting Principles, Amerikai Egyesült Államok Általánosan Elfogadott Számviteli Alapelvek
UNWTO	World Tourism Organization, Turisztikai Világszervezet
VE	Value engineering, Értéktervezés
WTTC	World Travel & Tourism Council, Utazási és Turisztikai Világtanács

## Köszönetnyilvánítás

Elsőként köszönettel tartozom témavezetőmnek Prof. Dr. Bélyácz Iván professzor úrnak, akinek szakmai és emberi példamutatása meghatározó volt abban, hogy kutatói pályára lépjek. Köszönöm, hogy a Gazdálkodástani Doktori Iskola vezetőjeként lehetővé tette, majd a kutatói munkám mentorálásával, szemléletem formálásával támogatta, elősegítette jelen tanulmány elkészültét. Külön köszönöm, hogy a hosszúra nyúlt kutatómunka ellenére kiállt mellettem, biztatása, ösztönzése erőt adott a nehézségek és kihívások leküzdéséhez.

Köszönettel adózom dr. Gubán Pál † (postumus) munkatársnak, barátnak, aki ráirányította figyelmem a kutatási területre. Tanár úr segítőkészsége és széleskörű kapcsolatrendszere hozzájárult az értekezés empirikus részét jelentő kutatómunka elvégzéséhez.

Köszönettel tartozom a PTE Közgazdaságtudományi Kar munkatársának, dr. Budai Eleonórának a szakmai beszélgetések során nyújtott építő jellegű és gondolatébresztő javaslataiért, támogatásáért. Köszönet az Eötvös József Főiskola vezetésének, munkatársainak, akik türelemmel és megértéssel voltak a mindennapok során. A Főiskola támogatásával megvalósult publikációs tevékenységem, konferenciákon való részvételeim és előadásaim elősegítették a kutatás nemzetközi beágyazását.

Köszönöm az előopponensek észrevételeit, javító szándékú kritikai megjegyzéseit. Köszönettel tartozom a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetsége vezetőinek, régióvezetőinek, különösen Schmidt Ferenc régióigazgató úrnak. Ugyancsak köszönet illeti a szakmai szövetség tagszállodáit, akik válaszaikkal elősegítették a hazai ágazat feltáró kutatásának megvalósulását.

Végül, de nem utolsó sorban köszönöm Szüleim odaadó szeretetét és folyamatos támogatását, Nővéremnek és családjának biztatását.

# 1. BEVEZETÉS

A disszertációm kutatási témája a gazdaságtudomány több részterületét érinti, különös tekintettel a számvitel, a menedzsment és a marketing tudományterületek, de érintőlegesen megjelenik a termelési-szolgáltatási folyamatok menedzsmentje is. Ez a multidiszciplináris megközelítés széles körű szemléletet, a tudományterületek közötti kapcsolatok azonosítását, feltárását követeli meg.

Az értekezésemben a számvitel részterületeként a vezetői számvitel módszertani apparátusának alkalmazását vizsgálom a hosszú távú vezetői döntések hatásának, azaz a permanens vállalati működés eredményességének a tükrében. A kutatás a nemzetközi viszonylatban az egyik legdinamikusabb fejlődést elérő gazdasági ágazatra, a turizmusra, azon belül is a szállodaiparra fókuszál.

A hektikusan változó üzleti környezet kihívásainak való megfelelés, azaz a versenyképesség növelésére való törekvés miatt a számvitel által szolgáltatott, a menedzsment döntéseihez felhasználható adatok köre felértékelődik. A számvitelből származó adatokat olyan módon és olyan alkalmazott eljárások segítségével kell előkészíteni, feldolgozni, hogy azok sokoldalúan, világosan és érthetően álljanak rendelkezésre a különböző elemzésekhez. A vállalatok sajátos tevékenységeire, jellemzőire szabott és működtetett számviteli információs rendszerből kinyerhető információk állnak a döntéstámogatás szolgálatában. A számvitel azon területét, mely a vezetői döntések információs igényeinek való megfelelést tekinti feladatának, belső vagy vezetői számvitelnek nevezzük.

A szállodaipar szereplőinek összetett üzleti folyamatai felett a koordinálás pontos, érthető és időszerű információk rendelkezésre állását követeli meg a vezetői döntések támogatásához. A számviteli információs rendszer által előállított információk a különböző szervezeti egységek, tevékenységi körök, illetve a hierarchia különböző szintjén lévő döntéshozók erőforrásaként hasznosul.

A dolgozatom fókuszában a szállodaipar hektikusan változó globális gazdasági környezete és összetett gazdasági folyamata feletti ellenőrzést, koordinálást és irányítást elősegítő stratégiai vezetői számvitel áll. Ezen belül az eszköztárát jelentő költségszámítási eljárások jelentőségét, illetve alkalmazásából származó hatásokat vizsgálom a hazai szállodaipar szereplőinek körében. Mivel a szakirodalmi források kiemelik, hogy a stratégiai vezetői számvitelt és eszköztárát a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszere hívta életre a hosszútávú

következményekkel bíró döntések támogatása céljából, így az elemzésem az ágazat szempontjából két jól elkülöníthető – konjunktúra és válság – időszakra terjed ki.

A magyar kormány 2017 októberében a „Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030” című dokumentum<sup>1</sup> elfogadásával stratégiai szintre emelte a turizmus ágazatát. A megfogalmazott célok között szerepelt, hogy 2030-ra a magyar turizmus GDP-hez való hozzájárulása 16%-ra növekedjen. Emellett elérendő célként határozta meg, hogy 2030-ra a kereskedelmi szálláshelyeken megduplázódjon a vendégéjszakák száma, a fejlesztéseknek köszönhetően pedig 1.000 szállás- és vendéglátóhely újuljon meg. E stratégia megvalósításához a Kisfaludy Turisztikai Fejlesztési Program Szálláshelyfejlesztési Konstrukciója keretében 574,6 milliárd forint hazai költségvetési forrást és 262,18 milliárd forint uniós fejlesztési forrást társítottak, mely egyaránt elérhető a kis- és a nagyvállalatok számára (ÁSZ, 2021).

A központi intézkedés ellenére viszonylag kevés releváns információ áll rendelkezésre a hazai szálláshely-szolgáltatók stratégiai szemléletéről, a követett versenystratégiáikról, a gyorsan változó, bizonytalan üzleti környezethez való alkalmazkodást elősegítő döntéstámogató eljárások köréről.

Ugyanakkor a szállodaiiparban érintettek egyre élénkebb versenykörnyezettel és hektikusan változó üzleti környezettel szembesülnek. A globális üzleti környezet megváltozása, a felgyorsult technikai és technológiai fejlődés, a termékek, szolgáltatások életciklusainak rövidülése, a homogén termékszerkezet feladásának kényszere, napjaink globális mértéket öltő járványhelyzete (COVID-19) és automatizációs kényszere (szállodaiipari forradalom 5.0) a piacon maradás érdekében még teljesebb és részletesebb információs kényszert támaszt a szálloda egésze, illetve tevékenységi körök, részlegek vezetői elé.

Az értekezés által követett szállodaiipari gyakorlati szakmai specifikumokat alkalmazott megközelítés rávilágít a szakirodalmi források által nevesített stratégiai vezetői számviteli eljárások szállodaiipari sajátosságaira és jelentőségére, továbbá kitér a módszertani apparátus alkalmazását befolyásoló szervezeti tényezők körére.

A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és az eredményesség közötti kapcsolat vizsgálatánál a pénzügyi teljesítménymutatók mellett a napjainkban még

---

<sup>1</sup> A Kormány 2021. május 31-én fogadta el a Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030 – Turizmus 2.0 c. dokumentumot, amit az első kiadvány felhalmozott tapasztalatai és a COVID-19 járvány által előidézett helyzet indokolt. A megújult dokumentumban a stratégia irányainak újragondolásával eddig nem érintett területek stratégiába való beemelése valósul meg (pl. egészségturizmus, vallásturizmus).

kevésbé kutatott ún. nem pénzügyi indikátorok köre is bevonásra került. Az elemzés a nem pénzügyi indikátorok tekintetében a nemzetközi kutatásokkal koherens fogyasztó-orientált szemléleten alapuló vevői értékelésre fókuszált.

A kutatás célja a vezetői számvitel részterületét alkotó stratégiai költségszámítási eljárások versenyképességi és eredményességi elemzése a hazai szállodaipari vállalkozások körében. A globális verseny előretörésével a számvitel tradicionális pillérein nyugvó költségszámítási, költségszámítási eljárások elterelik a vezetők figyelmét a lényeges dolgokról, képtelenek torzulásmentesen megjeleníteni a szervezetek folyamatait, kínálati portfólióit, technológiáit és versenykörnyezetét. Az 1980-as évek elején merült fel az igény a stratégia és a vezetői számvitel összekapcsolására, melyek révén korszerű költségszámítási eljárások születtek a döntéshozatal, a hosszútávú eredményesség és értékteremtő képességek támogatására. A stratégiai vezetői számviteli eljárások jövőorientált szemlélete ugyanakkor elősegíti a vállalkozás külső (globális, makro) környezeti változásokhoz való alkalmazkodásának a képességét.

A dolgozat felépítésénél követett gyakorlatot a *1. ábra* szemlélteti.

A bevezetést követően a dolgozat 2. fejezetében a kutatás során alkalmazott fogalmi keretrendszer egyértelmű azonosítása érdekében a szakirodalmi források áttekintésére kerül sor. A 3. fejezet az alkalmazott kutatási módszertant ismerteti, illetve a kutatási kérdéseket gyűjti csokorba. A dolgozat 4. fejezete a kutatási terület ágazatspecifikus nemzetközi irodalmának áttekintéséről számol be. A szekunder kutatás feltárja az ágazatspecifikus folyamatok nemzetközi vetületét. Bemutatja a stratégia, versenystratégia ágazati értelmezését és követendő versenystratégiai tipológiákat. Ezt követi a szállodaipar számára közzétett egységes számviteli ajánlás (USALI) elvi keretének bemutatása. Az USALI szabályozási környezetének evolúciós megközelítése egyrészt segítségül szolgál a külső érdekeltek – hitelezők, adóhatóság stb. – számára elkészítendő számviteli beszámoló tartalmi keretének, illetve a nemzetközi számviteli standardok szabályozási környezetéhez való „illeszkedésének” tárgyalásához. Másrészt lehetőséget ad a vezetői számvitel működési keretét adó belső érdekeltek – pl. tulajdonosok, vezetők – számára javasolt egységes kimutatások, jelentések feltárására. A fejezet kitér a költségek vezetői döntésekben betöltött szerepének, a felelősségi központok vezetői által alkalmazott költséginformációk, illetve a költséggazdálkodás szerepére. Rámutat a stratégiai vezetői számvitel jelentőségére, az ágazatban alkalmazandó korszerű eljárások gyakorlati tapasztalataira. Továbbá tárgyalja a korszerű eljárások alkalmazása és a teljesítménymutatók közötti kapcsolat feltárására irányuló

szekunder kutatás eredményeit. Az értekezés 5. fejezetében a szekunder kutatás eredményei alapján megfogalmazásra kerülnek a vizsgálandó hipotézisek, melyet az empirikus kutatás adatainak feldolgozása során alkalmazott statisztikai módszertani keret ismertetése követ. A dolgozat gerincét a 6. fejezet adja, ahol sor kerül a hipotézisek verifikálására, illetve a hazai ágazati szereplők költséggazdálkodására irányuló feltáró kutatás eredményeinek ismertetésére. A dolgozat 7. fejezete tartalmazza a megfogalmazott téziseket, a kutatás új és újszerű eredményeit, illetve felvázolja a jövőbeni kutatási irányokat.

## 1. ábra: Az értekezés tartalmi keretének felépítése

<b>1. fejezet</b>							
BEVEZETÉS							
A kutatás megfogalmazása, a kutatási terület lehatárolása, az értekezés tartalmi keretének felosztása							
<b>2. fejezet</b>							
FOGALMI KERETRENDSZER							
Számviteli rendszer	Számvitel szabályozása	A számviteli információs rendszer	Vezetői számvitel	Költségek fogalma, költségszámítás, költségszámítási modellek	A szálloda fogalmi behatárolása, üzleti folyamatai, az ágazatot befolyásoló tényezők	Versenyképesség, versenysztratégiák a szállodaiparban	
<b>3. fejezet</b>							
KUTATÁSI KÉRDÉSEK ÉS A SZEKUNDER KUTATÁS MÓDSZERTANA							
Kutatási kérdések				Kutatás kerete			
<b>4. fejezet</b>							
SZEKUNDER KUTATÁS							
Stratégiai szemlélet, versenysztratégiák a szállodaiparban	Az USALI keretrendszere	A szállodaipar számviteli információs rendszere	A fix költségek újraértelmezése a válság időszakában	A hagyományos költségszámítás korlátai	A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása a szállodaiparban	Pénzügyi és nem pénzügyi teljesítménymutatók a szállodaiparban	A COVID-19 hatása és kormányzati intézkedések
<b>5. fejezet</b>							
A PRIMÉR KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS A HIPOTÉZISEK MEGFOGALMAZÁSA							
Hipotézisek				Primer kutatás módszertana			
<b>6. fejezet</b>							
EMPIRIKUS KUTATÁS							
A minta és jellemzése		Empirikus kutatás eredményei			Hipotézisek verifikálása		
<b>7. fejezet</b>							
ÖSSZEGZÉS, TÉZISEK							
A megfogalmazott tézisek		Új és újszerű eredmények			Jövőbeni kutatási irányok		

*Forrás: saját szerkesztés*

## 2. FOGALMI KERETRENDSZER

Az értekezést a fogalmi keretrendszer tisztázásával kezdem. A kutatásom több tudomány határterületének érintése miatt multidiszciplináris megközelítést igényel. Szükséges a kutatásom alapját képező számvitel, valamint ezen belül a kutatás fókuszába állított vezetői számvitel értelmezése.

A számviteli rendszer keretében valósul meg a vállalat tevékenysége által előállított hozzáadott érték rögzítése, mérése. Ebből a szempontból szükséges a számviteli rendszer, ezen belül a költségek értelmezése, szerepének tisztázása. A kutatás alapját az élénk versenykörnyezettel jellemezhető szállodaiipar jelenti, ami megköveteli a szállodaiipar aktorainak, üzleti folyamatainak, valamint a versenyképességének értelmezését.

A fogalmi keretrendszer az átfogó hazai és nemzetközi szakirodalom áttekintése segítségével került megalapozásra. A szekunder kutatás célja, hogy összegezze és rendezze a kutatási terület alapjait képző ismeretanyagot, továbbá feltárja, beazonosítsa és keretbe helyezze a kutatás részterületeinek kapcsolatrendszerét.

### 2.1. A számvitel

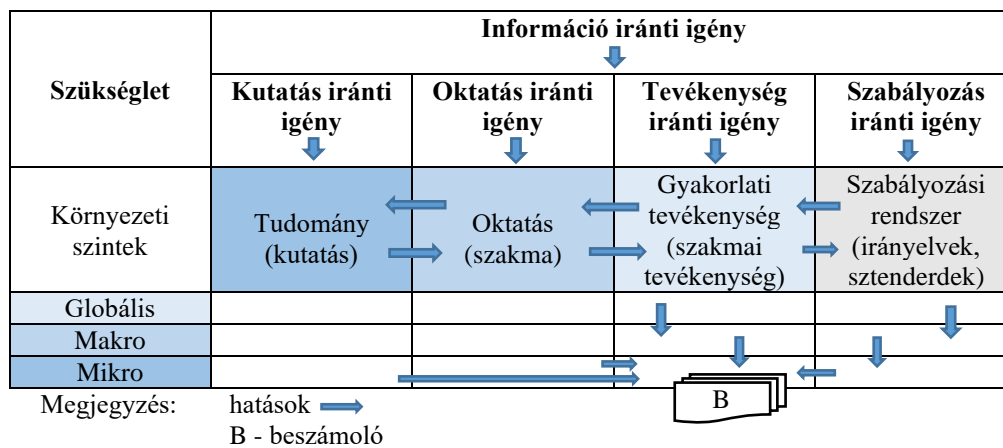
A számvitel megjelenése az ember információ iránti igényének tulajdonítható. Információnak nevezhetünk minden olyan a belső vagy külső környezetünket érintő új ismeretet (adat, kód, jel), mely közvetlenül vagy feldolgozás, elemzés, értékelés révén hatással van a döntéshozatalunkra (Papp, 1999). A számviteli információk alatt a vállalkozás számviteli rendszerében rögzített információknak a halmazát értjük (Budai, 2006).

A számvitel rendszerszintű, komplex modelljének felállítására Budai (2007a) vállalkozott. A rendszerszemléleti megközelítése nem csak az egészet, hanem az egész elemeit és a köztük fennálló kapcsolatot teszi az elemzése tárgyává. A koncepció az elemek összetartozó csoportját tekinti rendszernek, míg a rendszeren kívüli elemek képezik a rendszer környezetét. A rendszeren belül a rendszer elemei további rendszerekbe rendeződhetnek, melyeket alrendszereknek nevez.

Minden információs rendszer rendelkezik adatfeldolgozási és döntési alrendszerrel. Az adatfeldolgozási alrendszerben történik a működéshez, irányításhoz szükséges információk megszerzése, rögzítése, tárolása, feldolgozása és továbbítása. Az alrendszerből kinyert információk segítségével a rendszer működésébe, folyamataiba való beavatkozást a döntési alrendszer végzi el.

Budai (2007a) modelljében a számvitelt mikro, makro és globális szinten értelmezi. Mikro szinten a gazdálkodó egységek szintjét érti, a makro szint jelenti a nemzetgazdasági szintet, míg globális szinten a nemzetgazdaságokon túlnyúló, azaz a nemzetközi értelmezés jelenik meg. Minden szinthez négy értelmezési vetületet rendelt: gyakorlat, oktatás, szabályozás és kutatás.

## 2. ábra: A komplex számvitel rendszer modell – mátrix formátum



Forrás: Budai et al. (2021, 119. p.) 1. ábrája

Alapmodelljének későbbi átdolgozásában (2. ábra) a szintek és az értelmezési vetületek közötti kölcsönhatások tükrében mikro szinten, gyakorlati tevékenység eredményeként, azaz a komplex rendszer sajátos részeként azonosítja a számviteli beszámolót.

Sztanó (2022) a számvitelt mikro szinten, mint tájékoztatási és gyakorlati tevékenység értelmezi. Tájékoztatási eszközként tájékoztat a vállalkozás vagyonáról, annak változásáról, valamint a vagyon hasznosításának eredményességéről. Gyakorlati tevékenységként a számvitel, mint információ előállító szerepkörben jelenik meg, miszerint „figyeli, méri és feljegyzzi a vagyon mozgását, változását, az eredmény alakulását” (Sztanó, 2022. 15. p.).

Mint ahogyan az az említett két szerző számviteli értelmezésében, megközelítésében is megjelenik, a számvitel meghatározó szerepet „kölcsonöz” a számviteli beszámolónak. A számviteli beszámoló a vállalati számviteli tevékenység terméke, mely objektív információt szolgáltat a gazdálkodó, vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. Ebben a tekintetben a számvitel, mint információs rendszer jelenik meg.



A számviteli információs rendszer alatt a már említett két egymással szorosan együttműködő részrendszert érthetünk. A számviteli információs rendszer adatfeldolgozási alrendszere tartalmazza mindazon gyakorlati tevékenységek, alkalmazott módszertanok, bizonylatok és eszközök felhasználásának a körét, melyek során a gazdasági események megfigyelése, mérése, feljegyzése, feldolgozása megvalósul. Továbbá magába foglalja az alkalmazott bizonylatok megtervezését, használatuk szabályozását, azaz a bizonylati rendet. Az információs rendszer döntési részrendszere a döntések előkészítését, megalapozását támogatja. A számviteli információs rendszer kiszolgálja a vállalkozás vezetőit, tulajdonosait és a felügyeleti szerveket. A számvitel nem rendelkezik önálló döntési jogosultsággal, hanem a vállalaton belül funkcionális területként jelenik meg (Budai, 2007a).

### **2.1.1. A számvitel szabályozása**

A számvitel termékéből, a beszámolókból kinyerhető információk objektivitásának elemzéséhez Budai (2007a) komplex rendszerének szabályozási vetületét hívhatjuk segítségül. Mégpedig a számvitel értelmezési szintjeinek integrált nézetéhez fordulhatunk. Azonban mielőtt ezt megtennénk, szükséges a beszámoló információs tartalmára vonatkozó érdekekről, információs elvárásokról egy rövid kitérőt tenni.

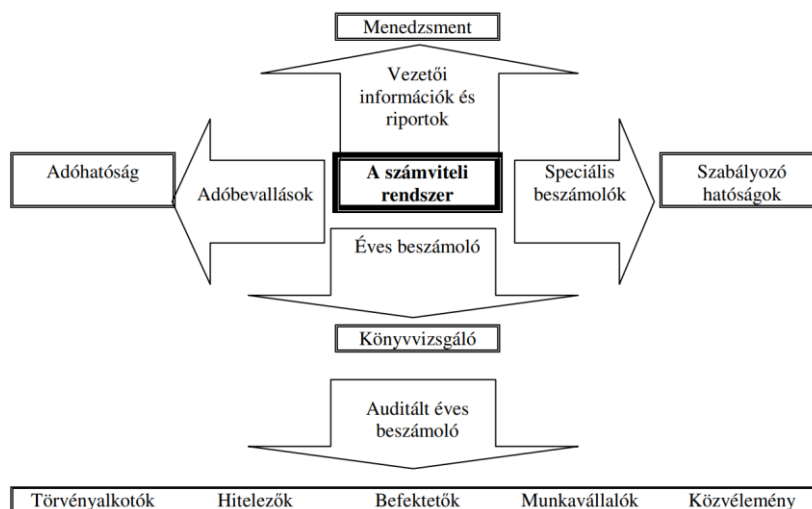
A számviteli beszámoló felhasználói eltérő információigénnyel jelennek meg, így a számvitel szabályozásának a feladata az eltérő érdekek összehangolása. Budai (2007a) a számviteli információk áramlásának négy fő irányát hangsúlyozza. Az irányok közül három, jelesül az érdekeltek (törvényalkotók, befektetők, tulajdonosok) felé, az adóhatóság felé és a szabályozó hatóság felé áramló információk köre esik a szabályozások „áldozatává”. Míg a vezetőség felé szolgáltatott információk körét a szabad információk alkotják (3. ábra).

A számviteli beszámoló információs tartalmának szabályozása a 3. ábra függvényében a determinált információk köréhez köthető, azaz a vállalkozás külső érdekeltjei számára „áramoltatott” információk tartalmi szabályozását jelenti. A számvitel szabályozási keretének ezen megkülönböztetése vezetett a külső (pénzügyi) és a belső (vezetői) számviteli területek elkülönüléséhez.

Visszatérve Budai (2007a) modelljéhez – annak globális szintű szabályozási vetületéhez – elmondható, hogy nemzetközi szinten a számvitel szabályozásának mechanizmusát a pénz- és tőkepiacok globalizációs folyamata gyorsította fel a 20. század

utolsó negyedében. A befektetői döntések megalapozása érdekében igény jelentkezett a nemzeti szabályozás összehangolására, a számvitel „közös nyelv”-ének megalkotására.

### 3. ábra: A számviteli információ általános áramlása



*Forrás: Budai (2007a, 36. p.) 10. ábrája*

A globális szabályzatok alatt a szakirodalom a Nemzetközi Számviteli Sztenderd Tanács (International Accounting Standard Board, IASB) által megfogalmazott sztenderd rendszert, illetve az Amerikai Egyesült Államok Általánosan Elfogadott Számviteli Alapelvek (US GAAP) rendszerét érti.

1973. június 29-én Londonban 9 ország részvételével<sup>2</sup> alakult meg az IASB jogelődje a Nemzetközi Számviteli Sztenderd Bizottság (IASC). Az IASC feladatköréeként fogalmazódott meg, hogy kidolgozza a számviteli sztenderdek minőségi, érthető és betartandó rendszerét, azaz a Nemzetközi Számviteli Sztenderdek (International Accounting Standards, IAS), illetve jogutódjaként 2001-től a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolóképzítési Sztenderdek (International Financial Reporting Standards, IFRS) rendszerét.

Az Amerikai Egyesült Államokban 1972-ben alakult meg a Pénzügyi Számviteli Standard Bizottság (Financial Accounting Standard Board, FASB), melynek létrejöttével átvette az Amerikai Egyesült Államok Könyvvizsgálói Intézetétől (American Institute of Auditors, AIA) az általánosan elfogadott számviteli alapelvek 1930-tól végzett fejlesztésének a feladatát.

<sup>2</sup> Alapító országok: Ausztrália, Németország, Franciaország, Japán, Kanada, Mexikó, Hollandia, Amerikai Egyesült Államok, Egyesült Királyság (*szerezői kiegészítés*).

Az Európai Gazdasági Közösségben 1971-ben vetődött fel a tagállamok számviteli szabályozásának „harmonizálása”. Mivel a beszámolóra vonatkozó keretjellegű közösségi jogszabályként megfogalmazott irányelvek<sup>3</sup> továbbra is jelentős mozgásteret adtak a nemzeti gyakorlatnak, ezért azok továbbra sem voltak összehasonlíthatók. Jelentős változás 2002-ben történt, mikor az Európai Bizottság uniós rendeletben kötelezte a tőzsdei társaságokat a konszolidált beszámolók elkészítésénél (7. számú irányelv) az IFRS-ek használatára. A rendelet 3 évvel később, azaz 2005-től vált kötelező érvényűvé. Ugyanakkor lehetővé tette a tagállamok részére, hogy előírják vagy megengedjék a társaságok számára a nemzetközi számviteli sztenderdek alkalmazását az éves beszámoló elkészítésénél is (4. számú irányelv).

Makro szinten az Európai Unió többszintű számviteli szabályozása lehetőséget biztosít a tagállamok számára szakmai érdekeik érvényesítésére. Európában megkülönböztetjük a precedensjog (esetjog) és a kodifikált (kontinentális) jogrendszert. Előbbi az angolszász országok gyakorlatára jellemző, ahol a számviteli szabályozás szakemberek alkotta sztenderdek vagy ajánlások formájában jelenik meg. A társaság által követett sztenderdek viszonylag rugalmas alkalmazása, azaz a „helytelen” tevékenység elkerülésének szabályozása. Utóbbi esetben a nemzetgazdasági szinten meghozott törvények vagy egyéb jogszabályok által írják elő a beszámolóképzési szabályokat.

A tagországok számviteli szabályozása igen változatos képet mutat. Az Európai Unió a gazdasági térség versenyképességének növelése érdekében az IFRS-ek alkalmazását szorgalmazza.

Magyarországon a számvitelt a 2000. évi C. törvény szabályozza, melynek alap gondolata szerint *„A piacgazdaság működéséhez nélkülözhetetlen, hogy a piac szereplői számára hozzáférhetően, döntéseik megalapozása érdekében mind a vállalkozók, mind a nem nyereségorientált szervezetek, valamint az egyéb gazdálkodást folytató szervezetek vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről és azok alakulásáról objektív információk álljanak rendelkezésre.”* A jogszabály a döntéshozatal szempontjából hangsúlyozza az objektív információ fontosságát, amit a 4. § (2) bekezdésének értelmében a beszámólótól vár el, mégpedig úgy, hogy a gazdálkodó vagyonáról, annak összetételéről, pénzügyi helyzetéről és tevékenységének eredményéről

---

<sup>3</sup> Számvitel szabályozása tekintetében az alábbi irányelvek jelennek meg az EU szabályozási körében: 4. számú Társasági jogi irányelv: A gazdasági társaságok éves beszámolójáról (78/660/EGK); 7. számú Társasági jogi irányelv: A konszolidált éves beszámolóról (83/349/EGK); 8. számú Társasági jogi irányelv: A számviteli beszámolók felülvizsgálatával megbízott személyek működésének engedélyezéséről (86/635/EGK).

megbízható és valós összképet kell adni. A számviteli beszámoló a vele szemben támasztott követelmény – valós és megbízható összkép – kielégítésének érdekében a számviteli alapelveket hívja segítségül. A számviteli alapelveket – az általános alapelvből – a vállalkozás folytatásának elvéből vezetik le és három csoportra bontják:

- tartalmi elvekre (teljesség, valódiság, óvatosság, összemérés),
- formai elvekre (világosság, folytonosság, következetesség), valamint
- kiegészítő elvekre (egyedi értékelés, bruttó elszámolás, időbeli elhatárolás, tartalom elsődlegessége a formával szemben, lényegesség, költség-haszon összevetése).

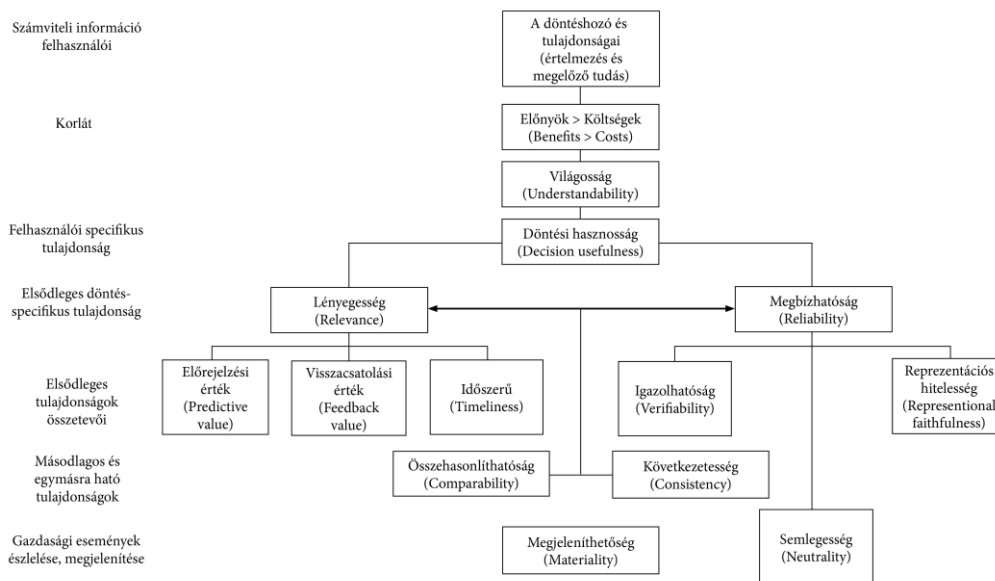
A nemzetközi pénzügyi beszámolási sztenderdek esetében ugyanakkor hiányzik a magyar számviteli törvényben vezérelvként megfogalmazott megbízható és valós kép követelménye. Az IFRS alapján készített beszámoló céljaként a keretelvekben az fogalmazódik meg, hogy a beszámoló a gazdálkodó pénzügyi helyzetéről, teljesítményéről és pénzügyi helyzetének alakulásáról olyan információkat nyújtson, melyek a felhasználók széles körében hasznosak gazdasági döntéshozataluk során.

A Nemzetközi Számviteli Sztenderd Tanács (IASB) gondolatmenete alapján a beszámoló megbízható és valós képet fog adni, amennyiben a beszámoló készítői betartják a megfogalmazott és előírt sztenderdeket, illetve eleget tesznek bizonyos minőségi jellemzőknek. A minőségi jellemzők figyelembe vételével biztosított a beszámoló információinak hasznosíthatósága a különböző érdekelttek számára a döntéseik meghozatalánál. A keretelvekben négy minőségi jellemzőt határoznak meg, melyek az érthetőség, lényegesség (relevancia), megbízhatóság és összehasonlíthatóság.

Az US GAAP keretelve szintén négy általános minőségi jellemzőt állapít meg, melyek a lényegesség, a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság és a következetesség (konzisztencia). A két sztenderdalkotó esetében azonosságot fedezhetünk fel a számviteli információk minőségi követelményére vonatkozóan. Az egyetlen eltérés, hogy az IFRS kerete hangsúlyozza az információ értelmezhetőségét, míg az US GAAP felfogásában az értelmezhetőség a felhasználó felelőssége, nem pedig az információ biztosítójáé.

A 4. ábra összefoglalja a FASB értelmezésében a számviteli információ minőségi jellemzőit, mely teljes mértékben megfelel az IFRS követelményeinek. A magyar alapelvekről való gondolkodásmódtól eltérően a FASB hierarchiát épít fel a minőségi jellemzőkre vonatkozóan, mely alapján az információk lényegessége és megbízhatósága az elsődleges, míg az összehasonlíthatóság és a következetesség másodlagos jelentőséggel bír.

#### 4. ábra: A számviteli információ hierarchiája a FASB szerint



Forrás: FASB, SFAC No. 2. (2008, 13. p.)

Az ezredfordulót megelőzően tapasztalt élénk versenykörnyezet és globalizációs folyamatok a számviteli beszámoló egységes „nyelvezetének” kialakítása irányába terelte a szakma figyelmét. A számvitel harmonizációs folyamatát támogatók vallják, hogy a számvitel terminológiájának, módszertanának, a különböző nemzetgazdaságok számviteli előírásainak, sztenderdjeinek összehangolása jótékony hatással van a gazdasági döntések alapjául szolgáló számviteli beszámolók által közvetített információk minőségére.

A szakemberek többsége osztja azon nézetet, miszerint a számviteli beszámolók minőségének javulása a számvitel szabályozásának konvergenciós folyamatán keresztül valósítható meg. Barlev et al. (2007) a nemzetközi számviteli harmonizáció fogalmkörének meghatározása során abból indul ki, hogy a harmonizáció végső célja nem lehet más, mint a számviteli információk összehasonlíthatósági fokának növelése, valamint a számviteli alapelvekben fennálló különbségek csökkentése. Hazánkban hasonlóan érvelt Beke (2016, 1.1. alfejezet) „A nemzetközi standardok szerinti beszámolót készítő vállalatok a külföldi befektetők számára vonzóbbak lehetnek, hiszen a nemzetközi mezőnyben is összehasonlítható, transzparens beszámolók révén időben felismerhetőek és kiküszöbölhetőek a befektetésben rejlő különféle számviteli

*kockázatok*”. Levitt (1999) a minőségi számviteli sztenderdek alkalmazása által látja biztosítottak a beszámolóokban közvetített hasznos információk alapját.

A számviteli beszámoló minőségi követelményeire a 90-es évek közepén napvilágra került Jenkins Bizottság<sup>4</sup> jelentése hét követelményt fogalmazott meg (IACPA, 1994):

- segítségével elemezhető legyen a vállalkozás valamennyi üzleti szegmensének lehetősége és kockázata,
- járuljon hozzá a vállalkozás üzleti természetének megértéséhez,
- előre tekintő látásmód biztosítása,
- vezetői szemlélet tükröződése,
- az információk viszonylagos megbízhatóságának ösztönzése a beszámolóokban,
- a vállalat teljesítményének megértése, valamint
- járuljon hozzá a vállalaton belüli szükséges változások feltérképezéséhez.

A harmonizálás jegyében tett erőfeszítések úttörői között kell megemlíteni a Nemzetközi Számviteli Sztenderd Tanácsának (IASB), illetve az amerikai Pénzügyi Számviteli Sztenderd Bizottságának (FASB) törekvései mellett az Európai Unió direktíváit (EU-directives) is.

Az IASB és a FASB 2002-ben aláírta az ún. Norwalk egyezményt, mely konvergencia projekt a két számviteli elvrendszer különbségeinek a megszüntetésére irányult. Ezen törekvések eredménye, hogy az Amerikai Egyesült Államokbeli tőzsdéken jegyzett társaságoktól az amerikai Értékpapír-kereskedelmi Bizottság (Securities Exchange Commission, SEC) 2008 óta elfogadja az IASB által kibocsátott IFRS-ek szerint összeállított összevont (konszolidált) beszámolót.

Mint ahogy az már említésre került, az Európai Bizottság 2000. június 13-án tette közzé az „EU beszámoló-készítési stratégiája: a jövő útja” c. közleményét. A dokumentum szerint az Európai Unió mintegy „beemeli” a jogrendszerébe az IFRS-ek alkalmazását.

Magyarország, mint az Európai Unió tagja a közösségi előírásokat betartva a jogrendszerébe beemelte az IFRS-ek egyedi beszámolóra történő alkalmazásának

---

<sup>4</sup> 1991-ben alakult meg az Amerikai Könyvvizsgáló Kamara számvitel jelentéskészítést véleményező bizottsága (The American Institute of Certified Public Accountants' Special Committee on Financial Reporting) azzal a céllal, hogy javaslataival hozzájáruljon a releváns és hasznos információkat biztosító számviteli beszámoló alapját képző számviteli standardok kifejlesztéséhez. A bizottságot – vezetője Edmund L. Jenkins révén – a szakirodalomban általában csak „Jenkins Bizottság”-nak nevezik.

lehetőségét, valamint kibővítette az IFRS kötelezően alkalmazók körét a 2016. január 1-től hatályos 2015. évi CLXXVIII. törvény értelmében.

A számvitel mikro szintű szabályozása a szabályozási környezet vonatkozó előírásainak betartása és betartatása Magyarországon a vállalkozás képviselőjére jogosult vezető feladat- és felelősségi körébe tartozik.

### **2.1.2. A számviteli információs rendszer**

A számvitel mint információs rendszer kapcsolatot teremt a gazdasági események és a döntéshozók között. A gazdasági események adatainak rögzítése, illetve azok meghatározott célból történő feldolgozása (pl. beszámolók, jelentések készítése) a jövőbeni gazdasági döntések alapját képező információs bázisként szolgál. A vállalkozások által működtetett információs és döntéshozatali rendszer hatékonysága, a releváns információk rendelkezésre állása alapjaiban befolyásolja versenyképességüket.

Stenzel–Stenzel (2003) a számviteli információs rendszer legfontosabb céljai között tünteti fel:

- múltbeli és jelenlegi költségek kimutatása, jövőbeni költségtervek extrapolálása,
- a költségszerkezet összetételének összehangolása a vállalkozás céljával,
- reális és megbízható stratégiai tervezés támogatása,
- a végső célok elérése érdekében az egyéni és csoportos viselkedések befolyásolása,
- a vállalkozás céljával és küldetésével összhangban az erőforrás felhasználásának ellenőrzése,
- az erőforrás allokáció elősegítése,
- a teljesítmények egyéni és csoportos felelősségi rendszerének kiépítése,
- a nyereséges vevőkör, üzleti folyamatok és régiók kulcstényezőire vonatkozó elemzések elősegítése, valamint
- a szervezet költségszerkezetének sajátos bemutatása, melyet valamennyi vezető megért és döntéseikhez felhasználhat.

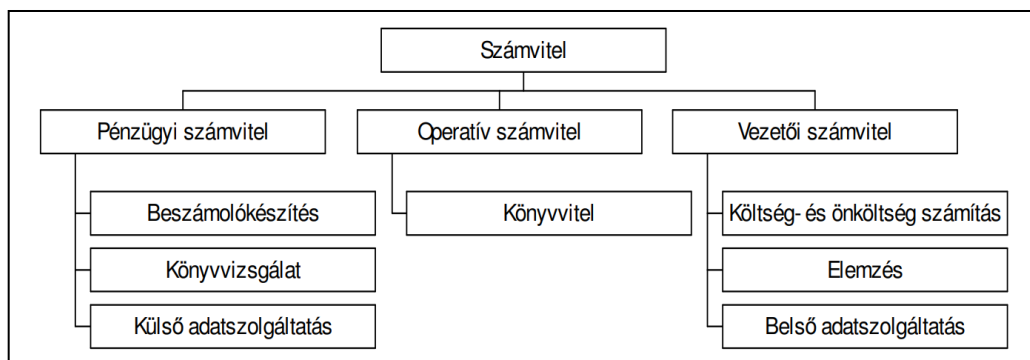
A megfelelően felépített számviteli információs rendszer a gazdasági események számviteli előírásoknak megfelelő rögzítésén túlmenően ki tudja elégíteni a külső és belső érdekhordozók információs igényeit. Míg a külső érdekhordozók megbízható és valós képet kívánnak kapni a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről, addig a belső érdekhordozók információs elvárásai a működési hatékonyság, az egyes

termékek, folyamatok, szervezeti egységek eredményei, költségei és teljesítményei köré épülnek. A szakirodalom a számvitel e két tevékenységi területét pénzügyi számvitel, illetve vezetői számvitel terminológiával illeti. A kétféle számviteli tevékenységcsoport összehasonlítását szinte minden számvitel tankönyvben megtalálhatjuk.

A pénzügyi számvitelt Magyarországon törvény szabályozza. A törvényi szabályozás teszi lehetővé, hogy a beszámoló egységes és mindenki számára érthető információt nyújt. A beszámoló a vállalkozás egészére, aggregált és múlt orientált – bizonyos esetekben auditált – értékadataival elsődlegesen a külső felhasználók információs igényét hivatott kielégíteni, de a szervezeten belüli tájékoztatást is támogatja. Sztanó (2022) a pénzügyi számvitel tevékenységcsoportjai közé sorolta a könyvvezetést, a bizonylati rendet, a beszámolórendszert, az értékelést, az eredményszámítást, a leltár készítését, az információk ellenőrzését, a könyvvizsgálatot, illetve a beszámoló közzétételét, nyilvánosságát.

Budai (2006) a pénzügyi és vezetői számvitel mellett külön területként jelölte meg az operatív számvitelt (5. ábra), melyet a könyvvitel – a beszámoló elkészítése érdekében a gazdasági események adatrögzítő és adatfeldolgozó – tevékenységeivel azonosított.

### 5. ábra: A számvitel területei



Forrás: Budai (2006, 3. p.) 1. ábrája

Mint ahogy azt a 3. ábra szemlélteti, a számviteli beszámoló információs érdekeltjei között szerepel az adóhatóság, mint a fizetendő adó megállapításának mechanizmusát szabályozó hatóság. Kardos (2011) a társaság adófizetési kötelezettségeit befolyásoló jogszabályban meghatározott értékelési eljárások, módszerek és értékek számviteli rendszeren belüli alkalmazását adószámvitel területtel illeti. Tóth (2021) kutatása rámutatott, hogy az adószabályok hatással vannak a számviteli beszámolóra, illetve a vezetők adófizetési vagy -elkerülési döntéseire.



A számviteli adatok és a döntések, döntéshozatali szintek közötti kapcsolat szemléltetését a 1. táblázat tartalmazza. Ez alapján a felsővezető jellemzően stratégiai döntései során támaszkodhat a számviteli beszámoló adataira. A taktikai döntések alapját a beszámolót megalapozó főkönyvi – vagy szintetikus könyvelés – adatai, illetve az analitikából – a számvitel részletező nyilvántartásaiból – származó információk adják. Végül az operatív és végrehajtási döntések a számviteli bizonylatok adataira, azaz a teljes számviteli információ feldolgozását megalapozó, gazdasági eseményeket hitelt érdemlően bizonyító, bizonylatokból kinyerhető információkra épülnek.

### 1. táblázat: Összefüggések a döntések és a számviteli adatok között

Döntéshozó	Döntés típus	Számviteli adatszint	Forrás	Rendelkezésre állás
Felsőszintű vezető	Stratégiai	Beszámoló szint	Pénzügyi számvitel	Következő év
		Főkönyvi szint		Következő hónap
Középszintű vezető	Taktikai	Analitikai szint	Operatív számvitel	Pár nappal később
Operatív vezető	Operatív	Bizonylati szint		Azonnal
Munkavállalók	Végrehajtási			

*Forrás: Budai (2006, 7. p.) 4. ábrája*

A vezetői döntésekhez az éves szinten ütemezett számviteli beszámoló önmagában azonban nem elegendő, azokhoz a számvitel segítségével előállított további, részletesebb információk is szükségesek.

A vezetők tevékenységeik ellátása érdekében rendszeresen információt igényelnek a tervezés, a megvalósítás (irányítás) és az ellenőrzés folyamatához. A vezetői számvitel feladata, hogy ezen folyamatokhoz kapcsolódó döntések információhalmazát biztosítsa, egyrészt a pénzügyi számvitel szolgáltatta múltorientált, másrészt a jövőre vonatkozó becsült adatok felhasználásával.

A vezetői számvitel tartalmi keretének tisztázásánál a gazdasági egység különböző vezetési szintek információs igényeit kielégítő, döntéstámogató módszerek és eljárások összességét értik, mely információszoigálató funkció középpontjában a költség áll.

A szakirodalmi források a vezetői számvitel értelmezésénél igen változatos képet mutatnak. Az eltérő értelmezések a történeti fejlődés során betöltött gyakorlattal magyarázhatók. A terület kutatói (pl. Bodnár, 1997a; Caplan, 2006) a vezetői számvitel megjelenését a 19. század nagyüzemeinek – textilgyárak és vasúttársaságok – tevékenységéhez kötik. A számviteli információk vezetői eszközként való alkalmazása elsőként a végtermékek tényleges előállítási költségeinek meghatározása, az erőforrások

– elsősorban a munkaerő – termelékenységének nyomon követése, illetve a könyvelési adatokból készített statisztikák és összefoglaló kimutatások alkalmazása révén valósult meg.

A 20. század elején megjelenő divízionális szervezeti forma elterjedése „hívta életre” a felelősség elvű számvitel gyakorlatát. A módszertan lehetővé tette a földrajzilag távol eső, viszonylag nagy önállósággal működő, különálló elszámolási és felelősségi egységek tevékenységeinek egymással és az összvállalati pénzügyi eredménnyel való összehangolását. Módszertani keretként a DuPont elszámolási rendszer – azon belül is a ROI mutató (Return of Investment – befektetésarányos megtérülés) – kifejlesztése és a felelősségközpont elvi sémájára bevezetett rugalmas kerettervezési rendszer, azaz a költség- és teljesítményszámítási, tervezési és elemzési módszer kidolgozása, vagyis a fedezetszámítás adta.

Az 1980-as évek elején a globális verseny erősödésének, a technológiai fejlődés felgyorsulásának, valamint a nemzetgazdaságokban végbemenő deregulációnak köszönhetően a vállalatok működési feltételei jelentősen megváltoztak. A vezetői számvitel gyakorlata nem töltötte be az általa elvárt szerepet, a rendszer továbbfejlesztési irányába tett erőfeszítések eredményeként született meg a stratégiai vezetői számvitel. A stratégiai vezetői számvitel szemléletében a rövidtávú sikeres működést felváltotta a vállalat hosszú távú piaci sikeressége.

A stratégiai számvitelt a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszere hívta életre. A szakirodalomban a stratégiai számvitel mint stratégiai vezetői számvitel jelent meg az 1980-as évek elején (Simmonds, 1981).

A stratégiai vezetői számvitel kiemelt területei között jelennek meg az alábbiak (Bodnár, 1997b):

a) A termékköltség-számítás stratégiai szempontú megújítása – a költségkalkulációs egységének átértékelése, valamint a szervezeten kívüli tevékenységek költségeinek számbavétele. Míg a nyugati vállalatoknál a termék vagy felelősségi egységek képezték a költségfelosztás alapját, addig a japán vállalkozásoknál a fogyasztók által érzékelt hasznokhoz rendelték azt. A távol-keleti országban a célköltség-számítás alapelve teremtette meg a piaci alapú árképzés alapját. A fogyasztók által elfogadott árból került levezetésre a termék előállításának megengedhető költsége, a hasznos tulajdonságainak beépíthetősége. A hagyományos szemlélet további kritikája, hogy kizárólag a szervezeten belüli tevékenységek költségeit vonja az elemzésbe. Az ellátólánc tevékenységei, az értékesítést követő költségek a termékéletciklus költségszámítás alkalmazását indokolja.

b) A stratégiai költségelemzés – míg a hagyományos költség-számítási rendszerek az operatív előállítás folyamat költségeire összpontosítanak, addig a stratégiai költségkategoriók a fogyasztók igényei és a vezetői döntések mentén választják szét az egyes költségelemeket.

c) A tőkebefektetési döntések vállalati stratégiából adódó mérlegelése – a gazdaságossági számítások mellett a likviditási helyzet fenntartásának biztosítása érdekében a cash-flow bevonása a befektetési döntések modelljébe.

d) A teljesítményértékelés hosszú távú eredményességét kifejező mutatószámok bevonása – a szervezet teljesítményének megítéléséhez nem elegendő kizárólag a pénzügyi értelemben vett rövidtávú eredményesség mérése. A vállalat stratégiáinak megvalósítását szolgáló döntések olyan teljesítményindikátorok bevonását nélkülözik, amelyek a fogyasztók véleményét, a belső folyamatok szervezettségét, valamint a szervezet tanulási és megújulási képességét is mutatják. Az előző négy szempontot egyaránt magába foglaló ún. balanced scorecard, azaz a kiegyensúlyozott teljesítményértékelés koncepció kifejlesztését eredményezte.

Kardos (2011) az operatív és a stratégiai vezetői számvitel szintjei közötti eltérést a feladatokból kiindulva fogalmazza meg. Míg operatív szinten a vezetői számvitel feladata a fedezetszámítás, addig stratégiai szinten az értéklánc elemzés. Értelmezésében a vezetői számvitel alapvetően a költségekkel foglalkozik, annak tervezési, elszámolási és önköltség-számítási folyamatait karolja fel. Ezen megközelítés összeegyeztethető a nemzetközi szakirodalmi megállapításokkal (pl. Stenzel–Stenzel, 2003; Blocher et al., 2019), ahol a vállalkozás jövőbeni működésével kapcsolatban hangsúlyozzák a költséginformációk szerepét. Ezen a területen a termékek és szolgáltatások önköltségének és a készletérték meghatározását, a tervezés, költségelemzés és teljesítményértékelés végrehajtását, az operatív és stratégiai döntések támogatását jelölik meg.

Magyarországon a vezetői számvitel az 1991. évi XVIII. törvény a számvitelről 1992. január 1-ei hatályba lépésével „kelt életre”. A nemzetközi gyakorlattal összhangban a jogszabály a külső érdekeltek információs igényeit kiszolgáló beszámoló összeállítására fókuszált. A belső érdekeltek, vezetői döntések információs ellátását sajátos rendszerük kialakításával valósíthatták meg (Budai, 2007a).

A hazai vállalatoktól nem esett távol a tervezési, önköltség-számítási és beszámolási gyakorlat, hiszen a tervgazdálkodás időszakában szereztek némi tapasztalatot. A piacgazdaságra való átmenet kezdetén az örökölt eszközök alkalmazása mellett – a privatizációs folyamatok eredményeként – a nyugati vállalkozások által meghonosított

gyakorlat volt jellemző. A 20. század közepén a kontinentális Európában egyre népszerűbbé vált controlling terület térnyerése, majd a vállalati felvásárlások révén annak importálása hatást gyakorolt a vezetői számvitel hazai fejlődésére, „kifutására”. Az ezredfordulót követő integrációs folyamatok – EU csatlakozás –, a 2008–2009-es gazdasági válság, az információtechnológia fejlődése újabb kihívás elé állította a területet (Szukits–Bodnár, 2019; Budai 2022).

Budai (2022, 165. p.) értelmezése szerint *„vezetői számvitel alatt a vállalati számviteli tevékenység azon részét értjük, amely nem a külső jogszabályoknak, standardok előírásainak való megfelelést szolgálja, hanem a vállalkozáson belül a vezetők részére biztosítja a döntéshozatal megalapozásához a szükséges információt.”*

Sinkovics (2007) rámutat, hogy a vezetői számvitel kezdetekben alapvetően a költségtervezésre, költséggazdálkodásra fókuszált. Megfogalmazásában *„széles értelemben a vezetői számvitel a költségkontrolling tevékenységgel összeolvadva a gazdasági számítások összessége”* (Sinkovics, 2007, 41. p.). Ugyanakkor későbbi kiadványában már hangsúlyozza a döntéstámogatásban betöltött szerepét is: *„a vezetői számvitel a vállalati vezetők részére rendszeresen készített olyan adatfeldolgozásokat és vezetői információkat tartalmaz, amely a vezetők döntéshozatali tevékenységének támogatását, vezetési tevékenységét célozza, alapozza meg”* (Sinkovics, 2019, 1.2. fejezet).

Hanyecz (2006, 46. p.) állásfoglalása szerint *„... a vezetői számvitel alapvető feladata a vezetők számára tevékenységük ellátásához szükséges információk biztosítása. A vezetői számvitel információinak támogatnia kell mindenekelőtt a költségszámítást, a tervezési, ellenőrzési, operatív irányítási funkciókat, általában a döntéshozatalt”*.

Stenzel–Stenzel (2003) szerzőpáros tanulmányaikban ugyancsak a költséginformációk szerepét hangsúlyozzák az üzleti döntések megalapozásában. Érvelésük alapján a költség számvitel olyan költségadatokat hordozója, mely a vezetői számvitel strukturális információjaként az üzleti döntések alapjául szolgál. Megfogalmazásuk szerint *„kizárólag a vezetői számvitel képes a nyers költségadatokat jelentőséget tulajdonítani. Ezért a vezetői számvitel kötelessége, hogy a költségekről pontos információt szolgáltatasson”* (Stenzel–Stenzel, 2003, 17. p.).

A fentiekhez hasonló álláspontot képvisel Caplan (2006) és Laáb (2009), miközben hangsúlyozzák a döntések támogatása érdekében rendelkezésre álló információk mélységét és idődimenzióját. Laáb (2009) a vezetői számvitel feladataként, illetve vele szemben megfogalmazott elvárásként említi a döntéshozatal szempontjából *„releváns”*

információk „*éppen időben*” történő szolgáltatását. Napjaink turbulens üzleti környezete egyre gyakrabban kikényszeríti a vezetőktől az ad-hoc jellegű döntéshozatalt, melyek megfelelő információs bázis rendelkezésre állását előfeltételezik. Azaz az információknak gyorsan és nem utólagosan kell rendelkezésre állniuk.

Francsovcics (2011, 7. p.) az üzleti döntések során a reálfolyamatokkal kapcsolatos információk jelentőségét emeli ki: „*a vezetői számvitel magában foglalja az üzleti tervezést, a költségek meghatározását és folyamatos kontrollját és a teljesítmények pénzügyi és nem pénzügyi mutatókon keresztül történő értékelési rendszerét*”.

A piacon való helytállás érdekében a vezetői számvitel magába foglalja a szervezeti hierarchia különböző szintjén lévő vezetői döntéstámogató információk előállítását segítő módszertani apparátust is. Sztanó (2001) szavaival élve a vezetői számvitel „*...azokat a számviteli módszereket, rendszereket és technikákat foglalja össze, amelyek speciális tudással és képességgel párosulva segítik a vezetést a profit maximalizálásában vagy a veszteség minimalizálásában*” (Sztanó, 2001, 2. p. idézi Fabricius-Ferke, 2018, 24. p.).

Kardos et al. (2021) a vezetői számvitel behatárolását a számvitel funkcionális megközelítéséből vezeti le: „*A vezetői számvitel a tervezéshez, a döntéshozatalhoz és az ellenőrzéshez szolgáltat alapvető információkat, azaz a legfontosabb vezetői funkciókat kell, hogy kiszolgálja. A számvitelnek az a területe, amely olyan információkat szolgáltat a vezetők részére, amelyek segítségével az erőforrások optimális felhasználása elősegíthető, a teljesítmények növelhető, a költségek (ráfordítások) csökkenthető, vagyis az eredmény maximalizálható*”. Majd a vezetői számvitel tárgyáról és feladatáról az alábbiak szerint értekeznek: „*a vezetői számvitel tárgya a vállalkozás (egy adott termelő, szolgáltató egység) rendelkezésére bocsátott és az általa előállítandó vagyon és annak változása*”, mely megfogalmazásból következik a feladata is, miszerint „*a múltbeli, a jelenbeli vagy a jövőbeli vagyon és vagyonváltozás, illetve teljesítmény beazonosítása, mérése, megjelenítése és a valós információk eljuttatása az érintettekhez vezetői jelentések formájában*” (Kardos et al., 2021, 9. p.).

Az áttekintett fogalmi meghatározások alapján kijelenthető, hogy a vezetői számviteli gondolkodás fókuszában a költséggazdálkodási és az elszámolási célok állnak. Többek határozott álláspontja (pl. Sinkovics, 2007; Belak, 2011; Chikán, 2020), hogy a vezetői számvitel eredeti szerepe, tárgya nem más, mint maga a költséggazdálkodás. Sinkovics (2007) megfogalmazása szerint a költséggazdálkodás a vezetői számvitel „szellemi eszköze”.

Ezen a ponton érdemes kitekinteni a költséggazdálkodás fogalmi keretének meghatározására. Mind a nemzetközi (pl. Belak, 2011), mind a hazai (pl. Illés–Szűcsné Markovics, 2007; Beke, 2012) szakirodalom a költséggazdálkodás fogalmi keretének értelmezésénél egységes álláspontot képvisel. Általánosan elfogadott interpretáció szerint az nem más, mint a vállalat és a fogyasztók között végbemenő érdekegyeztető mechanizmus. A költséggazdálkodás az értékteremtési folyamatban jelentkező költségigények és a piac által elismert ráfordítások összehangolása során a termelési tényezők és az erőforrások hatékony gazdálkodására irányul. Általános értelemben a költségek minimalizálása mellett törekszik a gazdálkodás céljainak elérésére, illetve a felmerült költségek mellett a gazdasági hatások maximalizálására, miközben a vállalkozás hosszú távú üzleti céljainak elérését és versenyképességi helyzetét bármilyen negatív következmény érné. Áthatja a vállalat működésének egészét, megköveteli és magába foglalja a költségek tervezését, elemzését, ellenőrzését és a költségek alakulását befolyásoló tényezők felügyeletét. Azaz áthatja a költségvetési tervezést, az eredménytervezést, az optimális termékkombináció kiszámítását, az optimális kapacitáskihasználási számításokat.

Caplan (2006) az erőforrásfelhasználás analógiájára építve fogalmazza meg a vezetői számvitel „értelmezését”. Véleménye szerint az erőforrások vállalatok közötti elosztásánál az elsődleges információforrás a pénzügyi számvitel, addig a vezetői számvitel a vállalatban belüli erőforrás felhasználási döntések alapja.

A stratégiai vezetői számvitel megalkotójának tekintett Simmonds (1981, 26. p.) az alábbiak szerint foglalta keretbe annak behatározását *„a vállalkozás és versenytársainak vezetői számviteli adatainak rendelkezésre bocsátása és elemzése az üzleti stratégia kidolgozása és nyomon követése céljából.”*

A vállalkozás vezetői számvitel rendszerének kialakításánál tekintettel kell lenni a belső sajátosságokra, azaz a tevékenységek jellegére, a szervezeti felépítésre, a stratégiai célokra, a szervezeti kultúrára, de olyan külső folyamatok is befolyásolják, mint az információs technológia fejlődése (Budai, 2007b; Fabricius-Ferke–Zéman, 2017, Kardos et al., 2021). Budai (2022) a vezetői számvitel történeti fejlődésvilágát tárja elénk az ipari forradalmak és az információtechnológia, azaz a digitalizációs kultúra változásának tükrében (6. ábra). Összefoglaló tanulmánya rámutatott a vezetői számvitel elmélete terén az adaptivitást, a dinamikus, a stratégiai és a műveletek előrejelző szerepét hangsúlyozó szemléletek előretörésére. Az alkalmazott módszertan terén felértékelődött a stratégiai költségszámítási eljárások jelentősége.

## 6. ábra: A vezetői számvitel döntéstámogatásának változása a digitális kultúrában

Információs kultúra	15. század végétől					
Digitális kultúra	1732-től					
Hálózati kultúra	19. század vége					
	1961-től					
	1812-1920	1920-1950	1950-1980	1980-as	1990-es	
<b>Martin (n.é)</b>	Folyamatok elszámolása (Működési költség, hatékonyság)	Költség-számvitel (Költség azonosítás, ellenőrzés)	Vezetői számvitel (Tervezés, kontroll)	Lean, JIT, ABC, hulladék minőség LCM	Értékalapú vezetés (vevőérték, EVA, BSC, stratégia)	
<b>Véry (2016)</b>	1950-ig Költség azonosítás és ellenőrzés		1965 Tervezés kontroll	1985 Erőforrások kihasználása	1995 Érték-központúság	2005- Adaptivitás Dinamika Kollaboráció
<b>Gliaubicás (2012)</b>	1760-1950		1950-1965	1965-1985	1985-2000	
<i>Költségek</i>	Költség könyvelés, közvetett költség allokálása, Standard költség, Közvetlen ktg.szám. Elsüllyedt költségek		Marginális és cél költség számítás	Tevékenység alapú költség számítás és menedzsment	-	
<i>Tervezés</i>	Budgeting		DCF, Transfer költség	-	-	
<i>Controlling</i>	Költségvetés kontrol, ROI, Mutatószámok		Felelősségelvé számvitel Kaizen rendszer Gentani rendszer	Folyamatos javítás módszere JIT	-	
<i>Stratégiai elemzés</i>	-		-	Életciklus költség	Értéklánc elemzés Porter 5 erősség modell PEST, SWOT, BSC	
<b>Cokins (2013)</b>	2. Középkor	3. Ipari kor	4. Megfelelés kora	5. Fogyasztói korszak		6. Előre jelző analitika korszaka
	1494. Kettős könyvvitel	1911. Standard költség számítás	1930. Világgazdasági válság Szabályozás	1980. Tevékenység alapú költség számítás (ABC)		2015. Hangsúly a stratégia és a műveletek előre jelző szerepére helyeződik
<b>Jacob-Taus (2014)</b>	1960 előtt Hagyományos elmélet		1960-1970 Ügynök elmélet	1980-1990 Kontingencia elmélet	1990 után Stratégiai költség számvitel elmélete	
<b>Ipari forradalmak (Rada 2020)</b>	1. 1760-1870	2. 1878-1939	3. 1969-2011		4. 2013-2015	5. 2015-

Forrás: Budai (2022, 166. p.)

Budai (2022) tanulmánya is rávilágít a stratégiai vezetői számvitel korszakának kezdetére, aminek kezdete a 20. század nyolcvanas éve. Ekkor a vállalkozások költségszerkezetében a változó költségek dominanciáját felváltotta a fix költségek mértékadó részaránya. A költségszerkezet ezen változását az új termelési technológia

tőkeigénye, valamint a termelési folyamat automatizációs fokának növelése által indukált magasan képzett munkaerő közvetett költségnövekedése eredményezte. Ezzel párhuzamosan az egykor stratégiai vagyონrészként kezelt készletek egyre inkább terhet jelentettek a vállalkozások számára (Kaplan, 1984; Johnson–Kaplan, 1987). Mindezek előtérbe helyezték az inputok, vagyis a termelés és szolgáltatás érdekében felhasznált erőforrások, valamint az azokat felhasználó tevékenységek mélyebb kapcsolatainak feltárását.

Blocher et al. (2019) értelmezésében a stratégiai költség-számvitel evolúciós háttérében a termelési, illetve a szolgáltatásnyújtási költségek, valamint a költség-gazdálkodás módszertan fejlődési fokozata, azaz a közvetlen anyag-, munkaerő- és általános termelési, szolgáltatási költségek felhalmozása, osztályozása és szétosztása áll.

A szakirodalom a vezetői számvitelt a controlling részeként értelmezi. Horváth&Partners (2003, 15. p.) megfogalmazása szerint „*a controlling olyan funkciókat átfogó irányítási eszköz, amelynek a feladata a tervezés, az ellenőrzés és az információ-ellátás összehangolása*”. A szakirodalom a controlling két irányzatát különíti el. A német üzemgazdasági (Smallenbachi) gyökereket magában hordozó megközelítés értelmezésében az olyan funkcionális terület és eszközrendszer, mely segítségével rendelkezésre állnak a döntéshozókhoz szükséges információk. Az angolszász iskola felfogásában a controlling a vezetés része, és feladatának tekinti az erőforrások hatékony felosztását, azaz a racionális költség-gazdálkodást.

A vezetői számvitel tág értelmezése magába foglalja a teljesítményorientált költség- és teljesítményszámítás mellett a gazdaságossági és pénzügyi számításokat is.

A költség-számvitel két alapvető irányzatának – azaz a német és az angolszász – összefoglalását adja Lázár (2011).

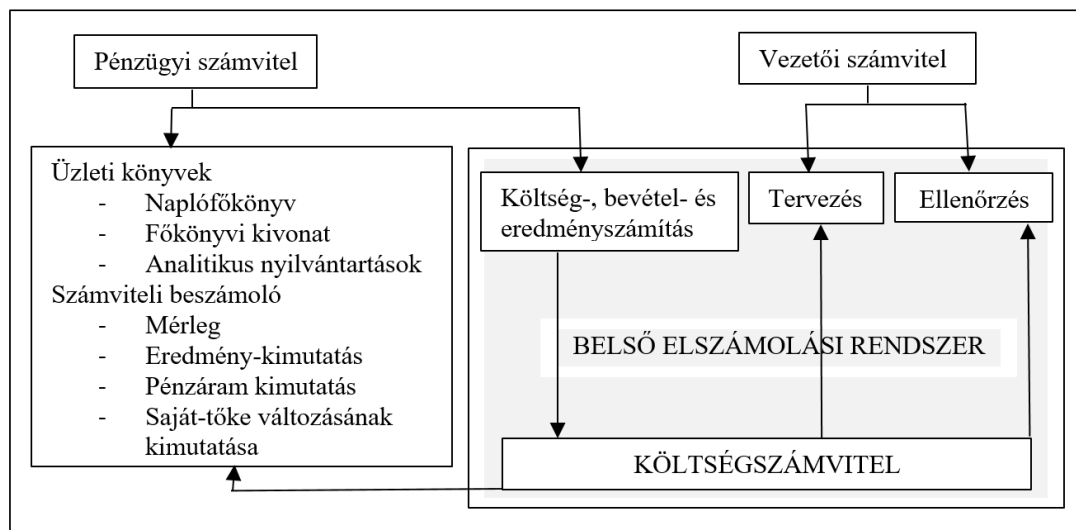
A német üzemgazdasági irányzat a költség-számvitelt (Kostenrechnung) a vezetői számvitellel azonosítja. A legfontosabb céljaként fogalmazódik meg az üzemmenet kontrollja, aminek eléréséhez nélkülözhetetlen a költségek részletes tagolása, valamint a rövid távú szemlélet és költség-helyszámítás. Továbbá célként jelenik meg az iparági és a vállalatszerkezeti változások figyelemmel kísérése és leképezése, az ár-kalkuláció és a vállalat irányításának általános támogatása. A vállalati döntéshozatal folyamatában a költség-számvitel leíró, magyarázó és prognosztizáló modell szerepeket tölt be.

Az angolszász szemlélet költség-számvitel (cost accounting) meghatározása nem egységes. Egyesek szerint az nem más, mint a számvitel különálló területe (pl. Drury, 1992), mások azt a vezetői számvitel (pl. Horngren et al., 2003) területével azonosítják,



ugyanakkor a szerzők egy harmadik köre (pl. Brockington, 1986) a vezetői számvitel plusz a pénzügyi számvitel egy részeként határozzák meg. A költségszámvitel céljainak függvényében (belső és külső irányultságú jelentések készítése) a szakirodalom a pénzügyi (financial accounting) és a vezetői számvitel (managerial accounting) közös halmazaként azonosítja. Céljaként a költségek meghatározása (termékköltség számítás, készletértékelés, eredménymeghatározás) mellett a vezetői tevékenységet információkkal való ellátása (döntéshozatalt elősegítő költséginformációk, tevékenységek tervezése és kontrollja) fogalmazódik meg. A német irányzattal szemben megjelenik a hosszabb távú beruházási (gazdaságossági) számítások témaköre, illetve az egység szintű teljesítményértékelés kérdésköre.

## 7. ábra: A pénzügyi, vezetői és költségszámvitel kapcsolata a belső elszámolási rendszerben



Forrás: Peršić–Janković (2006, 15. p.)

Peršić–Janković (2006) a költségszámvitelt a vezetői számvitel és a pénzügyi számvitel közös alrendszereként értelmezik. A pénzügyi számvitel költség, bevétel és (belső) eredménykategóriák analitikus nyilvántartásai szolgálnak alapul a költségszámvitel feladatának ellátásához – azaz a vállalat termelési és szolgáltatási tevékenységeinek elszámolásához –, ugyanakkor a vezetői számvitelt segíti a tervezésben és ellenőrzésben alapvető költséginformációk biztosításával (7. ábra).

A költségszámvitel feladata, hogy megfelelő információt biztosítson a belső működési folyamatok költségokozóiról és a költségek nagyságáról. A költségszámvitel hatékonyságát, illetve a pénzügyi és vezetői számvitel közötti kapcsolat eredményességét

az alkalmazott költségszámítási eljárás határozza meg. A költségszámvitel feladata, hogy „rögzítse, osztályozza, azonosítsa és kimutassa a felmerült és várható költségeket” (Peršić–Janković, 2006, 16. p.). Ezért szükséges, hogy a belső jelentésekben a költségek tervezéséhez és ellenőrzéséhez; a termékek és szolgáltatások, a termékszerkezet, a piaci szegmensek és értékesítési csatornák stb. nyereségességének vizsgálatához; az üzleti tervezéshez, a stratégiai és taktikai döntések támogatásához megfelelő adatokat és információkat biztosítson. Ezzel párhuzamosan alkalmasnak kell lennie a külső érdekeltek számára készítendő jelentések, kimutatások teljesítésére. Ebben a tekintetben a „*költségszámvitel a számviteli információs rendszer alapja és pótolhatatlan erőforrása*” (Peršić–Janković, 2006, 17. p.).

A hazai szakirodalom költségszámvitel értelmezése az angolszász irányzathoz áll közelebb. Beke (2012, 71. p.) a költségszámvitelt az alábbiak szerint azonosította: „*a számvitelnek az a területe, amelyik a gazdálkodó tevékenysége során felmerülő költségekkel kapcsolatos információs rendszer kiépítésével foglalkozik, úgy mint a termékek, illetve szolgáltatások költségeinek gyűjtése, könyvelése, csoportosítása, felosztása, összesítése. A költségek könyvelési adatok részévé válnak az eredménykimutatás ráfordításai tételeinek, így a számviteli beszámolóban.*” továbbá folytatta, hogy a „*költségszámvitel információt kell, hogy szolgáltatson a gazdálkodó belső szervezeti egységei számára is, hiszen a termékek és a szolgáltatások előállítási költségei a belső árképzési döntések, továbbá a gazdálkodó belső szervezeti egységei, mint profit-, illetve cost centerek működtetéséhez elengedhetetlenül szükségesek a költséginformációk.*”

Kardos (2011, 73. p.) a költségszámvitelt ugyancsak az említett két számviteli terület részhalmazaként értelmezte, megfogalmazása szerint a „*költségek elszámolására vonatkoznak jogszabályi előírások, de ezzel párhuzamosan az erőforrások hatékony felhasználása az a terület, mellyel a döntéshozóknak foglalkozniuk kell.*”

A számviteli információs rendszer felépítéséről, működtetéséről, illetve a vezetői igényeket kielégítő információk szolgáltatásának köréről sem nemzetközi ajánlás, sem a magyar számviteli törvény (a kötelezően előírtakon kívül) nem rendelkezik, azt a vállalkozó döntésére bízta.

A számviteli információs rendszer tehát a vállalati információs rendszer alrendszereként értelmezhető. A vezetői információs rendszer középpontjában a vállalkozás sajátos termelési-szolgáltatási-értékesítési tevékenységei állnak. A funkcionális területek tevékenységei feletti irányításhoz nélkülözhetetlen azon számviteli

és nem számviteli információk köre, melyek a belső felhasználók számára lehetőséget biztosítanak a vállalkozás eredményességének befolyásolására.

## **2.2. A költségek, költségelszámolás és költségszámítási modellek**

A szakirodalomban a vezetői számvitel információs rendszer középpontját jelentő költségek fogalmával, tartalmával és szerkezetével kapcsolatban alapvetően két irányzat álláspontja honosodott meg. A *német* szakirodalomban elterjedt elgondolás szerint a költség explicit formában kifejezhető, azaz költségként egy adott időszak teljesítményének előállítására érdekében, meghatározott mennyiségben felhasznált erőforrás-érték tekinthető. Ezzel szemben helyezkedik el az *angolszász* szakirodalom alternatív megfogalmazása, ahol a költség opportunity cost (feláldozott haszon) szemlélete dominál, azaz tartalmát tekintve a költség valamely meghatározott cél érdekében felhasznált, feláldozott erőforrások értéke vagy azon erőforrásérték, mely más erőforrás megszerzése érdekében merül fel.

A hazai számviteli szakirodalom egységes költségfogalmi meghatározással él, ami a német üzemgazdasági irányzathoz áll közelebb. Költségnek nevezzük a tevékenység érdekében felhasznált erőforrások (élő- és holtmunka) pénzben kifejezett értékét.

A költségcsoportosítás tekintetében a magyar számviteli előírások a költségek megjelenési forma (költségnemek) szerinti csoportosítását teszik kötelezővé, míg lehetőséget adnak az elszámolhatóság, összetettség szerinti tagolásra. Beke (2012) az előzőeken túl a költségek csoportosításánál hangsúlyozza a keletkezés, a volumenhez, illetve a tevékenységhez való kapcsolat, a tevékenység jellege, a felmerülés, a döntés, az árképzés és a tevékenység változásához való kapcsolat szerinti csoportosítást. Musinszki (2018) megkülönbözteti a pénzügyi és a vezetői számvitelhez kapcsolható költségbontások körét. Míg a költségcsoportosítás felhasználásának területeit dominánsan a pénzügyi számvitelhez kapcsolja, addig a vezetői számvitelhez a költségtervezés és -elemzés tekintetében a kibocsátási volumennel való kapcsolat, a döntés és a döntéshozatali (felelősségi) szint szerinti rendszerezést társítja.

- a) *A volumennel való kapcsolat* szerint megkülönböztetünk változó és állandó költségeket. Az állandó költségek egy adott időszakra vonatkozóan a tevékenység volumenétől függetlenül változatlanok maradnak, addig a változó költségek a termelési, szolgáltatási szint függvényében változnak. Beszélhetünk lineárisan (azonos, konstans értékben növekvő), proporcionálisan (növekvő ütemben

növekvő), degresszíven (csökkenő ütemben növekvő) és regresszíven (csökkenő) változó költségekről.

- b) A *döntéshozatalban való érintettség* alapján definiált ismérvek a releváns és irreleváns költségek. Amennyiben a döntés következménye hatással van a költség jövőbeni alakulására, akkor releváns, míg ellenkező esetben irreleváns költségről beszélhetünk.
- c) A *döntéshozatali szint szerint* lehetnek irányítható és irányíthatatlan költségek. Az elgondolás alapja a diverzifikált szervezeti felépítés vezetőinek eltérő hatásköre és felelőssége van az adott részleg (divízió, felelősségi központ) költségére, annak alakulására. Irányítható költségnek nevezzük azon költséget, amelyre az adott döntési szintű vezető ráhatással rendelkezik, ellenkező esetben irányíthatatlan költségről beszélünk.

A szakirodalmi források költségelszámolásnak nevezik a vállalkozás által kialakított egyéni költségnyilvántartási rendszert, melynek célja információszolgáltatás a költségek alakulásáról. A vállalkozás egyéni költségelszámolási rendszerének kialakításánál tekintettel kell lenni objektív és szubjektív tényezőkre. A költségelszámolási rendszer objektív tényezői között a termelés jellege, milyensége, a vállalkozás profilja, a rendelkezésre álló technikai eszközök kerülnek említésre. A szubjektív jellemzők a mindenkori vezetés költségekkel szemben támasztott információigényének tartalmi kerete jelenik meg.

A hazai számviteli szabályozás kötelező jelleggel írja elő a gazdálkodók számára a költségek elszámolását. A pénzügyi számvitel értelmében a költségek megjelenési forma és elszámolhatóság szerinti nyilvántartása valósítható meg, ahol „elvárt” a gazdálkodók költségeinek költségnevek szerinti rögzítése. A költségnevek szerinti nyilvántartás a tevékenység érdekében felhasznált termelési tényezőkön (élő- és holtmunka) alapul, ami korlátozott információs bázissal látja el a regnáló vezetést. A problémák, nehézségek forrása, hogy a szabályozási környezet által elvárt eljárás nem nyújt kielégítő információs bázist a termékek és tevékenységek költségeinek megismeréséhez, az önköltség meghatározásához, így alkalmatlan az értékesítés közvetlen önköltségének, fedezeti összegének és nyereségességének megállapításához. A döntések megalapozásához a vezetésnek szüksége van a teljesítmény- és költségadatokra, ehhez a nyilvántartásokban a költségeket a megjelenési forma mellett elszámolhatóság szerint is célszerű elkülöníteni. Amennyiben a költség fogalmi meghatározásának keretéből közelítünk és az erőforrás felhasználást emeljük ki, akkor a költségek fajta szerinti csoportosítására

építünk. Ezzel szemben, amennyiben a tevékenységre helyezük a hangsúlyt, akkor a költségek elszámolhatósági módja szerinti csoportosításra alapozunk, vagyis a költségelszámolási rendszer kialakításánál elsődlegesen a tevékenység költségeinek meghatározását tartjuk szem előtt.

A szakirodalom (Bodnár, 1997a; Peršić–Janković, 2006; Gulin et al., 2011) a költségelosztás kérdéskörének megjelenését az ipari forradalom időszakához köti. A nagyvállalatok tömegtermelésének idején megfogalmazott önköltségszámítási metódusok előnyeit a 20. század gazdasági körülményei erodálták.

A megváltozott üzleti környezet feltételei között a költségelosztás célját Horngren–Foster (1987) a vezetők felelősségtudatának növelésére irányuló motivációs háttérben látja. Álláspontjuk szerint a költségelosztás a vezetőkben felelősségérzetet vált ki a költségek iránt, ezért az elvárt magatartásra kényszeríti őket. Kaplan–Atkinson (2003) szintén motivációs szempontból vizsgálódik, a tanulmányukban azt a következtetést fogalmazták meg, hogy a költségelosztás a költségellenőrzés és hatékonyság növelése által kiváltott teljesítménynövelés elérése, valamint a termékek minél pontosabb, teljesebb önköltségének megállapítása érdekében szükséges.

A költségelosztás segítséget jelent a vállalat kínálati szerkezetét képező termékek, szolgáltatások önköltségének megállapításához. Az önköltség meghatározásának folyamatát nevezzük önköltségszámításnak. A hazai szakirodalomban egységesedni látszik az önköltségszámítás és az önköltség terminológiája. Az önköltségszámítás folyamatát egy olyan kalkulációs tevékenységnek tekintik, amelynek középpontjában a kalkulációs egység egy egységére jutó költség meghatározása áll. Az önköltség a kalkulációs egységre jutó költség (élő- és holtmunka ráfordítás), ami egy komplex mutatószám (Beke, 2012; Kardos et al. 2012; Musinszki, 2018; Szücs–Takács, 2020).

Az önköltségszámítás az önköltség megállapítása mellett, egyéb fontos feladatot is ellát, ami a vezetői döntések támasztotta különböző gazdasági kalkulációk elvégzését nélkülöző minőségi adatszolgáltatáshoz kapcsolódik. Ezen területek közé sorolható a költségtervezéshez és -elemzéshez, a költségcsökkentési lehetőségek feltárására irányuló döntések támogatása; az árképzés és az elszámolóárak kialakításának folyamatai; a belső teljesítmények mérése, valamint a termékkála meghatározását elősegítő adatszolgáltatás (Musinszki, 2018).

Az önköltségszámítás a pénzügyi számvitel számára is fontos feladatot lát el a mérleg és az eredménykimutatás összeállításához, az eredmény és a zárókészletérték megállapításánál, a saját termelési készletek és a saját előállítású eszközök bekerülési

értékének meghatározásával, valamint a saját termelésű készletek könyvviteli elszámolásával.

Történelmi távlatokban vizsgálva a vállalkozások költségelosztásának gyakorlatát alapjaiban a vállalkozások gazdasági, működési környezetének, feltételeinek változásai, illetve a változásokra megfogalmazódó válaszok információs kényszere formálta. A költségelosztás fejlődéstörténetének nemzetközi dimenziója támpontként szolgál néhány általános érvényű eljárással, módszertannal. A nemzetközi szállodaipar neves képviselői (Peršić–Janković, 2006; Gulin et al., 2011) nem tesznek különbséget az ágazati és a közgazdaságtan főirányában kifejlesztett költségelosztási eljárások között, amit az idő függvényében az alábbi szakaszokra bontanak (Peršić–Janković, 2006):

- a) 1900 – 1940 közötti időszak: a hagyományos teljes költségelosztás fénykora (ipari forradalom);
- b) 1940 – 1980 közötti időszak: változó költség-számítás és a szervezeti egységek szűken értelmezett fedezeti pont meghatározásának korszaka;
- c) 1980 – 1990-es évek vége közötti időszak: a tevékenység és folyamat alapú költségelosztás szemlélete;
- d) 1990-es évek vége – napjainkban: a költségelosztás alapja a piaci sz tenderdek, fogyasztói igények és elvárások.

Az első két szakaszban kifejlesztett módszertani keretet nevezi egységesen a szakirodalom hagyományos, míg az utóbbiakat korszerű, stratégiai költség-számítási eljárásoknak.

A *hagyományos teljes költségelosztási* rendszer középpontjában a költséghatékonyság állt. Az ipari forradalomig a számvitel elsődleges céljaként fogalmazódik meg a követelések és kötelezettségek nyilvántartása. A modern költség-számvitel megszületése a textil, a vasút és a fémfeldolgozó iparágak virágzása következményeként a heterogén termékszerkezet, növekvő vállalati méretek és komplex termelési folyamatok elterjedéséhez köthető. A szűk termék-választék, a homogén termékszerkezet időszakában a költség-számítás feladata a közvetlen munka- és anyagfelhasználás nyomon követése volt, nem foglalkoztak az általános költségek termékekhez rendelésével, a tőkelekötés költségeivel. A teljes költségelosztási rendszer célja a vállalati működés keretében felmerült költségek vetítési alapok segítségével termékekre történő felosztása. A költségviselőkre terhelt tényleges összköltség alapján határozódik meg a kalkulációs egység összköltsége, illetve mennyiségi korrekciójával a kalkulációs egység önköltsége.

A *rész-költség-számítás* során kizárólag a változó költségek felosztása valósul meg a kalkulációs egységekre. Laab (2009) három ismertebb módszerét különíti el, melyek a differenciál-költség számítás, a direct costing eljárás és a norma szerinti (standard costing) költség-számítás.

- a) A differenciál-költség-számítás elméleti alapja az a felismerés, miszerint a költségek alakulását befolyásolja az, hogy a tevékenységi volumen, illetve a kapacitás kihasználás milyen szintjén vizsgáljuk.
  - Termelési réteg: egy adott tevékenységi szinthez mért további, pótlólagos mennyiség;
  - Réteggköltség: az új, pótlólagos mennyiség termelése miatt jelentkező többletköltség;
  - Differenciál-költség: a pótlólagos réteg mennyiségi egységére jutó költség.
- b) A direct-costing eljárás – csak a közvetlenül a kapacitás-kihasználtság mértékéhez igazodó költségeket számolják el a termékre. Arról ad tájékoztatást, hogy a termék árbevételéből mekkora összeg fedezi a fix költségeket és az elérni kívánt eredményt. A direct-costing eljárásnak különböző megoldásai ismertek (Beke, 2012):
  - Egyszintű – a közvetlenül felmerülő költségek számolhatóak el a termékre.
  - Többszintű – a fix költségblokkot különböző fix költségekre bontják, amelyet a vetítési alaphoz rendelnek, de csak akkor, ha a költségek közvetlenül, százalékos pótlékkulcs nélkül hozzárendelhetők.
- c) A norma szerinti (standard costing) költség-számítás – Frederich Taylor és mérnöktársai nevéhez fűződő tudományos vezetői mozgalom újításai vezettek a standard költség-számítási rendszerek kialakulásához. A munka- és üzemszervezési megoldások hozzájárultak a költség-számítás fejlődéséhez is. A költség-norma alkalmazásának kezdete a 20. század elejére tehető, amikor alkalmazásának területei jellemzően a költségek feletti ellenőrzés és esetleges csökkentési lehetőségek feltárására összpontosul. Legfőbb szempont a költség-norma alkalmazására a terv- és tényadatok összevethetősége mellett az eltérés fokának megállapíthatósága.

A *korszerű eljárásokat* magukba foglaló mozgalom az 1980-as évek elejére tehető. A piaci elvárások kielégítése a sztenderdizált folyamatokról az egyéniesített

tömegtermékek, szolgáltatások irányába terelte a figyelmet. Az új költségszámítási eljárások célkeresztjébe az általános költségek növekvő mértéke, valamint az egyéniesített termékek ár és minőségi jellemzőinek meghatározása került. Átértékelődött a költségviselők értelmezése a termékek és szolgáltatások köréről a folyamatok, fogyasztói körök, értékesítési és ellátási csatornák, illetve piaci szegmensek szemléletére (Cokins, 2001; Stojmenovic–Mrvic, 2017; Faria et al., 2018). A termékek, szolgáltatások fajlagos fedezeti szemléletét felváltja a teljes költség ismeretének az igénye.

### **2.3. Szállodaipar jelentősége és üzleti környezete**

A turizmus egyik legszélesebb körben elfogadott fogalmi keretét a Turisztikai Világszervezet (UNWTO) fogalmazta meg 1989-ben. A meghatározás szerint a turizmus magában foglalja a személyek lakó- és munkahelyén kívüli minden szabad helyváltoztatását, valamint az azokból eredő szükségletek kielégítésére létrehozott szolgáltatásokat. A hazai szakirodalmi behatárolás (pl. Lengyel, 2004; Kardos, 2011) hasonló terminológiával él, azzal a kitételrel, hogy megkülönbözteti a szabadidő és a hivatásturizmus területét, valamint kiemeli az élményszerzés céljából történő helyváltoztatást.

A szolgáltatási ágazaton belül a turizmus a világ egyik legjelentősebb és legdinamikusabban fejlődő iparágává nőtte ki magát. Az elmúlt évtizedekben a globalizáció térhódításával növekedési üteme rendszerint meghaladta a világgazdaság növekedési ütemét. A Turisztikai Világszervezet jelentése alapján 2019-ben a nemzetközi turistaérkezések számának globális adata meghaladta az 1.400 millió főt – 1974-ben ez a szám 200 millió fő volt –, míg a turizmusból származó bevételek összességében elérték a 9.170 milliárd USD-t (UNWTO, 2019).<sup>5</sup> Nemzetközi szerepének növekedését jelzi, hogy az ágazat munkahelyteremtés szempontjából közvetlen és közvetett módon több mint 334 millió főt foglalkoztatott. A világgazdaság által előállított teljes GDP 10,4%-át állította elő, a teljes fogyasztásnak mintegy 12%-a realizálódott ebben az ágazatban (WTTC, 2021).

A nemzetközi adatokkal összhangban a hazai turisztikai számadatok is évről évre kiemelkedő eredményekről számolnak be. Az Utazási és Turisztikai Világtanács (WTTC, 2020) jelentése alapján 2019-ben hazánkban a nemzetközi beutazó turisták kiadásai elérték a 2.591 mrd Ft-ot, ami a GDP 8,3%-ának felel meg és ami 7,7%-os növekedést

---

<sup>5</sup> A nemzetközi turistaérkezések számának alakulását (1974–2019 között) az 1. melléklet mutatja.



mutat az előző évhez képest.<sup>6</sup> Az ágazathoz kapcsolható foglalkoztatottak száma pedig meghaladta a 449 ezer főt, ami a teljes foglalkoztatottak 10%-a.

A turizmus fogalmi keretének tág értelmezése kiemelt szerepet kölcsönöz az ágazat kínálati szolgáltatásai között a kereskedelmi szálláshelyek és vendéglátás egységeinek, azon belül is a szállodáknak. A rendszerváltástól a koronavírus megjelenéséig a hazai ágazat dinamikus növekedéséről beszélhetünk.<sup>7</sup> Ezen időszakban a szállodaipar prosperáló gazdasági teljesítményét csak a 2008-as gazdasági válság törte meg. A KSH (2021) adatai alapján hazánkban a szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás gazdasági ágazat közvetlen hozzájárulása a nemzetgazdasági tevékenységhez 2019-ben volt a legmagasabb, amikor a GDP 1,9%-át adta, azaz átlagosan a turizmusból származó összjövedelem közel negyedét termelte ki. A koronavírus-járvány hatására 2021-re ez az arány 1,9%-ról 1,3%-ra csökkent. Az ágazat az összes foglalkoztatott 4,1%-nak biztosított munkát 2019-ben, a csökkenés azonban itt is tetten érhető, hiszen 2021-ben a szektorban foglalkoztatottak aránya már csak 3,7% volt.<sup>8</sup>

### **2.3.1. A szálloda fogalmi behatárolása és tipologizálása**

A szálloda fogalmának értelmezésénél a szakirodalomban nem találunk egységes fogalmi keretmeghatározást. A probléma forrása a változatos üzemeltetési formákra vezethető vissza. A különböző fogalmi behatárolások közös vonása, hogy azok az utas elszállásolására és teljes vagy részleges ellátására utalnak. A megfelelő színvonal, lakókomfort és szolgáltatás biztosításához a szükséges eszközökkel és legalább tíz vendégszobával rendelkeznek (Seitz, 2000).

A hazai köznyelvben a szálloda elnevezés alatt a vendégek fogadására, elszállásolására (alvásra), illetve egyéb igényeinek kiszolgálására irányuló tevékenység-halmazok összességére fókuszáló szolgáltatót értik. A hazai szakemberek köréből Györffi (2004) a szálloda fogalmi azonosításánál a gyakorlati életből merített több évtizedes tapasztalatára hagyatkozik. A megfogalmazás során annak tág értelmezését adja, melyet olyan üzletszerűen végzett szolgáltatást nyújtó tevékenységi körrel azonosítja, *„amelyek alapvetően az emberek elszállásolás és ellátás iránti gazdasági szükségleteit elégítik ki”* Györffi (2004, 46. p.).

---

<sup>6</sup> A hazai nemzetgazdaság teljesítményének alakulását (2005–2021 között) a 2. melléklet, míg a magyar nemzetgazdasági ágazatok GDP-hez való hozzájárulását (2004–2019 között) a 3. melléklet tartalmazza.

<sup>7</sup> A hazai szállodaipar főbb adatainak alakulását a 6. és az 7. melléklet tartalmazza.

<sup>8</sup> A 4. és 5. melléklet mutatja a turizmus, valamint a szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás hozzájárulásának alakulását a hazai GDP-hez viszonyítva (2004–2019, illetve 2001–2021 között).

A szálloda fogalmi behatárolásának hazai fejlődését vizsgálva megállapítható, hogy az különböző jogszabályok által befolyásolt. Amennyiben visszatekintünk a 19. század végére, azt tapasztaljuk, hogy a szálláshely-szolgáltatás szabályozás kezdete a fogadóhoz nyúlik vissza. Az „1884. évi XVII. törvénycikk ipartörvény” 10. §-a még csak a fogadó alapítását és működését szabályozta, melyet iparendély beszerzéséhez kötött. Az „1922. évi XII. törvénycikk az 1884. évi XVII. törvénycikkbe iktatott ipartörvény módosításáról” már tapasztalható némi „behatárolás”. A törvénycikk 14. § (1) bekezdése a fogadó (szálló, penzió) értelmezésénél különbséget tesz a legfeljebb 10, illetve a legalább 11 vendégszobát fenntartó üzemek között. Az elkülönítésnek a rendelkezésre álló képesítés igazolása tekintetében volt relevanciája.

A rendszerváltás előtt, a tervgazdálkodás idején az Árhatóság rendeletei jelentik a kutatás kiindulási alapját. Az elsők között érdemes megemlíteni a „10.752/1950. (I. 18.) Á.H. számú rendelet a szállodákban, penziókban és fogadókban érvényesíthető árak és díjak megállapítása tárgyában” rendeletet, mely a szálloda terminológiát emeli be a közokirat elnevezésében. A fogalmi meghatározás tisztázására visszatekint a „4199/1936. KKM számú rendelet” rendelkezéshez, melynek értelmében abban az esetben használható a szálloda elnevezés, amennyiben az ipar gyakorlására szolgáló helyiség az idegenforgalmi követelményeit kielégítette, mégpedig az épület jellege, fekvése, berendezése vagy a helyi viszonyok figyelembevétele mellett. Amennyiben ez nem teljesül, akkor a helyiség megnevezésére a fogadó elnevezés használatos.

Az Árhatóság a kínálati ár megállapítása céljából a szállodák szobáit az alapterület méretének és az ágyak számának a függvényében eltérő díjosztályba sorolta (10.752/1950. (I. 18.) Á.H. számú rendelet, 4. §), mely díjkategórián belül a 8. § (1) bekezdésének értelmében egységes árszintet határozott meg. A rendelet 16. § (2) bekezdése előírja a kötött árból a 10%-os engedmény nyújtását, azon vendégek esetében melyek 6 napnál tovább tartózkodtak a szállodában.

A néhány évvel későbbi rendelet (1/1957. (V. 15.) BkM-ÁH rendelet) a szállodai szobák osztályba sorolásánál bevezeti az „osztályon felüli”, majd a 9/1961. (X. 7.) BkM-ÁH rendelet a „luxus” kategóriát, azon szállodák tekintetében, melyek az idegenforgalom szempontjából kiemelt jelentőséggel bírtak. A luxus és az osztályon felüli kategóriába sorolt szállodákat is név szerint a rendelet mellékletei tartalmazták. A 4/1965. (IV. 11.) BkM-ÁH rendelet az osztályba sorolásnál a területi hatály ismerv alapján további 3 csoportot különített el. Újdonságként jelenik meg a rendeletekben, hogy a díjosztályokon belül a 10.752/1950. (I. 18.) Á.H. rendelethez képest a szállodák némi rugalmasságot

élvezhettek, hiszen az árak tekintetében tól–ig intervallumot írtak elő, illetve bizonyos szolgáltatások fenntartását – pl. ingyenes ruhatár – követelték meg. A 4/1965. (IV. 11.) BkM-ÁH rendelet 5. § meghatározza az idegenforgalomi jellegű szállodák szezonálisának időintervallumát, majd meghatározza az arra eső felár mértékét.

A szállodák osztályba sorolása hivatali szervek révén valósult meg (9/1961. (X. 7.) BkM-ÁH rendelet (4) és (5) bekezdése). A magasabb díjosztályba tartozók besorolását a Belkereskedelmi Minisztérium, az alacsonyabb osztályba tartozókat és a penziókat a megyei tanács végrehajtó bizottságának kereskedelmi osztálya, míg a turista szállodákat (turistaházakat) a Magyar Testnevelési és Sporthivatal elnöke sorolta osztályba.

Áttörést az 1970-es évek hozott, a „7/1972. (III.28.) BkM-ÁH együttes rendelet a szállodai és egyéb elszállásolási díjak megállapításáról” című rendelkezés megszületésével. A rendelet megfogalmazta a szálloda definícióját, mely szerint szállodának tekint minden kereskedelmi jellegű közhasználatú szálláshelyet, amely az utazók részére átmeneti szállást, ehhez kapcsolódó ellátást és szolgáltatást nyújt, illetve a férőhelyeinek legalább egyötöde egy-, és kétágyas szobákból áll, és megfelel legalább a „C” osztályba sorolás követelményeinek.

A rendelet a szállodák osztályozásánál újabb módosítással élt, egyrészt bevezetve a luxus, A/I, A/II, B osztályokat, ahol a szobák árának megállapítása már a szabad árformába tartoztak, másrészt továbbra is a kötött ársávban ingadozó C osztályú szobaminősítéssel élt. A rendeletben a különböző osztályokba sorolás minősítési ismérveinek részletes ismertetése valósult meg, amit háromévente felül kellett vizsgálni, megismételni.

Az 1978. évi I. törvény a belkereskedelemtől 28. § (1) bekezdése kimondja, hogy a szállodákat, szálláshelyeket a nyújtott színvonal függvényében kell osztályba sorolni és az árakat az osztályba sorolás alapján megállapítani. Ezen törvény szemléletével összhangban fogalmazódott meg a 18/1979. (X. 17) BkM rendelet a kereskedelmi szálláshelyek osztályba sorolásáról. A rendelet nevében szereplő kereskedelmi szálláshelyek közé sorolja a szállodát, a fogadót, a kempinget, az üdülőházat, a turistaszállót és a fizető vendéglátó szálláshelyet. A kereskedelmi szálláshelyek osztályba sorolása az üzemeltetőre hárult, amit – a rendelet osztályba sorolás feltételeinek tükrében – egytől öt csillagig volt köteles megtenni, illetve azt ötévente megismételni. A rendelet későbbi hatályos változatai kimondták, hogy minősítés nélkül a kereskedelmi szálláshelyek nem üzemelhettek.

A 4/1997. (I. 22.) az üzletek működéséről és a belkereskedelmi tevékenység folytatásának feltételeiről szóló kormányrendelet I. számú melléklete az alábbiak szerint értekezik a szálloda fogalmi meghatározásánál: „Az a kereskedelmi szálláshely, amely a vendégek részére időszakosan szállást és ehhez kapcsolódó ellátást és szolgáltatást nyújt.... Férőhelyeinek több mint 20%-a egy- és kétágyas szobákban van, és legalább az egycsillagos szállodaosztály besorolási követelményeinek eleget tesz”. Továbbá megkülönbözteti az étteremmel rendelkező és nem rendelkező egységeket. A szállodák által kínált szolgáltatások körétől és paramétereitől függően 1 és 5 csillagos kategóriába sorolja.

Az egy évvel később megszületett 45/1998. (VI. 24.) IKIM rendelet 1. § a kereskedelmi szálláshely alatt olyan épített vagy átalakított és használt létesítményre utal, amely üzletszerűen, folyamatos napi üzemeltetéssel, megszakítás nélkül szállásszolgáltatást nyújt és megfelel az előírt osztályba sorolási követelményeknek. Az IKIM rendelet a kereskedelmi szálláshelyek üzemviteléből és a kínált szolgáltatások köréből és színvonalából közelíti meg a szállodák beazonosítását, amit a rendelet későbbi módosításaival kiegészít a minimálisan rendelkezésre álló szobák számával. Az 54/2003. (VIII.29.) GKM rendelete a 45/1998. (VI. 24.) IKIM rendelet 7. § a) pontját az alábbiak szerint egészíti ki: „Szálloda az a kereskedelmi szálláshely, amely megfelel az üzletek működéséről és a belkereskedelmi tevékenység folytatásának feltételeiről szóló 4/1997. (I. 22.) Korm. rendeletben meghatározott követelményeknek, és legalább 11 szobával rendelkezik” (54/2003. (VIII.29.) GKM, 6. §).

A 45/1998. (VI. 24.) IKIM rendelet 7. §, illetve az 54/2003. (VIII.29.) GKM 1. melléklete nevesíti a megkülönböztetésre alapozott tevékenység sajátosságait, amit a szállodák az elnevezéseikben is előszeretettel feltüntettek. Ilyenek a gyógyszálloda (gyógyfürdő), wellnes szálloda (min. 3 csillagos és az egészséges életvitelhez köthető szolgáltatásokat szakképzettséggel rendelkező személyzet látja el), garniszálló (szálloda étterem nélkül) vagy éppen az apartman szálloda (megfelel a garniszálló feltételeinek és az ágy kapacitásai tekintetében min. 80%-ban berendezett és felszerelt háló és nappali szoba, illetve konyha tartozik).

A fenti rendelethez hasonló megkötéssel él a szálloda behatárolása kapcsán a napjainkban is hatályos „239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet a szálláshely-szolgáltatási tevékenység folytatásának részletes feltételeiről és a szálláshely-üzemeltetési engedély kiadásának rendjéről”. A jogszabály 2. § (14) bekezdése alapján „szálloda: az a kizárólag szálláshely-szolgáltatás folytatása céljából létesített szálláshelytípus, amelyben a

*szálláshely és reggeli szolgáltatása mellett egyéb szolgáltatásokat is nyújtanak a szálláshely-szolgáltatás keretében, és ahol a hasznosított szobák száma legalább tizenegy*”. A rendelet érvényre kerülésekor nem foglalkozott a szállodák, kereskedelmi szálláshelyek osztályba sorolásával, így annak szerepe a történeti távlatok prioritásai ellenére háttérbe került. Azaz előfordulhatott, hogy a működési engedély megléte ellenére a szálloda osztályba sorolása nem valósult meg, minősítés nélkül folytatta üzletszerű tevékenységét.

A kereskedelmi szálláshelyek, szállodák minősítésére vonatkozó iránymutatások csak 2021. szeptember 1-től kerültek be a hatályos rendeletbe.<sup>9</sup> A rendelet 3. § (c) pontja – napjainkban hatályos rendeletben a 3. § (3) pontja – kimondja, hogy a szálláshely-minősítés tevékenység ellátásáért a Magyar Turisztikai Minőségtanúsító Testület Nonprofit Korlátolt Felelősségű Társaság a felelős. A minősítést minden szálláshely-szolgáltató köteles a szálláshely üzemeltetési tevékenység bejelentését megelőzően, de legalább háromévente az illetékes szervnél kérni. Továbbá a jogszabály rendelkezik arról, hogy a már nyilvántartásba vett szálláshely tulajdonosa, illetve üzemeltetője 2021. december 31-ig kérelmezhetette az első szálláshely-minősítést, ami 2022. január 1-től fokozatosan valósul meg. A jövőben szálláshely-üzemeltetési tevékenység csak olyan szálláshelyen folytatható, amely megfelel a szálláshely-minősítő szervezet adott szálláshelytípusra vonatkozó követelményeinek.

A nemzeti szálláshely-minősítő rendszer szállodákra vonatkozó szakmai kritériumai a Hotelstars Union szakmai szervezet minősítési elvei szerint valósulnak meg. A Hotelstars Union szervezetet hét Európai Unió tagállam – Ausztria, Csehország, Hollandia, Magyarország, Németország, Svájc és Svédország – szállodaszövetsége alapította 2009 decemberében, míg az alkalmazott minősítési elvek a vendégek körében végzett felméréseken alapulnak, amit a szervezet 5 évente felülvizsgál. Mára a szervezethez összesen 17 EU tagállam csatlakozott, így 180 milliós piacon van jelen, és ezidáig 28 ezer szállodánál alkalmazták a minősítési rendszert.

A hazai szállodák számára a kötelező minősítési eljárás előtt is lehetővé vált a Hotelstars Union minősítési védjegy használati jogának a megszerzése. Az egyénileg kezdeményezett eljárás Minősítő Bizottság tagjait a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetsége (MSZÉSZ) és a Nemzetgazdasági Minisztérium jelölte ki, míg az eljárás

---

<sup>9</sup> A módosítás alapjául a 2021. augusztus 19-én hatályba lépett „501/2021. (VIII. 18.) Korm. rendelet az egyes kormányrendeleteknek a turizmus-vendéglátás ágazatot érintő stratégiai célú módosításáról” rendelkezés szolgált.

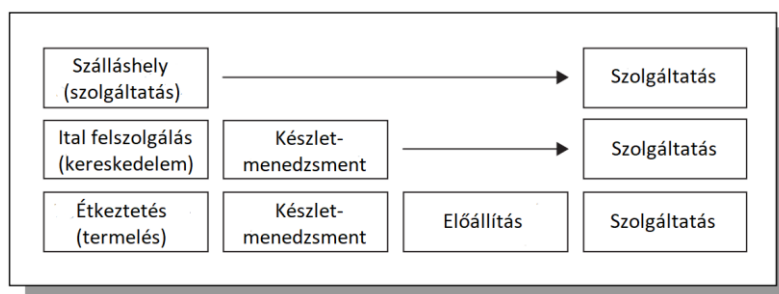
során megszerzett védjegyhasználat jogosultságát az MSZÉSZ ellenőrizte. A minősítési eljárás a szállodákat pontozás révén 1–5 csillag superior kategóriába sorolja.

A KSH STADAT rendszerében a különböző publikációk is a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetsége által kidolgozott Hotelstars Union szállodaminősítési védjegyrendszer szerint minősített tagszállodák adatait közli 2013. január 1-jétől. Míg a szálloda fogalmi keretének behatárolásánál a 239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet által meghatározottak szerint jár el.<sup>10</sup>

### 2.3.2. A szállodaipar üzleti folyamatai

A szállodaiparban az értékteremtés a működési folyamat sajátosságából adódóan különböző tevékenységi körök, szegmensek mentén figyelhető meg, melyek lehetnek szálláshely-szolgáltatás, étel- és italfelhasználás, illetve egyéb kiszolgáló tevékenységek. A szállodaipar diverzifikált kínálati portfólióval jelentős szeletet hasít ki a turizmus összeteljesítményéből. Ezért mielőtt rátérek a szállodaipar versenyképességének, a költséginformációk szerepének, illetve a stratégiai vezetői számvitel és eszköztárának vizsgálatára, szükséges a vizsgálat alapját képző ágazati üzleti folyamatok bemutatása.

## 8. ábra: A szálloda tevékenységei



*Forrás: Harris–Mongiello, (2006, 49. p.)*

A szállodaipar üzleti folyamatai összetett, dinamikus, sztochasztikus és nyílt rendszert alkotnak, melyet a vezetőknek átlátni, koordinálni és irányítani szükséges. A szállodaipar sajátos munkafolyamatai, azaz a termelés (pl. ételkészítés) – szolgáltatás (pl. szállás, felhasználás) – kiskereskedelem (pl. minibár) tevékenység-halmaz ellátásában (8. ábra), valamint a szolgáltatási elem egyidejű tömeg- és egyéniesített jellegében ölt testet.

<sup>10</sup> <https://www.ksh.hu/docs/hun/modsz/modsz45.html>

A szolgáltatási folyamat jellemzője, hogy térben és időben nem osztható, magas fokú dinamikával és szezonális oszcillációs kitettséggel rendelkezik. A folyamatok feletti koordinálás pontos, érthető és időszerű információk rendelkezésre állását követeli meg a vezetői döntések támogatásához. A magas tőkelekötést igénylő, rugalmatlanul változtatható kapacitásszint kiépítése és kihasználása a vállalkozások versenyhelyzetét és üzleti sikerét alapjaiban befolyásolja.

Tovább fokozzák az amúgy is kiélezett versenyhelyzetet napjainkban az üzleti környezetet érő válságok, krízisek – a COVID-19 járvány, az ukrajnai háború, az energiaválság – hatásai, melyek ismételten ráirányították a figyelmet a szállodaipar sérülékenységére. Az ágazat nemzetközi szakemberei egyetértenek abban, hogy a különböző válságok hatásai – pl. a 2001-es WTC ikertornyok elleni támadás, a 2008-as pénzügyi-hitel válság, a 2011-es földrengés Japánban – a szállodaipart érintették leginkább (Chadee et al., 2021; Pillai et al., 2021). A válságok negatív hatásai itt jelentkeznek legkorábban, ugyanakkor a legkésőbb csillapodnak. Mindezek alapján a befektetett tőke megtérülése, valamint üzemeltetése a vezetői döntések támogatása érdekében pontos, teljeskörű, érthető és időszerű információk rendelkezésre állását követeli meg.

A vezetői döntések alátámasztásához nélkülözhetetlen az üzleti folyamatok és tevékenységek, valamint a kínálati portfóliót képező termékek és szolgáltatások költség szerkezetének mélyreható ismerete. Az iparág kínálati szerkezetének jellegéből adódóan azok egyrészt romlandóak, miközben immateriális természetűek, nagy heterogenitással rendelkeznek, erősen kiszolgáltatottak a szükségletek ingadozásainak, valamint az előállításukhoz szükséges emberi erőforrás intenzitásának. Továbbá az ágazat egy igen összetett és intenzív globális piaci versenykörnyezettel jellemezhető. Ezért a vezetők felelőssége a fogyasztói igények minél pontosabb feltárása és kielégítése.

### **2.3.3. A szállodaipar üzleti környezetét befolyásoló trendek, folyamatok**

Változó világunk üzleti környezete új versenytársakat, technológiát és működési keretet állít a vállalatok látókörébe, melyben sikeresen és eredményesen helyt kell állniuk. Napjaink versenykörnyezete kikényszeríti a vállalkozások vezetői részéről a stratégiai szemlélet érvényesülését.

A turizmusban érintett vállalkozások külső, globális üzleti környezetét leginkább az alábbi területen bekövetkezett változások formálják (Blocher et al., 2019 és Csapó-Végi, 2021):

- a) *Globalizáció*
- b) *Technikai, technológiai fejlődés*
- c) *A fogyasztói elvárásoknak való megfelelés*
- d) *Management szervezet*
- e) *Válságok*

a) *Globalizáció*

Az utazás – legyen az kereskedelmi-, vallási-, hivatás-, szabadidő- stb. célú – az emberiség alapvető igénye, mely kitágítván az egyéni szabadságérzet horizontját, hozzájárult a modernkori világgép kialakulásához. A 20. század közepére a turizmus tömegjelenséggé válásával már tömegméretekben kellett kielégíteni az utazni vágyók szállításával, elszállásolásával és étkezésével kapcsolatos igényeit, az elvárt kényelmet és biztonságérzetet (Michalkó–Vizi, 2001).

A turizmus térhódításával az iparág vállalkozásainak versenykörnyezete kitágult, így üzleti sikereik eléréséhez már nem csak a lokális, hanem a globális – más régió, ország, kontinens – piacon fellelhető versenytársakkal is fel kell venniük a versenyt. Az információs technológia, valamint a közlekedési hálózatok fejlődésével párhuzamosan az utazni vágyók döntésének időigénye is lényegesen lerövidült. A „tervezett” utazások mellett megjelent az ad-hoc, érzelmi alapon eldöntött utazások köre.

A globalizáció által teremtett turisztikai standard termékek globális „erőterében” a vállalkozások számára a versenyelőny megszerzése és fenntartása nehéz feladat. Ezért a szállodaiiparnak az egységesítés és a megkülönböztethetőség közötti egyensúlyra kell törekednie azzal, hogy alkalmazza a globalizáció előnyeit és hangsúlyozza a helyi sajátosságokat (Gyurác–Németh, 2011).

Előtérbe kerültek a globális hálózatok, szállodaláncok, amelyek a nemzetállami határokat megkerülve integrálták a világgazdaságba a világ legtávolabbi desztinációit. Erodálódik a nemzetgazdasági termelés, export és import fogalma, mivel helyettük megerősödtek a globális hálózatok, illetve a hálózatokon belüli termelési és beszállítási folyamatok. A nemzetállami szerepkörrel rendelkező szállodák fokozatosan veszítenek versenyképességükből, miközben a globális szállodaláncok, valamint a velük együttműködő regionális és helyi szereplők jelentősége felértékelődik (Gyurác–Németh, 2011).

A turizmus szolgáltatásainak magas minősége, innovativitása és inkluzivitása elősegítheti a globalizációs folyamatokat. A szállodaiipar hazai fejlődéstörténete is



rámutat, hogy az ágazat nemcsak haszonélvezője vagy elszenvedője, hanem gerjesztője is a globalizációnak. Hazánkban már az 1980-as években megtalálhatóak voltak, míg a rendszerváltást követően felélénkült a magas minőséget biztosító, 4 és 5 csillagos, jellemzően nyugati (amerikai) szállodalánc márkák megjelenése. A rendszerváltás időszakában a gazdasági társaságok alapítását elősegítő törvény – az 1988. évi VI. törvény a gazdasági társaságokról – megszületése és hatályba lépése, valamint a privatizációs folyamatok élénkítő hatást gyakoroltak az ágazat kínálati oldalára. A kisebb vidéki szállodaegységek kisbefektetőknek való értékesítése, illetve a vállalati és szakszervezeti üdülők kereskedelmi szálláshellyé történő átsorolása már az 1993–1995 közötti időszakban 39%-kal megnövelte az iparági kínálatot (Juhász, 2012). Ezzel párhuzamosan jelentkezett a szálláshelyek iránti piaci kereslet felfutása is. A hazai gazdaság liberalizációs folyamatának eredményeként a második világháborútól jellemzően kereslet által dominált ágazat kínálat húzta iparaggá változott.

A hazai szállodaipar élénkülését az ágazatra jellemző nemzetközi szállodalánc márkanév mint versenyképességi tényező is befolyásolta. A szállodaipar globalizálásának kezdete visszavezethető a magas minőségi osztályba sorolható szállodaipari márkanévekre. A megszokott márkanév magas minőséget és egységes szolgáltatáscsomagot jelentő működési standardot képviselt. Az első márkanévvel működő szállodák az Amerikai Egyesült Államokban üzleti egyesülés révén létesültek (pl. Hilton, Intercontinental). Történeti távlatból a szállodalánccok egységes márkanév alatti üzemeltetése jelentette a versenyelőnyök (beszerzés, értékesítés és marketing területen) kezdeti forrását. Idővel ezen felismerés vezetett az alacsonyabb minőséget biztosító szállodák sztenderdizálásához, akik a márkásítás révén elnyerték az alacsonyabb árfekvésű kereslet kiszolgálását. A magas tőkeerővel rendelkező szállodalánc márkanévek nemzetközi térhódításai gerjesztették a turizmus standard kínálati portfóliójának globális előretörését (Michalkó–Vizi, 2001).

#### *b) Technikai, technológiai fejlődés*

Az információs technológia fejlődésének fénykorát éljük. Az információs és információ-kommunikációs technológia (Information Communication Technology, ICT) megoldásai új dimezióba, a digitális, virtuális térbe emelik a vállalkozások működésének modelljét. Az ICT térhódítása a globalizációt támogató infrastruktúra létrehozásával segíti elő és gyorsítja fel, forradalmasítva valamennyi iparág üzleti folyamatait.

Sziva–Nemeslaki (2016) az alábbiak szerint azonosítják az ICT fejlődése által érintett területeket:

- élesebb verseny – a tranzakciós költségek csökkenése és a hatékonyság növekedése által;
- termelékenység növelése – vállalatok világszintű működésének és a vállalati határok fellazulásának támogatása;
- a tudástranzfer – a hálózati technológiák használatával a tudás, a mentális modellek megosztása egyszerűbbé, hatékonyabbá vált;
- az innováció gyorsulása – a gyors adattovábbítás lehetővé tételével.

Történeti távlatból vizsgálva megállapítható, hogy a szállodaipar a kor technikai, technológiai megoldásaira támaszkodott. Az ICT turizmusbeli alkalmazásának kezdetei, a turizmust támogató szolgáltatók körében a személyi számítógép elterjedéséhez köthető. Az ICT ágazatbeli adaptációjának három innovatív fázisát különböztethetjük meg (Sziva–Nemeslaki, 2016):

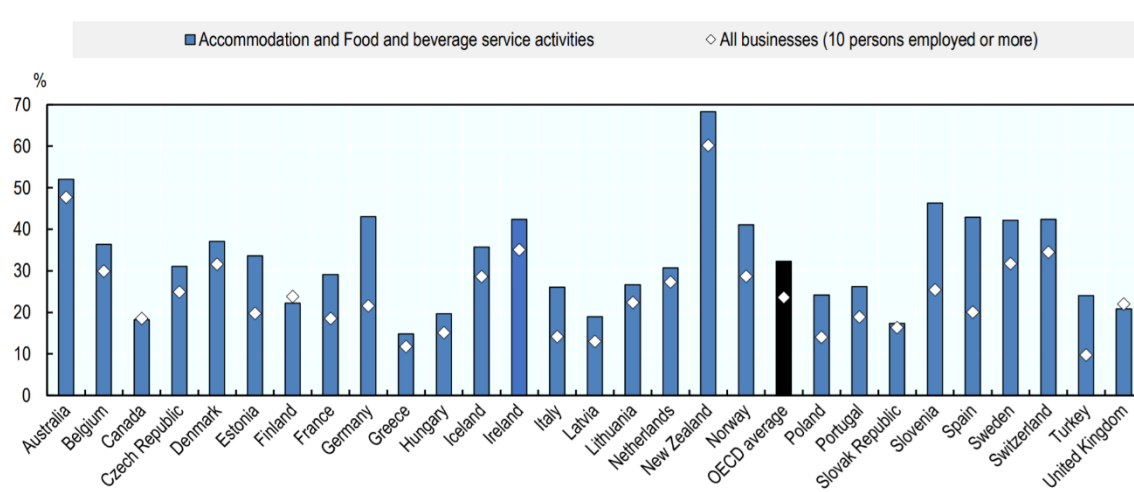
- I. a Számítógépes Foglalási Rendszerek (légitársaságoknál rendszeresített ún. Computer Reservation System, CRS) kifejlesztése az 1970-es években;
- II. a Globális Disztribúciós Rendszerek (Global Distribution System, GDS) kifejlesztése az 1980-as években;
- III. az internet megjelenése az 1990-es években.

Az 1970-es évektől az Egyesült Államokban néhány ágazat résztvevői (légitársaság, szállodaláncok) sorra rendszeresítették saját Számítógépes Foglalási Rendszereiket (CRS). A szállodák esetében ilyen szoftver például a Holydex (Holiday Inn), Reservatron (Sheraton), Hilstar (Hilton) stb. A szállodai CRS-ek a világ bármely pontján fellelhető szállodaláncon belüli társszállodával biztosítják az összeköttetést. Viszonylag (különösen a légi közlekedésben) rövid időn belül megvalósult a foglalási rendszereket használók körének bővülése az utazási irodák bevonásával. A CRS terminálok utazási irodákhoz való telepítésével létrejövő hálózatok legfontosabb eredménye a működési hatékonyság növelése. A valós idejű adatfeldolgozás, valamint a foglalási és értékesítési (jegykiadási) folyamatok integrálása mindkét fél számára az automatizáció növelését és a költségek csökkentését idézte elő.

Az előnyökből való részesülés reményében az 1980-as évek végén az európai és ázsiai légitársaságok részéről megvalósult az üzleti modell átemelése, mellyel a hálózatosodás globális szintérré változott. A CRS hálózatok nemzetköziesítése és szolgáltatási köreinek bővítése (szállodák, autókölcsönzők, kikötők stb. foglalási rendszereinek bekapcsolása) hozzá el a Globális Disztribúciós Rendszerek (GDS) korát.

Átütő erővel az internet megjelenése és annak a társadalom széles körében való elterjedése bír. Az internet használata egyre jelentősebb a turizmus keresleti és kínálati oldalán egyaránt. A szállodák interneten keresztül történő szobafoglalásai egyre dinamikusabban nőnek. A fogyasztói oldalon megjelenő technikai eszközök és alkalmazások (pl. okostelefon, appok), illetve a turisztikai magiszolgáltatók online felületei a hagyományos ellátási lánc gyökeres átalakulását eredményezik (a szállodaipar ellátási-lánc témakör tárgyalására a későbbiekben kerül sor).

### 9. ábra: Az ICT rendszerek alkalmazása az OECD országok szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás ágazatában, valamint a nemzetgazdaságon belül (%-os arány)



Forrás: OECD (2020, 66. p.)

A 9. ábra diagramjaiból kiolvasható, hogy Magyarországon a szálláshely-szolgáltató és vendéglátás ágazat szereplőinek körében az ICT rendszerek alkalmazása nem éri el az OECD országainak átlagát.

Sziva–Nemeslaki (2016) hangsúlyozzák, hogy az ICT megoldások alkalmazásának mozgatórugója a turizmusban is a hatékonyság növelése által elérhető költségtakarékosság, amely a belső és a külső folyamatok kezelésére is vonatkozatható. A belső folyamatok tekintetében az ICT az alábbi területeken jelenhet meg:

- Tervezéshez és döntéstámogatáshoz használt integrált rendszerek, pl. a Vállalkozási Erőforrás Tervezés (Enterprise Resource Planning, ERP) hatékony eszköz a menedzsment és kontrolling funkciók támogatásához. A rendszer gyors és rugalmas információ-továbbítást és -feldolgozást tesz lehetővé, valamint

segítségével átfogó kép nyerhető a vállalkozás valamennyi folyamatáról. Az ERP szállodaipari megfelelője a Kapacitáskezelő Rendszer (Property Management System, PMS), olyan szerverek és helyi hálózatok, amelyek a szállodai területek szállodakapacitásaitól a vendégek útjaihoz köthető valamennyi információt egy rendszerbe integrálják.

- Az egyes funkcionális területek (pénzügy, könyvelés, HR, logisztika, adminisztráció) támogatására alkalmazott operatív rendszerek (pl. könyvelő programok)

A külső folyamatok tekintetében az ICT két eltérő alkalmazási területét jelölik meg:

- *Online kommunikációt és értékesítést támogató rendszerek* – az internet lehetővé teszi a végső fogyasztók elérését és velük való kommunikálást, valamint hatékony marketing-stratégia kialakítását és megvalósítását. Ilyenek lehetnek:
  - o Központi Foglalási Rendszer (Central Reservation System, CRS) – a szállodai CRS-ek, nemcsak az értékesítés külső folyamatait kezelik (szabad kapacitások, árak), hanem kapcsolódnak a szálloda belső rendszerébe (PMS-be), mely által az értékesítési csatornákról érkező foglalások automatikusan megjelennek a háttér-rendszerben.
  - o Hozammenedzsment-szoftverek (Revenue Management-szoftverek) – a dinamikus árazás segítségével optimalizálja a kereslet-kínálat alakulását.
  - o Vendég-kapcsolat menedzsment (Customer-Relation Management, CRM) – információk gyűjtése a vendégekről, a piaci tudás felhalmozása érdekében.
- *Kooperatív rendszerek* – az értéklánc online együttműködését segítő megoldások, pl. együttműködő fejlesztés (e-design); kereslet tervezés vagy online kapacitás-menedzsment; e-számlázás; valamint e-beszerzés és ellátási lánc menedzsment (Supply Chain Management).

A szállodaiparon belül az ICT rendszerek sok lehetőséget biztosítanak az e-business számára. Az e-business forradalmasítja az üzleti folyamatokat, az egész értékláncot és a partnerkapcsolatokat is. A szállodaipar területén az e-business-en belül a B2C (Business to Consumer) azaz a vállalkozás és az ügyfél kapcsolatban rejlő lehetőségek széleskörű kiaknázása valószínűsíthető a jövőben.

A digitalizáció (az elektronikus adatok felhasználása, az információ feldolgozás automatikus megoldások révén) és a digitalizációs transzformáció (a szervezeti tudás jobb kihasználása) előtérbe kerülésével az ICT új alkalmazási területei fogalmazódnak meg.

A szakirodalom ezen még kiaknázatlan területeket az alábbi alkalmazások köré sorolja (OECD, 2020):

- Big Data – felhalmozott elektronikus adatok, adatállományok, melyek a vállalatok döntéstámogatási információgyűjtő folyamatait támogatják. Az adathalmaz segítségével a korábban elemzéseken, előfeltételezéseken alapuló döntések, az alapadatok megbízhatósága az adatmennyiség okán lecserélhetőek a biztos „látnoki” döntésekre. Különösen a nemzetközi szállodaláncok és tagszállodáik esetében jelent előnyt.
- Mesterséges intelligencia (Artificial Intelligence, AI) – a tanulás képessége a tapasztalati tudás felhalmozásával, mely nagy mennyiségű adat gyors feldolgozásával lehetővé teszi a minták felismerését, így a feladatok ellátását nagy pontossággal képes végrehajtani.
- Felhő alapú megoldások (Cloud computing) – különböző IT szolgáltatások (szoftverek, platformok, infrastruktúrák) hálózaton keresztüli igénybevételét jelenti. Kliens alapú, önkéntes felhasználás költségkímélő megoldásként jelentkezik az üzletvitel során. Szállodaláncok székhelyén, központi szerveréről veszik igénybe a tagszállodák a különböző szoftvereket.
- IoT (Internet of Things – dolgok internete) – a gépek és különböző eszközök csatlakozhatnak az internetre és egymáshoz kapcsolódva adatot osztanak meg és kommunikálnak egymással. A járványhelyzet megjelenésével előtérbe került az „érintésmentes felületek” alkalmazása. A vendég a letöltött applikáción keresztül (pl. okostelefon) csatlakozik a szállodai rendszerhez, és veszi igénybe a szolgáltatásokat (ajtónyitás, berendezések üzemeltetése stb.).

*c) A fogyasztói elvárásoknak való megfelelés*

A szállodaipar nemzetközi szaktekintélyei kiemelik a szállodaipar fogyasztócentrikus nézetének jelentőségét (Kolins, 1999; Mia-Patiar, 2001; Afonina, 2015; Setiawan, 2016; Turner et al., 2017; Alvarez et al., 2021).

A globális versenykörnyezetben a fogyasztói igényeknek való megfelelés a fogyasztói preferencia középpontba állítását jelenti. Az elvárásoknak való megfelelés érdekében a vállalkozások tevékenységeiket és a kínálati portfóliójuk jellemzőit hozzáigazítják a piaci elvárásokhoz. Így a vevő az új termékek, szolgáltatások kifejlesztésének és előállításának a kiindulópontja. Ezen szemlélet mozgatórugója a piaci orientáció, mely során a kínálatot a fogyasztók részéről érkező követelmények, elvárások formálják.

A szemlélet elterjedésével a vállalkozások tevékenysége látványosan megváltozott: magasabb minőségű és szélesebb termékskálát, gyorsabb és megbízhatóbb szolgáltatást, magasabb fokú újdonság-, fejlesztéstartalmakat erőteljesebb marketing tevékenység mellett kezdtek kínálni, miközben az értékesítés ösztönzése érdekében a finanszírozási feltételekben is változások történtek. A vevő központi szerepet tölt be a piaci versenyben.

#### *d) Management szervezet*

Blocher et al. (2019) a menedzsment szervezet, azaz a vezetői irányultság a technológiai, marketing és termelési/szolgáltatási folyamatok változásait követi. Ezen folyamatok tükrében a vezetők napjainkban kiemelt figyelmet szentelnek a vevői elégedettségre és az értékteremtésre. A hangsúly a pénzügyi teljesítménymérésekről az ügyfelekkel kapcsolatos, nem pénzügyi teljesítménymutatókra helyeződött át (pl. az elégedettség, a minőség, a szállítási idő és a szolgáltatás). A szállodaipar területén ismert tanulmányok méltatják a fogyasztói értékelésekre alapozott nem pénzügyi információk, jelentések relevanciáját (pl. Ivankovič–Jerman, 2010; McManus, 2013; Stanišić et al., 2018; Alvarez et al., 2021).

A nem pénzügyi információk felértékelődésével párhuzamos ágazati jelenség, hogy a hierarchikus irányítást rugalmasabb szervezeti forma váltja fel, melyben fontos szerepet kap a csapatmunka és az üzleti funkciók közötti koordináció, a hálózatosodás. A szállodaipar nemzetközi szakirodalmi kutatásai számolnak be a széles kínálati portfólióval bíró szállodalánctagságban rejlő lehetőségekről (Tse–Olsen, 1988; Claver–Cortés et al., 2007). A nemzetközi kutatások empirikus eredményei beszámoltak arról, hogy a hálózatosodás, valamint a szállodalánccokra jellemző nemzetköziesedés elősegítette a szolgáltatások egyediesítését. Az ágazatból merített gyakorlati példák is rámutatnak a hálózatosodás, mint a versenyképességet befolyásoló tényező szerepére (pl. Four Seasons Hotel).

#### *e) Válságok*

Blocher et al. (2019) felsorolását ki kell egészíteni szinte valamennyi szektort érintő, napjaink üzleti világát egyre gyakoribb jelenségével, a válsággal. Napjaink globális járványhelyzete, illetve a különböző válságok hatásai ismételten ráirányítják a figyelmet a szállodaipar sérülékenységre. Mivel a különböző típusú válságok jövőbeni bekövetkezése valószínűsíthető (pl. Bélyácz–Pintér, 2011; Bélyácz–Szász, 2016; Csapó–Végi, 2021), ezért a szektorra jellemző hozammenedzsment elveken kiépített és hasznosított kapacitásszint magas tőkeintenzitása a kieső bevételek alternatív pótlását –

pl. előírt karanténkötelezettség letöltésének helye –, illetve a működtetés költségeinek racionalizálását, optimalizálását kényszeríti ki.

Csapó-Végi (2021) a válságok azonosításánál megkülönböztetik a (1) gazdasági és pénzügyi válságot, (2) a politikai vonatkozású válságot, (3) az egészségügyi válságot és (4) a környezeti válságot. A különböző válságtípusok hatásvizsgálata alapján globális, regionális és a turizmust nem érintő, arra immun hatásfokról beszélnek.

A különböző típusba sorolt válságok turizmusra gyakorolt hatásainak jellemzéséhez szakirodalmi kutatásból merített eredményekre hagyatkoztak. A megfogalmazott következtetések alapján a (1) a gazdasági és pénzügyi válságok – pl. 2008-as gazdasági válság – a nemzetközi turistaforgalom mérséklését idézi elő, a kereslet a rövidebb idejű, földrajzilag közelebb eső, belföldi utazások felé terelődik. Felértékelődnek az olcsóbb árfekvésű, széles szolgáltatás kínálatot biztosító szálláshelyek. A válság negatív hatásai inkább a centrumot, a városokat érintik, a vidéki régiók ellenállóbbak. Ennek ellensúlyozása érdekében kiemelik a kormányzati intézkedések szerepét. A (2) politikai vonatkozású válságok – pl. 2001. szeptember 11. – főként a belföldi utazások csökkenését idézték elő. A nemzetközi utasforgalom tekintetében az ágazat kevésbé kitett a válságnak. Az (3) egészségügyi válság – pl. COVID-19 – a nemzetközi és a belföldi utazások drasztikus csökkenését eredményezte.<sup>11</sup> Megnőtt a biztonság szerepe, az utazók preferenciájában bekövetkezett változás eredményeként a tömegturizmust az egyéni utazások váltják fel. Fontos szerepe van a képzésnek, tájékoztatásnak. A (4) környezeti válságok – pl. földrengések – általában nem előrejelezhetőek, ezért kiemelten fontos a felkészültség, a forgatókönyvek szerepe. A terület turisztikai regenerálódása szempontjából meghatározó a kommunikáció és marketing.

Blocher et al. (2019) a hagyományos és napjaink üzleti környezetének szemléltetésénél a vállalkozások funkcionális (termelés, a marketing és a vezetés) területeken bekövetkezett változásokból indult ki. A hagyományos üzleti környezetben a magas fokú sztenderdizáltsággal jellemezhető termékek dominálnak, ahol a nagy termelési kapacitások megtérülését és a nyereség elérését az értékesítés magas volumene biztosítja. Ezen filozófia közvetlen munkaerő igénye jelentős mértéket öltött, miközben mellőzte a magasan kvalifikált humán tőkét. A termékek és szolgáltatások életciklusát a relatíve magas időtállóság jellemezte, így a vállalkozások alapjaiban képesek voltak az

---

<sup>11</sup> A COVID-19 válság hazai szállodaipar szereplőire gyakorolt hatásainak és azok ellensúlyozására hozott kormányzati intézkedések tárgyalására a 4.9. alfejezetben kerül sor.

időközben megváltozott fogyasztói elvárásokhoz igazodni. A vezetői döntéseket a rövid távú pénzügyi információk vezérelték.

Napjaink üzleti környezetét a vállalkozások által folytatott éles verseny jellemzi, ahol a verseny alapja a minőség és az egyéniesített termékek (az eltérő vevői szükségletekre való testreszabás). A kereslet eltérő jellege miatt a termelés volumene alacsony, végső célként a hulladékmentes termelési, szolgáltatási folyamat elérése fogalmazódik meg. A termékek rövid életgörbéje megköveteli a vállalkozásoktól, hogy a globális piacon a fogyasztói elvárásokban bekövetkezett változásokhoz rugalmasan alkalmazkodni tudjanak. A vezetői döntéseknél megjelenik a hosszú távú eredményesség szemlélete, melynek alapjául a hosszú távú pénzügyi és operatív információk szolgálnak.<sup>12</sup>

A globális verseny előidézte a fogyasztók számára a termékek és a szolgáltatások széles körének elérhetőségét, a minőség javulása a kínálati ár egyidejű csökkenésével. A termelési, szolgáltatási technológia fejlődése vezetett a költségszerkezet átalakulásához, melyben az anyagjellegű és a személyi jellegű ráfordítások mértéke csökkent az általános költségek költségszerkezeten belüli súlyának növekedése révén. Ugyanakkor az információs technológia fejlődése (különösen az internet) jelentősen egyszerűsítette a hazai és a nemzetközi piacokon történő üzletmenetet.

#### ***2.4. Versenyképesség, versenydimenziók és a versenysztratégiák***

A versenyképesség a vállalkozás azon dimenziója, amely meghatározza üzleti sikerét vagy sikertelenségét (Porter, 1985). A versenyképesség relatív fogalom, mely a lokális vagy globális piacon működő hasonló kínálattal megjelenő gazdasági egységhez viszonyítva tükrözi a vállalkozás eredményességét (Vörös, 1999).

Vörös (1999) vállalati szinten értelmezi a versenyképességet. A vállalatok számára a versenykörnyezet éleződése miatt nélkülözhetetlen saját üzleti stratégiájuk kialakítása. A stratégia azokat a terveket formálja, melyek irányvonalat adnak a szervezet fejlődésének. A jó stratégia a szervezetet hosszú távon sikeressé, eredményesebbé teszi versenytársaival szemben. Versenyképességet versenyelőny megvalósításával lehet elérni, melynek forrása a vállalat különleges képessége – megkülönböztető kompetenciája. A megkülönböztető kompetenciák megjelenési, hasznosítási formái a versenyelőnyt kifejező dimenziók (Vörös, 1999). A szakirodalomban az elmúlt

---

<sup>12</sup> Blocher et al. (2019) hagyományos és napjaink üzleti környezetének összevetését a 8. melléklet tartalmazza.



évtizedekben több elmélet is megjelent a versenyelőny dimenzióinak tárgyalása kapcsán. Míg kezdetben ezen dimenziók a vállalat belső szervezeti hatékonyságának növelésére fókuszáltak (pl. termelési költség, különböző vezetési módszerek, idő, erőforrások, alapvető képességek), addig mára már a vállalkozások külső kapcsolatai (vevők, beszállítók) is a vizsgáldás középpontjába került.

Chikán et al. (2019a) a nemzetközi versenyképesség dimenzió tartalmi keretének tárgyalásánál a globális versenyképességet a vállalkozások szintjén értelmezi, ugyanakkor nemzetgazdasági vonatkozásban az országok közötti versenyképességről beszél. Ebben a megközelítésben nemzetgazdaságok között, a szabad áru- és tőkeáramlást is elősegítő integrációs folyamatok eredményeként formálódó szabadkereskedelmi megállapodások (pl. NAFTA), egységes gazdasági térszerkezetek (pl. Európai Unió) keretrendszerében vizsgálódik.

Csath (2001) hangsúlyozza, hogy az integrációs folyamatok előnyeinek kiaknázása érdekében – pl. gazdasági fellendülés, társadalmi jólét fokozása, termékek és szolgáltatások versenyképességének növelése –, a nemzetállamok lépései predesztinálják a vállalkozásbarát, támogató üzleti környezet kiépítését és fenntartását, amely ugyancsak visszahat a vállalkozások működési feltételeire. A nemzetgazdaságok nyitása, a liberalizációs folyamatok előretörése, a földrajzi és a „szolgáltatás-kereskedelem” adminisztratív korlátainak lebontása – pl. a beutazást elősegítő vízum eltörlése –, a termékek és szolgáltatások korlátozás nélküli, szabad áramlását segíti elő, ami tovább élénkíti a szektor versenyhelyzetének intenzitását.

Solleiro–Castanon (2005) szerzőpáros tanulmánya hangsúlyozza, hogy a vállalkozás versenyképessége olyan tényezők birtoklásának a függvénye, mint a kínálati portfólió kiválasztásának a lehetősége, a technológia és felszerelések rendelkezésre állása, a szervezeti felépítés, a beszerzési források, kutatási és fejlesztési projektek, minőségellenőrzési rendszerek megléte, a humán erőforrás fejlesztése, valamint a finanszírozási lehetőségek. Anderson–Vincze (2000) szerzőpáros a turizmus területén szerzett tapasztalatra alapozva hangsúlyozzák a vállalkozás által birtokolt eszközpark (pl. épület) versenyelőny szerepét.

Bodák et al. (1997c) a versenyképességet vállalati szinten értelmezi és felfogásában mint totális kategória jelenik meg. A mikro szinten szűken értelmezett termék-, minőség-költség stb. alapú megközelítéssel szemben hangsúlyozza a vállalati stratégiák, struktúrák, kultúrák, illetve döntési mechanizmusok versenyképességben betöltött szerepét. Megfogalmazása szerint a vállalatok egyre inkább a stratégiáikkal, a

struktúráikkal, kulturális jellemzőikkel és döntéshozatali képességeikkel versenyeznek. Bélyác (2022) ugyancsak felhívja a figyelmet a vezetői döntések jelentőségére és a vezetők fejében végbemenő döntési mechanizmusok elméleti megközelítések összefoglalóját adja. A versenyképesség szempontjából a döntéshozatali képesség tekintetében Bélyác (2020) rámutat az új információk, ismeretek megszerzésére irányuló innováció, illetve ezen információk megértéséhez szükséges tudás, szakismeret kölcsönkapcsolatának stratégiai szerepére.

Porter (1998) a vállalkozások versenyképességük növelése érdekében a marketinggel, a logisztikával és az értékesítést követő szolgáltatásokkal kapcsolatos képességeik fejlesztésének jelentőségére hívta fel a figyelmet. Hangsúlyozta, hogy a fejlesztések által elérhető versenyképesség növelés mértékének intenzitása érdekében stratégiai orientációra van szükség. A tényleges versenyelőny elérése érdekében a fejlesztések kizárólag nagy figyelmesség, fegyelmezettség és folyamatosság mentén valósíthatóak meg.

A globális üzleti környezet által diktált versenyfeltételek között a vállalkozások rákényszerülnek, hogy versenytársaikkal szemben versenyelőnyt érjenek el versenystratégiák segítségével. Átfogó versenystratégiai taxonómiák kidolgozására elsőként Miles–Snow (1978) vállalkozott. Vizsgálódásaik a szervezetek környezeti alkalmazkodásban megfigyelhető konzisztens magatartásminták azonosítására szorítkoztak, ahol az iparágtól függetlenül négy stratégiai magatartástípust azonosítottak, ezek: a kutató, a védekező, az elemző és a reagáló.

A *kutató* magatartás az innovatív, a leginkább jövőszemléletű és piaci eredményességre törekvő vállalkozások jellemzője. Céljuk a termék és piaci szegmensek feltárása és kiaknázása. A kutatókkal ellentétes magatartást tanúsítanak a *védekezők*, akik a termelési hatékonyság elérése érdekében szűk termék- vagy piaci kör kiszolgálására összpontosítanak, előtérbe helyezik termelési folyamataik magas fokú sztenderdizáltságát. A két szélsőséges tipológia között helyezkednek el az *elemzők*, akik a pénzügyi hatékonyság és a piaci eredményesség közötti egyensúly elérését a termékek és piacok meghatározott szegletére való összpontosításával, illetve a termelési és elosztási rendszerek fenntartásával célozzák meg. Végül a sort a *reagálók* zárják, akik nem rendelkeznek a problémára megfelelő válaszreakciót generáló alkalmazkodóképességgel, stratégiával, így ezen vállalkozások életképessége hosszabb távon megkérdőjelezhető.

Porter (1980) a vállalkozások életben maradása érdekében az általános üzleti stratégiájukból származtatott versenystratégia megfogalmazását és alkalmazását

javasolta. Kutatásai alapján a vállalkozások számára alapvetően két egymástól élesen elkülönített általános versenystratégiát fogalmazott meg: *megkülönböztetésre alapozott*, valamint az *átfogó költségvezérelt* versenystratégia gyakorlatát. A lokális szereplők számára, a globális piac szegmentálásának eredményeként előálló piaci rés (niche) kiaknázása érdekében fogalmazta meg továbbá az *összpontosító* stratégia követésének a lehetőségét.

Porter (2006) megfogalmazásával élve a költségelőny és a megkülönböztetés stratégia az ágazat széles piacán kutatja a versenyelőnyöket, míg az *összpontosító* stratégia a költségelőny vagy megkülönböztetés talaján a piac egy szegletében teszi ugyanezt. Az összpontosítás alapja lehet egy meghatározott vásárlóréteg, a piac behatárolt földrajzi területe, a termékkála egy szűk szelete. A fókuszban a behatárolt vevői kör specializált kiszolgálása áll. Az összpontosító költségelőny magába foglalja a viszonylag kis piaci szegmens költségei feletti ellenőrzést. Ehhez hasonló elvet követ az összpontosított megkülönböztetés, mely egységes terméket kínál a viszonylag szűk piaci rés számára.

Porter hangsúlyozza, hogy a költségcsökkentés nem jelent költségelőnyt. Amennyiben a vállalat költségelőnyre alapozott versenystratégiát követő versenytársra akad, akkor előbb-utóbb rákényszerül a megkülönböztetés részleges feladására, így ezekben az esetekben a két stratégia „köztes” megoldását kell elfogadni. Továbbgondolva, Porter (1985, 1998, 2006) három feltétel mellett tartja kivitelezhetőnek a két alapstratégia együttes alkalmazását:

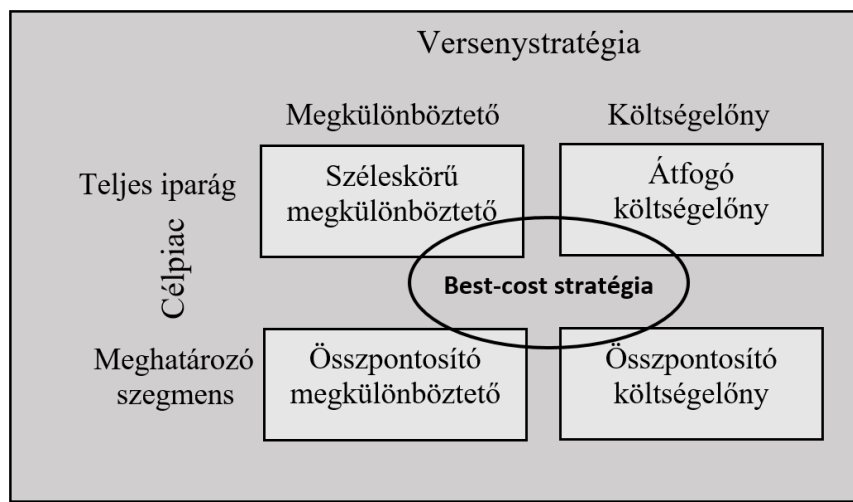
- A versenytársak a két alapstratégia között „bolyongnak”. Ebben az esetben egyik versenytárs sincs olyan helyzetben, hogy a vállalkozást a költségelőny és megkülönböztetés egymást kizáró feltételei közé szorítsák.
- A nemzetközi kapcsolatok jelentős hatással vannak a költségekre. A költségelőny és a megkülönböztetés együttes követése járható út, amikor a piaci részesedés és nem pedig a szolgáltatási elem jellemzői, a technológiai színvonal, a nyújtott szolgáltatások vagy egyéb tényezők befolyásolják a költséghelyzetet.
- Jelentős, meghatározó mértékű innovációs tevékenység folytatása során. Az új technológiai innovációk alkalmazása lehetővé teszi a két alapstratégia együttes alkalmazását és elérését.

Az ágazati szakirodalomban Porter alapművére épített empirikus kutatások mellett Miles–Snow taxonómiai jelentik az implementációs gyakorlatok vizsgálódásának alapját. Ezért eltekintek a versenystratégiai tipológiák teljes körének bemutatásától,

megfogalmazásuk körülményeinek ismertetésétől, illetve a köztük lévő azonosságok, kapcsolatok elemzésétől.

Porter (1998) későbbi munkáiban az általános versenysztratégiák éles elkülönítésének feloldását hangsúlyozta, azok egyidejű ún. integrált alkalmazásából származó előnyöket is méltatta. Hangsúlyozta, hogy az átfogó költségvezérelt stratégia követése nem jelenti a megkülönböztetésre alapozott stratégia feladását.

### 10. ábra: Porter általános versenysztratégiái



*Forrás: Thompson et al. (2015, 118. p.)*

A nemzetközi szakirodalomban több forrás is található Porter (1980) keretmunkájának továbbfejlesztésére. A közgazdaságtudomány főirányzatában ennek egyik vezérgondolata Thompson et al. (2015) szerző munkájához köthető, melyben a mekkülönböztetés és átfogó költségvezérelt versenysztratégiák előnyeinek ötvözését az ún. best-cost beszállító stratégiával illeti (10. ábra), míg ugyanezen stratégia a szállodaiparban az ún. best-value elnevezéssel fémjelzett (Enz, 2011; Köseoglu et al., 2013; Bordean–Borza, 2014).<sup>13</sup>

Az integrált stratégiák gyakorlati hatásait feltáró egyik legátfogóbb keretmunka Alnoor et al. (2022) nevéhez kötődik. Tanulmánya Miles–Snow, illetve Porter munkásságával fémjelzett taxonómiákból származtatható hibrid stratégiák azonosítására, illetve alkalmazásukkal járó hatások elemzésére terjedt ki. A témakör tág értelmezésénél a szekunder kutatása során napjainkig összesen 92 tanulmányt azonosított, melyből 8 db Miles–Snow, míg 38 db Porter keretmunkáinak alapjaira épült. Miles–Snow kutató és

<sup>13</sup> Az általános versenysztratégiák jellemzését a 9. melléklet tartalmazza.

védekező tipológiák ötvözetéből előálló hibrid stratégia elemzésének fókuszja a vállalati teljesítmény és a stratégiai döntések területét érintette. Porter alapművére a költségvető és megkülönböztető versenystratégiákra épülő hibrid stratégia pedig sokkal szélesebb érdeklődési kört váltott ki a kutatókból. Az erre épülő elemzések tárháza magába foglalja a teljesítményen, a versenystratégián, a stratégiai döntéshozatalon, a szervezeti felépítésen, a minőség és innovációs tevékenységeken, a hozammenedzsmenten, a kereskedelem, illetve a szolgáltatásnyújtás eredményességén át a vállalati viselkedések területének teljes spektrumát. A nemzetközi szakirodalom alapján a kutatók különösen a 2020-as világjárvány időszakától kezdve szentelnek egyre nagyobb figyelmet a területnek, hiszen a gazdasági válsághelyzetekben a hibrid stratégia hatásosabbnak és eredményesebbnek bizonyultak az egyes versenystratégiák önálló alkalmazásával szemben.

### 3. A KUTATÁSI KÉRDÉSEK ÉS SZEKUNDER KUTATÁS

A kutatás céljának elérése, illetve a hipotézisek igazolása érdekében az alkalmazott módszertannal szemben megfogalmazott követelmény, hogy az felhívja a figyelmet az eddigi ismeretek alkalmazásának ágazatbeli lehetőségeire, valamint az alkalmazási köreinek szélesítésére, ugyancsak elvárás, hogy új ismereteket vagy jobb megoldásokat tárjon fel, melyek a gyakorlatban hatékonyabban, eredményesebben szolgálhatják a szállodaipar sajátos elvárásait.

A kutatás módszertana a külföldi és a hazai szakirodalom áttanulmányozásával kezdődik, mely segítségével szolgál a témakör eddigi kutatási eredményeinek és megállapításainak a feltárásához. Az eredményeket felhasználva, a témakör egyedi sajátos részterületeire és problémáira fókuszálva a gyakorlati megoldások továbbfejlesztési lehetőségeinek átgondolása, tanulmányozása valósul meg.

A tanulmány empirikus kutatása az általános kutatási módszertan talaján az absztrakció mint a gazdasági kutatások során legelfogadottabb módszertan kerül alkalmazásra, mely az indukció, a dedukció és az ellenőrzési módszerek egységként nyilvánul meg, nem mellőzve a statisztika eszköztárat sem.

Az empirikus kutatás a Magyarország területén bejegyzett szállodaipar vállalkozásaira terjed ki. Ezen adatok elemzése lehetőséget biztosít arra, hogy az elméleti kutatás ismeretanyagából megfogalmazott hipotézisek vizsgálata megtörténjen, feltárássra kerüljön az értekezésben vizsgált terület hazai helyzete és összefüggései. Az indukciós folyamat eredményeire építve, az analízis és szintézis logikai és analitikai eszköztárának segítségével határozható meg a szállodaiparban, mint rendszerben az egyedek „viselkedésének” jellemzői és törvényszerűségei.

Az eredmények ellenőrzése a dedukció módszertanának segítségével történhet. Mivel a kutatás kifejezetten gyakorlatorientált az eredmények ellenőrzése megvalósulhat a modell alkalmazásából származó előnyök kiértékelésével, vagyis az üzleti döntések tényleges problémamegoldásával.

A kutatás egésze Budai (2007a) rendszerszemléletű számvitel megközelítését tekinti alapnak a számvitel értelmezése során. A számvitelre Sztanó (2022) szemléletének, illetve Budai (2007a) mikro szintű megközelítésének szempontjából, mint vállalati, gyakorlati tevékenységre és tájékoztatási folyamatra tekintek. A vezetői számvitel tárgykörének lehatárolásánál, annak széles spektrumú szemléletéből indulok ki. Tevékenységeit Budai (2022) beazonosításával, Kardos et al. (2021) számvitel

funkcionális megközelítésével, illetve Sztanó (2001) által kiemelt sajátos módszertani keretek és eljárások összessége alapján értelmezem, melyek a vállalati hierarchia különböző szintjén lévő vezetők döntéseit segítik (jellemzően költség) információk előállítása révén. A versenyképesség értelmezését ugyancsak vállalati szinten, annak Bodnár et al. (1997c) ún. totális értelmezésével élek, míg a versenystratégiák tekintetében Porter (1980) általános versenytipológiáit veszem alapul.

Az értekezés kutatása során az alábbi kérdések megválaszolását tűzöm ki célul:

- Létezik-e a szállodaipar sajátosságait magába foglaló számviteli rendszer?
- Amennyiben fellelhető a szállodaipar szereplői számára számviteli rendszer, nemzetközi sztenderd, szabályzat, az mennyiben támogatja a vezetők stratégiai döntéseit?
- Miként értelmezhető a szállodaipar ágazatban a stratégia? Mennyiben azonos vagy tér el a közgazdaságtan főáramában azonosított megfogalmazástól?
- Elősegítheti-e a költséggazdálkodás a stratégiai szemlélet megvalósítását?
- Milyen stratégiai vezetői számviteli eljárásokat alkalmaznak az ágazatban, különös tekintettel a hazai szereplőkre?
- Melyek a korszerű költségszámítási eljárások alkalmazásából szerzett tapasztalatok?
- Az eltérő költségszámítási eljárást alkalmazó szálláshely-szolgáltatók eltérő versenystratégiát követnek?
- Melyek a szállodaiparban alkalmazott pénzügyi és nem pénzügyi teljesítményindikátorok?
- A stratégiai vezetői számviteli módszertani apparátus implementálása befolyásolja a szálloda permanens teljesítményét?
- Miként hat a válsághelyzet túlélésének „esélyére” a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának a ténye?
- Kimutatható-e szignifikáns kapcsolat a korszerű eljárások alkalmazása és az átlag feletti/folyamatosan növekvő teljesítményindikátorok között?

Mivel a fenti kérdéskör megválaszolásának előfeltétele a szállodaipar ágazati sajátosságainak ismerete, ezért a hipotézisek felállítása előtt szakirodalmi kutatást végeztem. Ezt követően kerülnek megfogalmazásra a hipotéziseim.

## 4. SZEKUNDER KUTATÁS

Jelen fejezet az értekezés szekunder kutatásának megállapításait foglalja össze. A hazai szakirodalom a vizsgálandó témakörhöz kapcsolódóan viszonylag szűk, így jelen kutatás alapját jellemzően a nemzetközi szakirodalmi források adták. A fejezet elején az iparág szereplőinek stratégiáról és versenyképességről vallott szemlélete, valamint az alkalmazott versenyprioritások és követett versenystratégiák tárgyalására kerül sor. Ezt követi a szállodaipar sajátos számviteli rendszerének vizsgálata. Végül a szállodaiparban alkalmazott stratégiai vezetői számviteli eljárásokhoz kapcsolódó kutatásoknak és azok megállapításainak rendszerezésére kerül sor, kiemelve az ágazati alkalmazásból szerzett tapasztalatokat, a beazonosítható teljesítményindikátorok, illetve a hazai ágazati folyamatok jellemzőit a COVID-19 tükrében.

### 4.1. A stratégiai szemlélet, versenystratégiák a szállodaiparban<sup>14</sup>

A szállodaipar stratégiai szemléletének fejlődéstörténetét tanulmányozók alapvetően két jól elkülönülő szakaszt vázolnak fel (Olsen–Roper, 1998; Harrington et al., 2014). Álláspontjuk szerint a stratégia ágazati megjelenése az 1980-as évekre vezethető vissza és kiemelik, hogy kezdetben a más ágazatokban meghonosodott gyakorlat átvétele dominált. A benchmark tevékenységgel jellemezhető kezdeti szakaszt követően a millennium küszöbén megjelenő, a stratégia elméleti fejlődését meghatározó tanok (pl. Miles–Snow, 1978; Porter, 1980) iparági alkalmazhatóságának, empirikus vizsgálatának térnyerésétől beszélhetünk igazából a stratégia ágazati szemléletéről. Napjainkban a rendelkezésre álló korlátozott számú ágazati szakirodalom ellenére a terület nemzetközi tutorai a kezdetektől hangsúlyozták a szállodaipar területi relevanciáját és a mainstream, mint domináns irányzat elhagyásának ösztönzését (Olsen–Roper, 1998; Harrington et al., 2014). Érvelésük szerint „*a stratégia megvalósításának tanulmányozása... az egyik olyan terület, ahol a vendéglátás kutatói valóban hozzájárulhatnak a stratégiai menedzsment szakirodalmának fő irányzatához. Ez egy olyan ágazat, ahol a kutatási lehetőségek sokkal relevánsabbak lehetnek*” (Olsen–Roper, 1998, 117. p.).

A szállodaipari szakemberek felhívják a figyelmet a stratégia fogalmának sajátos ágazati értelmezésére (Okumus, 2002). A közgazdaságtan fő irányzata a stratégia

---

<sup>14</sup> A téma kifejtésének összefoglalása közlésre került a Vezetéstudomány c. tudományos folyóiratban. Pajrok A. (2023): Versenystratégiák a szállodaiparban: A magyar szállodaipari vállalkozások gyakorlata. *Vezetéstudomány/Budapest Management Review*, 54. évf. 3. sz. pp. 54–69.



fogalmának viszonylag széles értelmezését adja: kezdve egy összetett, dinamikus tanulási folyamaton keresztül, a követelményeket kielégítő vállalati erőforrás (és készség) allokáción át, a vállalat belső erőforrásainak és a külső környezetének kohézióját elősegítő tervig. A szállodaipar nemzetközi szaktekintélyei a stratégia szűkebb megfogalmazásával élnek, mely a vállalat külső és belső környezeti összhangját biztosító tervben ölt testet (Tse–Olsen, 1988; Dev–Olsen, 1989; Chathoth–Olsen, 2005; Olsen et al., 2008; Köseoglu et al., 2013). A nemzetközi ágazati szakirodalom ezt nevezi „összefonódás elv”-nek.

A szakemberek egy körének álláspontja szerint (pl. Pillai et al., 2021) új szemlélet látszik kibontakozni, hiszen a napjaink üzleti környezetét jellemző dinamikus és összetett külső környezeti változások nem teszik lehetővé az eddigi szemlélet érvényesülését. Ez főként a szállodaipar 5.0 térhódítását kísérő interoperabilitás, modularitás, virtualitás, valós idejű képességek és a szervezeti forma decentralizációs folyamatok előretörésében nyilvánul meg.

Okumus (2002) tanulmányában nemcsak a stratégia fogalmának ágazati szinten eltérő értelmezésére, hanem a stratégia alkotásának és megvalósításának a sajátosságaira is ráirányítja a figyelmet. Míg a közgazdaságtan mainstream irányzatában a stratégiaalkotás a hagyományos tervezés, a kitörési lehetőségek keresése, a kulturális értékek, a folytonossági és konfigurációs nézetek, illetve ezek kombinációi dominálnak, addig a szállodaipar kizárólag a hagyományos orientációra szorítkozik. A stratégia megvalósításának a folyamatára jellemző *elemzés-tervezés-megvalósítás-értékelés* ciklikus megközelítése helyett a lineáris felfogás dominál, ahol főként az első két tevékenységre helyeződik a hangsúly.

Ezen elavult szemlélet meglétét erősíti Aladag et al. (2020) kutatásainak eredménye. Több mint 30 évet átfogó (1986–2019 évek), 42 nemzetközileg elismert turisztikai szakirodalomban vizsgálta a stratégia megvalósításáról szóló tanulmányokat. A kutatása során mindösszesen 139 db szakmai közleményt azonosított, melyeket alapjaiban öt tematikus klasztercsoportba sorolt. A tanulmányok zöme (51 db) a stratégia megvalósításának sikertényezői és akadályai témakört érintik, amit a vállalati jellemzők hatásának vizsgálata (43 db) követ, a külső környezet kapcsolatrendszerének megértésére irányuló tanulmányokon (30 db) kívül, elenyésző a stratégia megvalósításának fejlesztése (11 db) és hatékonyságnövelése (3 db) érdekében felsorakoztatható kutatások száma.

A szállodaipari szakembereket (pl. Enz, 2011; Köseoglu et al., 2013) élenként foglalkoztatja Porter általános versenysztratégiáinak ágazati szintű alkalmazhatósága.

Azonos véleményen vannak abban a tekintetben, hogy a megkülönböztetésre alapozott versenystratégia megvalósítása a kínálati portfólió jellemzőin keresztül a tervezésre, a környezetre vagy az alkalmazottak készségeire és tapasztalataira alapozva érhető el. Hangsúlyozzák a kreativitás, a rejtett készségek, képességek, valamint az immateriális javak (pl. hírnév, márkanev, magas teljesítményre alapozott szervezeti kultúra) szerepét, melyek másolása a versenytársak számára nehézségekbe ütközik, így megfelelő alapul szolgál a versenyelőny eléréséhez és hosszú távú fenntartásához.

A megkülönböztetés versenystratégiát követők a vevők által keresett jellemzők mentén egységesítik, formálják „arculatukat”. A stratégia megvalósítói az ágazat átlaga feletti megtérülésre számíthatnak, amennyiben a realizálható felár felülmúlja az egyéniesítésre irányuló törekvések költségeit. A stratégia a piaci átlag feletti árat biztosítja a vevők által kívánatos jellemző(k)ért cserébe. A stratégia magas termék, szolgáltatás önköltséggel (egységköltséggel), alacsony termelési, szolgáltatási volumennel és magas fajlagos fedezettel jellemezhető.

Az ágazaton belül a megkülönböztetett versenystratégia elérését támogató eljárások téra igen széleskörű, ilyenek lehetnek: a termékjellemzők, a kiegészítő szolgáltatások, a tervezésben megtestesült technológia, a helyiség, az innovatív szolgáltatások, az elvárásokon felüli szolgáltatásnyújtás, a kreatív reklámozás vagy éppen a szállítói kapcsolatok (működtetett ellátási lánc) fejlesztése a szolgáltatások minőségének érdekében.

Az átfogó költségvezérelt stratégia alapfeltevése, hogy a vállalkozás az ágazat széles körében, széles portfólió kínálattal jelenik meg a piacon. A költségelőny forrása az iparágak szerkezetének a függvényében változhat, mely a következő területeken nyilvánulhat meg: méretgazdaságosság, kapacitáskihasználtság, technológia feletti rendelkezés, kiváltságos helyzet bizonyos nyersanyagokhoz való hozzáférés kapcsán stb. A költségelőnyt élvező vállalkozás általában a sztenderdizáltság magas fokával jellemezhető kínálattal jelenik meg a piacon, hogy a gazdaságos sorozatnagyság, méretgazdaságosság elérésével az iparági átlag feletti jövedelmezőségre tegyen szert. A piacvezető akkor is képes nyereséges maradni az árak csökkenésével, amikor a versenytársak már veszteségbe fordulnak.

A szállodaiparban a költségvezérelt stratégia eléréséhez az alábbiakat javasolják (Enz, 2011):

- Kapacitások magas fokú kihasználása – a szállodák költségstruktúráját a fix költségek domináns szerepe jellemzi, ami a megtérülési számításoknál a

kapacitáskihasználtság magas szintű fenntartását indokolja (kereslet-előrejelzésre alapozott árbevétel tervezés valósul meg óvatos kapacitásbővítő vagy agresszív árképző akciók révén). Gyakorlati példák igazolják, hogy a szállodák hajlamosak túlreagálni az eljárás határfokát jelentős árcsökkentő ígéretekkel, miközben az árcsökkentő akciók nem stimulálnak arányos keresletnövelést. Ilyen esetekben a dinamikus árpolitika alkalmazása hatásosabb megoldás lehet.

- Méretgazdaságosság elérése – számos szálloda úgy tekint a méretgazdaságosság elérésére, mint a versenyelőny megszerzésének kizárólagos forrására. A kapacitásnövelő beruházások, stratégiai egyesülések, felvásárlások, azaz az üzemméret növelése (szállodalánc vagy szállodaegység szintjén) az egységköltség csökkenésére tett intézkedések alapja. A méretgazdaságosság eléréséből származó előnyök sokkal inkább a gyakori utazási programok, a foglalási rendszerek, valamint a globális értékesítési és marketing programok mentén realizálhatóak.
- Tanulási görbe effektus kihasználása – egyszerű, könnyen elsajátítható rendszerek létrehozása nem igényel sok tanulási folyamatot, míg az összetett szállodaegységek képzési programok segítségével érhetik el a termelékenységre gyakorolt pozitív hatásokat.
- Technológiai előnyök kiaknázása – technológiai fejlesztések a technológiai gazdaságosság elérése érdekében, mely az egységköltség csökkenését és az információ-kontroll növelését eredményezi (pl. foglalási rendszer fejlesztése).
- Kiszervezés (Outsourcing) – értéknövelő tevékenységek kiszervezése és működtetése növeli a szálloda rugalmasságát, miközben csökkenti működésének költségeit és kockázati kitettségét (pl. takarítás, portaszolgálat, reptéri transzfer, ételfelszolgálat). Kellően megalapozott döntést kíván, különösen a költségmegtakarítás és az elvárt teljesítményszint biztosítása érdekében.

A megkülönböztetés és az átfogó költségelőny stratégiák között azonosságot a költségek csökkentése, illetve azok feletti fokozott ellenőrzés gyakorlása kapcsán fedezhetünk fel. A költségek feletti sikeres ellenőrzés eredményeként elhagyhatók azon költségek, melyek a fogyasztók értékítéletei alapján a nem vagy csak kevéssé kívánatos termékjellemzőkhöz tartoznak.

A több márkanevet gondozó szállodaegységek egyidejűleg eltérő versenystratégiát is alkalmazhatnak a különböző márkanevek vagy egységek számára (Enz, 2011). A

megkülönböztető versenystratégia közkedvelt gyakorlati alkalmazása az ügyfelek ideológiai és társadalmi hovatartozását erősítő hatásával magyarázható, azonban alkalmazhatóságának sarokpontja a megkülönböztetéshez közvetlenül nem kapcsolódó erőforrások költségeinek szinten tartása. A költségvezérelt stratégia követése nem jelent szükségszerűen alacsonyabb szolgáltatási minőséget.

A szállodaipari szakemberek (Enz, 2011; Köseoglu et al., 2013; Bordean–Borza, 2014) egyetértenek abban, hogy az iparág szereplői részéről kevésbé gyakori a kizárólag tisztán egyik vagy másik versenystratégia alkalmazása, sokkal inkább a kettő egységként előálló ún. best-value stratégia követése dominál. A stratégia alappillére, hogy a turisták által értékelt szolgáltatási elem tulajdonsága a versenytársaknál alacsonyabb áron legyen elérhető. A stratégia elérésének az előfeltételei, hogy a vendégek által elvárt érték előállításához szükséges erőforrások és kompetenciák rendelkezésre álljanak, biztosítható legyen a kínálati portfólió magas minősége, a szolgáltatási elem vonzó tulajdonságának ki/beépíthetősége, a javak jellemzőinek alakíthatósága, valamint a megfelelő színvonalon történő értékesíthetőség, mindezt a versenytársakhoz viszonyítva kedvezőbb ár biztosítása mellett.

#### **4.1.1. Az általános versenystratégiák alkalmazása a szállodaiparban**

A szállodaipar nemzetközi szakirodalmában (Enz, 2011; Köseoglu et al., 2013; Bordean–Borza, 2014) az általános versenystratégiák párhuzamos alkalmazásából származó előnyök méltatásával sarkall az integrált stratégia alkalmazására. Vagyis az ügyfél által észlelt és elismert értéknövelő tevékenységek összegyűjtése, a már említett költségkímélő megoldások (méretgazdaságosság, tanulási effektus, technológiai előnyök stb.) révén.

Ezen szemléletet Porter (1998) is hangsúlyozza, megjegyzi, hogy az átfogó költségvezérelt stratégia követése nem jelenti a megkülönböztetés stratégia feladását. A megoldást egy hatékonyabb szemléletbeli vagy technológiai váltásban látja, amikor mindkét alapstratégia előnyei elérhetővé, kiaknázhatóvá válnak (alacsony egységköltség, magasabb kínálati ár).

Hasonló nézetet vall Helms et al. (1997), mikor hangsúlyozza, hogy a vállalkozások számára nélkülözhetetlen a Porter-féle versenystratégiák két alaptípusainak egyidejű alkalmazása, hiszen ezáltal olyan tervek, beruházások is megvalósíthatóak, melyek kizárólag egyik alapstratégia követése melletti megtérülés sem biztosított.

Az integrált stratégia alkalmazóinak köre az ár-érték arány növelése iránt elkötelezett vállalkozások. A vevői érték növelése a kínálati portfólió kulcsfontosságú jellemzőinek

(pl. minőség, teljesítmény, kiegészítő szolgáltatások) befolyásolása révén valósul meg, miközben a termékek, szolgáltatások önköltsége és kínálati ára nem éri el a versenytársak szintjét.

Az integrált versenystratégia alkalmazásából származó előnyök ellenére a szállodaiparban végzett empirikus vizsgálatok bizonyos esetekben méltatják az egyes stratégiák gyakorlati relevanciáját.

Wong–Kwan (2001) empirikus kutatása alapján a fejlett gazdaságokban a szállodavezetők előszeretettel építik versenystratégiájukat a versenyképes költségekre, az emberi és partnerkapcsolataik mobilizálására, valamint a hatékony szolgáltatásnyújtási rendszerek kiépítésére, míg legkevésbé az értékteremtés érdekében kiépített információtechnológia előnyeinek a kihasználása jelenik meg.

Olsen et al. (2008) tanulmányában a fejlődő gazdaságokban működő, turizmusban és vendéglátásban érintett kis- és középvállalkozások (KKV) feltételrendszerét vizsgálta. A levont következtetése alapján az üzleti környezet bizonytalansága és kiszámíthatatlansága miatt az általános versenystratégiák globális kiterjesztése, illetve a termékek, szolgáltatások immateriális elemeibe fektetett „korlátlan” fejlesztési erőfeszítés ésszerűsége megkérdőjelezhető. Köseoglu et al. (2013) a szállodák által alkalmazott versenystratégia, az üzleti környezet bizonytalansága, valamint a pénzügyi és nem pénzügyi teljesítmény közötti kapcsolatot vizsgálta. Miles–Snow (1978) stratégiai tipizálása alapján a kutató, elemző és védekező stratégiát folytatók bizonytalan üzleti környezetben túlteljesítik a reagálók pénzügyi és nem pénzügyi teljesítményét. Sánchez-Pérez et al. (2020) napjaink digitális, virtuális világában a szállodaláncok szempontjából vizsgálta a horizontális (szolgáltatás-mix eltérő piaci fogadtatása) és vertikális (a fogyasztók preferencia szintjének növelése egy adott termék vagy szolgáltatás vonatkozásában) megkülönböztetésre alapozott versenystratégia nyereségre gyakorolt hatását. Intenzív versenykörnyezetben az alacsony árfekvésű szállodák vonatkozásában a vertikális megkülönböztetés alapú versenystratégia követése bizonyult a legnyereségesebbnek, míg a horizontális megkülönböztető stratégia a közepes és magas árfekvésű szállodák esetében volt eredményes.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> A 10. melléklet gyakorlati példákkal szolgál a versenystratégiák szállodaipari megjelenéséhez.

#### 4.1.2. A versenystratégia alkalmazását befolyásoló tényezők

A szállodaipar által alkalmazott versenystratégiákhoz hasonlóan az alkalmazásukat befolyásoló tényezők terén is korlátozott számú tanulmány látott napvilágot (Olsen–Roper, 1998; Harrington et al., 2014). Ugyanakkor elsősorban az angolszász területhez köthető szakirodalom mellett (Dev–Olsen, 1989; Chathoth–Olsen, 2005; Köseoglu et al., 2013; Tse–Olsen, 2016) már találkozhatunk kelet-európai kutatások eredményeit közlő tanulmányokkal is (pl. Ioncica et al., 2006; Bordean et al., 2010).

Az alkalmazott versenystratégiák befolyásoló tényezőinek szakirodalmi áttekintésénél egyértelműen visszaköszön a szállodaipar stratégiai felfogásánál hangsúlyozott szemlélet, azaz a környezeti feltételek és a szervezeti kompetenciák összhangját elősegítő ún. összefonódási elv érvényesítése. A téma kifejtésére irányuló tanulmányok kezdetben az üzleti környezet és a versenystratégiák közötti kapcsolatokra fókuszáltak. A tényezők közötti kapcsolatok feltárását elősegítő átfogó empirikus kutatás Dev–Olsen (1989) nevéhez fűződik, aki az Amerikai Egyesült Államokban bejegyzett szállodák körében végzett, 176 elemszámú kérdőíves felmérés eredményéből kiindulva fogalmazta meg következtetéseit. A felmérés központi gondolata a Miles–Snow (1978) szerzőpáros munkásságához köthető stratégiai magatartás típusok köré épült. A vizsgálatuk a szállodák által követett stratégiák és különböző üzleti környezet által diktált feltételek közötti teljesítmények megítélésére irányult. Statisztikai elemzéssel alátámasztott következtetéseik alapján stabil üzleti környezetben a *védekező* stratégia követése mutatkozott a leghatékonyabb megoldásnak, míg a *kutatók* teljesítménye nem különbözött lényegesen a másik két – *elemző és reagáló* – stratégiát követőkéthől. Változó gazdasági körülmények között a domináns stratégia az elemző magatartással jellemezhető, míg a kutatók és védekezők teljesítményében nem mutatható ki lényeges eltérés.

A fenti megállapítással szögesen ellentétes következtetést vont le Köseoglu et al. (2013), amikor a török szállodaipar szereplői által alkalmazott versenystratégiák feltárására vállalkozott. Vizsgálata alapján statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki a költségvezérelt versenystratégiát követők és a bizonytalan, intenzív versenykörnyezettel jellemezhető piaci környezetben működők gyakorlata között.

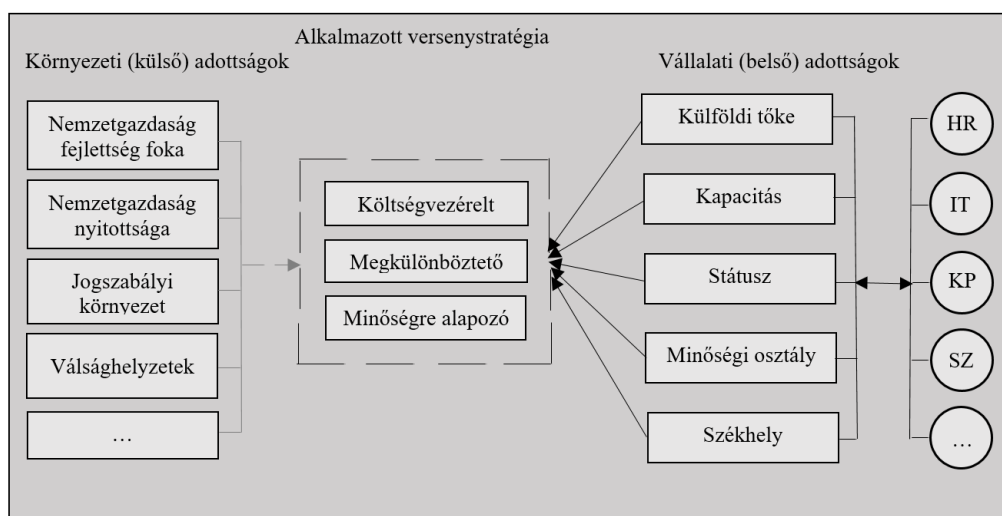
Idővel a kutatások szemlélete a környezetről a szállodák szerkezeti felépítésére terelődött. A gyakorlati fejtegetések alapját a vállalkozások strukturális jellemzői, adottságai és a követendő versenystratégia közötti kapcsolat jelentette. A kutatások kezdeti bázisát a turizmusban központi szerepet játszó éttermek körében végzett

elemzések adták. A kiinduló tanulmányok között megemlítendő Tse–Olsen (1988) empirikus kutatása, aki Porter alapstratégiáinak alkalmazási feltételeit vizsgálták a vendéglátóipar szereplőinek körében. A 149 elemű mintát tartalmazó kérdőíves felmérés az alkalmazott versenysztratégia és a vállalat olyan szerkezeti jellemzői közötti kapcsolat feltárására irányult, mint a formalizáltság (irányelvek és szabályzatok köre) és összetettség, hierarchikusság (döntések centralizál vs. decentralizált jellege). A statisztikai elemzésen alapuló feldolgozás ráirányította a figyelmet a kínálati portfólió szélessége és az alkalmazott stratégia kapcsolatára. Míg a széles kínálati portfóliót gondozó egységek a megkülönböztetésre alapozták stratégiájuk addig a szűk termékskálával rendelkezők előszeretettel követték a költségvezérelt versenysztratégiát. A verseny intenzitásának fokozása, a piaci lefedettség növelése, azaz a nemzetközi, regionális piacok kiszolgálói (hálózatosodás) esetében a költségekre alapozott stratégia került előtérbe, szemben a lokális piaci szegmensek (niche) kiszolgálói által preferált megkülönböztetésre alapozott versenysztratégiával. A vállalkozások méretbeni adottságainak növelése maga után vonta a megkülönböztetést követő stratégia költségvezérelt stratégiával való felváltását. Összességében a megkülönböztetésre alapozott vállalkozások jellemzője a centralizált döntéshozatal, míg szabályozottabb munkakörnyezettel a költségvezérelt stratégiát követők rendelkeznek.

Hasonló eredményről számolt be Bordean et al. (2010) empirikus tanulmányában, amikor a romániai szállodaipar által alkalmazott versenysztratégiák és a szervezeti jellemzők közötti kapcsolatot vették górcső alá. A 65 elemű mintát vizsgálva a tanulmányukban Porter általános versenysztratégia típusainak alkalmazására épül, kiegészítve az innovációs stratégiával. A szálloda jellemzői közül a méret, a minőségi kategória (csillagok száma), valamint a státusz (szállodalánc vs. független), mint független változók bevonására kerül sor. A vizsgálat statisztikailag szignifikáns különbséget tárt fel a költségvezérelt stratégia és a minőségi osztály, illetve a minőségi osztály és az innovációs stratégia között. Az elemzés rámutatott a megkülönböztető stratégia és a minőségi besorolás közötti pozitív korrelációs kapcsolatra is, amelyben hangsúlyos szerep hárul a minőség dimenzióira, mint a márkanev, a szolgáltatások minősége és a szolgáltatási portfólió szélessége. Ugyancsak statisztikailag kimutatható különbség mutatkozott a státusz és a költségvezérelt stratégia viszonyában, ahol a változók közötti negatív korrelációs kapcsolatról számoltak be a szerzők. A tanulmány nem tárt fel statisztikailag szignifikáns különbséget a méret és a különböző versenysztratégiák között.

Claver-Cortés et al. (2007) tanulmányában a legfontosabb stratégiai változókra – méret, szállodavezetés típusa, minőségi kategória és versenyelőny – és ezen tényezők teljesítményre gyakorolt hatására összpontosított. A 114 elemszámú minta a spanyol szállodák kérdőíves felmérésének eredményét szintetizálta és statisztikai elemzésre alapozva fogalmazta meg a következtetéseit. A szállodák méretének növelése, illetve a magasabb minőségi kategóriába sorolása kapcsolatba hozható a piaci eredményesség magasabb fokával, vagyis a vállalat mérete és minőségi kategóriája összefügg a Porter-féle költségvezérelt stratégia követésének gyakorlatával. A szállodalánc tagság, a hálózatosodás számos lehetőséget teremt a tagság számára az elváráson felüli minőség, az egyedi szolgáltatások nyújtására, így körükben jellemzően a megkülönböztetésre alapozott stratégia dominált a felmérés szerint. A primer kutatásból leszűrt következtetés megcáfolta azon előfeltételezést, miszerint az alacsonyabb minőségi kategóriába sorolt szálláshely-nyújtók a pénzügyi indikátorértékek növelését a kapacitáskihasználás intenzitásán keresztül érhetik el. A magasabb minőségi kategóriába soroltak a megkülönböztetésre alapozott versenystratégia alkalmazásán keresztül jutnak az eredményesség magasabb fokára. A fejlesztésre és a nemzetközi dimenzióira alapozott versenyelőny alkalmas leginkább a méret és a minőségi kategória együttes előnyeinek kiaknázására.

## 11. ábra: Az alkalmazott versenystratégiát befolyásoló tényezők köre a szállodaiparban



Jelmagyarázat:

HR – Humán erőforrás; IT – Információtechnológia; KP – Kínálati portfólió; SZ – Belső szabályozottság foka, formalizáltság

Forrás: saját szerkesztés



A 11. ábra összefoglalja a szállodaipar szereplői által alkalmazott versenystratégiák befolyásoló tényezőit az ágazati stratégia nemzetközi szakirodalmában ismertetett ún. összefonódási elv tükrében. Az értelmezés szerint az elv követése alkalmassá teszi a vállalkozásokat, hogy a képességeikre, adottságaikra alapozott versenystratégia révén eredményesen alkalmazkodjanak a külső környezeti kihívásokra. A nemzetközi szakirodalom (pl. Wong–Kwan, 2001; Olsen et al., 2008; Enz, 2011; Sánchez-Pérez et al., 2020; Pillai et al., 2021) a vállalkozás adottságai között a versenystratégia kialakításánál hangsúlyozza a rendelkezésre álló humán erőforrás állomány összetételét (HR), a rendelkezésre álló információtechnológiát (IT), a kínálati portfólió szélességét (KP), a belső szabályozottság szintjét (SZ).

### **4.1.3. Versenyelőny**

Vörös (1999) rámutat, hogy a piacgazdaság feltételei mellett a vállalkozás üzleti céljainak eléréséhez nélkülözhetetlen a versenyelőnyök megléte. A versenyelőnyök fogalmának értelmezésére elsők között Ansoff (1965) tesz kísérletet. Megfogalmazásában a versenyelőny forrása egy olyan egyedi kedvező piaci helyzet megtalálása, mely a vállalkozás számára erős versenyhelyzetet biztosít.

Általános megfogalmazásban a vállalkozások abban az esetben tesznek szert versenyelőnyre, amikor a fogyasztók az általuk kínált termékeket és szolgáltatásokat a legértékesebbnek vélik, és idővel ezen többletérték a fogyasztás ismétlésére sarkall (Wood, 2004). Mindezt a versenytársakhoz viszonyítva alacsonyabb önköltség és/vagy magasabb kínálati ár mellett érik el. Ebből arra következtethetünk, hogy a versenyelőny a termék vagy szolgáltatás azon jellemzője, mely megkülönböztet a versenytársaktól (Dubé–Renaghan, 1999).

Porter (1985) szerint a versenyelőny elsődlegesen a fogyasztók felé kínált értékben ölt testet, mely meghaladja annak elérésére fordított költségét. Érték az, amit a fogyasztó ellentételezésre méltat, így értéktöbblet – ezáltal versenyelőny – a versenytársakhoz képest alacsonyabb önköltség vagy hasonló szükségletet kielégítő kínálat magasabb közvetített értékével érhető el.

A versenyképességgel foglalkozó szakemberek egy köre (Anderson–Vincze, 2000; Hitt et al., 2017.) megkülönbözteti a versenyelőnyök és a fenntartható versenyelőnyök körét. Hangsúlyozzák, hogy a fenntartható versenyelőnyök az értékteremtési stratégia gyakorlatba ültetése során nyilvánulnak meg, melyek versenytársak általi másolása

nehézségbe ütközik vagy azok átemelése többletköltséggel jár (pl. vállalkozás képessége, tapasztalati tudása).

A fenntartható versenyelőnyök egyidejűleg összeegyeztethetők a vállalat jelenbeli és jövőbeli versenyképességi szükségletével. Ezen elvárás kielégítése kapcsán a szakirodalom eltérő „irányultság kényszer”-ről számol be. A korlátozottan rendelkezésre álló erőforrások révén megjelenik a „tartósító” irányultság, a fogyasztói szükségletek kielégítése erősíti a szükség-alapú szemléletét, míg az előnyszerzés céljából az erőforrások hosszú távú fejlesztése, megújítása érdekében, annak jövőorientációját támasztják alá (Chaharbaghi–Lynch, 1999).

Aaker (2001) tanulmányában azonosította a fenntartható versenyelőnyök megszerzésének kulcstényezőit, melyek a verseny alapját képző kínálati portfólió stratégia (pozicionálási és termelési, szolgáltatásnyújtási stratégia); a versenyképesség alapját formáló képességek és eszközállomány; a verseny színhelyeként megjelenő célpiac; valamint önmagában a versenyhelyzet, amivel a vállalkozásnak meg kell küzdenie.

A szolgáltatás kínálatának pozicionálására többen úgy tekintenek, mint a szektor fenntartható versenyelőnyének lehetséges forrására (Anderson–Vincze, 2000; Belch–Belch, 2003; Petzer et al, 2008). A célpiac kiválasztását követően a pozicionálás alapjai az alábbiak lehetnek (Petzer et al., 2008):

- sajátos termék- vagy szolgáltatásjellemzők (pl. üzleti célú turisták számára a pénzügyi központ szívében elhelyezkedő szálláshely),
- előnyök/élmények vagy szükségletek (pl. hivatásturizmusra szakosodott szálloda esetében internet és iratkezelési szolgáltatás),
- alkalmi szolgáltatások (pl. konferenciaszervezés),
- fogyasztói kör csoportosítása (pl. kizárólag üzleti- vagy magán célból érkező turisták fogadása),
- versenytársi megkülönböztetés (pl. adott térségben, régióban hasonló szolgáltatást nyújtó versenytársaktól való megkülönböztetés érdekében eltérő szolgáltatás kínálat),
- termékvonala (pl. konferenciaszervező vs. magáncélú szálloda),
- minőség vagy ár szerinti pozicionálás (luxus vs. kedvező árfekvés),
- kulturális vagy nemzeti értékek szerinti pozicionálás.

Napjaink versenykörnyezete új szemléletet követel meg a vállalkozásoktól. Az új kihívásoknak való megfelelés a vállalkozások üzleti környezetében bekövetkezett változásokra vezethető vissza.

#### **4.1.4. Az értéklánc és a versenyelőny kapcsolata**

Chikán (1997) az értéklánc-elemzést mint a vállalat belső folyamatainak jobb megértését elősegítő, a tevékenységek integráló és hatékonyságnövelő eszközeként értelmezi. Valamelyest tágabb szemléletről tanúskodik Blocher et al. (2019), aki az értéklánc-elemzésre, mint stratégiai eszközre tekint. Értelmezésében a koncepció segítségével a vállalat mélyebb betekintést nyerhet a beszállítói, a vevői és az ágazat más szereplőivel ápoltt kölcsönkapcsolatokba, amely révén beazonosíthatóvá válnak a fogyasztói értéknövelés és a költségcsökkentés még kiaknázatlan területei, ezáltal a vállalkozás versenyhelyzetének növelése.

Összességében az értéklánc-elemzést a versenyelőny feltérképezésének alapvető eszközeként tartják számon, mely a költségképződés folyamatának pontosabb megértése céljából, a vállalat egészét stratégiaileg fontos tevékenységek szerint bontja le. Az értéklánc Porter klasszikus elméleti modellje, mely a vállalatra mint az értékteremtő folyamatok összességére tekint. A modell alapján az értékadditív tevékenységek két típusa különíthető el, ezek az elsődleges tevékenységek és a támogató tevékenységek. Az elsődleges tevékenységek felelősek a vevői érték létrehozásáért, míg a támogató tevékenységek a primer tevékenységek megvalósulását támogatják.

Az értéklánc modellben a vállalat tevékenységeinek összköltsége meghatározza annak költségszerkezetét (Thompson et al., 2015). Ahhoz, hogy a vállalat költségalapú versenyt folytasson, nélkülözhetetlen a költséggeneráló tevékenységek felülvizsgálata, a költségokozó tényezők feltárása érdekében. A költségokozó tényezők feltérképezését követően történik az értéklánc mentén a tevékenységköltségek proaktív újragondolása, az alacsony vagy hozzáadott értéket nem képző részfolyamatok kiküszöbölésével. Thompson et al. (2015) hangsúlyozza, hogy a költségalapú verseny éllovasai a szervezeti kultúra részévé teszik az alkalmazottak költségcsökkentő lehetőségei feltárására irányuló hozzáállását.

Porter (1985) azonosítja a költségokozók befolyásolására alkalmas tényezőket, melyek: a méretgazdaságosság, a tapasztalati tudás és a tanulási görbe, a kiépített kapacitásszint kihasználása, az értéklánc integrációja és vertikális kapcsolata a beszerzési

és az értékesítési csatornával (ellátási lánc), a horizontális és vertikális integráció, az idő, a helyiség, valamint az adminisztratív és intézményi tényezők.

Porterrel szemben Riley (1987) a költséget befolyásoló tényezők eltérő felsorolását adja, melyeket két csoportra bont. Megkülönböztet strukturális és végrehajtó tényezőket. A strukturális költségtényezők a vállalat gazdasági szerkezetéből, felépítéséből eredően valamennyi termékcsoporthoz költségeit befolyásolják. Ezen tényezők: a gazdasági cserearány (scale of economies), a mérték (scope of economies), a tapasztalat, a technológia és az összetettség.

A vállalat számára választható mértékkel bíró szerkezeti költségtényezőkkel szemben a végrehajtó költségtényezők a vállalat azon képességéből származó költségelemeket tartalmazzák, melyek a tevékenységek sikeres végrehajtásával kapcsolatosak, azok ellátása során kerülnek felszínre. Következésképpen ezen tényezők jelentős szerepet töltenek be a vállalkozások teljesítményének értékelésénél. Riley (1987) álláspontja szerint ilyen tényezők az alábbiak:

- A munkavállalók döntésekbe való bevonása – a munkaerő elkötelezettségét növelő erőfeszítések koncepciójának előtérbe kerülése;
- Teljes körű minőségirányítás (TQM) – bizalom az elért kínálati szerkezet minőségi eredményei iránt;
- Kapacitáskihasználás;
- A vállalkozás szerkezeti hatékonysága;
- A termékek konfigurációja;
- Az ellátási lánc mentén a beszállítókkal és/vagy a vevőkkel fenntartott kapcsolat kihasználtságának intenzitása.

Porter (1996) megközelítésében a versenyelőny a vállalkozás célirányos tevékenységeinek eredménye. Álláspontja szerint a tevékenységek közötti összefonódás jelentősen csökkenti a vállalkozás költségeit vagy növeli differenciáltságát. Annál is inkább, hiszen az egyéni folyamatokhoz társítható versenyelőnyök vagy képességek, kompetenciák és erőforrások szerves részei a kialakított rendszernek és a vállalati stratégiának. Ezért a versenyképes vállalatok esetében a siker nem magyarázható önmagában az egyéni erőfeszítésekkel, kulcskompetenciák vagy kritikus erőforrások meglétével.

Az értéklánc-analízis a gyakorlati életből szerzett tapasztalatok leszűrése révén annak többirányú fejlesztése is megvalósult (Chikán, 1997). A szállodaipar szempontjából ezen irányok közül hangsúlyos az ellátási lánc koncepciójával való összekapcsolásának

gondolata, amely a nyereséges működés elérését a szolgáltatás–elégedettség–siker („triple S”, azaz a „Service–Satisfaction–Success”) mértékek hármában fogalmazódik meg. Vagyis a versenyképesség elérése, az integrációs folyamatok fokozása mentén a fogyasztói elégedettség és a szolgáltatási tevékenységek közötti kapcsolatban rejlik. De Toni et al. (1992) tanulmányában az értéklánca ható globalizációs hatásokat vizsgálja, melyben a versenyelőny forrásaként tekint a láncon belül a költségek csökkentésére és az időhatárok szűkítésére, valamint a tudástranszfer lehetőségeire, az átfutási idők csökkentésére, a fejlesztési eredmények és a know how átadására a kockázat mérséklésén és a piacra lépés sikerességén keresztül.

## 2. táblázat: A szállodaipar értéklancát alkotó tevékenységek

Tevékenység-funkció	Vállalat típusa	Speciális igények
Ingatlanszerzés és finanszírozás	Szállodatulajdonos/fejlesztő Hitelintézetek Szállodákat üzemeltető vállalatok Kormányok	VMS Prudential Reality
Tervezés és építés		Marriott Corporation
Franchising		Choice Hotels
Üzemeltető menedzsment	Menedzsment-szerződés társaságok	Hilton International
Emberi erőforrás menedzsment	Üzemeltető cégek	Hyatt Hotels & Resorts
Marketing/értékesítés	Üzemeltető cégek Értékesítési képviseltek	Forte Hotels
Foglalás és közvetítés	Üzemeltető cégek Közvetítő rendszerek Számítógépes foglalási rendszerek	Holiday Inns Best Western
Adminisztrációs ellenőrzés	Üzemeltető cégek/tulajdonosok	Meridien/Air France
Szolgáltatás	Üzemeltető cégek	Novotel

*Forrás: Szalók (2010, 53. p.)*

Juhász-Dóra (2016) rámutat a szolgáltatóágazatok esetében az értéklánc-elemzés sajátos értelmezésének problematikájára. Hangsúlyozza a termelőágazatok tevékenységeivel szemben a szolgáltatóágazat értékteremtő tevékenységek karcsú láncolatának komplexitását. A szállodaiparra jellemző tevékenységek értéklánc modellbe való integrálására Szalók (2010) vállalkozott. Az értéklánc szekvenciális tevékenység-halmazai az ingatlan megszerzésével, a finanszírozási lehetőségek feltárásával kezdődik és a tényleges szolgáltatás tevékenységével végződik (2. táblázat).

Amennyiben a szolgáltatástermelés folyamatára összpontosítunk mint az ágazat alaptevékenységére, akkor ki kell emelnünk az értékteremtés folyamatának környezetében bekövetkező változásokat. A turizmus e-specifikus szektor besorolása

kapcsán Sziva–Nemeslaki (2016) felhívta a figyelmet a szállodaiipari értéklánc sajátosságaira, illetve az értékesítési folyamatban bekövetkező változásokra. Az infokommunikációs technológia (ICT) fejlődése és az e-business megjelenése az értékesítési folyamatokban új lehetőséget és kihívást hordoz, ami átalakítja a szállodák ellátási láncolatát. A szektorra jellemző leglátványosabb fejlődés az iparág információs követelményeire alapozott CRM rendszerek (customer relationship management, azaz vevőkapcsolat menedzsment) használatában, valamint az e-kommunikáció, az e-értékesítés terén érhető tetten. Az internet megjelenése és térhódítása a hagyományos közvetítők (pl. utazási irodák, tour operatorok) szerepét és működésének terét igen erősen befolyásolja, a szállodák saját weboldalaikon közvetlenül érhetik el a fogyasztókat, ami a közvetítői jutalékon keresztül a tranzakciós költségek csökkenését eredményezik. A közvetítők így online utazási irodák, „click-to-click” szolgáltatáscsomag összeállítását támogató portálok (generikus vagy speciális) működtetésével lépnek az online értékesítés láncolatába. A direkt és az indirekt értékesítés mellett megjelenik az ún. semi-direkt értékesítési elem, ami a közvetlen elem közösségi média lehetőségeivel való összekapcsolásának az eredménye.

Sziva–Nemeslaki (2016) hangsúlyozzák, hogy a szállodaiiparban is az ICT-megoldás alkalmazásának hajtóereje a porteri alap gondolatot fémjelző hatékonyság növelésen keresztül elérhető költségtakarékosság.

Összefoglalva a fejezet az ágazat stratégiai szemléletét, a versenyképességről vallott sajátos nézetének tárgyalását ismerteti. A szekunder kutatás eredménye rámutatott az ún. „best-value” integrált versenystratégia alkalmazásának ágazati térnyerésére. Jelen fejezet a Porter általános versenystratégiai tipológiák alkalmazását befolyásoló szervezeti tényezők tárgyalásán keresztül segít tisztább képet adni a szállodaiiparban alkalmazott versenystratégiákról, illetve az alkalmazásukat befolyásoló tényezők köréről. Az ágazat szereplői által képviselt hosszú távú szemlélet és versenyképesség megismerése nélkülözhetetlen a siker eléréséhez napjaink hektikusan változó üzleti környezetében.

#### ***4.2. A szállodaiipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszer (USALI)***

Az Amerikai Hotelszövetség 1926-ban hozta nyilvánosságra a szállodaiiparban érintettek üzleti eredményeik megállapítására és közzétételére ajánlott nemzetközi számviteli rendszert, mely a szakirodalomban kezdetben USoAfH (*Uniform System of Accounts for*

*Hotels*) néven vált ismertté, majd az átdolgozott, bővített kiadásokat követően USALI (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*) néven terjedt el.

Az USALI evolúciós folyamatát kutató szakemberek (Kwansa–Raymond, 1999; Peršić–Janković, 2006; Schmidgall, 2014; Georgiev, 2016) egyetértenek abban, hogy a többször átdolgozott, egységes módszertannal támogatott rendszer mára megfelelő alapot képez a szállodaiipar vállalkozásai mellett, a vendéglátásban és idegenforgalomban érdekelt vállalkozások gazdálkodásának követésére is.

Peršić–Janković (2006) és Schmidgall (2014) tanulmányaikban hangsúlyozzák – az 1962-ben megjelent és az „alap dokumentummal” 1996-ig párhuzamosan 4 kiadást megélt<sup>16</sup> – az ágazat mikro-, kis- és középvállalkozásai (MKKV) számára elérhető számviteli rendszer jelentőségét. Az MKKV számára elérhető dokumentum (*Uniform System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels, and Motor Hotels*) kiadását az Amerikai Motel & Hotel Szövetség vállalta magára, azzal a céllal, hogy iránymutatást és szakmai (terminológiai) értelmezést adjon az iparág MKKV-i számára.

Az USALI 1996-ban megjelent 9. kiadása már ezen párhuzam megszüntetése érdekében fogalmazódott meg. Az egységesítési törekvés eredményeként megszületett dokumentum a részletes magyarázatok, értelmezések mellett a szálloda 32 működési területéhez javasolt kimutatási, jelentési sablont. A tevékenységi körök mentén közzétett kimutatás a részlegvezetők információs igényének csillapítását hivatott szolgálni a részlegek üzleti folyamatainak alakulásáról, a kitűzött célok teljesüléséről.

Az USALI 10. és 11. kiadása már az egyszerűsítés, a szakmai koherencia jegyében zajlott, így a dokumentum által nevesített tevékenységi körök, szegmensek 32-ről 14-re csökkentek.<sup>17</sup> Az USALI 12. kiadása előreláthatóan 2023 júliusában jelenik meg, mely a fenntarthatóság jegyében az aktuális kiadás Szolgáltatások szegmens szerinti jelentés fejlesztésének eredményeként valósul meg.<sup>18</sup> Az 12. ábra foglalja össze az USALI szabályozási keretének evolúcióját.

A Hotel Szövetség által közzétett ajánlás célul tűzi ki mind a vállalat belső, mind pedig a külső érdekelték információs igényének kielégítését. Részletesen taglalja a vállalkozások által elkészítendő számviteli beszámoló tartalmát: előírt mérlegsémát, eredménykimutatás formát, sajáttőke változásának kimutatását, cash-flow kimutatást és

---

<sup>16</sup> A dokumentum kiadásainak megjelenési évei: 1962, 1967, 1981 és 1987.

<sup>17</sup> Az USALI 11. és 9. kiadása által javasolt szegmensek ismertetését a 11. melléklet tartalmazza.

<sup>18</sup> Az USALI Szolgáltatási szegmensének aktuális és 12. kiadásának tervezett felépítését, részletezését az 12. melléklet tartalmazza.

kiegészítő melléklet alkalmazását támogatja.<sup>19</sup> Ugyanakkor a vezetői elvárásoknak eleget téve az ún. belső jelentések, beszámolók elkészítéséhez is iránymutatásokkal szolgál. Mivel a dokumentum főként a vezetői (belső) igények kielégítése érdekében született, ezért hangsúlyos annak költségszámviteli jellege.

## 12. ábra: Az USALI szabályozási keretének evolúciója

KIADÁS ÉVE	OLDAL	SZEGM.	TARTALMI VÁLTOZÁSOK
1926	91	23	(ÚJ / ÚJ, DE KÉSŐBB TÖRÖLT / ADOTT ÉVBEN TÖRÖLT)
1933	95 ↑	25 ↑	PONTOSÍTÁSOK
1939	100 ↑	24 ▼	PONTOSÍTÁSOK
1946	102 ↑	26 ↑	PONTOSÍTÁSOK
1952	107 ↑	25 ▼	+ ÚTMUTATÓ KÖLTSÉG ALLOKÁLÁS
1961	102 ▼	23 ▼	PONTOSÍTÁSOK
1977	129 ↑	20 ▼	+ PÉNZÜGYI HELYZET BEMUTATÁS + KÖLTSÉG TERV ÉS ELŐREJELZÉS + SZÁMLATÜKÖR
1986	139 ↑	26 ↑	+ SAJÁT TŐKE VÁLTOZÁS + CF + KIEG. MELL. + MG. SZERZŐDÉSES INGATLANOK + RÁTAELEMZÉS ÉS STATISZTIKAI MUTATÓK
1996	238 ↑	31 ↑	+ SZERENCSEJÁTÉK + MANAGERI DÍJAK + FEDEZETI PONT ELEMZÉS + EGYSZERŰ SZÁMLADIAGRAM + SEGÉDLET - SZÁMLATÜKÖR
2006	275 ↑	19 ▼	- SZERENCSEJÁTÉK - MG. SZERZ. INGATLANOK . - RÉSZLEGEK NYER- BEV.-RÁF. SABLON - FEDEZETI PONT ELEMZÉS - KÖLTSÉG TERV ÉS ELŐREJELZÉS - EGYSZERŰ SZÁMLADIAGRAM - SEGÉDLET
2014	317 ↑	14 ▼	+ NEM REALIZÁLT BEVÉTELEK KIMUTATÁSA + BRUTTÓ VS. NETTÓ ELSZÁMOLÁS

Forrás: saját szerkesztés Schmidgall (2014) tanulmányának felhasználásával

A dokumentum a külső, illetve a belső érdekeltek számára készítendő jelentések mellett egységes módszertani keretet biztosít a gazdálkodó egység pénzügyi elemzéséhez, amit a bevételek és költségek értelmezéséhez, valamint a bérlőkkel, külső üzemeltetőkkel kötött tranzakciók, jogdíjak könyviteli kimutatásokban való rögzítéséhez, elszámolásához szolgál útmutatóval.

Az USALI 11. kiadásának felépítése (USALI 11ed., 2014):

1. fejezet: Működési részlegek (vezetők – tulajdonosok)  
*Belső érdekeltek számára: Részlegekről szóló jelentések*
2. fejezet: Számviteli beszámoló részletezése  
*Külső érdekeltek számára*
3. fejezet: Pénzügyi (ráta)elemzések
4. fejezet: Útmutató a bevételek és ráfordítások értelmezéséhez
5. fejezet: Bruttó vs. nettó elszámolás

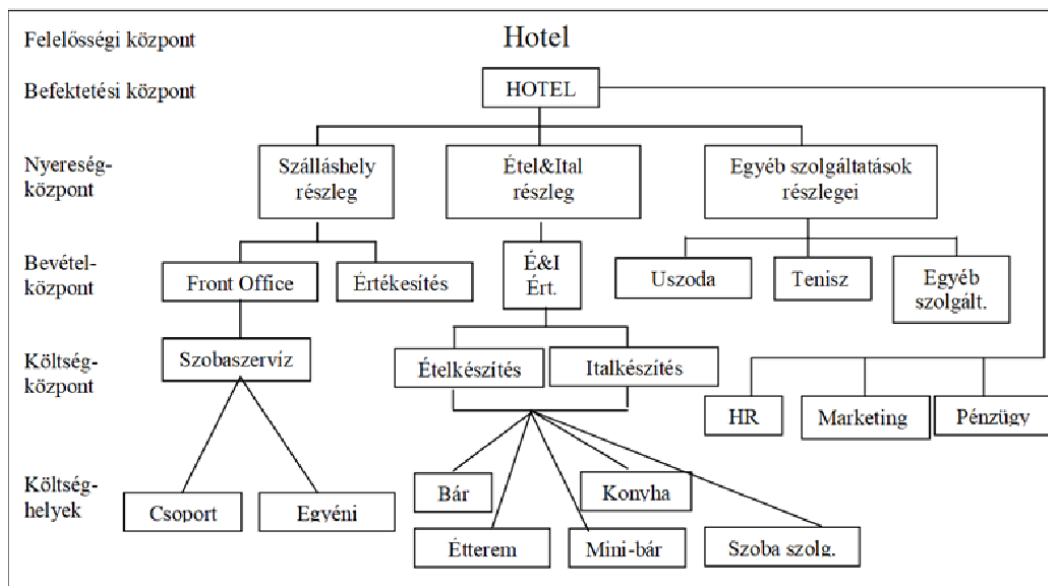
<sup>19</sup> Az USALI által javasolt számviteli beszámoló részeinek javasolt sémáját a 13. melléklet tartalmazza.



#### 4.2.1. A belső jelentések alapját képező felelősségi központok

Az USALI első része tartalmazza a különböző szegmensek üzleti eredményének levezetésére alkalmas módszertani alapot, azaz a vállalkozás tevékenységi köre mentén elkészítendő ún. belső kimutatások, vezetői döntések támogatása érdekében hasznosítható koncepcionális keretet. Az USALI gazdálkodó egységen belül felelősségi központokat különít el (13. ábra). Felfogásában a gazdálkodó egység, mint befektetési központ a különböző ágazatok, tevékenységi körök nyereségközpontjaként épül fel, ahol a különböző részlegek egységkörei látják el a költség- és bevételközpontok szerepét.

13. ábra: A szálloda mint felelősségi központ



Forrás: Peršić – Janković (2006, 302. p.)

A belső beszámolók, jelentések elkészítésénél alkalmazott alapelv az ún. „felelőség elvű számvitel” koncepció, mely az emberi tényező hatását vizsgálja a vállalat működésére. Hangsúlyozza, hogy a vezető a vállalaton belül csak azon tevékenységekre képes hatást gyakorolni és ellenőrizni, melyekre tényleges rálátása van. Vagyis a vállalati hierarchia különböző szintjén lévő vezetők csak meghatározott bevétel- és költségkategóriák körére lehetnek bizonyos mértékű befolyással. A célok teljesítése érdekében az első feladat a különböző szinten lévő vezetők hatásköreinek és feladatainak meghatározása.

A különböző részlegek vezetőinek információigényét „csillapítandóan” az USALI megfogalmazott követelménye, hogy a tevékenységekhez kapcsolódóan a költségeket közvetlen és közvetett csoportosításban mutassa be. Az így felépített kimutatások

közvetlen segítségül szolgálnak a különböző ágazatok, részlegek vezetői számára, hogy információkhoz jussanak az általuk kínált termékek, szolgáltatások fajlagos fedezetéről, önköltségéről, ily módon támogatva a döntéshozókat az ágazat, részleg kínálati szerkezetének hatékony kialakításában.<sup>20</sup>

Az USALI a könyvviteli munka és a számviteli beszámolók, vezetői jelentések elkészítésének elősegítése érdekében egységes számlakeret alkalmazását javasolja. A számlakeret felépítésének mélységét függővé teszi a szállodaegység nagyságától és a szerkezeti felépítéstől. Az előzőek alapján a számlatükör három- vagy négyszámlasoros kialakítását tanácsolja: az adott egység helye a szervezeti struktúrában (pl. a szállodalánc tagság), bevétel és költségközpontok azonosítása, szintetikus mérleg- és eredményszámlák, illetve az analitikus kiegészítő számlák az eredménykimutatás összeállításához.

A javasolt számlakeret elősegíti, hogy az adatok már az elsődleges rögzítésük során a felmerülési helyük és idejük szerint egyértelműen beazonosíthatóvá váljanak, ezáltal elérhetőek legyenek az elkészítendő pénzügyi kimutatások összeállításához, illetve rendelkezésre álljanak a tervezési, ellenőrzési és elemzési feladatok elvégzéséhez.

Az USALI szerinti számlakeret<sup>21</sup> segítségül szolgál a vezetés számára a releváns költséginformációk eléréséhez, így megfelelő alapot szolgáltat a stratégiai döntések meghozatalához.

#### **4.2.2. A külső érdekeltek számára készítendő számviteli beszámoló az USALI rendszerében**

A szállodaipar nemzetközi szaktekintélyeinek (Kwansa–Raymond, 1999; Peršić-Janković, 2006; Schmidgall, 2014; Georgiev, 2016) egybehangzó véleménye, hogy az USALI teljesen összhangban van az Amerikai Egyesült Államok Általánosan Elfogadott Számviteli Alapelveivel (US GAAP). Az USALI „kézikönyv” második része – melynek módszertani alapját az US GAAP iránymutatásai adják – részletesen foglalkozik a számviteli beszámolóval, illetve annak összeállításával (USALI, 2014).

A külső érdekeltek számára elérhető kimutatási forma gyakorlati alapját a nemzetközi dimenziót öltő globális számviteli sztenderdalkotók harmonizációs folyamata adja. A

---

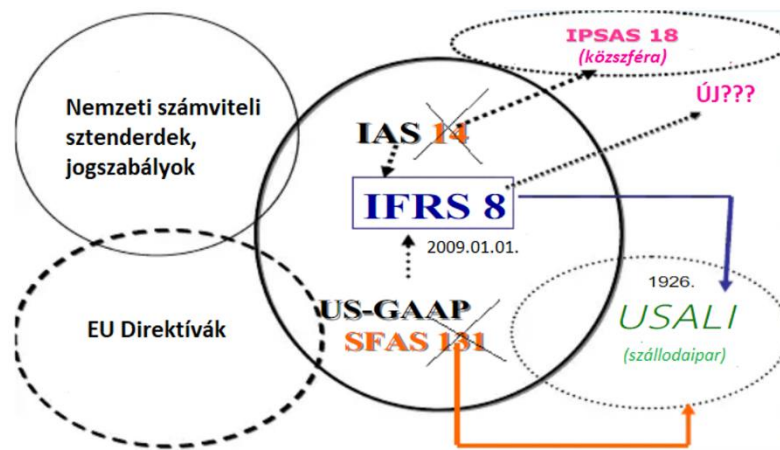
<sup>20</sup> Az USALI által javasolt részlegek, szegmensek szerinti kimutatási formát a 14. és a 15. melléklet tartalmazza.

<sup>21</sup> Az USALI 11. kiadása által javasolt számlakeretet a 27. melléklet tartalmazza.

nemzetközi sztenderdalkotók által megfogalmazott sztenderdek köréről és szabályozásban betöltött szerepéről a 2.1.1. alfejezetben tárgyaltam.

Az USALI létjogosultságát a globális sztenderdalkotók tevékenységi körök mentén elkészítendő ún. szegmensek szerinti jelentése adja. A szegmensek szerinti jelentés a hagyományosan elkülönített vezetői és pénzügyi számvitel területek által előállított kimutatások tartalmi áthidalásához járult hozzá. Az ajánlás célja, hogy a külső felhasználók számára elkészített pénzügyi kimutatások vegyék figyelembe a vállalkozás tevékenységének sajátosságát.

#### 14. ábra: Szegmensek szerinti jelentés a nemzetközi számviteli sztenderdekben – IFRS 8



Forrás: Peršić et al. (2012, 37. p.)

Az amerikai Pénzügyi Számviteli Standard Bizottság (FASB) a szegmensek szerinti jelentés által támasztott követelményeket a SFAS 131<sup>22</sup> (Statement of Financial Accounting Standard, SFAS) előírásban fogalmazta meg. A SFAS 131 által megfogalmazott elvárások a vállalat szervezeti felépítésén alapuló úgynevezett működési szegmensek meghatározását követeli meg. Az SFAS 131 a különböző tevékenységek, részlegek vezetői felelősségének megállapíthatóságát hangsúlyozza az elért eredmény belső és külső felhasználók felé történő közzétételénél.

<sup>22</sup> 1976-ban fogalmazza meg elsőként a FASB a szegmensek szerinti jelentésre vonatkozó előírását a SFAS 14, majd 1997-ben jelenik meg a szegmensek szerinti jelentés átdolgozott kiadása a SFAS 131 *A vállalkozás szegmenseivel kapcsolatos közzétételek és kapcsolódó információk* (Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information).

2009. január 1-től hatályos a Nemzetközi Számviteli Sztenderd Tanács által közzétett IFRS 8: Működési szegmensek című sztenderdje<sup>23</sup>, mely egyidejűleg felváltja az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés irányelvét. A nemzetközi számviteli sztenderdekben a szegmensek szerinti jelentések fejlődéstörténeti irányáról ad tájékoztatást a 14. ábra.

A Tanács értelmezése alapján az IFRS 8 olyan szegmensekkel kapcsolatos közzétételt ír elő, amelynek alapját a gazdálkodó egységnek a vezetés által a működési kérdésekkel kapcsolatos döntéshozatal során figyelemmel kísért egységei alkotják. Az ilyen egységek (működési szegmensek) azonosítása olyan belső jelentések alapján történik, amelyeket a gazdálkodó egység legfőbb működési döntéshozója (Chief Operating Decision Maker, CODM) rendszeresen áttekint a források szegmensekre történő felosztása, valamint azok teljesítményének értékelése során. Ez a „vezetési megközelítés” eltér az IAS 14-től<sup>24</sup>, sokkal inkább a SFAS 131 szemléletét tükrözi.

### 3. táblázat: Az IAS 14 és a SFAS 131 szegmensek szerinti jelentések összevetése

IAS 14	SFAS 131
„Szegmensek szerinti jelentés”	„Szegmensek szerinti és egyéb releváns információk bemutatása”
Tevékenység szegmens Földrajzi szegmens	Működési szegmens
Lehetőségek és kockázatok	Vezető információs igénye (Management approach)
A szegmens árbevétele a teljes árbevételhez viszonyítva $\geq 10\%$	
A szegmens eredménye a vállalat eredményéhez viszonyítva $\geq 10\%$	
A szegmens által birtokolt eszközök aránya $\geq 10\%$	
Szegmens bevétele – szegmens költsége = szegmens eredménye	

Forrás: Peršić–Janković (2006, 319. p.)

A sztenderd megalkotásánál hangsúlyt fektettek a működési szegmens teljesítményének mérhetőségére és kockázataik azonosíthatóságára. Az IFRS 8 és a SFAS 131 hasonló követelményt állít fel a szegmensek azonosítására. A követelmények alapján meg kell vizsgálni, hogy az adott potenciális (bemutatandó) szegmens árbevétele, eredménye, illetve eszközeinek értéke hogyan aránylik a gazdálkodó egység teljes árbevételéhez, eredményéhez, illetve eszközeinek értékéhez. Szegmensről beszélhetünk,

<sup>23</sup> Az IFRS 8 az IASB és a FASB közös rövid távú konvergenciaprogramjának eredményeként 2006. november 30-án született meg.

<sup>24</sup> Az IAS 14 iparági és földrajzi szegmensek közzétételét írta elő.

ha valamely feltétel eléri a 10%-ot. A két szegmens szerinti jelentés összevetését a 3. táblázat tartalmazza.

A szegmensek szerinti jelentés elkészítésére azon vállalkozások köre kötelezett, melyek értékpapírjait nyilvános kereskedelmi forgalomba bocsátották vagy a közeljövőben tervezik annak megtételét. A külső felhasználók az eddigiekhez képest több szegmensről kaphatnak információt, az információk jellege pedig a vezetői elvárásokat tükrözi.

Jelen fejezet összefoglalta a szállodaipar stratégiáról vallott szemléletét, az ágazat aktorai által követett versenystratégiákat, illetve bemutatta az ágazat szereplői részére közzétett nemzetközi számviteli rendszert és annak felépítését. A követett versenytípusok azonosítása és a számviteli ajánlás ismerete segítségül szolgál az iparág fejlődését befolyásoló hatások feltérképezéséhez. Ezen ismeretek kiindulási alapot jelentenek az iparágban érintettek versenyhelyzetének megtartásához, javításához, illetve a hosszú távú következményekkel bíró vezetői döntések támogatását elősegítő információk előállításához.

#### **4.3. A szállodaipar számviteli információs rendszere<sup>25</sup>**

A közgazdaságtan főáramához sorolható hazai szakemberekhez (pl. Blumné Bán–Zéman, 2014; Zéman, 2016, 2017) hasonlóan, a szállodaipar tutorai közül többen (Philips, 1999; Mia–Patiar, 2001; Kovačić–Ivankovič, 2006) kétségbe vonják az ágazati sajátosságokat tartalmazó, a döntéstámogatás érdekében kifejlesztett egységes számviteli információs rendszer alkalmazásának eredményességét. Ugyanakkor méltatják annak szerepét a versenyelőny elérése érdekében (Downie, 1997).

A szakirodalomban ezen ellentmondásos szemléletet az ágazat menedzseri feladatainak integritását befolyásoló tényezőkre vezetik vissza (Harris et al., 1998):

- A termelési folyamat megismételhető, előre rögzített sztenderdeken és műszaki folyamatokon alapul, addig a szálloda működésének a tevékenységei alapjaiban a vevő és a kiszolgáló között kialakuló kapcsolat érzékenységének a függvényében változik.

---

<sup>25</sup> A téma kifejtésének összefoglalása közlésre került a *Danubius Noster* c. tudományos folyóiratban. Pajrok A. (2022): A költséginformációk szerepe a döntéshozatalban, a magyar szállodaipar körében végzett empirikus kutatás eredménye, *Danubius Noster*, 10. évf. 1-2. sz. pp. 111–123., illetve Pajrok A. (2022): Költségszámvetel, költségallokáció és vetítési alapok a magyar szállodaipar szereplőinek körében, *Danubius Noster*, 10. évf. 4. sz. pp. 291–301.

- Az egyedi, személyes jelleget öltő szolgáltatások minősége a szálloda személyzetére vezethető vissza, így elsősorban a szolgáltatások minőségének a felügyelete, ellenőrzése a meghatározó.
- A szálloda termékei és szolgáltatásai természetükből fakadóan azonnal rendelkezésre állnak és immateriális jelleget öltenek. Így erősen kiszolgáltatottak a kereslet variabilitásának, míg a kihasználatlan kapacitások pótolhatatlan árbevétel kiesést jelentenek, ami a potenciális veszteség forrása (pl. kihasználatlan szoba vagy szabad asztal kapacitások).

A számviteli információs rendszer keretének meghatározására vállalkozik Peršić–Janković (2006), aki részletekbe menően tárgyalják a szállodák sajátosságainak megfelelő számviteli információs rendszer felépítését.

Azonban mielőtt ezt megtennék, keretbe foglalják a szálloda különböző szintjén lévő vezetők számára nélkülözhetetlen információk körét (4. táblázat). A számviteli rendszer kiépítésénél alapkövetelmény, hogy a különböző szinten lévő vezetők információellátása megvalósuljon.

A felsővezetők információs igényeinek kiszolgálásához nélkülözhetetlen, hogy a szállodaipar számviteli információs rendszer az egyedi versenyelőnyökre és alapképességekre alapozott stratégiai döntések támogatása mellett lehetővé tegye a különböző költségtényezők által vezérelt operatív intézkedések meghozatalát. A fentiek alapján Peršić–Janković (2006) megfogalmazása szerint a számviteli információs rendszer kiépítését, működtetését – a tevékenységi körök sajátosságának függvényében – leginkább a szervezeti felépítés és az ellátandó, kitűzött feladatrendszer befolyásolja.

Függetlenül a szervezeti felépítéstől és hierarchia rendszerétől (önálló vagy felelősségközpont egység) a számviteli információs rendszerrel kapcsolatban azon információs bázis előállításának követelményét fogalmazzák meg, melyek elősegítik a funkcionális folyamatok alaptevékenységeinek az ellátását. A feladatellátás tekintetében (szolgáltatás nyújtása) a közép és alsó szintű vezetők információs bázisának alapjául az áru, a pénzügyi és az információs áramlások sajátos forrását jelentő belső munkafolyamatok és tevékenységek szolgálnak.

Peršić–Janković (2006) álláspontja szerint a szálloda információs rendszerével szembeni általános követelmény, hogy az biztosítsa a hierarchia minden szintjén a költségek, a kínálati szerkezet és a belső eredményesség feletti döntésekhez szükséges releváns információk előállítását. Ehhez első körben meg kell határozni a különböző tevékenységi körök, szegmensek munkafolyamatainak és tevékenységeinek tervezésénél

és ellenőrzésénél alkalmazandó módszertani alapokat (pl. szervezeti egységek, elszámolási alapok meghatározása).

#### 4. táblázat: A különböző szintű vezetők információs elvárásai a szállodaiparban

Döntéshozatal szintje	Információs követelmények tartalma	Lehetséges szervezeti forma, egység
Legfelsőbb szintű vezető „Top Management”	A szálloda saját versenyelőnyeire és alapképességeire alapozott, a globális fejlesztés, üzletmenet érdekében szükséges információk. Tekintettel a piaci lehetőségekre és a versenytársak helyzetére.	<u>Összetett szervezeti rendszer:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Együttműködések</li> <li>- Holding</li> <li>- Szállodalánc hálózatok</li> <li>- Egyéb összetett szervezeti formák</li> </ul>
Befektetési központ vezető „Middle management”	A számviteli beszámolókból származtatott információk a globális üzletvitel érdekében befektetett és potenciálisan rendelkezésre álló erőforrások hatásainak eredményességéről. Továbbá a befektetési központ által eszközölt befektetések fenntarthatóságának információi.	<u>Befektetési központ:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hotel, mint szervezeti egység</li> <li>- Étterem</li> <li>- Üdülőtelep</li> <li>- Kikötő</li> <li>- Egyéb önálló egység az összetett szervezeti egységen belül</li> </ul>
Nyereségek központ vezető „Middle management”	Az USALI kimutatásai alapján a különböző szegmensek által felhasznált erőforrások tervezett és megvalósult parciális eredményei (korszerű költségvetési rendszerek alkalmazásával).	<u>Tevékenységi körök vagy helyiségek:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Nyereségek központok – szálloda, étterem, egyéb szolgáltatási egység stb.</li> <li>- Bevételek központ – bár, pizzeria, konferencia központ, fodrászat stb.</li> <li>- Költségközpont – konyha, takarítás, szállítás stb.</li> </ul>
Folyamat és tevékenység vezető „Low management”	Információk az egyes folyamatokba és tevékenységbe fektetett erőforrások kölcsönkapcsolati hatásairól.	<u>Folyamatok és tevékenységek:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Beszerzés</li> <li>- Raktározás</li> <li>- Ellenőrzés</li> <li>- Termelés</li> <li>- Értékesítés</li> <li>- Ügyfélkapcsolat</li> <li>- Egyéb</li> </ul>
Költségtényező vezető „Low management”	A kínálati portfólió, különböző szervezeti egység által alkalmazott költségtényező tervezett és megvalósult fedezeti szintjéről szerzett információk.	<u>Költségtényező kör:</u> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Szálláshely-szolgáltatás</li> <li>- Étkeztetés</li> <li>- A La Carte szolgáltatás</li> <li>- Italfelszolgálat</li> <li>- Egyéb</li> </ul>

Forrás: Peršić–Janković (2006, 45. p.)

Valamennyi szegmens tekintetében kiemelt jelentősége van a nem számviteli információk szerepének, amelyek a *célpia* (végső, lojális fogyasztói kör kiépítése), *előállítási-technikai* (a fogyasztói elvárásoknak megfelelő szolgáltatáscsomag

összeállítása, mennyiségi és minőségi paraméterek kialakítása), valamint a *gazdasági* (munkafolyamatok folyamatos fejlesztése) célok teljesülését szolgálják.

Szükséges a vezetői információs rendszer belső és külső érdekeltek számára készítendő jelentések közötti kapcsolatok meghatározása és gondozása. A külső érdekeltek számára készítendő kimutatások, jelentések alapvető célja a szálloda egészének szintjén a bevételek, ráfordítások és az eredmény megállapítása. Ezzel szemben a belső érdekeltek számára készítendő kimutatások hangsúlya azon módszertani alapok meghatározásán van, melyek segítségével előállítható a döntéshozatalhoz nélkülözhetetlen információk köre a költségek mértékéről és szerkezetéről, a költségtényezőkről, valamint a belső eredményességről. A belső kimutatás célja a tervezéshez, elszámoláshoz, ellenőrzéshez és az eredmény mértékét és szerkezetét befolyásoló tényezők kimutatásának elkészítését elősegítő módszertani apparátus biztosítása.

A különböző szegmensekben, felelősségi központokban zajló folyamatok, tevékenységek követését a vezetői információs rendszer alegységei biztosítják, így beszélhetünk a szálláshely-szolgáltatás, étel- és italfelszolgálat és egyéb turisztikai tevékenységek alrendszereiről. Míg az első két alrendszer viszonylag stabil folyamat és tevékenység szerkezettel jellemezhető, addig az utóbbi igen heterogén folyamatokat tükrözhet (5. táblázat). Valamennyi szegmens szempontjából kiemelt jelentőséggel bír a tevékenység és munkafolyamatok költségeinek azonosíthatósága.

Invanković–Jerman (2010) tanulmányában méltatják a számviteli információs rendszer gyakorlati relevanciáját. Az információs rendszer alkalmazásától teszik függővé a szálloda kialakított kínálati portfóliójának hatékonyságát, a célpiacon megcélzott célcsoportok és azok elégedettségének elérését. Mivel a szálloda üzemeltetése személyek irányításán keresztül valósul meg, így végső soron a pénzügyi eredményesség az alkalmazottak teljesítményével, az új termékfejlesztésekkel és a fogyasztói elégedettséggel magyarázható. A számviteli információs rendszer által szolgáltatott időszerű és hasznos információk megfelelő költségelemzéssel és kínálati portfólióval társítva hozzájárulnak a kiemelkedő teljesítmény eléréséhez és a veszteség bekövetkezésének csökkentéséhez.

Kutatásaik empirikus vizsgálata két eltérő időszakot ölel fel – a viszonylag nyugodt 2004-es és gazdasági kihívásokkal teli 2008-as évet. Invanković–Jerman (2010) felmérésének eredményei igazolják, hogy a magas minőségi (4 és 5 csillag) kategóriába és nagy kapacitással (több mint 150 szoba) rendelkező szállodák eltérő hierarchia szintjét



és részlegét irányító vezetők a rövid távú döntéseik során a részlegek nyereségessége alátámasztása érdekében fordulnak előszeretettel a számviteli információs rendszerhez.

### **5. táblázat: A számviteli információs alrendszerek által követendő folyamatok és tevékenységek köre (tevékenységi körönként)**

Szegmensek	Folyamatok, tevékenységek	Megfogalmazott követelmények, elvárások
<b>Szálláshely-szolgáltatás</b>	Bejelentkezés (Check In)	Előfoglalás vagy a recepció történése; Csoportos (szervezett) vagy egyéni vendég; Egészségügyi, konferencia, üzleti- vagy szabadidős célú; Tartós vagy átutazó
	Szobaállapot	Új vendég fogadására való előkészítés; Szoba típusának és kategóriájának függvényében a felszereltség és elrendezés; Ágynemű váltások közötti dinamika; Felhasznált minőségi sztenderdek foka (minibár, TV-csatorna, egyéb programok stb.)
	A vendég tartózkodásának követése	Alapszolgáltatások (pl. szállás, fél- vagy teljes panzió szolgáltatás) mellett szükséges az ún. bővített szükségletek, elvárások (telefon, fax, internet, ébresztési, tisztítási szolgáltatások, kulturális, sport és művészeti rendezvényekhez, eseményekhez belépőjegyek értékesítése, kirándulások szervezése stb.) kielégítése
	Kijelentkezés (Check Out)	A vendég elutazásával kapcsolatos valamennyi folyamat koordinálása, elősegítése (tartózkodás alatt használt, különböző szegmensek által kínált szolgáltatások lemondása)
	Számlázás, fizetés	A vendégek által igénybe vett szolgáltatások (előkészületek és a tényleges szolgáltatás nyújtás) utáni számlázás Fizetés: helyszínen vagy utólag (kártya, utalvány, átutalás, szerződés szerint, voucher)
<b>Étel-ital felszolgálás</b>	Előkészületi munkálatok	Napi menü tervezése - alapanyagok megrendelése, beszerzése, raktározása; Nyersanyagok előfeldolgozása (tisztítás, felaprítás stb., de akár félkész vagy kész adagok elkészítése)
	Befejező munkálatok	Az előfeldolgozott anyagok, adagok átvétele és végső, fogyasztásra alkalmas állapotának elérése, Felszolgálás, teríték, tálalás elkészítése; Kiadás
	Felszolgálás	Vendég megrendelésének felvétele (a la carte, panzió szolgáltatások, alkalmi adagok, "room service"), rögzítése, annak továbbítása a konyhai részleg felé, az elkészített tálalás átvétele és felszolgálása; Hangulati elemek (zene, asztal elrendezése, rend és tisztaság) kialakítása
	Nyilvántartásba vétel - számlázás - megfizetés	Vendégszerkezet: rendezvény (pl. konferencia - előre egyeztetett, rögzített felszolgálás), "buffet-integrala" vagy egyéni vendégek; Megrendelt és felszolgált étel és ital adagok rögzítése, kiszámlázása és megfizettetése (készpénz, csekk, utalvány, átutalás stb.)
<b>Egyéb turisztikai szolgáltatások</b>	A szolgáltatás jellegéből adódó heterogén munkafolyamatok (belső - pl. méret, elhelyezkedés, típus, arculat stb. - és külső - pl. versenytársak kínálata, turizmus szabályozása, nemzeti politika - tényezők függvénye)	A fogyasztói elvárásokkal összhangban (gasztronómiai, kulturális, szórakozási, sport, kereskedelmi vagy egészségügyi szolgáltatások terén) a szolgáltatási kínálat szélességét, minőségének javítását, egyediségét (fantázia- és képzelet dűsségát) növelő folyamatok, tevékenységek

*Forrás: Peršić–Janković (2006) alapján saját szerkesztés*

Másrészt a részlegvezetők előnyben részesítik a fogyasztói elégedettséget tükröző (nem pénzügyi) információk felhasználását. Hosszú távú döntéseknél a felsővezetői kör él a részlegek nyereségességét és a fogyasztói elégedettséget növelő információkkal, míg a részlegvezetők inkább a fogyasztói elégedettség elérése érdekében alkalmazzák a VIR adta lehetőségeket. Bizonytalan gazdasági környezetben megismételt felmérés eredményei a fenti megállapítások megerősítésével jártak.

#### **4.3.1. A felelősség elvű számvitel és a CVP modell mint az USALI teljesítményértékelésének alapja**

Mint ahogy az a 4.2.1. alfejezetben bemutatásra került, az USALI az eredmény megállapítása kapcsán a szállodán belül a különböző tevékenységi köröket különálló felelősségi központként kezeli. A szálloda mint befektetési központ a különböző tevékenységi körök nyereségközpontjaként épül fel, ahol a különböző részlegek egységei látják el a költség- és bevételközpontok szerepét. Míg a nyereségközpont vezetői a bevételekért és a költségek alakulásáért felelősek, addig a költségközpontok vezetőinek hatásköre kizárólag a költségek alakulását érinti.

A különböző üzleti egységek, részlegek vezetői felelősséggel tartoznak a tervezett célok megvalósításáért, annál is inkább, mivel a felelősség elvű számvitel koncepciója a vezetői teljesítmény értékelésénél épít a vállalati hierarchiában egymás alatt lévő vezetők teljesítményére. A hangsúly a szállodaipar sajátos tevékenységeinek és folyamatainak (szegmensek) láncolatán van, amelyek immanensek a vállalati hierarchia alacsonyabb szintjén lévő vezetői döntésekre, ezért teljesítményük a vállalati eredményesség integrált részeként kerül megítélésre.

A koncepció a különböző részlegek eredményességének megállapításánál a hagyományos költséggazdálkodás elvi keretén belül, a többlépcsős fedezetszámítás (cost-volume-profit, CVP) pillérét jelentő rész-költség-számítás módszertanára épít. A rész-költség-számítás módszertana az időszak általános költségeinek allokálásánál csak egy meghatározott részt rendel a költségviselőkre, míg a fennmaradó költség-tételt az üzemi, üzleti eredmény megállapításánál veszi figyelembe.

A számvitel alapvető rendeltetése, hogy megfelelő információs alapot biztosítson az outputok előállításához felhasznált különböző inputok mértékéről (sajátos hatás elérése érdekében a turisztikai célpiacon), az értékteremtési folyamat érzékelhető szintje mellett.

A szállodaiparban az értékteremtés a működési folyamat sajátosságából adódóan a különböző tevékenységi körök, szegmensek mentén figyelhető meg, melyek a

szállásnyújtás, étel- és italfelszolgálat, illetve egyéb kiszolgáló tevékenységek. Ebben a megközelítésben a számvitel feladata a különböző tevékenységi körök vezetői döntéseinek és annak hatásaiként elért eredmények közötti valós kapcsolat kimutatása. Ezen kapcsolat értékeléséhez a tevékenységek változó és állandó költségcsoportosítást „előnyben részesítő” rész költség-számítási eljárás áll rendelkezésre.

Amíg a kapacitáskihasználtság szintjének változásával (amire a hierarchia alacsonyabb szintjén lévő vezetők közvetlen hatással lehetnek) a változó költségek azonos irányú ingadozása figyelhető meg, addig a fix költségek rövid távon változatlanok. Azonban az állandó költségek nem függetleníthetők a kapacitáskihasználtság szintjétől, hiszen az igénybevétel növelésére irányuló törekvésekkel az egységnyi költségtényezőre eső mérték csökken, ezáltal hatással van a kínálati (szolgáltatási) szerkezetre és a termékek, szolgáltatások kínálati árára.

Az eljárás a fel nem osztható fix költségeket (nem kerül felosztásra a költségtényezők között) az időszak bevételeivel szembeesíti. Ezen módszertani keret a működés szezonális hatásainak torzításai miatt, a részlegvezetők készletét érezhetik a hozammenedzsment (yield management) eljárás alkalmazásának megfontolására. A forgalom növelésének érdekében a legkézenfekvőbb lépés a kínálati ár csökkentése mindaddig, amíg a terméken/szolgáltatáson realizálható fajlagos nyereséghányad pozitív (a termék/szolgáltatás ára meghaladja a változó költségét). Az eljárás, a változó költségek mértéke és a rendelkezésre álló kapacitásszint függvényében a fix költségek optimális számú költségtényezőinek meghatározásával alkalmas módszertani keretként szolgálhat a különböző tevékenységek saját hatáskörben tartása vagy éppen a kiszervezése (outsourcing) feletti döntéshez.

Kitüntetett szerepet tölt be a fedezeti összeg, ami a különböző tevékenységi körök kapacitásainak kihasználása (szállásnyújtás, asztalkihasználás, konferenciaterem stb.) által elért bruttó árbevétel és az ahhoz kapcsolódó proporcionális költségek különbségeként határozható meg. A különböző tevékenységek (szegmensek) által elért és összesített fedezeti összegeknek a nyereséges működés érdekében felül kell múlnia a fix költségek mértékét. A kínálati szerkezetben azon költségtényező élvez prioritást, melynek fajlagos fedezeti összege nagyobb mértéket ölt. Fedezeti összeg a fedezeti pont elérését követően érhető el, vagyis az adott időszak azon kapacitáskihasználás szintjét meghaladóan, miután a kihasználásból eredő összbevétel meghaladja az időszak állandó és változó költségeinek mértékét (Balogh, 1998). A korlátozottan rendelkezésre álló kapacitásszint esetén a szűk keresztmetszet kiküszöbölése érdekében a jövőbeni

kapacitásszint mértéke és dinamikája feletti beruházási döntések stratégiai jelleget öltenek.

A fedezeti pontban a bevételek és az összköltség görbéje metszik egymást, vagyis egyfajta vízválasztóként fogható fel a tevékenységi kör, a vállalkozás nyereséges és veszteséges helyzete között. A vezetők a fedezeti pont elérését kihívásként élik meg, így a viszonylag alacsonyabb kapacitásszinten a vezető a hatáskörébe tartozó belső folyamatok hatékonyabb koordinálásával próbálhatja meg ezen „megbecsülési” szint és nyereséget hozó pozíció elérését. Ilyen kezdeményezés lehet többek között a beszerzés, termelési/szolgáltatási és értékesítési folyamatok átfutási idejének csökkentése, amellyel közvetetten kedvező hatást érnek el a pénzáram folyamatára is. A hangsúly azon az üzleti döntéseken van, melyek a kínálati szerkezet fejlesztését és minőségi javulását, szervezeti struktúra átalakítását, innovatív megoldások alkalmazását, új értékesítési csatornák és célpiaci szegmensek elérését, költségracionalizáló lépések bevezetését, árbevétel növelését eredményezik. Ebből a szempontból a felsővezetőkhez hasonló megítélés alá esnek a hierarchia alacsonyabb szintű vezetői, melyek értékmérőjeként a költségtényező, költséghely vagy egy szegmens egésze által elért fedezet jelenik meg.

A törekvések gyakorlati relevanciája a releváns tényezők értéktartományának megfelelő becslésén alapul, mely tényezők között szerepel a realizálható árbevétel szerkezete és mértéke, valamint a költségek alakulása. Amíg a változó költségek ingadozásai az adott időszak „eredményére” közvetlen hatást fejtenek ki, addig a fix költségek értékelése az elért fedezeti összeg függvénye.

A fajlagos fedezeti hányad a költségtényező egységnyi piaci ára és változó költségének különbözete, ami a határköltség megközelítésének számviteli aspektusaként is értelmezhető. Összvállalati szinten a kapacitáskihasználtság szintjének hatása valamennyi költségtényező fedezeti hányadának az összegeként értelmezhető, melynek mértéke a még rendelkezésre álló, kihasználatlan kapacitásszint függvényében növekszik mindaddig, míg el nem érjük a feláldozott haszon területét.

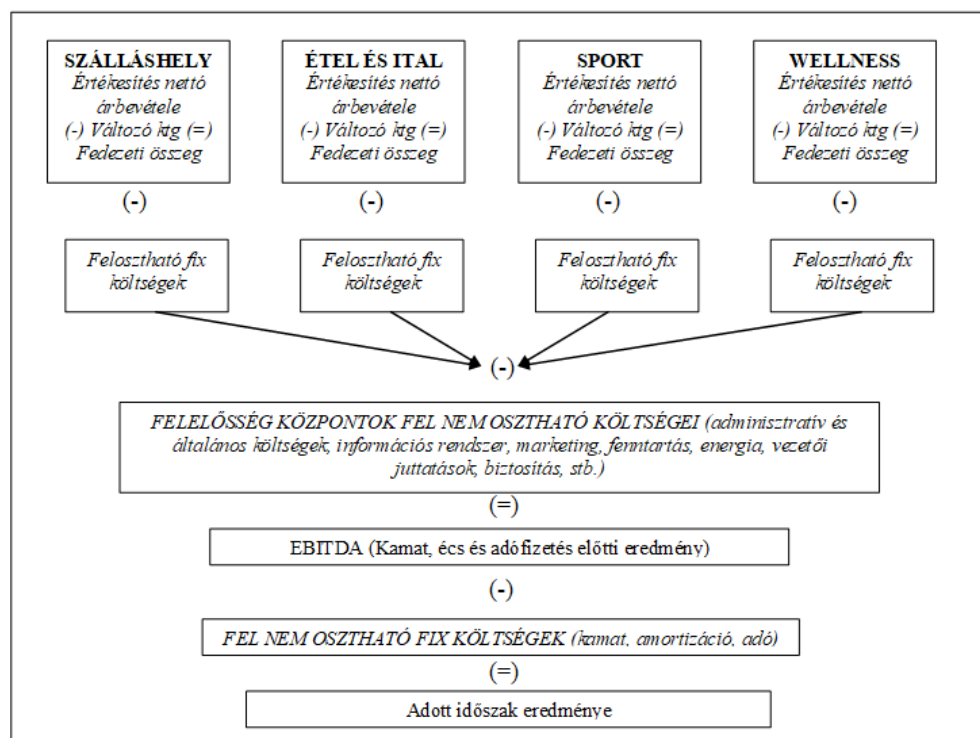
#### **4.3.2. Az általános költségek allokálásának kérdésköre az USALI rendszerében**

A szálloda heterogén tevékenységi körrel, diverzifikált szervezeti felépítéssel (részlegek, szegmensek), a költségszerkezeten belül magas fix költségaránnyal jellemezhető. A szállodai parhoz hasonló, tőkeintenzív vállalkozások esetében az állandó költségek léte jelentősen befolyásolja a decentralizált szervezeti felépítéssel rendelkező, diverzifikált

tevékenységek és üzleti modell egészének sikerét. Porteri megközelítés alapján a vállalkozások kiépített kapacitásainak egyenletes lekötésével, a magas termelési-szolgáltatási volumen elérésén keresztül juthat el a versenyelőny forrásáig (alacsony fajlagos termelési költség eléréséig). Ugyanakkor magasabb kockázati kitettséggel is szembe kell nézniük, hiszen a kihasználatlan kapacitások kumulálják az időszak veszteségét. Cokins (2001) tanulmányában rámutat, hogy napjaink üzleti környezetében a kínálati portfólió szélesítése és az egyedi fogyasztói igények kielégítése érdekében alkalmazott eltérő típusú értékesítési csatornák multiplikátor hatásként növelik a közvetett költségek költségszerkezeten belüli részarányát.

Az USALI apparátusa a befektetési központ (szálloda) eredményének levezetését a többlépcsős részköltség-számítás alkalmazására alapozza. A különböző szegmensek fedezeti összegeivel szemben, az ok-okozati elv érvényesítésével allokálásra kerül a közvetett költségek felosztható része, míg az időszak eredménye a felelőség központok fel nem osztható költségeinek levonásával kerül meghatározásra (15. ábra).

### 15. ábra: Az általános költségek allokálásának sémája az USALI alapján



Forrás: Peršić–Janković (2006, 230. p.)

Az USALI iránymutatása alapján az általános költségek allokálása a következő lehetőségekben merül ki:

1. *Közvetlen módszer* – a közvetett költségek allokálása kizárólag a nyereségközpontokra történik, mégpedig olyan kulcsok segítségével, mint pl. a bevétel, munkabérek vagy a négyzetméter.
2. *Közvetett vagy fokozatos módszer* – az általános költségeket fokozatosan osztja fel a nyereségközpontokra, mégpedig úgy, hogy a kiszolgáló részlegek általános költségeit osztja fel a többi részlegre (vagyis a nyereségközpont és az egyéb – költségközpont – részlegekre).
3. *Reciprok vagy algebrai módszer* – a legpontosabbnak és a legelfogadottabbnak tekintett módszer. Az eljárás során a kiszolgáló egységek egymás közötti költségallokálásról is beszélhetünk.

Az USALI nem foglal állást a költségfelosztás során alkalmazandó vetítési alap tekintetében, azt a szállodán belüli illetékesekre bízta. Az alkalmas tényező kiválasztásánál szükség van a vetítési alap természetének, valamint az általános költségek közötti kölcsönkapcsolatának feltárására. Az általános költségek szerkezeti keretét tekintve összetett és több típusú költségelemből tevődnek össze. Ahhoz, hogy az általános költségek költségviselőkre történő allokálása megvalósulhasson, elsőként szükséges azok azonosítása az ún. rejtett költségek csoportjában (pl. a minőség költsége, környezeti költségek, a termék életciklus tervezési és értékesítést követő szakaszainak költsége).

#### 4.3.2.1. A költségfelosztást segítő tényezők (vetítési alapok)

Kaplan (1985) a 20. század kezdetére teszi az USALI alapját képező hagyományos költséggazdálkodás módszertanának megjelenését, amely az ipari forradalom időszakára jellemző üzleti környezet feltételrendszere által megkövetelt információk előállítására céljából került kifejlesztésre. Ezen üzleti környezetben a vállalatok termelési szerkezetére jellemző néhány szabványosított termék közvetlen munkaerőköltségének meghatározása és követése volt a fókuszban. A termelés általános költségeinek termékekre történő felosztása a közvetlen munkaerőköltség arányában valósult meg. Mára az összköltség belső szerkezete jelentős változáson esett át, a közvetlen munkaerőköltség dominanciáját az általános költségek uralma váltotta fel. A szakemberek egy köre (pl. Cooper–Kaplan, 1988) hangsúlyozza, hogy a közvetlen munkaerőköltség a költség szerkezetben történő fokozatos csökkenése miatt alkalmatlan vetítési alapként való alkalmazása, hiszen az helytelen önköltség (így fajlagos fedezet és piaci ár) meghatározáshoz vezethet.

A költségszerkezetben belül az általános költségek szerény részarányának időszakában, azok költségviselőkre való felosztásánál még megengedhető volt egy önkényesen választott vetítési alap alkalmazása, hiszen a pontosabb, szofisztikáltabb költségfelosztási módszerek bevezetésével járó többletköltség túlszárnyalná az alkalmazásából származó többlethaszon mértékét. Továbbá az általános költségek növekedése a munka hatékonyságának javítása érdekében merült fel, úgymint a tevékenység tényleges „munkaterületének” kialakítása, a munkakörülmények javítása (világítás, fűtés), a termelési munkafolyamatok feletti ellenőrzést gyakorlók alkalmazása. A termelési folyamat automatizációs fokának növelésével az 1920-as évektől a közvetlen munkaerőköltség a vállalatok költségszerkezetén belül határozottan csökkenő tendenciát ír le. Ezen időszakban a szolgáltató ágazat képviselőiről nem igazán beszélhetünk.

Cooper–Kaplan (1988) a hagyományos költséggazdálkodási rendszer hiányosságai között az alábbiakat sorolják fel:

- Azon hagyományos költséggazdálkodási rendszerek, melyek a költségek költségviselőkre való felosztásánál kizárólag a termelési volumenhez kapcsolódó vetítési alapot használnak, jelentős torzító hatást érnek el a termékköltségben.
- A költségek torzítása rendszerszerű – a kis sorozatban termelt termékek esetében a költségek alulértékeltek, míg a nagyobb termelési sorozatok esetében túlértékeltek.
- Azon költséggazdálkodási rendszerek, melyek a költségfelosztásnál a termelési volumenhez kapcsolódó vetítési alapra támaszkodnak, valójában képtelenek a termékek tényleges költségéről pontos képet adni. Az általános költségek felosztásánál az elvégzett tranzakció, tevékenység számának figyelembe vételére alkalmas vetítési alap sokkal megfelelőbb, mint a termelési volumennel korreláló vetítési alapok.

Az általános költségek felosztásánál alkalmazott vetítési alapok változatos képet mutatnak (munkaóra, termelési egység, felhasznált nyersanyag stb.), azonban valamennyinél felmerülő probléma az alkalmazásuk igazolása. Általános gyakorlatként a munkaintenzív termelési feltételek között a munkabér, míg a tőkeintenzív termelési feltételek között a munkaóra szolgál ilyen vetítési alapként. Napjaink üzleti környezetében működő vállalkozások folyamatainak, kapcsolatrendszereinek összetettsége okán általában kifinomult vetítési alapok alkalmazására kényszerülnek. Ilyen vetítési alapok (tényezők) körét tartalmazza az *6. táblázat*.

## 6. táblázat: Közvetett költségek felosztására alkalmazandó vetítési alapok költségtípusokként

Funkcionális terület	Tevékenységek	Vetítési alap
Anyag management	Megrendelés anyagigényének kiadása	Megrendelések száma
	Anyagellenőrzés	
Készlet management	Anyagkészletezés	Anyagkészletérték
	Igények kiszolgálása	Igénylések száma
	Felügyelet és ellenőrzés	Ellenőrzések száma
	Raktározás	Raktárérték
Minőség ellenőrzés	Mintatesztelés	A termelt tételek száma
Marketing	Keresletösztönzés	Értékesítés növekedése
	Értékesítés, hirdetés	Értékesítés növekedése
	Feladás	Megrendelés száma
Humán Erőforrás Management	Toborzás	A toborzott munkaerő száma
	Szabadság-nyilvántartás és a jelenléti ív vezetése	Munkerőszám
Kutatás-fejlesztés	Kutatás	Kutatási projektek száma
Mégmunkálás, feldolgozás	Átállítás költsége	Gyártási sorozatok száma
	Energiaköltség	Munkaóra

*Forrás: Singh (2010)*

A szakirodalomból merített források alapján a gyakorlatban alkalmazott tényezők (vetítési alapok) a következő alapelvekre épülhetnek (Karić, 2008; Musinszki, 2015):

- **Költségokozati alapelv** – megköveteli, hogy a költségviselő általános költségekkel való terhelésének mértéke legyen arányban az általános költség létrehozásának mértékével. Az alapelv értelmében azon költségtényező nem vesz részt az allokálásban, amely semmilyen hatással nem volt az általános költségek létrehozásában. Az alapelv tökéletes gyakorlati megvalósítása nehézkes, de általában lehetséges a valóshoz közeli felosztást biztosító tényező kiválasztása.
- **Átlag alapelv** – az ok-okozati alapelv alkalmazásának könnyítését szolgálja. Olyan tényező használatát javasolja, amely nagy valószínűséggel azonosítható valamely termék vagy folyamat költségéhez, illetve figyelmen kívül hagyja az ezen termékhez vagy folyamathoz objektíven nem kapcsolható költségeket.
- **Költségviselő-képesség elve** – minden költségviselő terhelhetősége a piaci ár függvényében határozódik meg. Amennyiben valamely termék/szolgáltatás vagy folyamat fajlagos fedezete (piaci ára és közvetlen költsége közötti eltérés) magasabb, akkor az általános költségek magasabb részarányával terhelendő, és fordítva. Ezen alapelv követése megnehezíti a tevékenységi körök, termékek/szolgáltatások valós (nyereséges) helyzetének értékelését.



- Lényegesség elve – a több tevékenységi körrel, szolgáltató egységgel rendelkezők esetén az előző elv gyakorlati nehézségeinek áthidalására szolgál. Az elv értelmében a költségallokációs eljárást annál a szolgáltatórészlegnél javasolt kezdeni, amelyik a legnagyobb arányban működik közre más osztályok ellátásában, majd ezt követi a második legnagyobb közreműködő részleg, és így tovább.

Az általános költségek felosztása kapcsán a gyakorlatban leginkább az alábbi három szemlélet honosodott meg (pl. Szücs–Takács, 2020):

- egyszerű osztókalkuláció (egységes kulcs alkalmazása),
- egyenértékszamos osztókalkuláció (a vállalkozás részlegei, termékei számára eltérő kulcs alkalmazása),
- pótlékoló kulcsos felosztás (a tevékenység mentén eltérő kulcsok alkalmazása).

Az első két módszer a hagyományos költségelszámítás területéhez tartozik (traditional cost accounting), míg a harmadik a tevékenység-alapú költségelszámítás (activity-based costing) a napjaink költségelszámítási elvárásaihoz igazodva sokkal pontosabb költségkalkulációt biztosít (Illés–Szücsné Markovics, 2007).

Az egyszerű osztókalkuláció alkalmazásának módszerét a homogén termékszerkezettel rendelkező vállalat esetében alkalmazzák. Gyakorlati tényező visszavezethető a termelési ágazat viszonylag változatlan üzleti környezetének és homogén termékszerkezetének dominanciájához. Az elgondolás kiindulópontja, hogy a vállalat egészére jellemző általános költség felosztásánál elsőként a költséghelyekre, majd eltérő vetítési alapok segítségével a költségviselőkre valósuljon meg az allokálás.

Napjaink üzleti környezetében a változó fogyasztói igények kielégítése érdekében megjelenő széles termékválaszték és testreszabott termékkínálat kényszerre hívta életre a korszerű (pl. tevékenység-alapú) költségelszámításokat.

A változó költségelszámítás *egylépes* (*direct costing* vagy *közvetlen költségelszámítás*) változatának alapja, hogy a befejezetlen termelés, félkész és késztermék értékelésénél a változó költségek (anyagköltség, munkaerőköltség és a termelés általános költségei közül a változó költség rész) számbavétele valósul meg. A termelés általános költségének fix költségrésze az időszak költségeként közvetlenül a pénzügyi eredményt terheli, így azok nem jelennek meg a termékek egységköltség szerkezetében. A módszertan jellemzője a pénzügyi eredmény számítása során azonosított fedezeti összeg kategória, ami az értékesítésből származó árbevétel és a változó költségek

különbözeteként áll elő. A fedezeti összeg eredménykategória szolgál az állandó költségek fedezetül (Illés–Szűcsné Markovics, 2007, Szűcs–Takács, 2020).

A módszertan előnye, hogy az önköltség megállapításánál nincs szükség önkényesen választott kulcsok, vetítési alapok alkalmazására, hiszen az önköltséget „sújtó” általános költségrész mentes a fix költségektől. Az eljárás gyenge pontja, hogy az néhány nehezen igazolható alapfeltételezésen nyugszik, mégpedig, hogy a költségek lineáris jelleget öltenek, a termék ára változatlan, illetve az árra és a költségekre ható egyéb tényezők stabilitást mutatnak.

Cooper–Kaplan (1988) rávilágítanak, hogy napjaink üzleti környezetében a változó költségelszámolás módszertan elavulttá vált. Feltételezéseik szerint az eljárásnak abban az időben volt létjogosultsága, mikor a változó költségek a termelési, szolgáltatási összköltség jelentős részét tették ki, és a termékkála diverzifikációs foka nem követelte meg a szolgáltatástermelés és marketing erőforrások szélesebb vertikumának alkalmazását.

#### ***4.4. A fix költségek újraértelmezése a válság idején<sup>26</sup>***

Belak (2011) a gazdasági válságok időszakában a költségek átértékelésére hívja fel a figyelmet. A költségek újraértékelésénél különösen a – szállodaiiparhoz hasonló – költségszerkezetükben magas fix költségaránnyal üzemelő ágazatok érintettjei számára tartja ezt fontosnak.

Az üzemgazdasági szemlélet a költségek és bevételek egyezőségénél határozza meg a fedezeti pontot, ami fölött a vállalkozás nyereséget, míg alatta veszteséget realizál. A vállalkozások bevételeik jelentős mértékű elapadása esetén rákényszerülnek a veszteség elkerülése érdekében a költségeik csökkentésére. A költségek racionalizálásán felül az ún. „fünyíró” elv alkalmazása könnyen ellentétes hatást válthat ki. A vállalkozás tevékenysége érdekében felhasznált élő- és holtmunka átgondolatlan mértékű csökkentése pedig a vállalkozás értékteremtő tevékenységeinek ellátását veszélyeztetheti.

Belak (2011) a gazdasági válság időszakában a megfelelő mértékű költségcsökkentő intézkedések érdekében az alábbiak megfontolását javasolja:

---

<sup>26</sup> A téma kifejtésének összefoglalása közlésre került a SZAKMA c. tudományos folyóiratban. Pajrok A. (2022): A költséggazdálkodás szerepe a gazdasági válság időszakában. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 4. sz. 51. p.

- a) Az árbevétel mérsékléséhez igazodjon a költségsökkentési intézkedés<sup>27</sup> – az árbevétel alakulásával lehet leginkább megbecsülni a fix költségek fedezetéhez szükséges költségsökkentés mértékét. A vezetőknek tisztában kell lenniük a különböző költségtényezők árbevételre gyakorolt hatásával. Az árbevétel szintjének fenntartásával legkevésbé kapcsolatba hozható költségtényezők köréből célszerű a források elvonása.
- b) A lehetőségekre alapozott költséggazdálkodás követése. Recesszió idején a vállalkozások költségszerkezetén belül az árbevétel arányos fix költségek mértéke nő, míg konjunktúra esetén ennek az ellenkezője megy végbe. Mivel válsághelyzetben a beszállítók is képtelenek az árak csökkentésére, így a proporcionális költségek helyett a veszteség mértékének enyhítése érdekében megnő a fix költségek csökkentésére irányuló nyomásgyakorlás (7. táblázat).

### 7. táblázat: A recesszió időszakára jellemző költséggazdálkodás

Gazdasági helyzet	Recesszió	Konjunktúra
Költségszerkezetben belüli dominancia	Fix költségek szerepe domináns	Változó költségek szerepe meghatározó
Akciótervek, intézkedések a veszteség csökkentésére (nyereség növelésére)	Fix költségek befolyásolásán keresztül nagyobb lehetőség	Változó költségek befolyásolásán keresztül nagyobb lehetőség
Költséggazdálkodás lehetőségei	Az árbevétel csökkenése jelentősen növeli a költséggazdálkodás problémáit	Az árbevétel növekedése jelentősen csökkenti a költséggazdálkodás problémáit

*Forrás: Belak (2011, 17. p.)*

A fix költségek csökkentéséhez elsőként szükséges átgondolni azok viselkedését és a vállalkozás alaptevékenységéhez való kapcsolatát.

Az állandó költségek természetére jellemző, hogy azok a kapacitáskihasználtság szintjének változására – bizonyos határon belül – nem vagy ugrásszerűen, szakaszosan változnak. Ennek ismeretében merül fel a kérdés, hogy a kapacitásszint mérséklésével elérhető-e a fix költségek csökkentése. Belak (2011) a választ a fix költségek lekötött és diszkracionális csoportosításában látja.

A *lekötött állandó költségek* azok a költségek, amelyek a vállalkozás már elvégzett tevékenységéhez, illetve a jövőbeni kötelezettségeihez kapcsolódnak. A lekötött fix költségelemek közé az immateriális javak, tárgyi eszközök, valamint a szervezet

<sup>27</sup> Belak (2011, 16. p.) az értékesítés nettó árbevételének kritikus szintű csökkenését a szolgáltató ágazatok esetében a 10%-ot, a termelő vállalkozások esetében a 15%-ot, míg a kereskedelmi tevékenységet folytatók esetében a 34%-ot meghaladó mértéknél becsüli. A több típusú ágazatban érintettek esetében az értékesítési nettó árbevétel 13-17% közötti csökkenésnél jelentkezhetnek a kezdeti problémák.

szerkezeti felépítésének, az energiaellátás- és a kommunikációs infrastruktúra fenntartásához, működtetéséhez kapcsolódó tételek sorolhatók, kiegészítve az amortizációval, a biztosítási díjakkal, a szerződéskötésből származó teljesítési kötelezettségekkel és jogszabályi előírások betartásával (pl. számviteli beszámoló elkészítése, könyvvizsgálói jelentés) járó kiadásokkal. A lekötött költségelemek hosszú távú tervezési horizontja miatt azok elhalasztása, csökkentése nem, vagy csak nehezen kivitelezhető.

A *diszkracionális rögzített költségek* olyan időszakspecifikus tételek, amelyek kiküszöbölhetők vagy csökkenthetők a nyereségesség közvetlen befolyásolása nélkül. Természetüknél fogva nem tartoznak a változó, de az állandó költségek csoportjába sem. Ilyenek lehetnek az árbevétel növelését befolyásoló kiadások – reklám, reprezentáció, a szolgálati utazások egy része, vevői- és közösségi kapcsolatok, szponzorálás stb. –, a fejlesztési kiadások – pl. kutatás és fejlesztés, továbbképzési kiadások –, valamint az alkalmazottak motivációjának fenntartása érdekében felmerülő kiadások – pl. reprezentációs kiadások és a szolgálati utazások egy része, a szolgálati autó biztosítása, rekreációs kiadások.

Juhász (2015) a szállodaipari diszkracionális költségek körébe sorolja a kisértékű eszközpótlás költségét, a karbantartáshoz, a reklámhoz, a textíliapótláshoz, a fogyóeszköz pótláshoz és a dekorációhoz kapcsolható kiadásokat. Ugyanakkor felhívja a figyelmet, hogy a szállodák esetében a diszkracionális költségek rövidtávon elkerülhetőek, azonban hosszabb távon „hiányuk” jelentős problémát okozhat a működésben és a versenyhelyzetben. Ezért ideiglenesen mérsékelt elhagyásukra, mellőzésükre kerülhet sor, a költségtertelek árbevételre gyakorolt hatásának a függvényében és a vállalkozás pénzügyi helyzetére való tekintettel.

Belak (2011) modelljében hangsúlyozza, hogy a munkavállalók bérköltségének bármely időszakban kiemelt szerepe van. Szerinte a közvetlen munkaerőköltség proporcionális vagy diszkracionális költségként való értelmezése megkérdőjelezendő a munkaintenzív ágazatokban. A válsághelyzetben a rövidtávú pénzügyi egyensúly helyreállítása szempontjából a vállalkozások előszeretettel alkalmazzák a munkaerő elbocsátását, karcsúsítását, azonban ezen döntés – különösen a munkaintenzív ágazatokban – inkább a menedzsment alkalmatlanságára utal, mintsem a hosszú távú célok teljesülését szolgálja. A humán erőforrás állományának leépítését kizárólag hosszabb időtávban fennálló drasztikus árbevétel csökkenés (50%-ot meghaladó mértékű) esetén tekinti indokoltnak.

A szállodaiparban alkalmazott humán erőforrás szaktudása, tapasztalata jelenti a vállalat immateriális vagyonának legértékesebb elemét, azaz az árbevétel generálásának, elérésének tényezőjét. A speciális szaktudással rendelkező helyi szakemberek körét a munkaerőpiac hamar felszívja, ezért a területi dimenzióval rendelkező szálláshelyszolgáltatók esetében annak közvetlen helyettesítése nem megoldható.

#### 4.5. A hagyományos költségszámítási eljárások korlátai

Jelen alfejezet célja, hogy keretbe foglalja a hagyományos költségszámítási eljárással szemben megfogalmazott észrevételeket, állásfoglalásokat.

A közgazdaságtan főáramához tartozó szakemberek egységes álláspontot képviselnek a hagyományos módszertani apparátusról, miszerint az alkalmatlan a közvetett költségek hatékony felosztására, így a tényleges költségek alul- vagy túlbecslése valósult meg (Drucker, 1990; Chan–Suk-Yee Lee, 2003; Blocher et al., 2019). A nemzetközi szakirodalomhoz hasonlóan hazánkban is élénken foglalkoztatja a szakembereket a költségszámítási eljárások alkalmazása (pl. Beke, 2012; Musinszki, 2018), egyesek – pl. Lázár (2002) – a disszertációjukat szentelték a témakör körbejárására.

A termelési volumenre alapuló hagyományos költségszámítási eljárás korlátait taglaló szakirodalmi források hangsúlyozzák, hogy az a 20. század elejére jellemző piaci és termelési körülményekre született, így nem veszi számításba az értéklánc termelésen kívüli elemeit, alkalmazásának létjogosultságát a rugalmatlan termelési feltételek adták – nem számol napjaink digitalizációs, automatizációs és robotizációs folyamataival –, továbbá a vezetői döntéstámogató feladatokat operatív, nem pedig stratégiai szemléletben közelíti meg (Lázár, 2002).

Beke (2012) a fentiekhez hasonló mederbe tereli a tradicionális megközelítéssel szemben megfogalmazott kritikai észrevételeit. Véleménye szerint *„a hagyományos költségelszámolási módszerek nem képesek releváns információt nyújtani a működés fejlesztésének eredményeiről és a szervezeti folyamatokról, termékekhez és vevőkhöz kapcsolódó költségekről”* (Beke, 2012, 26. p.).

A hazai szakirodalomban olvasható nézethez közel azonos álláspontot képvisel a nemzetközi véleményformáló szakirodalom is a hagyományos módszertanról. Blocher et al. (2019) értelmezésében a hagyományos költségelszámolási eljárás módszertan helytelen készletértéket, termékvonal meghatározást, erőforrás allokációt, a stratégiai szemlélet torzulását, a siker tényezőinek pontatlan definiálását, valamint a versenyelőny

csorbulását idézheti elő. Ezen a szemléleten Porter (2006) is osztozik alapművében, amikor arról értekezik, hogy a támogató és a közvetett elsődleges tevékenységek költségei a legérzékenyebbek a helytelen allokációra. Annak egyenes következménye a szegmens termék, szolgáltatás vagy fogyasztói kör pontatlan költség- és helytelen ármeghatározása. Stenzel–Stenzel (2003) hangsúlyozzák, hogy amennyiben a döntéshozók a költséggazdálkodás során a számviteli beszámolóból származtatott, elsődlegesen pénzügyi szemléletet tükröző információkra támaszkodnak, akkor operatív szinten már a kezdetektől fogva korlátozott információs bázissal rendelkeznek.

A nemzetközi szakirodalomban elérhető források egy köre a tradicionális költségelszámolás alkalmazását befolyásoló korlátozó tényezőkre fókuszálnak. El-Dyasty (2007) álláspontja szerint a tradicionális eljárás nincs tekintettel a napjaink gazdasági és technológiai fejlődésére. Az elavult költségelszámolási megközelítés kizárólag a termékek, szolgáltatások költségeinek mérését és ellenőrzését emeli a vizsgálódásainak homlokterébe. Drucker (1990) az előzőleg megfogalmazott kritikai észrevételeket kiegészíti azzal, hogy a tradicionális eljárás a vállalkozást független egységként kezeli, így nem képes a szervezeten belüli változások követésére. Lammert–Ehram (1987) tanulmányukban a hagyományos eljárás legfőbb problémáját és kihívását a humán erőforrás megváltozott szellemiségében és hozzáállásában véli felfedezni.

Blocher et al. (2019) hangsúlyozza, hogy a széles termékszerkezettel, erősen heterogén üzleti folyamattal és vevőkörrel rendelkező vállalkozások által alkalmazott hagyományos költségelszámolási eljárás több okból kifolyólag is torzított költséginformációt szolgáltat, hiszen:

- alapvető rendeltetése, hogy a készletek összértékéről nyújtson információt az egyedi kínálati elem költségadata helyett;
- az általános költségek költségviselőkre való felosztása során a vállalat vagy szervezeti egység egészére alkalmas költségtenyezőt használ, mint például a közvetlen munkaóra;
- hallgatólagosan háttérbe szorítja a hosszú távú elemzés lehetőségét (hosszú távon a fix költségek megszűnnek létezni),
- a vezetők azon köre, melyek tudatában vannak a hagyományos költségelszámolás torzító hatásaival, a folyamat „helyrebillentése” érdekében hajlamosak a költséginformációkban helytelen módosításokkal élni, tekintet nélkül azok tényleges hatásaira.

Chan–Suk-Yee Lee (2003) empirikus kutatásaiból származtatott következtetéseiket Hong Kong ipari vállalkozásainak gyakorlatára alapozzák. Megállapításaik szerint a kis termelési sorozatok és alacsony mennyiségben előállított outputok esetében az általános költségek túlbecsléséről, míg a nagyobb termelési sorozatok és a nagyobb mennyiségben előállított termékek esetében azok alulbecsléséről beszélhetünk. Ez magyarázatot adhat arra, hogy kis termelési sorozatra berendezkedett KKV-k, lényegesebb gazdasági és technológiai előnyök birtoklása nélkül képesek felülmúlni versenytársaikat, túlélni vagy éppen prosperálni a piaci árszinten vagy az alatti teljesítések révén. Azaz a nagyobb termelési sorozatgyártás, illetve a kevésbé összetett termékek termelése relatíve kevesebb erőforrás felhasználást követel, így az alacsonyabb költséget jelent, mint azt a hagyományos költségelszámolás indokolná. Ezzel szemben a fogyasztók egyéni elvárásai alapján az összetett, kis termelési sorozatban termelt termékek, szolgáltatások a hagyományos költségelszámolás által allokkált költségeket meghaladja.

Cooper (1989) keretmunkájában megfogalmazza mikor célszerű a vállalatnak új költségelszámolási rendszer kifejlesztésén, bevezetésén gondolkodni. Álláspontja szerint a hagyományos rendszer elavulttá válhat, amennyiben az következő tünetek megjelenéséről beszélhetünk: megnövekedett az automatizáció foka, változás állt be a támogató tevékenységek használatában, megváltozott a követett versenystratégia, leegyszerűsödtek a termelési folyamatok, élénkült a versenyhelyzet, diverzifikálódott a kínálati portfólió, deregulációs folyamatok zajlottak le a piacon, technológiai fejlesztések valósultak meg a szervezetben vagy változások álltak be a stratégiában és a magatartási célkitűzésekben. Cooper (1989) álláspontja szerint a vállalatoknak néhány évente felül kell bírálniuk az alkalmazott költségelszámvitel rendszerüket, amennyiben a fenti tünetek körét – különösen egyidejűleg több tényező – észlelik, szükséges elgondolkodniuk a korszerűbb rendszerek alkalmazásán.

Bodnárnak (1999) az az álláspontja a költségelszámítási rendszerekről, hogy azoknak ki kell elégíteni az alábbi felhasználási módokat:

- Teljesítményértékelés – a szervezet költségobjektumaihoz (termékeihez, költséghelyeihez, tevékenységeihez, ügyfeleihez) hozzárendelje az adott időszakban valamennyi felmerült költséget.
- Döntéstámogatás – a döntések szempontjából jelezze előre a költségobjektumokkal kapcsolatos költségeket, költségstruktúrákat.
- Magatartásbefolyásolás – informálja és orientálja a költségobjektumok értékei révén a szervezet tagjainak cselekedetét, magatartását.

A hagyományos költségcszámítási rendszerek elsősorban a teljesítményértékelésre fókuszálnak, míg a korszerű (stratégiai) eljárások valamennyi felhasználási módozatot szem előtt tartják.

Összességében a hagyományos költségcszámolási módszertannal szemben megfogalmazott észrevételek alapját az általános költségek költségviselőkre való indokolt, megalapozott felosztása adja. A módszertan alapján az általános költségek egy alkalmasan választott kulcs, vetítési alap mentén kerülnek a költségviselők között felosztásra. Az önkényesen választott kulcsok miatt az általános költségek pontos felosztásáról nem beszélhetünk, így az egyes költségviselők terhelése során a tényleges, valós helyzethez képest alul- vagy túlsordulása valósul meg, amely folyamat a termékek vagy szolgáltatások önköltségének torzítását eredményezi. A módszertan azon vállalkozások számára jelenthet alkalmas keretet, melyek költségcszervezetében meghatározó mértékben van jelen a közvetlen munkaerő- és anyagköltség, stabil gazdasági- és kevésbé intenzív versenykörnyezetben gazdálkodnak, illetve a termékcszervezetére a szerény mélységű termékcskála jellemző.

#### ***4.6. Stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása a szállodaiparban***

A továbbiakban tárgyalásra kerül a szállodaiparban alkalmazandó stratégiai vezetői számviteli eljárások köre és az alkalmazásából szerzett tapasztalatok. A megközelítés a módszertani keretek ismertetésén túl célul tűzi ki a versenyképességi szemlélet érvényesülését.

A stratégiai vezetői számvitel a számviteli információk proaktív (előrelátó) felhasználását támogatja, miközben a nem pénzügyi információk szerepe felértékelődik. A teljesítmény és költségek mérésénél az output szemléletet az input elemek (pl. felhasznált termelési tényezők, megvalósított intézkedések) azonosítása váltja fel.

A költségekről szóló információk jelentőségénél Blocher et al. (2019) kiemeli, hogy azok a vállalkozás stratégiai döntéseit alátámasztó elsődleges információs források. Ezen stratégiai szerepüknel fogva, a költséginformációk körét tágan értelmezi. Értelmezésében az magában foglalja az alábbiakat:

- termékek és szolgáltatások kínálati árának meghatározását,



- a termékszerkezet, szervezeti egység vagy a szerkezeti forma (pl. leányvállalati kör) bővítésének vagy szűkítésének pénzügyi vonzatát,
- a termelés vagy beszerzés feletti döntés elősegítését,
- a termék, szolgáltatás vagy szervezeti egység eredményességének megítélését.

A stratégiai vezetői számvitel olyan eszköztár és módszertani keret, amely a költségek értelmezését, azonosítását stratégiai szemszögből közelíti meg. A stratégiai vezetői számviteli eljárások ismertetésére irányuló keretmunkák már az ezredforduló előtt megjelentek a szakirodalomban (pl. Shank–Govindarajan, 1993; Rigby, 2001). A szakterület egyik legátfogóbb tanulmánya Cadez–Guilding (2008) szerzőpáros kutatásához köthető. Munkájukban 16 stratégiai számviteli eszköztár elemet, eljárást tártak fel, melyeket öt csoportba soroltak (8. táblázat). Afonina (2015) álláspontja szerint a stratégiai vezetői számviteli eljárások által biztosított részletes költséginformációk elősegítik és támogatják a hosszú távú vezetői döntések meghozatalát.

### **8. táblázat: A stratégiai számviteli eszközök, eljárások csoportosítása**

Stratégiai számviteli csoportok	Stratégiai számviteli eszközök és eljárások
a) Stratégiai költségszámítás	1. Termékjellemzők (attribútumok) költségszámítása
	2. Életciklus költségszámítás
	3. Minőség alapú költségszámítás
	4. Cél-költség számítás
	5. Értéklánc költségszámítás
b) Stratégiai tervezés, ellenőrzés és teljesítmény management	1. Benchmarking
	2. Integrált teljesítmény menedzsment
c) Stratégiai döntéshozatal	1. Stratégiai költség management
	2. Stratégiai árképzés
	3. Márkaérték monitoring és számítás
d) Versenytársелеmzés	1. Versenytársi költségbecslés
	2. Versenyhelyzet monitoring
	3. Versenytárs teljesítmény-értékelés
e) Fogyasztók értékelése	1. Vevőkör nyereségességének elemzése
	2. Életciklus szerinti vevőkör nyereségesség elemzése
	3. Vevőkör eszközként való értékelése

*Forrás: Cadez–Guilding (2008), 5. p.*

A nemzetközi szakirodalommal összhangban a hazai számviteli szakemberek is hasonló technikákról, módszertani apparátusról számoltak be (pl. Beke 2012; Musinszki, 2018).

Konszenzus mutatkozik a tudományos kutatók és a gyakorlati szakemberek között a stratégiai költségvetési módszerek, eljárások alkalmazásának fontosságával kapcsolatban. Egyetértenek abban, hogy az eljárásokat széles körben javasolt alkalmazni, hiszen az egyszerűbb költségazonosítást, készletérték meghatározást és pénzügyi ellenőrzést, a rendelkezésre álló erőforrások kedvezőbb és hatékonyabb felhasználását teszik lehetővé.

Blocher et al. (2019) a vállalkozások számára legalkalmasabb módszertan és technika alkalmazásának feltételét vizsgálta. A tanulmányában arra a megállapításra jutott, hogy a legmegfelelőbb módszertan kiválasztásánál három tényezőt kell figyelembe venni: az iparág és a termék, szolgáltatás jellegét, a vállalkozás stratégiáját és a vezetők információs elvárásait, valamint az alkalmazott rendszer bevezetéséből, testre szabásából, működtetéséből származó előnyöket és hátrányokat.

A számvitel tutorai közül néhányan (pl. Kaplan–Atkinson, 2003; Blocher et al., 2019) hangsúlyozzák a különböző eljárások egyidejű alkalmazásának lehetőségét. Kaplan–Atkinson (2003) integrált modelljét a különböző eljárások előnyeire építve határozzák meg. Az eltérő módszertan előnyeinek érvényre jutása érdekében a termék életciklus alatt felmerülő valamennyi költséget számba vevő életciklus költségvetési eljárás alkalmazását javasolják, ami a terméktervezési szakaszban kiegészül a célköltségvetési eljárással, míg a termelési szakaszban a kaizen költségvetési eljárás implementálásával.<sup>28</sup>

Összességében a nyolcvanas évektől lehetünk tanúi a korszerű költségvetés számolás módszertan megjelenésének, melyek egyfajta válaszlépésként szolgáltak a megváltozott üzleti környezet és diverzifikált fogyasztói elvárásoknak való rugalmasabb megfeleléshez. A tradicionális költségvetés számolás módszertanával szemben a korszerű eljárások és technikák jellemzője a piaci orientáció, valamint a mérsékelt többletköltségek ellenére a minőség javításának a fókusza.

A szállodaiipar nemzetközi szakirodalma alapján mára egységesedni látszik a stratégiai költségvetés számolás módszertana és az alkalmazott eljárások köre. Az eszközkészlet az alábbi

---

<sup>28</sup> Kaplan-Atkinson (2003) integrált költségvetési modelljét a 16. melléklet tartalmazza.

módszereket, eljárásokat tartalmazza (Pavlatos–Paggios, 2009a; Gomes et al., 2013; Sevim–Korkmaz, 2014):

- Tevékenységalapú költségszámítás (ABC – Activity Based Costing),
- Célköltség-számítás (TC – Target Costing),
- Teljes körű minőségirányítás (TQM – Total Quality Management),
- Életciklus költségszámítás (LCC – Life Cycle Costing),
- Környezeti költségszámítás (EC – Environmental Costing),
- Benchmarking.

#### **4.6.1. Tevékenységalapú költségszámítás (Activity Based Costing – ABC)**

Johnson és Kaplan 1987-ben hangsúlyozták a hagyományos költségszámítási rendszerek alkalmatlanságát, ezért a költségek pontos számbavételéhez és a folyamatok ellenőrzéséhez új szemléletet dolgoztak ki. A tevékenységalapú költségszámítás során a költségtényezők szerepét a szervezet tevékenységei képezik. Az eljárás alapfelfogása szerint nem a termékek okozzák az erőforrások felhasználását a szervezetben, sokkal inkább az ellátandó tevékenységek, melyek felemészik az erőforrásokat és így a költségek megjelenését (Dankó–Szegedi, 2006). Az ABC koncepció célja, hogy a költségek számbavételénél a tevékenységeken keresztül a tényleges költségfelelős intézkedések feltárása valósuljon meg (Beke, 2012).

A vállalkozások versenyképességének eléréséhez vezető út a kulcsfontosságú költségtényezők azonosításával kezdődik. Dankó–Szegedi (2006) a tevékenységek azonosításánál hangsúlyozzák a szervezet valamennyi, erőforrásigény szempontjából meghatározó – kiemelt jelentőséggel a párhuzamos – tevékenységek számbavételének szükségességét. Johnson–Kaplan (1987) kiemelik, hogy a szervezetben belül a folyamatok száma az ellátandó feladatok, tevékenységprofil szélességének és mélységének a függvényében változhat. Majd rámutatnak arra, hogy a koncepció szempontjából 15-nél kevesebb folyamat azonosítása a célravezető. A folyamatok számának optimalizálását elsődlegesen nem a költségcsökkentés végett, hanem ezen tevékenység hatékony ellátása érdekében fogalmazzák meg. Álláspontjuk szerint a költségcsökkentés a tevékenység-halmaz optimalizálása révén érhető el.

Miután a szervezeti tevékenységek azonosítása, feltárása megvalósult a következő lépés a tevékenységköltségek meghatározása (Dankó–Szegedi, 2006). Ezen folyamat a tevékenységek által felhasznált erőforrások körének és mértékének ismeretében

valósulhat meg. Végül az egyes termékek, szolgáltatások önköltségének megállapításához szükséges az általuk igényelt tevékenységarányok rögzítése.

A tevékenység alapú költség számítás lényegében kiiktatja az általános költségek fogalmi keretét. Ugyanakkor a vállalatban belül ellátott tevékenységek szoros kapcsolatban vannak az általános költségekkel. Cooper (1990) álláspontja szerint az általános költségek megjelenése a vállalati tevékenységek különböző szintjéhez köthetők. Ennek tükrében az alábbi tevékenység költség szinteket határozza meg:

- a termékegység szintjén végrehajtott tevékenységek (unit-level activities) – termékegységként egyszeri kivitelezés, pl. ellenőrzés, feldolgozás;
- terméksorozatok szintjén végrehajtott (kötegelt) tevékenységek (batch-level activities) – terméksorozatonként egyszeri kivitelezést jelent, függetlenül a sorozatnagyságtól, pl. okozat ellenőrzése, tervezés;
- termékvonal szintjén végrehajtott tevékenységek (product-level activities) – valamennyi termék fejlesztése érdekében megtett tevékenységek, pl. terméktervezés, formaellenőrzés;
- szervezeti szinten végrehajtott tevékenységek (facility-level activities) – a vállalkozás egésze érdekében végrehajtott tevékenységek, pl. őrző-védő szolgálat, irányítás, vezetés, hulladékmentes termelési filozófia. Általában ezen költségek egységes ok-okozati kapcsolata követhetetlen, így termékekre történő felosztásuk alkalmasan választott elv mentén történhet.

Cooper–Kaplan (1988) tanulmányukban arra hívják fel a figyelmet, hogy a módszertan előnyeit azon vállalkozások aknázhatják ki, amelyek magas arányú és növekvő tendenciájú költségekkel szembesülnek, széles körű termék- és szolgáltatásvonallal, fogyasztói körrel, folyamat szerkezettel vagy ezek kombinációival rendelkeznek. Musinszki (2018) a magas fix költség szerkezettel működő szolgáltatóipari vállalkozások számára látja hatásosnak a koncepció bevezetését. Gunasekaran et al. (1999) hangsúlyozza, hogy a tevékenység alapú költség számítási eljárás magas fokú megbízhatósággal rendelkezik az általános költségek költségviselőkre való felosztásánál. Cooper–Kaplan (1988) ugyanakkor kiemelik, hogy tisztában kell lenni a módszertan alkalmazásával járó többletköltségekkel.

Az empirikus kutatások eredményei (pl. Brignall, 1997; Peršić–Janković, 2006; Pavlatos–Paggios, 2009a; Stojmenovic–Mrvic, 2017) arra engednek következtetni, hogy a tevékenység alapú költség számítás (ABC) módszertan alkalmazásából – a termelő vállalkozások mellett – számos gyakorlati előnyt élvezhetnek a szolgáltató szektor, ezen

belül is a szállodaiipar résztvevői. Az előny forrása elsődlegesen abból származik, hogy a költségszerkezetük háromnegyed része közvetett és az ún. irányíthatatlan költségekből tevődik össze (Brignall, 1997; Pavlatos–Paggios, 2009a), így a költségviselőkre való allokálás során magas a kockázata a hibázás lehetőségének. A szolgáltató ágazatok ABC módszertan alkalmazásbeli előnyét méltatják Kaplan–Cooper (1998), amikor műveikben azt taglalják, hogy szolgáltató ágazat esetében a költségszerkezet közvetett és fix költségekből tevődik össze, így a módszertan alkalmazásából származó előnyök meghaladják a termelőágazatok képviselőinek előnyeit. Az ágazatra jellemző intenzív versenykörnyezetben, a sztenderdizálás hanyatlásával az egyedi termékek, szolgáltatások előtérbe kerülésével az eljárás előnyei közé sorolják a kínálati ár és minőségi jellemzők meghatározásánál nyújtandó szerepét (Adamu–Olotu, 2009).

Az eljárás implementálásának elsődleges lépése a tevékenységek meghatározása. A szállodaiipar területét vizsgáló kutatók (Peršić–Janković, 2006; Stojmenovic–Mrvic, 2017) a tevékenységek azonosításának kérdéskörét a fogyasztói oldalról közelítik meg. Peršić–Janković (2006) a fogyasztók értékkel felruházott, illetve azzal nem bíró tevékenységek elkülönítését javasolják. A hozzáadott értéket generáló tevékenységek azok a tevékenységek, melyeket a fogyasztók értékkel ruháznak fel, így hajlandóak ellenszolgáltatást nyújtani értük. Ezen tevékenységek elhagyása a termék, a szolgáltatás vagy az üzleti folyamat minőségének csorbulása nélkül lehetetlen (pl. a termék termelése, formaterve, kiszállítása). Ezzel szemben a hozzáadott értékkel nem jellemezhető tevékenységeket a fogyasztók nem értékelik, így azokat nem hajlandók megtéríteni (pl. várakozás). Mindazonáltal az utóbbiak egy részére úgy tekinthetünk, mint a zökkenőmentes üzletmenet szerves része (pl. termelt termék ellenőrzése), így annak ellenére, hogy képtelen az értéknövelésre, szükséges annak megtartása. Stojmenovic–Mrvic (2017) osztja ezen nézetet, a szállodaiipar számára a hozzáadott értéket képviselő és értéket nem növelő tevékenységeket különítenek el, melyet kiegészítenek az értéknövelő tevékenységek benchmarkingjával.

Noone–Griffin (1999) tanulmányukban a szállodaiipari vállalkozások számára állnak elő egy javaslattal az ABC eljárás bevezetésének tervezési lépéseivel kapcsolatban, melyek:

1. tevékenységek azonosítása,
2. a költségek költséghelyekhez rendelése,
3. a tevékenységek költségeinek költséghelyekhez való hozzárendelése érdekében a megfelelő költségtényezők kiválasztása, valamint

4. a tevékenységek költségeinek szolgáltatásokhoz és ügyfelekhez való hozzárendelése.

Tanulmányukban ismertetik azokat a költségtényezőket és költséghelyeket, amelyeket az ABC rendszert alkalmazni kívánó szállodák használhatnak.

Ugyanakkor az ágazat szakemberei (Burgess–Bryant, 2001; Pavlatos–Paggios, 2009a) hangsúlyozzák az ABC eljárás korlátozott szállodaipari gyakorlatának elterjedését, aminek okait elsődlegesen abban látják, hogy a szereplők bár jelentős ismeretekkel rendelkeznek az ABC módszertan elméletéről, alacsony volt a megértés arról, hogyan lehet azt a szállodákra átültetni.

Fathi–Dozdahiri (2015) négy tényezőt azonosítottak, melyek befolyásolják az eljárás alkalmazásának gyakoriságát a szállodaegységek körében. Ezen tényezőket szervezeti (belső támogatás, képzések stb.), környezeti (verseny, informális kommunikáció, kormányzati stratégia stb.), egyedi (felelősség, hatáskörök) és technológiai (a termékek és szolgáltatások általános költségei, összetettsége és sokfélesége) elnevezéssel illetik. Statisztikai elemzése rámutatott, hogy az egyedi tényező az eljárás alkalmazásának sarokpontja, melyet a környezeti, technológiai és a szervezeti tényező követ.

Gomes et al. (2011) a vezetői döntéshozatalban megjelenő korszerű eljárások alkalmazását befolyásoló szervezeti és környezeti hatásokat vizsgálja. A portugáliai szállodákban (35 egység) végzett kutatási eredmény alapján a tevékenységalapú költségszámítási eljárás alkalmazásával kinyerhető előnyöket a szervezeti felépítés magasabb fokú sztenderdizáltságával (formalizált működési keret, belső szabályzatok köre) magyarázza.

Pavlatos–Paggios (2009a) görög szállodaipar szereplőinek körében vizsgálták az ABC módszertant alkalmazók és nem alkalmazók körének sajátosságait. Az empirikus kutatásuk eredménye rámutatott, hogy nemzetgazdasági szinten a szállodák közel negyede (23,5%-a) alkalmazza a költségszámítási eljárást. Az alkalmazók jellemzően magas kapacitásszinttel (200 feletti ágykapacitás), magas minőségi osztályba sorolt (4 és 5 csillagos), nagyobb konglomerátumokban, településeken találhatóak. A költségszámítási eljárás a szállodákban az alábbi folyamatokhoz rendelt: takarítás (100%), ki- és bejelentkezés (100%), foglalás (75%), marketing (16%), általános ügyintézés (80%), étel előállítás, felszolgálat (80%), italfelszolgálat (45%), kapcsolt szolgáltatások (25%) és tárgyalóterem adminisztráció (20%), azaz az átlagosan alkalmazott költségtényezők száma viszonylag alacsony (átlagértéke=6,55; szórása=1.605). Az eljárás bevezetésének és alkalmazásának a céljai között is

viszonylag szerény skálaérték között mozognak a válaszok (átlagértéke=5,9; szórása=2.713). A felmérésből kiderült, hogy az eljárást főként az ügyfelek jövedelmezőségi elemzésére (80%), a szolgáltatás-összetételre (75%), a teljesítményértékelésre (70%), a költségvetés elkészítéséhez (60%) és a költségek csökkentése céljából használják. Ezzel szemben az eljárás alkalmazásából nyert információkat kevésbé használják a szolgáltatások tervezéséhez (45%), a kiszervezési döntésekhez (45%) és a költségmodellezésekhez (50%). Míg az eljárást nem alkalmazók indokai között a meglévő költségvetési rendszerrel való elégedettség, az eljárás megvalósításának magas költségigénye, valamint a felsővezetői elköteleződés hiánya, érdektelensége került megnevezésre.

Mashayekhi–Ara (2017) az ABC és a hagyományos eljárások szolgáltatott információk döntéshozatalban való relevanciáját vizsgálták. Az empirikus kutatásuk következtetése alapján az ABC eljárás megbízhatóbb költségvetéshoz és tisztességes árazáshoz vezet. A korszerű módszertan nemcsak részletesebb, hanem a teljeskörű információk révén alkalmasabb keretül szolgál a pontosabb és megbízhatóbb vezetői döntésekhez. Ezen vezetői döntések magukban foglalják a vevők jövedelmezőségi elemzését, árazását és a költségvetés tervezését, de felkarolják a stratégiai befektetési döntések sorát is.

Rahayu et al. (2019) tanulmányában az ABC és a hagyományos költségvetés gyakorlati összevetését végezte el. Vizsgálódásai alapját a Bali-szigeteken üzemelő 5 csillagos szálloda különböző minőségi osztályba sorolt szobaárainak meghatározása adja. Az ABC eljárás költségviselőit jelentő tevékenységeket Cooper (1990) elméletére alapozva négy csoportra, tevékenységi szintre bontva (egység szintű tevékenységek, kötegelt szintű tevékenységek, termék- vagy szolgáltatásfenntartó tevékenységek, valamint létesítmény-fenntartó tevékenységek) határozza meg. Statisztikai módszertannal alátámasztott hipotézisvizsgálat igazolja az ABC módszertan felsőbbrendűségét.

Berts–Kock (1995) hangsúlyozzák a szállodaiparhoz hasonló piacorientált ágazatok esetében az ABC eljárás alkalmazásából származó előnyöket. Noone–Griffin (1999) kiemelik a szállodaipari környezetben (pl. meghatározott ügyfélkörök esetén) az ABC módszertan hatékonyságát és a pontosságát az ügyfél jövedelmezőségi elemzés (CPA – Customer Profit Analyses) célra való felhasználásnál. Elkötelezettek az ABC használata mellett, amennyiben az a tevékenységek, folyamatok, nem pedig a termékek azonosításán alapul. Továbbá az általános költségek azonosítását követően, azok piaci szegmensekre való allokálását javasolják. Ennek indoklását a különböző típusú ügyfelek eltérő „költség

fogyasztásában” látják (pl. hosszabb tartózkodás alacsonyabb rezsiköltséget jelent szobánként).

Faria et al. (2018) Portugália egyik turisztikai régiójában üzemelő ágazati szereplők (4 és 5 csillaggal rendelkezők) körében végzett empirikus kutatása az ABC eljárás és a vevők jövedelmezőségi elemzése (CPA) közötti kapcsolat feltárására irányult. Felmérése eredményeként azt a következtetést fogalmazza meg, hogy a szállodák költséggazdálkodása és költségszámítási eljárása még nem érett meg az ABC és a CPA módszerek alkalmazására. A költséggazdálkodási keretük az USALI által javasolt részköltség-számítás talaján a felelősségi központok (nyereségközpontok és költségközpontok) szintjén allokálják költségeiket, nem pedig a korszerű eljárás által javasolt helyiségekre, ügyfelekre, piaci szegmensekre vagy tevékenységekre. A nem alkalmazás okait viszont a hagyományos teljesítmény- és eredménymutatók (pl. átlagos szobahasználat) alkalmazásához kötik, melyek nem igényelnek pontos és teljeskörű költségadatot.

Blocher et al. (2019) szerint a tevékenység alapú költségszámítás végső célja a hatékonyság- és termelékenység növelésével párhuzamosan, a fogyasztói értékteremtés és a profitabilitás megteremtése. A szerző hangsúlyozza, hogy a tevékenység alapú költségszámítás olyan információs alapot szolgáltat a vállalati tevékenységekről, melyek hozzájárulnak a vállalat versenyképességének javításához.

Számos tanulmány (pl. El-Dyasty, 2007; Diavastis et al., 2016; Rahayu et al., 2019) arra következtet, hogy napjaink üzleti környezetében, amikor a vállalatok költség szerkezetében a közvetett költségek dominanciája egyre erősödik, az eljárás hatékony eszközként bizonyult a pontos költséginformációk szolgáltatásánál. Az ABC elvi kerete alapján az erőforrások a hozzáadott értéket termelő tevékenységek mentén kerülnek allokálásra, ami a költségek csökkentésén és a nyereség növelésén keresztül a versenyelőny megszerzését és annak megtartását vetítik elő. El-Dyasty (2007) tanulmányukban összegzik, hogy az ABC módszertant alkalmazók sokkal eredményesebbnek bizonyulnak, mint a hagyományos költség számítási eljárást alkalmazók. Diavastis et al. (2016) kapcsolatot tárt fel a számviteli információs rendszerre alapozott ABC eljárás és a szálloda pénzügyi nyereségességének helyzete között.

Foroughi et al. (2017) elméleti fejtegetése alapján az ABC módszertan előnyeit a nagy szervezeti formával rendelkező vállalkozások mellett, a hazai szállodai parra jellemző kis- és a közepvállalkozások (KKV-k) is kiaknázhatják. Esetükben a módszertan



előnyei az alábbi tényezőkből származhatnak: a teljesítmény fokozása, alkalmasabb pénzügyi és nem pénzügyi teljesítményindikátorok használata, az árakkal, termékvonallal és piaci szegmensekkel kapcsolatos stratégiai döntések támogatása, az általános költségek pontosabb allokálása és a hulladékképződés helyének azonosítása, a termék önköltségének pontosabb meghatározása, melyeken keresztül a versenyképesség növelése érhető el.

LaLonde–Pohlen (1996) az ABC eljárás alkalmazását kiterjesztik a szállodaipar működésére is jellemző ellátási láncokra. Elgondolásuk alapján az ellátási lánc valamennyi tagjával kapcsolatos tevékenységre célszerű az ABC eljárás kiterjesztése, hiszen a beszállítók tevékenysége befolyással van a tevékenységek teljes összköltségének meghatározására. Másrészt a szolgáltatásnyújtás során felmerülő vevői (értékesítési) igények és elvárások költségei szintén hatással vannak a tevékenységek összköltségére (Cokins, 2001). A költségek és tevékenységek ismeretében meghatározható az ellátási lánc tagjai között a költségáttétel foka, ami végső soron a vállalkozás nyereségességét és versenyképességét is befolyásolja (Cokins, 2001).

Tsai et al. (2019) napjainkat érintő digitalizáció és automatizációs folyamatok előretörésének feltételei közepette vizsgálja az ABC innovatív eljárásának eredményességét. Következtetése alapján az innovatív ABC módszertan megfelelő költséginformációs szolgálatot teljesít a minőség, a termék-mix, a szállítás, a szolgáltatás, az erőforrások és a termelékenység működési képességeinek javítása érdekében, egy olyan modern, intelligens vállalat működési keretei között, amely csúcstechnológiájú vezető nélküli járműveket, fejlett robotokat, különböző érzékelőket stb. használ.

Összességében az ABC módszertan a magas fokú automatizációval és az általános költségek magas részarányával azonosítható ágazatok szereplői számára nyújt összetettebb, de pontosabb költségmeghatározási módot. Az intenzív versenykörnyezettel jellemezhető – szolgáltató – ágazat szereplői általában a fogyasztók egyéni elvárásainak tükrében, több egyéniesített termékváltozat-kínálattal szélesítik portfóliójukat. Ennek következményeként nélkülözhetetlen az általános költségek költségviselőkre allokálása során több költségtényező alkalmazása a nyereségesség és a versenyképesség megőrzése érdekében. Így az ABC eljárásnak kiemelt szerepe lehet a költségvezérelt stratégiát folytatók körében, hiszen azonosítják a vezetők számára az üzleti sikert jelentő hozzáadott értéket termelő folyamatokat, ezáltal csökken termékeik és szolgáltatásaik önköltsége. Másrészt fogyasztói értéktöbblet teremtés révén a megkülönböztető stratégiát folytatók számára bizonyul elhanyagolhatatlan eszközként. A módszertan

alkalmazásából származó előnyök között említhető, hogy a vezetők számára rendelkezésére áll az értékteremtési folyamatok azonosításában, támogatja a technológiavezérelt stratégia fejlesztését, árstratégia kidolgozását a kulcsfolyamatok, termékek és költségtényezők azonosítása és elemzése, valamint a folyamatos fejlesztés révén.

#### **4.6.2. A célköltség-számítás (Target Costing - TC)**

A közgazdaságtan főáramához tartozó szakemberek (pl. Guilding et al., 2000; Cokins, 2001; Beke, 2012; Szücs, 2015; Blocher et al., 2019) a célköltség módszertan elméletét napjaink intenzív versenykörnyezete által támasztott költséggazdálkodási elvárásokat kielégítő módszertanként tartják számon, annak költségekről vallott szemlélete alapján. Az eljárás a költségek minimalizálása helyett a potenciális fogyasztók által még elfogadott, racionális szintentartását vélik célravezetőnek. Az elmélet által tanúsított piac- és fogyasztóorientált szemlélet szakít a hagyományos költségszámítás által képviselt ún. „költség+haszon” elvvel és a piac által meghatározott elszámoló árra épít (Beke, 2012). Mások (pl. Cooper–Slagmulder, 2002; Szücs, 2015) tanulmányaikban egy átfogó szemlélettel azonosítják a célköltség módszertanát, miszerint az adott fogyasztói ár mellett a termék teljes élettartama alatt, a tőle elvárt eredményesség elérését lehetővé tevő, meghatározott minőségi fokkal és jellemzőkkel felruházott, költségek melletti fejlesztést támogatja. Azaz a módszertan egyszerre jelenik meg hozammenedzsmen és költséggazdálkodás eszközként.

A célköltség a termék célpiaca által elfogadott fogyasztói árból indul ki, amely bizonyos termékjellemzővel, funkcionalitással és minőséggel jellemezhető, függetlenül annak költségétől. Csak a kitűzött nyereségráta ismeretében határozható meg a követendő célköltség (Cokins, 2001; Beke, 2012; Szücs, 2015). A folyamat piackutatással kezdődik annak érdekében, hogy a potenciális fogyasztók által elvárt termékjellemzők kijelölésre kerüljenek. A felmérés eredményeként azonosításra kerül a keresleti ár (célár), a célárból az előre meghatározott profitmárcsot kivonva kerül levezetésre a termék, szolgáltatás megengedhető költségkeretének felső határa, célköltsége.

A módszer gyakorlati alkalmazásából származó előnyök a terméktervezési és termelési, szolgáltatási fázisban mutatott folyamatos fejlesztés törekvéseire alapozva emeli a versenyképességet biztosító technikák körébe. Beke (2012) rámutat, hogy az eljárás alkalmazása a terméktől és a piaci körülményektől függően a termékek költségét akár 20–40%-al csökkentheti.

A tervezési szakasz költségcsökkentési folyamata előfeltételezi a fejlesztési és különböző részlegek hatékony együttműködését és a megfelelő információs ellátását annak érdekében, hogy a megfelelő költséggazdálkodás mellett biztosítsa a jövőbeni jövedelmezőséget (Everaert et al., 2006; Beke, 2012). Az információk előállításának folyamatában kitüntetett szerep hárul a számvitelre, a belső és külső érdekelt információk készletét jelentő adatok előállítása és feldolgozása terén. Az információ előállításának folyamata ötvözi a számviteli és marketing részlegek törekvéseit. Pontosabban a marketing azonosítja a fogyasztók által elvárt termékjellemzőket és árszintet, míg a számvitel a következő lépésben meghatározza az árrést és a célköltséget, valamint ezek elérése érdekében együttműködik a többi részleg munkatársával.

A hazai számviteli szakemberek (Beke, 2012; Szücs, 2015) az eljárás implementálásának lehetőségénél kitérnek a terméktervezés mellett a fejlesztési tervekészítés, a megvalósíthatóság ellenőrzése, az elő-termelés és szállítás előkészítésének, valamint az eredmények értékelésének a körére. Azaz a termékfejlesztési és termelési folyamatainak visszaigazolásában látják a módszertan alkalmazásának lehetőségét, addig Cooper–Slagmulder (1997) hangsúlyozzák az eljárás többoldalúságát. Tanulmányukban megkülönböztetik a piaci, a termék és a termékfunkció szintű alkalmazását. Az eljárás piaci szintű relevanciáját a stratégiai tervekkel, a célárral, a célprofittal és a célköltség elemeivel kapcsolják össze. A termék, szolgáltatás szintjén a termékek tervezési folyamataival, illetve a termékvonallal elemeivel és azok célköltségeivel kapcsolatosak. Végül a termékfunkciók szintjén az eljárás szerepét a termék elemeinek és beszállítóinak menedzselési folyamataival azonosítja.

Beke (2012) a célköltségszámítás eltérő célpiaci alkalmazhatóságára szolgál gyakorlati példával. Rámutat, hogy az eljárás alkalmas keretül szolgál a hozammenedzsmenst érvényesítése szempontjából az alap, az ún. „set-up”, illetve a prémium fogyasztók által elvárt termékjellemzők kialakításához.

A szakirodalom a célköltségszámítás három módszerét különbözteti meg (Beke, 2012):

- Alkotóelemekre bontás (tear-down analyses) – a versenytársak termékeinek, funkcióinak értékelése, termékköltségeinek vizsgálata a termékfejlesztési lehetőségek érdekében, pl. kísérleti termékterv.
- Értékelemzés (value engineering) – a termék funkcionális elemzése, a termék költségcsökkentési lehetőségeinek feltárása a funkcionalitás megtartása mellett.

- Folyamatok újraértékelése (reengineering) – a termékvonal megváltoztatása, a tervezett vagy meglévő folyamatok újratervezése megváltozott minőségi jellemzők vagy termékköltség végett.

Míg a célköltségszámítás eljárás a fejlesztési folyamatra, addig a kaizen a tényleges termelési, gyártási folyamat fejlesztésére fókuszál (Beke, 2012).

A módszertan korlátai között említendő, hogy az azt alkalmazók többsége a figyelmét a költségcsökkentés folyamatában a közvetlen munkaerő és nyersanyag költségekre fordítja. Míg az általános költségek a közvetlen munkaerő- vagy anyagigény függvényében felosztásra kerülnek a költségviselőkre. Cooper–Slagmulder (1997) a közvélekedéssel szemben hangsúlyozzák, hogy a célköltség a közvetett, illetve az általános költségek csökkentéséhez is hozzájárul.

Stenzel–Stenzel (2003) szervezeti nagyság tekintetében hívják fel a figyelmet az eljárás alkalmazásának nehézségeire. A kis- és közepvállalkozások nem minden esetben rendelkeznek megfelelő erőforrással és tapasztalattal, hogy információkat gyűjtsenek a fogyasztói szokásokról és célpiacról, azonban megfelelően alkalmazhatják a módszertant a termékek, szolgáltatások és összetevőik szintjén.

Az eljárás szállodaipari alkalmazásával kapcsolatosan korlátozott számú tanulmány született (Aladwan et al., 2018), miközben az eljárás ágazaton belüli alkalmazásával kiaknázható előnyöket számos szakember megerősíti (Aladwan et al., 2018; Attarwala–Balasubramaniam, 2019; Sevim, 2020). Egyesek (Sevim, 2020) a korszerű eljárások közül az ágazat leghatékonyabb költségszámítási módszere közé sorolják, mely az üzleti siker és nyereségesség elérésének kulcstényezője. Alkalmazásának előnye, hogy a szolgáltatásnyújtást megelőzően a szolgáltatás tervezésének a szakaszára fókuszál, így a vezetők az értéklánc teljes folyamatán keresztül tervezhetik és elemezhetik a költségek hosszú távú szerkezetének alakulását, mielőtt azok ténylegesen megjelenének (Ansari et al., 1997; Vasile–Croiteru, 2013). Ez különösen napjaink változó fogyasztói elvárásainak, rövid életpályával rendelkező szállodaipari szolgáltatások idején mutatkozik hasznosnak, amikor a vevői igények kielégítéséért, lojalitásáért folyó versenyben, a piac alapú és költségorientált, minőségi tevékenységek (termelés, szolgáltatásnyújtás) megfogalmazása és kivitelezése felőli döntés születik.

Az üzleti siker elérésének alapja, hogy a szálloda vezetője a diverzifikált kínálati portfólió mentén képes legyen a költségek azonosítására és ellenőrzésére, valamint a költséginformációk kinyerésére és értékelésére. Sevim (2020) a költségek feletti ellenőrzést az étel- italfelhasználás, a személyzet és egyéb kiszolgáló területeken (vezetés-

irányítás, marketing, takarítás, készletezés – pl. törések, pótlások csökkentése) véli kiemelten hangsúlyosnak. Ezeken a területeken az elsődleges cél a költségek alakulásának mérése, változás irányának követése, valamint az előre kitűzött határértéken belül tartása, a költségnormák és árazás meghatározása, a hulladék és a selejt csökkentése, illetve a minőség szinten tartása vagy növelése révén (személyzet munkavégzése során).

Az eljárás szállodaipari alkalmazásának lehetséges módját mutatja be Pajrok (2014). Attarwala–Balasubramaniam (2019) tanulmányukban ismertetik a célköltség alkalmazásának bevezetését és a bevezetéséből származó szállodaipari tapasztalatokat egy 4 csillagos, 137 szobakapacitással rendelkező egységnél. Az eljárás bevezetését követően a költségek tisztább azonosítása és követése, pontosabb ármeghatározás segítségével nőtt a kapacitáskihasználtság, az online felületeken a foglalások mértéke, csökkent a közvetett költségek aránya. A módszertan bevezetése a vezetők, az adminisztratív, operatív és fenntartó személyzet bevonásával (képzésével) valósult meg.

Érdekes tanulmányt ismertet Aladwan et al. (2018), empirikus felmérést végez a szállodaegységek személyzetének körében a célköltség-eljárás alkalmazásából származó előnyök ismeretének és az alkalmazását elősegítő technikai eszközök rendelkezésre állásáról. Feltáró vizsgálata visszaigazolja, hogy a személyzet tisztában van az eljárás előnyeivel, illetve a technikai eszközök rendelkezésre állásával. Végző következtetése, hogy az eljárás sikeres bevezetésének és működtetésének kulcsa a teljes személyzet és vezetés bevonása, tevékenységek, szervezeti működés átszervezése, a szervezeti kultúra formálása.

Acar–Senol (2014) 118 szállodaegységet magába foglaló, átfogó felmérést végeztek az eljárás alkalmazóinak körében. A felmérésben részt vett szállodák magas minőségi osztályba (4 és 5 csillagos), teljes szolgáltatás csomagot (all inclusive) kínálók közül 72 egység (61,01%) válaszolta, hogy esetében részben vagy egészben bevezetésre került a célköltség-eljárás. A bevezetésével elért legfontosabb eredményként a fogyasztói elvárásoknak való megfelelés (visszaigazolások alapján a legfontosabbak, sorrendben: tisztaság és higiénia, kényelem és komfortérzet, vevőközpontúság, szolgáltatások sokszínűsége stb.) és a nyereségesség növelése fogalmazódott meg.

Takovska et al. (2019) Észak-Macedóna szállodaipara által alkalmazott célköltség és egyéb korszerű költségszámítási eljárások alkalmazásának gyakoriságát vizsgálta. Az országos lefedettséggel bíró kutatás eredménye, hogy az átmeneti gazdaságok szállásegységei nem érettek meg a korszerű eljárások alkalmazására, a 231

szállodaegységből csak 5 nemzetközi hotellánchoz tartozó egység vezette be és alkalmazza a korszerű eljárások valamelyikét.

Gomes et al. (2011) empirikus tanulmányában számol be az eljárás gyakorlati térnyerésének tényezőiről, melyek során a HR erőforrás széleskörű képességeinek létét, valamint a szervezet magasabb fokú sztenderdizáltságát (szabályozási környezetét, formalizált működési keretét) nevesíti.

A gyakorlati kutatások (pl. Acar–Senol, 2014; Attarwala–Balasubramaniam, 2019) rávilágítanak arra, hogy a turizmusra jellemző szezonális és ingadozó kereslet korlátozottan teszi lehetővé a kereslet előrejelezhetőségét. Ilyen feltételek mellett az eljárás alkalmazását alapvetően a termékek, szolgáltatások tervezésének a fázisában javasolják alkalmazni. Ugyanakkor felhívják a figyelmet az eljárás pótlólagos előnyeinek a kiaknázhatóságára, amit az egyéb részlegek (pl. irányítás, marketing, termelés) költségei feletti ellenőrzés révén érhető el.

A célköltség módszertanát gyakran tekintik a jövőbeni eredményesség eszköztárának. Ezen kiemelt szerepkörét a termékek és szolgáltatások élete során felmerülő költségek azonosításával érik el. Azon vállalkozások, melyek képesek minőségi és rendeltetésbeli változtatások nélkül az új termékszerkezeteik költségét csökkenteni, képesek lesznek a versenyben maradásra (El-Dyasty, 2007).

Többen (pl. Cooper–Slagmulder, 1999; Lockamy–Smith, 2000; Anderson–Dekker, 2009) vizsgálják a célköltség-eljárás ellátási láncon belüli alkalmazhatóságát, mely során hangsúlyozzák a módszertannak a lánc tagjaira való kiterjesztését. A kitűzött célár a termék, szolgáltatás attribútumainak építőelemeire való lebontása révén fogalmazódik meg a láncon belüli tagokkal szembeni elvárás (meghatározott időben, áron, minőségben való leszállítás). Az eljárás kiterjesztésének előnye, hogy az ellátási lánc tagjai meghatározott nyereségráta realizálása mellett építenek a fogyasztói elvárásokra alapozott hosszú távú együttműködésre (Molnar et al., 2018). A partnerkapcsolatokban megbúvó szinergiahatások előnyei között a költségcsökkentő tapasztalatok felhalmozását (terméktervezésen keresztül a folyamatok átszervezéséig) említik.

Hibbets et al. (2003) felmérésében rámutat, hogy az intenzív versenykörülmények mellett a megkülönböztetési stratégiát követők körében magasabb a célköltség módszertan alkalmazóinak aránya. Helms et al. (2005) tanulmányában a tömegfogyasztási cikket vagy szolgáltatást nyújtók esetében véli eredményesebbnek a módszer alkalmazását a fogyasztói kör ár- és költségérzékenysége miatt. Ezen szemlélet eltér más kutatások eredményeitől, melyek a megkülönböztetési stratégiát követők

esetében vélik kiaknázhatónak a módszertan alkalmazásának az előnyét. Az eltérő érvelések rendszere nagyban köszönhető annak, hogy a vállalatok egyre kevésbé követnek kizárólagosan megkülönböztető vagy költségvezérelt versenystratégiát.

#### **4.6.3. Teljes körű minőségirányítás (Total Quality Management – TQM)**

Napjaink üzleti környezetében a minőség stratégiai célként fogalmazódik meg, a vállalkozások a minőséget a versenyprioritás elemeként azonosítják. A fogyasztók egyre változatosabb igényeket táplálnak, a figyelmük az érzékelhetően magasabb minőségű és elfogadhatóbb árfekvésű termékek, szolgáltatások irányába fordul. A minőség legáltalánosabb értelmezése alapján nem más, mint valamely termék vagy szolgáltatás azon jellemzőinek összessége, melyek fogyasztói igényeket, elvárásokat elégítenek ki.

Garvin (1987) tanulmányában a termék vagy szolgáltatás minőségét nyolc dimenzióra vezeti vissza, melyek:

1. Teljesítmény – a termék vagy szolgáltatás legfontosabb működési jellemzői
2. Jellemzők – termék vagy szolgáltatás alapadatai
3. Megbízhatóság – annak valószínűsége, hogy a termék vagy szolgáltatás nem fog bizonyos időperióduson belül meghibásodni
4. Szabványoknak való megfelelés – a termék tervezése és működési jellemzői által behatárolt szabványosított mérték
5. Tartósság – a termék időtállósága
6. Javíthatóság – a javítás lehetősége és annak gyorsasága
7. Kezelhetőség – a termék kinézete, tapintása
8. Észlelt minőség – a fogyasztó által tapasztalt minőség

A termék megfelelő minőségi szintjének azonosításáért folytatott tevékenység célja a fogyasztói elvárásokkal való összhang megteremtése. Túltervezett és a szükséges minőségi szinten felüli termék drága lesz a célpiac számára, míg az alultervezett és silány minőségű termék fogyasztásától a célpiac szereplői elfordulhatnak (Chase et al., 2001).

Mehra–Agrawal (2003) művükben rámutatnak, hogy a termék vagy szolgáltatás elvárt minőségének elérése érdekében szükséges a vállalati értéklánc folyamatában kifejtett tevékenységek felülvizsgálata. Ez egyrészt magába foglalja a minőség megfelelő szintű ellenőrzését az értéklánc teljes láncolatán. Bizonyos esetekben ez jelentheti az értéklánc meghosszabbítását, pl. a nyersanyag, alapanyag, alkotórész előállítási folyamatainak, illetve a szállítás beemelését a belső folyamatok közé. Másrészt minden vállalat számára szükséges egy tanúsítási eljárás beszerzése, pl. minőségellenőrzési rendszer.

Blocher et al. (2019) a minőségirányítás hagyományos szemléletének elemzésénél kiemeli, hogy a minőségi dimenziók a termék-szolgáltatás előállításának fázisát követően határozódnak meg, így bármiféle fejlesztési módosítás utólagos elvégzése kivitelezhetetlen. Míg a hagyományos minőségirányítás alapja az ellenőrzés, addig napjaink minőségirányítási elve a minőséggazdálkodás. A korszerű minőségirányítás szemlélete vallja, hogy a termék vagy szolgáltatás tervezésének a fázisában befolyásolható a minőség, amely tovagyűrűző hatása áthatja az üzleti folyamat teljes vertikumát (a tervezéstől az értékesítés folyamatáig). A minőségirányítás ezen korszerű szemléletét a teljes körű minőségirányítással azonosítják.

Blocher et al. (2019) a TQM-re mint vezetési eszköz tekint, amely segítségével a vezetés behatárolhatja azon fejlesztési irányok és alkalmazott elvek összességét, melyek révén a termékek és szolgáltatások kielégítik a fogyasztói elvárásokat. Ezen szemlélet kibővíti a termék, szolgáltatás funkcionalitásáról, kezelhetőségéről, tartósságáról és az értékesítést követő szolgáltatásokról vallott hagyományos nézetet. A TQM keretén belül megvalósuló költséggazdálkodás alkalmazásának területeit a különböző termékváltozatok költségelemzésével, illetve az elért költségnem és bevétel kategóriák mérésével azonosítják

Juran–Gryna (1993) hangsúlyozzák, hogy a TQM térhódítását elősegítette a kibontakozó globalizációs folyamat, a korra jellemző elosztási csatornák fejlődési folyamata, valamint az újonnan megjelenő versenytársak kínálatának együttes hatásai, melyek révén a fogyasztók számára valamennyi termék, szolgáltatás széles körben elérhetővé vált. A kínálati portfólió gazdagodásával a fogyasztók a magasabb minőségű, olcsóbb terméket, szolgáltatást választották.

A termék vagy szolgáltatás minőségének biztosítása és javítása szoros kapcsolatban van ezen minőség elérésének költségeivel. A szakemberek egy köre (pl. Ravitz, 1991) a minőséggel kapcsolatos költségek arányát a vállalkozás összköltségének közel negyedére becsülik, melyek az általános költségek csoportját gazdagítják (Juran–Gryna, 1993). A hagyományos felfogás értelmében a minőség költsége egy már előállított, szolgáltatott termék vagy szolgáltatás egységének ellenőrzési és tesztelési folyamatainak költségeire korlátozódik, míg a kifogásolható minőséggel kapcsolatos egyéb költségek az általános költségek között kerültek kimutatásra és nem feltétlen kapcsolták azokat a minőséghez.

Dale–Plunkett (1995) szerzőpáros felfogásában a minőség költsége a minőségirányítási rendszer tervezése, bevezetése, működtetése és fenntartása során merül fel. A folyamatos fejlesztés érdekében felhasznált erőforrások, a hibás termékek és



szolgáltatások, valamint minden olyan tevékenység, mely hozzáadott értéket nem termel a minőségi termék és szolgáltatás előállításának nélkülözhetetlen „kelléke”-ként értendő.

Shim–Siegel (1999) a minőség költségeit három csoportba sorolják: a *megelőzés költsége*, mely alatt a hiányos, illetve kifogásolható minőségű termék vagy szolgáltatás előállításának megelőzésére, megszüntetésére irányuló költségeit értik. Az *ellenőrzés költsége* alá az átvizsgálás és ellenőrzés során megjelenő költségek tárháza tartozik. Végül külön csoportba sorolják a már hibásan előállított, szolgáltatott output értéként a *selejt költség*-et.

Juran–Gryna (1993) a kifogásolható minőség költségének tárgyalása során bevezetik az ún. a belső és külső hibákból eredő költségek csoportját. A belső hibák jellemzően a termék vagy szolgáltatás értékesítését megelőző, a feltárt hibás minőség javítási költségeit jelentik, míg a külső hibákból eredő költségek az értékesítést követően észlelt minőségbeli kifogások helyreállításának költségeit tartalmazzák. Peršić–Janković (2006) hangsúlyozzák, hogy a külső hibák leggyakoribb forrása az értékesítésre felkínált termékek, szolgáltatások alacsony minősége, mely teret enged a versenytársak számára, így az a vállalat piaci részesedésének és/vagy hírnevének csökkenéséhez, illetve hosszabb távon veszteséges működéséhez vezethet.

A nemzetközi szállodaipari szakirodalomban egyre több tanulmánnyal találkozhatunk, mely a minőség szerepét vizsgálja. A globalizáció térhódításával, új desztinációk elérésével, a fogyasztói preferenciákban bekövetkezett változások eredményeként, átlagon felüli érdeklődéssel találkozhatunk a minőség iránt a turizmusban és a szállodaiparban (Camisón, 1996). Al-Ababneh (2021) megjegyzi, hogy a szállodaiparban a minőség kérdésével a fejlett és a fejlődő gazdaságok szállodaipari szereplőinek is szembe kell nézniük. A folyamatok eredőjeként egyre többen (Camisón, 1996; Batinić, 2013; Anuar et al., 2017) tekintenek úgy a minőségre, mint a versenyképesség elérésének leghatásosabb tényezőjére. Az eljárás alkalmazásával elérhető előnyök közül elsőként a szolgáltatásnyújtáson keresztül a fogyasztó tapasztalati értékének növelése kerül kiemelésre. Az elmúlt években több tanulmány született (pl. Batinić, 2013, Sukdeo et al., 2017) az eljárás alkalmazásából származó előnyök azonosítása érdekében.

Batinić (2013) hangsúlyozza a TQM eljárás gyakorlati implementálásából származó előnyök sokrétűségét (9. táblázat).

A TQM eredendően a nagyvállalati formák keretein belül került alkalmazásra, azonban gyakorlati előnyeit a kis- és középvállalkozások is kiaknázhatják. A szállodaiparban ezen előnyök köze sorolható a szervezeti struktúra egyszerűsége

(megkönnyíti a TQM bevezetését), könnyebb az eljárás szervezetben belüli megismertetése, valamennyi alkalmazott közvetlen kapcsolatban van a fogyasztók által használt termékek és szolgáltatások körével, az alkalmazottak által betöltött munkakörök rotálása segít a szolgáltatási folyamatok átlátásában, a fogyasztó felől érkező panaszok gyorsabb és rugalmasabb kezelésében (Batinić, 2013).

### **9. táblázat: A TQM alkalmazásából származó előnyök és azok bevezetésének nehézségei a szállodaiparban**

Előnyök	Nehézségek
Megszűnik a késésből és várakozásból adódó puffer idő (az ügyfél nem várhat)	Ellenállás a felsővezetés részéről (az alkalmazását nem hajlandó elfogadni vagy megtanulni)
Szolgáltatásnyújtás során elérhető a zéró hiba (az ügyfél nem ellentételez hibás szolgáltatást)	A status quo veszélyeztetése
Felesleges papír használatának korlátozása (a szállodán belül a bejelentkezési űrlap jelent „papír alapú” kommunikációt)	A TQM bevezetésével szembeni bizalomhiány
Csapatmunka és csapatszellem	Bevezetésével járó költségektől való rettegés
A termékek és szolgáltatások minőségének növelése	Rövid távú eredmények felmutatása (hosszú távú folyamat)
Kedvezően hat az ügyfelek elégedettségére és lojalítására	
Üzemelési költségek csökkenése	Nincs kötelezettségvállalás a részvételre (nehéz elfogadni az új kötelezettségvállalásokat)
A szálloda versenyképességének, termelékenységének és jövedelmezőségének fokozása	
A munkavállalók elégedettségének, a menedzsment minőségének, valamint a szálloda hírnevének növelése	Gyakori cserék (állandó beállítás szükséges)

*Forrás: Batinić (2013, 11. p.)*

Az előnyök mellett a TQM bevezetése során a kis- és közepes méretű szállodaegységek az alábbi nehézségekkel számolhatnak: az eljárás megismerése érdekében megvalósuló oktatás, képzés szervezetlensége, a piaci elképzelések, stratégia hiánya, erőteljes követelmények fogalmazódnak meg a rövid távú eredmények felmutatásához (nincs összhangban az eljárás elveivel), ismeretek hiányában a TQM eljárással szembeni ellenállás, tulajdonosok és vezetők TQM iránti összehangolt elköteleződése (Batinić, 2013).

Anuar et al. (2017) kutatása a TQM alkalmazásával járó kihívások feltárására irányult, melyet mélyinterjú segítségével végzett. A felmérésben 8 szálloda HR vezetője vett részt. A felmérés eredménye azt igazolja, hogy nincs egységes megoldás az eljárás alkalmazására. Az eljárás zökkenőmentes kivitelezése eltérő válaszokat követel a szálloda minőségi osztályának, székhelyének és üzleti modelljének függvényében. A

vezetők alapvetően az alábbi nehézségi tényezőket azonosították: a munkavállalók bevonása és képzése, a felső vezetés elkötelezettsége, a termék- és szolgáltatástervezés, valamint a minőségi rendszerek megléte iránt.

Al-Ababneh (2021) a TQM eljárás szállodaipari alkalmazását befolyásoló kulcstényezők azonosítására vállalkozik. A módszertan kulcstényezőinek feltárásához kérdőíves felmérést eszközöl. A 104 szállodatag válaszainak kiértékelése alapján a felmérésben résztvevő egységek két klasztercsoportját különíti el: alacsony és magas szintű TQM alkalmazók. Az azonosított klaszterek jól elkülönülő jellemzőkkel bírnak. A TQM magas szintű alkalmazói rendre 5 csillagos, nemzetközi szállodalánc tagszállodái, amelyek menedzsmentszerződés keretében kötődnek a szállodalánchoz. Az alacsonyabb szintű alkalmazók 4 és 5 csillagos minősítésű, egyéni szállodaegységek, melyek üzemeltetése tulajdonosi jogkörben vagy menedzsmentszerződés keretében valósul meg. Míg a nemzetközi szállodalánccokra a magas minőségű tervezés, a munkavállalók továbbképzésének és oktatásának biztosítása, a folyamatok ellátásához a megfelelő erőforrások allokálása, korszerű minőségbiztosítási programok bevezetése jellemző, addig az egyéni szállodatagok a hagyományos vezetési szemléletre jellemző vezetési elvekkel rendelkeznek, amelyek a minőségre, mint költségtényezőre tekintenek.

Sukdeo et al. (2017) a TQM alkalmazásának hatásait vizsgálták a termelő és szolgáltató ágazatban érintett vállalatok körében. Empirikus kutatásuk szignifikáns kapcsolatot tárt fel a TQM alkalmazása és a minőségfejlesztés, a termékek és szolgáltatások minőségi foka, a fogyasztói és a munkavállalói elégedettség, valamint a beszállítók teljesítménye között.

A nemzetközi szakirodalmi források (pl. Agus et al. 2000; Fynes–Voss, 2001; Sukdeo et al., 2017) azon álláspontot képviselik, hogy a minőség iránt elkötelezett vállalkozások több területen is komparatív stratégiai előnybe kerülhetnek versenytársaikhoz képest, illetve magasabb nyereség- és megtérülési rátát érhetnek el. A minőség fejlesztése a kínálati szerkezetbe ölt források tekintetében rövidebb megtérülési időre számíthatnak, csökken az értékesítést követő garanciális javítások költsége. A magasabb minőség kedvező hatást vált ki a kínálati árszintre, illetve a piaci részesedésre. Az említett folyamatok együttes hatásaként nőhet a vállalat árbevétele és nyereségessége.

Egyes szakemberek (Fynes–Voss, 2001) a minőség és a stratégiai tervezés kölcsönkapcsolatáról értekeznek. A minőséggazdálkodást vélik a versenyelőny megszerzésének és megtartásának forrásaként. Agus et al. (2000) kimutatta, hogy a TQM

alkalmazása a fogyasztói elégedettségen túl jótékonyan hat a vállalat pénzügyi eredményességére.

A teljes körű minőségirányítási módszertan támogatóan hat a magas minőség és alacsony költségszint közötti kapcsolatra. A kínálati szerkezet minőségének fejlesztésével csökken a hibák által előálló hulladékképződés, ami mérsékli a költségszintet. A minőség és a költség között fennálló kapcsolat jellege eltér a hagyományos közgazdasági elméletek alaptéziseitől. Ezen eltérő felfogás kapcsolatba hozható a költségvezérelt stratégia követésének elvével, ami a legalacsonyabb termelési, szolgáltatási egységköltség elérését várja el az azt alkalmazóitól. A folyamatot a minőségfejlesztés indítja el, ami a költségek csökkentését idézi elő, így végeredményben a vállalat magasabb minőséget alacsonyabb költség mellett képes biztosítani. A folyamat eredményeként a vállalkozás magasabb piaci részesedését érheti el és kedvezőbb versenyhelyzetbe kerülhet.

#### **4.6.4. Életciklusköltség-számítás (Life-Cycle Costing – LCC)**

A teljes költség számbavételének egyik leghatásosabb módszere, ha végigkövetjük a felmerülésüket a termékek és szolgáltatások, a szolgáltatási egység, a vállalat különböző életciklusában. Mindazonáltal tekintettel kell lenni arra, hogy a termékköltség nagyobb hányada a termék tényleges megjelenése előtt (pl. piackutatás, terméktervezés és -fejlesztés), illetve az azt követő fázisban (pl. marketing, disztribúciós, értékesítést követő szolgáltatások) jelenik meg, így nincs közvetlen kapcsolatban a termelési, szolgáltatási folyamattal. Ansari et al. (1997) tanulmányában felhívja a figyelmet, hogy az életciklus folyamatra való összpontosítás elősegíti a termék használata, javítása és forgalomba hozatala során felmerülő költségek mérséklését, valamint minimalizálható a termék fejlesztésére, termelésére, marketingjére, disztribúciós tevékenységére és az értékesítést követő szolgáltatásokra fordítandó költségek mértéke.

A szakirodalom (Goetze, 2000; Perišić-Janković, 2006) az életciklus mentén a költségek számbavétele tekintetében 3 fázist különít el:

1. Termék, szolgáltatás létrehozásának fázisa – a termelési és szolgáltatási folyamatot megelőző időperiódus. Elsődlegesen a piackutatás és terméktervezés folyamatait foglalja magába, illetve a szolgáltatási, termelési rendszer létrehozásával és a termék, szolgáltatás megformázásával ér véget.
2. Piaci fázis – a termelési, szolgáltatási és értékesítési folyamatokat foglalja magába.

3. Piacot követő fázis – az értékesítés után felmerülő termék, szolgáltatás hibájából és hiányosságaiból eredő költségeket, valamint az életciklus végén a termék piacról történő kivonásának a költségét tartalmazza.

A hagyományos költség számítási eljárások a termék költségének számbavétele során a termelési fázisban felmerülő költségekre összpontosítanak, minden további költségét az árbevétel szemben, mint az adott időszak ráfordítása kerül kimutatásra. Valójában a termelési fázist megelőző (ún. upstream költségek) és követő (ún. downstream költségek) fázisok költségeit is szükséges a termékekhez vagy a termék életciklusához rendelni. Szakemberek egy köre (Perišić–Janković, 2006) azt az álláspontot képviseli, miszerint valamely termék vagy szolgáltatás nyereségességének előfeltétele, hogy az életciklusa során felmerülő valamennyi költség „lefedése” megvalósuljon. Így az alkalmazandó költség számítási eljárás, a termék vagy szolgáltatás életciklusának különböző szakaszaiban felmerülő bevételekről és költségekről teljes képpel kell rendelkeznie.

A szakemberek (Perišić–Janković, 2006; McLaney–Atrill, 2008) arra hívják fel a figyelmet, hogy a termék összköltségének nagyobb részaránya a termelési folyamatot megelőző fázisban merül fel (a termék, szolgáltatás összköltségének 70 százaléka). A hatékony költséggazdálkodás érdekében, a termék életciklusa alapján vezérelt költség számítási eljárás fókuszpontjának a termelési folyamatot megelőző fázisnak kell lennie. Különösen igaz ez a magas technológiai színvonalat igénylő termékekre, ahol a termék életciklusa relatív rövid és viszonylagos könnyebbséggel állapíthatók meg a teljes életciklus során felmerülő költségei. Tekintettel arra, hogy a hagyományos költség számítási eljárás a szolgáltatástermelési fázis költségeinek számbavételére szakosodott, miközben figyelmen kívül hagyta az azt megelőző és követő fázis költségeit, a termék életciklusa által vezérelt költség számolási eljárás új szemlélettel gazdagította a szakirodalmat.

A szakemberek (Kosonen–Ruponen, 2005; Lam–Chan, 2011; Bhochhibhoya et al., 2020) egységes álláspontot képviselnek az életciklus költség számítás alkalmazásának gyakorlati hasznosságáról, mely eljárás használatát a tervezés szakaszában tartják ésszerűnek. Clark–Penner tanulmányukban már 1976-ban rávilágítottak a módszertan előnyeire a szállodaépületek üzemeltetési és hasznosíthatósági számításai során. Az eljárás gyakorlatban való terjedését segíti a szervezet formalitása és magasabb fokú sztenderdizáltsága (Gomes et al., 2011).

Kosonen–Ruponen (2005) a szállodaépítés tervezési fázisában végzett vizsgálatával rámutat, hogy a módszertan használatával a szálloda üzemeltetésének energia- és

fenntartási költségei (melyek a szálloda életciklusa során az összköltség 30–50 százalékát teszik ki) jelentős mértékben csökkenthetők. Hasonló következtetés vonható le Bhochhibhoya et al. (2020) tanulmányából, aki a szálloda épületének elhelyezkedése, kialakítása, mérete, energiafogyasztása és karbon lábnyoma közötti kapcsolatot vizsgálták. Az eltérő típusú és szerkezetű épületek más-más hőveszteséget, vendégszámot és életciklus-költséget tükröznek. Lam–Chan (2011) szerzők a környezeti és életciklus számvitel kölcsönkapcsolatát vizsgálták a szállodák környezetkímélő égőtestek lecserélésének hatásával. Hong Kong két szállodaegységében lefolytatott vizsgálatuk eredményei alapján átlagosan az energiafogyasztás 70%-os költségmegtakarítása érhető el a szállodák életciklusában a környezetkímélő, egyedi intézkedések hatására.

#### **4.6.5. A környezeti költség-számvitel (Environmental Accounting – EA)**

A vállalatok környezet iránti felelősségvállalásának kérdésköre az 1980-as években került a számviteli szakemberek figyelmébe. A szakirodalom megkülönbözteti a környezeti pénzügyi számvitel, valamint a környezeti vezetői számvitel területét. Előbbi kimerül a számviteli elvek mentén a külső érdekeltek számára készített pénzügyi kimutatásokban, melyek tartalmazzák a vállalat tevékenysége és környezete közötti kapcsolatokról származó költségeket és hasznokat. Addig a környezeti vezetői számvitel az iterációs kapcsolatok hatásainak elemzésére fókuszál, ami magába foglalja a beruházási döntések során a környezeti költségek számbavételének apparátusát. A környezeti költségek és bevételek azonosítása jelenti a kiinduló pontot a környezettudatos vállalati kormányzás és döntéshozatal számára (Csutora, 2001).

A környezeti költségek számbavételére megfogalmazott ajánlások közül a legismertebb az Egyesült Államok Környezetvédelmi Ügynöksége (Environmental Protection Agency – EPA) nevéhez fűződik (16. ábra). Az 1989 januárjában megfogalmazott dokumentum<sup>29</sup> a környezeti költségek azonosításánál négylépéses eljárást javasol és a környezettel kapcsolatban sajátos költség-típusokat határoz meg (EPA dokumentum, illetve Peršić–Janković, 2006):

- a) Hagyományos (szokásos) költségek - a hagyományos költségek köré sorolandó a környezetvédelmi előírások betartása érdekében vásárolt új technológia költsége, valamint annak üzemeltetéséhez, fenntartásához szükséges munkaerő-,

---

<sup>29</sup> EPA: Pollution Prevention Benefits Manual, [https://www.epa.gov/sites/default/files/2017-09/documents/ee-0458\\_1-3\\_acc.pdf](https://www.epa.gov/sites/default/files/2017-09/documents/ee-0458_1-3_acc.pdf) (online: 2021. február 12.)

nyersanyagköltség. Ezen költségtípusok kimutathatók, kinyerhetők a hagyományos számviteli rendszerekből is.

- b) Rejtett költségek – a veszélyes anyagok kezelésével kapcsolatban felmerülő, a vállalat gyakorlatával összeegyeztethető költségek (engedélyeztetés, tesztelés, betanítás költségei). Mivel ezen folyamatok költségei gyakran nem kerülnek leosztásra a keletkezésükért felelős részlegekhez, ezért rejtve maradna az általános vagy közvetett költségek között.
- c) Feltételes költségek – a dokumentum a környezeti feltételes költségek két területét azonosítja. Hangsúlyozza a környezetszennyezés elkerülésének, illetve bekövetkezését követő kötelezettségek hatásait. Ennek tükrében egyrészt azonosítja a környezeti szabályok áthágása miatt kiszabott büntetések és bírságok területét, másrészt olyan jövőbeni költségekről értekezik, melyek bekövetkezése bizonytalan (pl. környezetszennyezés).
- d) Image vagy kapcsolati költségek – a környezetvédelem érdekében megtett döntések következményeként épített cégér költségeként fogalmazható meg. Amennyiben az intézkedések célja párosul a társadalmi elvárásokkal, az a vállalat számára az árbevétel növelését és/vagy a költségek csökkentését eredményezheti.

### 16. ábra: A környezeti költségek csoportosítása

Hagyományos költségek		
(tőkeköltség, készletek, beruházások, közművek stb.)		
Potencionális rejtett költségek		
Szokásos költségek (tervezés, végrehajtás, felmérés, tájékoztató, modellezés, ellenőrzés, javítás, biztosítás stb.)	Előrelátható/becsülhető költségek (K+F, engedélyek, telekrend. stb.)	Utólagosan felmerülő költségek (bezárás vagy megállítási, megsemmisítés stb.)
	Önkéntes (újrahasznosítás, megóvás, társadalmi kapcsolatok, tesztelés stb.)	
Feltételes költségek		
Jövőbeni követelményeknek való megfelelés költségei, büntetések, jövőben várható kötelezettségek, javítást célzó intézkedések stb.		
Image és kapcsolati költségek		
Vállalati image teremtésének költsége, a vállalat érdekeltjeivel való (vevők, befektetők, hitelezők, munkavállalók, szállítók stb.) kapcsolattartás költsége		

*Forrás: Persić-Janković (2006, 502. p.)*

A környezet kérdése és a környezeti számvitel megjelenésének hatása viszonylag hamar érezteti magát a turizmusban és a szállodaiiparban. Az ezredforduló előtti, majd azt követően felélénkült környezetvédelmi mozgalmak (pl. 1992-ben Rio de Janeiro-ban

elfogadott „Agenda 2001”; 2016-ban Párizsban elfogadott és aláírt „Éghajlatvédelmi egyezmény” stb.) érezhetően formálják a szállodák, szállodaláncok szemléletét, felfogását. A kiotói jegyzőkönyv véglegesítéseként megfogalmazott éghajlatváltozási keretegyezmény hatásaként elsőként a Turisztikai Világszervezethez (WTO) köthető a fenntartható fejlődés fogalmának értelmezése és költségeinek becslése . Ezt követően fogalmazódott meg az ágazat részéről az ún. „környezet megóvása” érdekében tett nemzetközi szállodai kezdeményezés, melyet a gyakorlatban csak „zöld kampány” elnevezéssel említettek. A törekvés célja a környezetkímélő intézkedések érdekében figyelemfelkeltő „jó gyakorlatok” példatárának közös kidolgozása, melyhez 11 nemzetközi hotellánc csatlakozott. A kezdeményezés tovaryűrűző hatása gyorsan elérte az egyedi szállodákat is, ahol gombamódra születtek és szaporodtak a felelősségtudatos, a környezet kímélését szem előtt tartó, fenntartható „zöld szálloda” stratégiák.

A számvitel területén megjelent a „Szállodai környezet vezetői számvitele” (EHMA – Environmental hotel management accounting) terminológia és módszertan. Az eljárás a szállodák számára ökomérleg alkalmazását javasolja, mely *„a vállalkozás inputjainak és outputjainak azonosítása... olyan módon, hogy a környezetszennyezés valamennyi tényezőjének számbavétele megtörténjen”* naturáliákban kimutatott értékadatok mentén (Peršić–Janković, 2006, 522. p.). Az egyedi szállodák számviteli információs rendszere felépítésének a függvényeként eltérő ökomérleg típusról beszélhetünk:

- Inputok/outputk ökomérlege
- Üzleti folyamatok ökomérlege
- Termékek/szolgáltatások ökomérlege
- Erőforrások ökomérlege

Az alapvető erőforrások ökomérlege a kritikus erőforrások (föld, víz, megújuló és nem megújuló erőforrások) irányában tett tevékenységek hatásainak optimalizálását tűzi ki célul. Ezen cél elérését támogatja az ISO 14031 „a környezeti teljesítmény értékelése”<sup>30</sup> elnevezésű minőségbiztosítási sztenderd, mely a kritikus erőforrásfelhasználás tervezésének és ellenőrzésének folyamatát, eredményét nyilvánossággal (belső és külső érdekeltek) való megosztását, közlését önti egységes keretbe.

A környezeti számvitel gyakorlati relevanciáját vizsgálta Janković et al. (2011) a horvát szállodai körében. A széles körben elvégzett (az összes szálloda 35 százalékos

---

<sup>30</sup> <https://www.iso.org/standard/81453.html>



részvételével) empirikus kutatása a szálloda különböző részlegei által vallott környezettudatosság és -teljesítmény értékelésével kapcsolatos szemléletre irányult. Következtetések alapján gyenge korrelációs kapcsolat mutatható ki az ökomérlegek szegmensek szerinti alkalmazásáról. A szállodaipar területéről érkező korai felmérések is már beszámolnak a fogyasztói réteg téma iránti érzékenységéről, környezettudatosságáról. A német Szállodák és Éttermek Szövetsége 1997-es felméréseinek eredménye is alátámasztja a szállodák szűkebb társadalmi közegének elhivatott fenntarthatóság iránti elvárásait, ami közvetetten a szállodák versenyképességét befolyásolja. Ezen álláspont megerősítését adja Raka Suawati et al. (2020) empirikus kutatásának eredménye, miszerint a zöld stratégia iránti elköteleződés és szervezeti kultúra leképeződik a szállodák telítettségi mutatóiban, a vendégéjszakák számának növelésében, ezáltal biztosítva a fenntarthatóságot és a nyereséges működés alapjait. Különösen annak tükrében, hogy a fejlett európai országok lakosságának 98%-a osztja azon álláspontot, miszerint a szállodák káros hatással vannak a környezetre (Bohdanowicz, 2005). Janković–Krivačić (2014) szerzőpáros feltáró kutatása a szállodaipar öko-számvitellel kapcsolatos tanulmányok irányultságát vizsgálja. A kutatás során három területet azonosítottak, melyek köré épülnek a szakmai tanulmányok, kutatási fókuszok: a szállodák környezeti felelősségtudata (9 db tanulmány), környezeti számvitele (10 db cikk), illetve a környezeti teljesítmény beszámolója (10 db közlemény). Megállapításaik alapján a szállodaegységek környezetmegóvás iránti tudatosságának intenzitása növekszik, a fenntartható fejlődés új szemléletet, stratégiai irányvonalat kényszerít ki a szállodaipar szereplőitől. Az öko-számvitel integrált kapcsolat- és bizalomépítő erejét méltatja Astawa et al. (2018) empirikus tanulmányában, ahol a szálloda kapcsolati rendszerét jelentő szolgáltatás termelő-fogyasztó-természet „szentháromság” modellbe illeszti az alkalmazását gyakorló egységeket, ezáltal növelve fogyasztói körének lojalitását, fenntarthatóságát és profitabilitását. Ásványi-Komár (2018) a hazai szállodaipar keresleti és kínálati oldalának környezettudatosságát vizsgálta. A kutatásuk eredményeként nem jelenthető ki, hogy a kínálati oldal ebbéli elköteleződése találkozik a fogyasztók élénk érdeklődésével, elvárásaival. Keresleti oldalról még nem formálódik tapintható igény a környezettudatos megoldások, irányok iránt.

#### 4.6.6. Benchmarking

A benchmarking fogalma és értelmezése a Xerox vállalat mérnökéhez, Robert Camp nevéhez köthető. 1989-ben a versenyképesség növelése érdekében megjelent „Benchmarking: a kiváló teljesítményhez vezető legjobb gyakorlatok felkutatása” c. könyve útmutatóul szolgál az önfejlesztés folyamatához, vagyis az iparág külső, versenytársak által felhalmozott tapasztalati tudás, jó gyakorlatok saját vállalaton belüli felhasználására. Réger (2011) a benchmarking módszert olyan alkalmazásként értelmezi, mely segítségével értékelhető a vállalat gazdasági helyzete, összehasonlíthatóvá válnak a költségek és a teljesítmények, kiválaszthatóak a legjobb fejlesztési irányok, melyek gyakorlásával a vállalat az iparág élére kerülhet.

A benchmarking mint a legjobb gyakorlat elvéhez mérten létjogosultságát az ágazat legfőbb vagy legsikeresebb versenytárs gyakorlati eredményeivel való összemérés lehetősége adja. Az ágazat legversenyképesebb szereplője rendelkezik azon képességgel, hogy tevékenységeinek és költségstruktúrájának a képviselt értékteremtéséhez képesti optimális szintjét érje el. Ezen gazdasági szereplők a birtokolt versenyprioritásaik révén a legkedvezőbb beszerzési, készletgazdálkodási és minőségbiztosítási politikával, illetve termelés vagy szolgáltatás folyamatelvéivel jellemezhetők.

A vezetők az üzleti folyamataik összemérésénél az alábbi tényező valamelyikét alkalmazzák (Agrawal et al., 1998):

- a gazdasági egység összköltsége,
- az adott eszközállomány és felszerelés által elérhető legalacsonyabb költség szint,
- új eszközparkkal és felszereléssel elérhető legalacsonyabb költség szint,
- hosszú távon elérhető legalacsonyabb költség szint, mely az új berendezéssel, az automatizáció fokának növelésével, új elvek meghonosításával elérhető, akár bizonyos tevékenységek, folyamatok eliminálása árán is.

A benchmarking alkalmazásának alapvető célja a költséggazdálkodás területén a funkcionalitás és a minőség megtartása mellett a költségvezérelt versenyhelyzet elérése.

A benchmarking sikeres alkalmazásának lépései (Chase et al., 2001):

- A fejlesztésre szoruló folyamat azonosítása,
- Az adott folyamat végrehajtása kapcsán a legsikeresebb, versenyképesebb szereplőjének azonosítása. Több esetben ez egy másik iparág (piacvezető) szereplője.

- A piacvezető elemzése, lehetőség szerint primer (interjú, megfigyelés) felmérések által. Nem ritka az adott folyamatot ellátó alkalmazottakból összeállított team létrehozása, a felmérésbe való bevonása.
- Az adatok elemzése és kiértékelése, hangsúlyosan leginkább a feltárt eltérések tekintetében.

Annak ellenére, hogy a benchmarking alkalmazásából származó előnyök vitathatatlanok, gyakorlati alkalmazása nehézkes, hiszen a piacvezetőnél lefolytatott primer felmérés vagy kitüntetett adataihoz való hozzáférés is akadályokba ütközik. Több esetben az adatok és a folyamatelvek bizalmas kezelése az üzleti titoktartás része, hiszen azok nyilvánossága alááshatja a piacvezetői versenyhelyzetet. A szakemberek a benchmarking két típusát különítik el, ez az ún. belső és külső benchmarking.

A külső benchmarking esetében a piacvezető vagy a legjobb gyakorlatot elsajátító versenytárs eredményei jelentik a viszonyítási alapot. Intenzív versenykörnyezetben a külső benchmarking alkalmazása kevésbé eredményes, hiszen a versenytársak nem tanúsítanak hajlandóságot tapasztalataik megosztására, félve attól, hogy a vetélytársak lemásolva az eredményeiket, megfosztják kedvezményezett versenypozíciójuktól. Így az ún. belső benchmarking sokkal jobb eredményre vezető lehet. Ebben az esetben a gazdasági szervezet más részlege, folyamata vagy vezetési elve által elért eredmények jelentik a viszonyítási alapot. Alkalmazása különösen a nagy, kiterjedt szervezeti formával rendelkező vállalatok esetében vezethet eredményre.

A benchmarking a legjobb gyakorlat kidolgozásának és elsajátításának a képességeként is értelmezhető, melynek stratégiai szemlélete révén érhető el költségsökkentés, amihez szüntelen mérések és összevetések árán juthatunk el.

A módszertan szállodaipari meghatározásával és alkalmazhatósági területeivel több tanulmány is napvilágra kelt. Cruz (2007) és Arroiteia et al. (2013) a benchmarkingra, mint általános számviteli technikai műveletre tekintenek, melyet a szállodaláncok nemzetköziesítési folyamatának előretörése gerjeszt. Alkalmazásának előnyeit a költségek feletti ellenőrzésben, illetve a referenciavállalat, tagszálloda értékadataival való összevetésében látják. A szállodaipar egyik legnagyobb online szakportálja, a HOTSTATS elkülöníti a benchmarking belső és külső részterületeit.<sup>31</sup> Míg előbbi a hatékonyságnövelés érdekeit szolgálja, addig utóbbi a költségmonitoringon keresztül a versenyképesség növelésének szolgálatába állítható. Gomes et al. (2011) az eljárás

---

<sup>31</sup> <https://www.hotstats.com/hotel-profit-benchmarking>

gyakorlati térnyerését a szervezet formalitásában és magasabb fokú sztenderdizáltságában látják.

Összességében a benchmarking a költségtípusok azonosításában, a költségekről vallott szemlélet (proaktív) kialakításában, a szállodaláncok tagszállodái által alkalmazott költségszámítási eljárások átvételében állhat a szállodaegységek rendelkezésére a hatékonyság és a versenyképesség növelése céljából.

#### ***4.7. A korszerű eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők***

Miközben a szállodaipar szereplői körében a stratégiai számviteli irányultság, illetve stratégiai költségszámítási eszköztár alkalmazását befolyásoló tényezőinek vizsgálata még gyermekcipőben jár, az utóbbi években egyre több kutató látókörébe került. Az elmúlt években napvilágra került tanulmányok (Majeed–Hamza, 2012; Cadez–Guilding, 2012; Urquidi–Ripoll, 2013; Pavlatos, 2015; Pavlatos, 2018) a témakör relevanciáját empirikus vizsgálatok révén igazolják. Az elemzések és vizsgálatok a befolyásoló tényezők még viszonylag szerény spektrumát állítják a figyelem középpontjába.

Urquidi–Ripoll (2013) magas minőségi osztályba (4 és 5 csillagos) sorolható, turisztikailag forgalmas, kitüntetett helyen üzemelő, önállóan működő és szállodalánc tagok körében vizsgálják a korszerű költségszámítási eljárások alkalmazására ható tényezőket. Tanulmányaik kérdésköre a versenyhelyzet intenzitása és az alkalmazott versenyprioritások köré épül. Következtetéseik alapján az élénkülő versenyhelyzet és Porter által definiált megkülönböztető versenystratégia követése jelentős befolyásoló tényezőnek bizonyul, ugyanakkor a szerény mintaelem számossága miatt, a szállodaegység kapacitását nem tekintik magyarázó változónak.

Gomes et al. (2013) a portugáliai 61 szállodai egység válaszait tartalmazó kérdőíves felmérés eredményeiből meríti kutatásának legfontosabb megállapításait. A kutatás fő következtetései, hogy a stratégiai költségelszámolási módszerek alkalmazását leginkább az üzleti környezet bizonytalansága, a verseny intenzitása, a decentralizált szervezeti struktúra, a formalizáltság és a szabványosítás befolyásolja.

Pavlatos (2015) szintén a magas minőségű, luxus hotelek (4 és 5 csillagos) körében végzett kutatásai során 7 tényező (bizonytalan gazdasági környezet, szervezeti felépítés, számviteli információs rendszer minősége, életciklus, teljesítmény, stratégia, méret) szerepét vizsgálta. A kutatás eredményeként pozitív kapcsolatot tárt fel a stratégiai számviteli eljárások számának alkalmazása és a gazdasági környezet

kiszámíthatatlansága között. Ugyancsak pozitív szignifikáns kapcsolatot talált a decentralizált szervezeti forma, a számviteli információs rendszer magasabb fokú fejlettsége, a vállalkozás életciklusának érettségi szakasza, valamint az átlag alatt teljesítő szállodák stratégiai számviteli irányultsága és gyakorlata között.

Pavlatos (2018) a 2013-ban lefolytatott vizsgálatát 5 év után megismételte. A 88 elemszámú szállodaegység körében lefolytatott vizsgálat fókuszában a kiszámíthatatlan gazdasági környezet, szervezeti felépítés, életciklus, teljesítmény és a szervezeti méret került. A statisztikai feldolgozás eredményeként pozitív szignifikáns kapcsolat volt kimutatható a stratégiai számvitel módszertana és a vizsgált tényezők között.

#### 4.8. Alkalmazott teljesítménymutatók<sup>32</sup>

A számvitel ágazati szakembereinek egy köre hangsúlyozza (Urquidi–Ripoll, 2013; Pavlatos, 2015; Setiawan, 2016; Turner et al, 2017; Pavlatos, 2018; Alvarez et al., 2021) a stratégiai számvitel korszerű eljárásainak a versenyképességre és teljesítményre gyakorolt kedvező hatásait, illetve támogatja azok alkalmazását.

### 10. táblázat: A szállodaipar teljesítményét vizsgáló kutatások csoportosítása alkalmazott indikátorok szerint

Pénzügyi indikátorok			Nem pénzügyi indikátorok		
Típ.	Indikátor megnevezése	db	Típ.	Indikátor megnevezése	db
Értékesítés, megtérülés	Kiadható szobára eső árbevétel (TREVPAR); Étel és ital részleg árbevétele; Szálláshely-szolgáltatásból származó árbevétel; Egyéb szolgáltatásból származó árbevétel; Összes árbevétel alakulása; Átlagos napi ár (ADR); Kiadott ágyra eső árbevétel; Szobára eső többlet jövedelmezőség; Vendégszobára eső éttermi, bankett, étel és ital értékesítéséből származó árbevétel	15	Vevői elégedettség	Vevői, fogyasztói elégedettség; Lojális fogyasztók aránya; Panaszok száma; Személyzet fogyasztói értékelése; Fogyasztókapcsolat menedzsment; Tartózkodási idő hossza; Megközelíthetőség; Vendégértékelések a kiegészítő szolgáltatásokról	11
Nyereségesség	Kiadható szobára eső bruttó üzemi eredmény (GOPPAR); Szálloda nyereségrátája; Adózott eredmény; Kumulált bruttó üzemi eredmény (TGOP); Egy napra eső bruttó üzemi eredményesség; Bruttó eredmény; Bruttó határtermelékenység; Szálláshely-szolgáltatás eredményessége; Étel és ital részleg eredményessége; Egyéb részlegek eredményessége	14	Munkavállalói elégedettség	Vezetői és nem foglalkoztatotti (volontári) megtérülési ráták; Munkavállalói elégedettség; Munkavállalói morál, motiváltsági szint; Munkavállalói elégedetlenség, visszacsatolás; Személyi juttatások	7

<sup>32</sup> A téma összefoglalását tartalmazó tanulmány közlésre került a Vezetéstudomány c. tudományos folyóiratban: Pajrok (2023): A stratégiai vezetői számvitel mint a siker záloga a magyar szállodaiparban. *Vezetéstudomány*, LIV évf. 7-8. sz. pp. 77-91.

Pénzügyi indikátorok			Nem pénzügyi indikátorok		
Típ.	Indikátor megnevezése	db	Típ.	Indikátor megnevezése	db
Megtérülési mutatók	Eszközarányos megtérülés (ROA); Tőkearányos megtérülés (ROE); Befektetésarányos megtérülés (ROI); Árbevétel arányos jövedelmezőség (ROS)	13	Munkakörök, teljesítményértékelés	Szakmai jártasság, pro-aktivitás, alkalmazkodás; Teljesítmény összemérése más munkavállalók teljesítményével; Legjobb munkavállalói teljesítmény; Kiemelkedő teljesítmény a fogyasztókkal való foglalkozás során; Fogyasztói elvárások teljesítése; Nyelvismeret; Mosolygás, kedvesség gyakorisága; Hibázás gyakorisága stb.	4
Kihasználtsági mutatók	Szobák vagy ágyak kihasználtsági rátája; Foglalások száma	13	Folyamatos fejlesztés	Vevőknek felkínált új szolgáltatások, termékek, aktivitások száma; A szolgáltatásnyújtás során felkínált újítások száma	3
Költségek, ráfordítások	Szálláshely-szolgáltatás működési ráfordítása; Étel és ital részleg működési ráfordítása; Egyéb szolgáltatások, részlegek működési ráfordításai (adminisztratív, energia költségek, bérek stb.); Kiadható szobára eső működési ráfordítások; Személyi jellegű ráfordítások aránya; Egyéb működési ráfordítások	9	Társadalmi felelősségvállalás	Társadalmi elismerések; Társadalmi problémák iránti érzékenység; Közösségi szolgáltatás projektek száma; Támogatók száma; Környezetvédelmi erőfeszítések, projektek száma	3
Növekedés mutatók	Árbevétel/értékesítés növekedése; Piaci részesedés növekedése; Értéknövelés; Export értékesítés növekedése	7	Szolgáltatásminőség	Szolgáltatások minősége, standardizáltsága	2
Hatékony-ság	Munkaerő hatékonysága; Termelékenységi mutatók (nyersanyag-, segédanyag- illetve energiafelhasználás); Eszközmegtérülés (TAT)	6	Versenyhelyzet	Átfogó versenyhelyzet; Új termék, szolgáltatás piacra vitelének eredményessége; Fogyasztói kör növelésének aránya; Hotel cégér	2
Összetett, komplex teljesítménymutatók	A hotel teljesítményének átfogó pénzügyi értékelése; Kapcsolódó adatbányászatelemző (DEA-data envelopment analysis) hálózatok; Nem radiális DEA modell; Bayesi sztochasztikus határ modell; Malmquist-index	6	Vezetői szerepkör, teljesítményértékelés	Vevői panaszkezelés; Piaci stratégia fejlesztés és értékesítés monitoring; Kommunikációs készségek; Motiváció és viselkedés befolyásolás; Döntéshozatal, felelősség delegálás; Működés felügyelete, a termékminőség fenntartása; Tervezés; Koordinálás; Értékelés; Felügyelet; Tárgyalás; Képviselés	2
Likviditási, pénzügyi	Pénzügyi likviditás; Kötelezettségek időbeni törlesztése; Pénzügyi stabilitás	5	Rugalmas-ság	Fogyasztói szükségletekhez és igényekhez való alkalmazkodás képessége; Fogyasztói elvárások időbeni észlelése; Igényelt termék és szolgáltatás időben történő kiszállítása	1
Pénzügyi mutatók	Tőkemegtérülés/Részvényarányos megtérülés (PER)/Osztalékfizetési arány	4	Szervezeti eredmények	Kitűzött célok teljesítésének szintje; Kitűzött és elért kapacitáskihasználtsági szint aránya	1

*Forrás: Pnevmatikoudi-Stavrinoudis (2016, 86-88. pp.)*

Az ágazat szempontjából releváns teljesítménymutatók átfogó összefoglalását adja Pnevmatikoudi-Stavrinoudis (2016) tanulmánya. Szekunder kutatásuk során összesen 79 olyan nemzetközi szakirodalmat azonosítottak, amelyek alapján a szállodák

teljesítményének mérésére alkalmas mutatókat alapvetően két csoportba, az ún. pénzügyi és nem pénzügyi indikátorok körébe sorolták. Mindkét csoporton belül 10–10 alcsoportot, indikátor típust különítettek el (10. táblázat).

Pnevmatikoudi-Stavrinoudis (2016) tanulmányából kitűnik, hogy az ágazat nemzetközi szakemberei a teljesítmény megítélésének pénzügyi indikátorainál leginkább az értékesítés árbevétele (15 tanulmány), a nyereségesség (14 tanulmány), illetve a megtérülési mutatók (13 tanulmány) körére fókuszáltak, a nem pénzügyi mutatók esetében pedig a vevői (11 tanulmány), illetve a munkavállalói elégedettség (7 tanulmány) mutatóit alkalmazták kutatásuk során.

Míg a pénzügyi szakemberek a permanens vállalati teljesítmény, eredményesség meghatározása szempontjából a pénzügyi mutatók terén az értékalapú teljesítménymutatók előnyeit hangsúlyozzák a hagyományos indikátorokkal szemben (Kim, 2006; Lee–Kim, 2009), addig a nem pénzügyi indikátorok iránt elkötelezettek a fogyasztócentrikus szemlélethez köthető értékmérőket méltatják (Ivankovič–Jerman, 2010; Stanišić et al., 2018).

#### **4.8.1. A pénzügyi teljesítményindikátorok**

A szállodaiparra jellemző magas tőkelekötést igénylő, rugalmatlanul változtatható kapacitásszint kiépítése és kihasználása a vállalkozások versenyhelyzetét és üzleti sikerét alapjaiban befolyásolja, így kiemelten fontos, hogy a hosszú távú következményekkel bíró döntéseikhez megbízható információs alappal rendelkezzenek. A két különböző költségelszámolási eljárás közötti választás, illetve alapjaiban a korszerű eljárás valamelyik módszertanának bevezetése, végső soron a hosszú távú nyereségesség, a befektetett tőke megtérülése szempontjából kerülhet a döntések homlokterébe.

A vállalati teljesítmények megítélésénél a pénzügyi szakemberek (Kim, 2006; Lee–Kim, 2009) az értékalapú teljesítménymutatók előnyeit hangsúlyozzák a hagyományos indikátorokkal szemben. Az értékalapú pénzügyi mutatók kifejlesztését a tradicionális mérőszámok (pl. cash-flow, EBIT, EPS, P/E ráta, ROA, ROE, ROI) rövid távú szemléletével, rugalmatlanságával, a nem pénzügyi információk, illetve az új fogyasztói igények és megváltozott termelési, szolgáltatási technikai fejlődés kapcsolatának hiányával indokolják (Dorgai, 2001). A közgazdaságtan mainstream irányzatához köthető azon értékmérő mutatók kifejlesztésére irányuló kezdeményezés, melynek során a teljesítménymérést a folyamatok hosszú távon releváns, közvetlen értékadditív

tényezőihez kapcsolják. Ezen erőfeszítések eredményeként említhető, a jellemzően tanácsadó cégek által kifejlesztett értékalapú megtérülési mutatók köre (Kim, 2006):

- a Stern Stewart&Company által kifejlesztett Gazdasági hozzáadott érték (EVA);
- a Boston Consulting Group mutatója a Beruházás arányos szabad pénzáram mutató (HOLT);
- a KPMG Peat Marwick köthető Projekt érték menedzsment mutató (EVM); illetve
- a Marakon Associates által kialakított Gazdasági profit értékmérő mutató (EP).

A nemzetközi szakirodalomban a felsoroltak közül a szállodaipari elemzésekben a gazdasági hozzáadott érték (EVA – Economic Value Added) alkalmazását szorgalmazzák (pl. Kim, 2006).

A millennium küszöbén jelent meg a pénzügyi tanulmányokban az EVA értékmutató továbbfejlesztett változata. A piaci hozzáadott érték (Market Value Added – MVA) a menedzseri tevékenység hatásai tekintetében a vállalat alapításától számított, jövőbeni EVA értékek jelenértékeként is értelmezhető. A nemzetközi (pl. Uyemura et al., 1996) és a hazai (pl. Bélyácz, 2007) vállalati pénzügyi szakemberek e két mutató együttmozgását figyelték meg, azaz a közöttük lévő pozitív kapcsolatról számoltak be. A vállalati szakemberek az értékalapú indikátorok (EVA, MVA) szállodaipari relevanciáját empirikus tanulmányok révén próbálták igazolni (Kim, 2006; Lee–Kim, 2009). Míg a hagyományos mutatószámok nem – néhány kivételtől eltekintve a ROE mutató a vendéglátás és a kaszinó, míg a ROA a szálláshely tekintetében –, addig az értékalapú indikátorértékek (EVA, MVA) szinte mindegyike szignifikáns pozitív kapcsolatot mutatott a szállodaipar részlegeinek piaci megtérülésével.

#### **4.8.2. A nem pénzügyi teljesítményindikátorok szerepe**

A nem pénzügyi információk és mutatók figyelembevétele és hatásainak elemzése egyre fontosabb szempontként jelenik meg a stratégiai döntéshozatalnál, illetve azok kiértékelésénél. Az Európai Unió 2014-ben fogadta el a nem pénzügyi információk kötelező közzétételéről szóló 2014/95/EU direktívát, amelyet 2016-ban minden tagállam átültetett saját jogrendjébe. Az irányelv célja, hogy a legnagyobb, közérdeklődésre számot tartó vállalatok a gazdasági mutatóikhoz kapcsolódó egyéb, fenntarthatósági témakörökről, a környezettel, társadalommal, munkavállalókkal, emberi jogokkal és korrupcióellenességgel kapcsolatos szabályzataikról, célkitűzéseikről és eredményeikről is beszámoljanak. A hazai számviteli törvény 2016-ban emelte át az EU irányelv



elvárásait a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók<sup>33</sup> nem pénzügyi kimutatásának összeállítására vonatkozóan.

A többi ágazathoz viszonyítva a szállodaipar kutatói (Ivankovič–Jerman, 2010; Stanišić et al., 2018) a fenntarthatóság és társadalmi felelősségvállalás szempontjából sokkal nagyobb szerepet tulajdonítanak a nem pénzügyi jelentések tartalmának. Meggyőződésük, hogy a pénzügyi számvitel talaján készült beszámoló alkalmatlan az érdekeltek (külső-belső) információs elvárásainak és érdekeinek kielégítésére, szemben a nem pénzügyi jelentéssel, amit a szálloda rangsorolásához, a szolgáltatott minőség és kiszolgálási színvonal megítéléséhez, továbbá a beruházási döntések alátámasztását elősegítő elsődleges információs bázisként értelmeznek. Načinović Braje et al. (2020) tanulmányában hangsúlyozza a fenntartható, nem-pénzügyi jelentés relevanciáját a mikro- és a KKV szektor érintettjei számára.

A szakirodalom egységes véleményt formál a jelentésekbe implementált nem pénzügyi indikátorok köréről (Ivankovič–Jerman, 2010; Stanišić et al., 2018). A vélemények alapján, az alkalmazott mutatóknak elsődlegesen olyan értékteremtő folyamatokat, területeket kell érinteni, mint a vevői elégedettség, a vállalati innováció és a munkavállalói elköteleződés, melyek közvetett hatást váltanak ki a kapacitáskihasználtság fokára, valamint az eredményesség mértékére. A szállodaipari szakemberek többsége a vevői elégedettség, lojalitás értékteremtő szerepét hangsúlyozzák (pl. Banker et al., 2005; Kotane–Kuzmina–Merlino, 2011). Banker et al. (2005, 398. p.) megfogalmazása alapján a „*vevői elégedettség olyan kulcsfontosságú mérőszám, amely a hosszú távú teljesítmény meghatározó mutatója*”. Turner et al. (2017) a piacorientált marketingstratégia követésének követelményével magyarázza a vevői elégedettség kitüntetett szerepét. Néhányan a vevői elégedettség mellett a munkavállalói elkötelezettség, morál szerepét is hangsúlyozzák (Atkinson–Brander Brown, 2001; Fisher et al., 2010).

#### **4.8.3. A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a teljesítmény közötti kapcsolat**

A különböző ágazatok körében végzett empirikus kutatások vegyes képet mutatnak a stratégiai költség-számvitel eljárásainak alkalmazása és a vállalati teljesítmény közötti

---

<sup>33</sup> Közérdeklődésre számot tartó vállalkozás minősítése két egymást követő üzleti év 3 mutató függvényeként határozható meg, amennyiben legalább kettő meghaladja az alábbi határértékeket: árbevétel 6 Mrd Ft, mérlegfőösszeg 12 Mrd Ft, átlagos foglalkoztatottak száma 250 fő (aktuális év 500 fő)

kapcsolatról. Míg a szakirodalmi források egy köre a változók között fennálló pozitív szignifikáns kapcsolatról számolnak be (pl. Afonina, 2015), addig mások a kapcsolat hiányáról értekeznek (pl. Apak–Duman, 2020).

Ojra et al. (2021) a teljesítmény és az eljárások közötti kapcsolat hiányát a stratégiai eljárások nem megfelelő gyakorlati implementálására vezeti vissza. Afonina (2015) hangsúlyozza a stratégiai vezetői számviteli eljárások összekapcsolásának szükségességét a versenysztratégiával. Pavlatos (2018) a szállodaipari kutatásaira hivatkozva mutatott rá arra, hogy a siker érdekében szükséges a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának testre szabása. Abdulhussien–Hamza (2012), valamint Afonina (2015) felhívták a figyelmet az eljárások implementálásból származó teljesítményre gyakorolt pozitív hatások megjelenésének „időszükségletére”. Érveik szerint *„a jelenkorban bevezetésre és alkalmazásra kerülő stratégiai vezetői számviteli eljárások körét a kitűzött stratégiai célok jövőbeni teljesítése, illetve elérése indokolja”* (Abdulhussien–Hamza, 2012, 138. p.).

A szakirodalmi források a stratégiai számviteli eljárások teljesítménynövelésében rejlő lehetőségeire utalnak a szolgáltatóágazatban (Turner et al., 2017; Sedevich–Fonds, 2018; Ojra et al., 2021). Afonina (2015) szerint a fogyasztó-orientált stratégiát követők – mint például a szállodaipar szereplői – élvezhetik leginkább annak pozitív hozadékát. A szállodaipar területén korlátozott számú tanulmány vizsgálja a stratégiai vezetői számvitel és a teljesítménymutatók közötti kapcsolatot. Ugyanakkor az ismert tanulmányok méltatják a fogyasztói értékelésekre alapozott nem pénzügyi indikátorok alkalmazásának a jelentőségét (pl. McManus, 2013; Alvarez et al., 2021), valamint a dinamikus elemzések létjogosultságát (Pavlatos, 2018).

Turner et al. (2017) az ausztráliai hotelek körében elemezte a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása, valamint a fogyasztó-orientált stratégia és a tradicionális pénzügyi mutatók (ROI, nyereségesség, bruttó működési eredmény) közötti kapcsolatot. A 80 szálláshely-szolgáltató egységet tartalmazó mintán végzett vizsgálat szignifikáns pozitív kapcsolatot tárt fel az elemzésbe vont tényezők között. Alvarez et al. (2021) argentin szállodák körében tárta fel a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának gyakoriságát, illetve az implementálásuk és a teljesítmény közötti kapcsolatot. A 200 szállodát tartalmazó mintán alapuló statisztikai elemzés pozitív szignifikáns kapcsolatot igazolt az eljárások alkalmazása és a vizsgált pénzügyi (ROI), illetve nem pénzügyi indikátorok között. Setiawan (2016) 118 indonéz szálláshely-nyújtó egységet tömörítő mintán végzett statisztikai elemzéséből levont következtetése alapján

pozitív szignifikáns kapcsolat áll fenn a stratégiai vezetői számviteli eljárások és a szállodák pénzügyi és nem pénzügyi indikátoraiból képzett integrált teljesítménymutató (ROI, nyereségráta, kapacitáshasznosítás, fogyasztói elégedettség, termékminőség, innovációs készség, piaci részarány) között. Pavlatos (2015, 2018) 2013-ban a görög szálláshely-szolgáltatók körében lefolytatott empirikus vizsgálata során ellentétes irányú szignifikáns kapcsolatot tárt fel a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának gyakorisága és az elemzést megelőző periódus pénzügyi teljesítménymutatói között. A tanulmányban rámutat, hogy az elemzés periódusában az eljárást alkalmazók teljesítmény tekintetében felzárkóztak az eljárást nem alkalmazók köréhez. Öt évvel később megismételt vizsgálatában már a pénzügyi indikátorok (ROI, értékesítési nyereséghányad) mellett a nem pénzügyi mutatók (vevői elégedettség, innovációs képesség, szolgáltatás minőség) is szerepet kaptak. A statisztikai elemzéssel alátámasztott tanulmány pozitív szignifikáns kapcsolatot igazolt a stratégiai vezetői számviteli módszertan széles spektrumának alkalmazása és a teljesítményindikátorok között.

#### ***4.9. A COVID-19 hatása a hazai ágazatra a kormányzati***

##### ***intézkedések tükrében***<sup>34</sup>

2019 decemberében jelentek meg az első hírek Wuhan városából (Kínai Népköztársaság) az új típusú koronavírus (COVID-19) megjelenéséről és gyorsütemű terjedéséről. A járvány már 2020 januárjában elérte az Európai Unió területét (elsőként Olaszországot, Spanyolországot, Angliát). A nemzetgazdaságok a vírus terjedési ütemének mérséklését az állampolgárok mozgását és fizikai érintkezéseit korlátozó intézkedések sorával próbálták elérni. Az országhatárokat lezárták, kijárási korlátozást vezettek be, a boltok, vendéglátóhelyek többsége bezárt, a gazdasági aktivitás nagymértékben csökkent. Az Egészségügyi Világszervezet (WHO) a járványt 2020. március 11-én nyilvánította világgjárvánnyá, mely globális jelenség tovagyűrűző hatása „átjárta” a világ gazdaság minden szegletét. 2020. április 2-ára a vírus már 185 országban jelen volt. A 2020-as évre vonatkozó elsődleges előrejelzések világgazdasági szinten 4 trillió USD bevétel és közel 200 millió munkahely kiesést prognosztizáltak, melyből a

---

<sup>34</sup> A téma kifejtésének összefoglalása közlésre került a Controller Info c. tudományos folyóiratban. Pajrok A. (2022): A COVID-19 és ellensúlyozása érdekében hozott központi ágazati intézkedések hatásai a szállodaiparra – a magyar szállodaipari szereplők körében végzett empirikus vizsgálat eredménye. *Controller Info*, X. évf. 2. sz. pp. 13–19.

nemzetközi turizmus 2,4 trillió USD-al és 120 millió munkahellyel részesedik (ENSZ, UNWTO).

A nemzetközi tendenciával összhangban, Magyarországon a Covid-19 világjárvány többhullámos lefutása volt jellemző (március-június, illetve szeptember-december). Az év során a kormányzat részéről meghozott intézkedések és beutazási korlátozások bevezetése mellett a kereskedelmi szálláshelyek a szigorú biztonsági előírások betartásával csak korlátozottan üzemelhettek (többnyire üzleti, gazdasági vagy oktatási célból érkező vendégek fogadása valósulhatott meg). A veszélyhelyzet<sup>35</sup> időszakában turisztikai céllal kizárólag a visegrádi országok állampolgárai utazhattak be Magyarországra. Az előző évhez viszonyítva a hazai szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás bruttó hozzáadott értéke 32%-kal csökkent. A vendégek száma (5,2 millió fő) 60%-al, míg az általuk eltöltött kereskedelmi vendégéjszakák száma 58%-kal, a kereskedelmi szálláshelyek bevételei (128 Mrd forint) pedig 62%-kal maradtak el a bázisév adataitól. A hazai szállodaipar legnagyobb vesztesei a külföldi vendégforgalomra építő fővárosi szállodaegységek voltak (vendégforgalmuk 90%-át teszik ki a külföldi vendégek). A KSH adatai alapján a külföldiek által eltöltött vendégéjszakák száma 77,61%-al (12.844 millióról 2.875 millióra), a vidéki szállodák bázisát képező belföldi vendégéjszakák száma 39,42%-al (10.628 millióról 6.417 millióra) esett vissza a bázisévhez viszonyítva.

A folyamat eredménye, hogy a szállodák alapvető pénzügyi mutatószámai (RevPAR, TRevPAR, GOPPAR) globális viszonylatban zuhanást szenvedtek el.

### 11. táblázat: A szálloda pénzügyi indikátorainak alakulása a világ különböző régióiban (2019-2020 között)

Indikátorok alakulása régióként	RevPar			TRevPAR			GOPPAR		
	2019	2020	Változás (2020/2019)	2019	2020	Változás (2020/2019)	2019	2020	Változás (2020/2019)
Európa (€)	120,29	32,84	0,273	178,86	53,48	0,299	71,78	-0,71	-0,010
Amerika (US \$)	169,84	53,5	0,315	267,67	84,85	0,317	98,41	6,2	0,063
Közel-Kelet (US \$)	114,14	53,53	0,469	197,00	92,00	0,467	71,17	15,80	0,222
Ázsia és a Csendes- óceáni térség (US \$)	93,83	41,94	0,447	163,48	77,49	0,474	56,07	12,28	0,219

*Forrás: HotStats, KSH és a MSZÉSZ adatbázisa alapján*

<sup>35</sup> A 40/2020. (III.11.) Korm. rendeletben kihirdetett veszélyhelyzet.

A 11. táblázat adataiból kitűnik, hogy nemzetközi szinten a vizsgált pénzügyi indikátorok csökkenése leginkább az európai szállodák működésére volt jellemző. Az egy kiadható szobára eső árbevétel (RevPAR), illetve az egy kiadható szobára jutó teljes szállodai árbevétel (TRevPAR) több mint 70%-kal, míg az egy szobára jutó bruttó működési eredmény (GOPPAR) negatív értékkel zárt, azaz több mint 101%-al csökkent. Ezen negatív teljesítmény visszavezethető az európai országok által követett eltérő utazási korlátozásokra, szabályozásokra.

Még tisztább és árulkodóbb képet kapunk, ha a hazai szektor teljesítményét néhány szomszédos (kelet-közép-európai) ország adataival vetjük össze, illetve a hazai ágazat szerkezetének belső folyamatait is megvizsgáljuk (12. táblázat).

## **12. táblázat: A hazai és szomszédos országok szállodaiparának teljesítménye (2019-2020 között)**

Indikátorok alakulása némely kelet-közép-európai ország viszonylatában	NetRevPAR		
	2019	2020	Változás (2020/2019)
Ausztria (€)	83,86	26,5	0,316
Szlovákia (€)	53,76	18,6	0,346
Magyarország (€)	68,92	17,3	0,251
Lengyelország (€)	47,99	16,7	0,348
Csehország (€)	63,64	14	0,22

*Forrás: HotStats, KSH és a MSZÉSZ adatbázisa alapján*

A 12. táblázat rámutat, hogy Csehország (NetRevPAR mutató 78%-os csökkenése) után hazánk ágazatának szereplőit sújtotta (mutató átlagos értékének 74,9%-os csökkenése mellett) legmélyebben a járványhelyzet az egy kiadható szobára jutó nettó árbevétel tekintetében.

A rendszerváltástól a koronavírus megjelenéséig a hazai ágazat dinamikus növekedéséről beszélhetünk (13. táblázat). Ezen időszakban a szállodaipar prosperáló gazdasági teljesítményét csak a 2008-as gazdasági válság törte meg.

Magyarországon 2020. március 11-én kihirdetett veszélyhelyzet a szállodai vendégszám drasztikus csökkenését és szerkezeti átrendeződését váltotta ki. Országos szinten a szállodák napi vendég száma egy nap alatt 96,59%-al esett vissza (március 14-ei 431.181 főről 15.593 főre), majd a hónap végéig fokozatosan apadva érte el

mélypontját, az 1.665 főt. A külföldi-belföldi vendégek megoszlásában is hangsúlyeltolódás következett be a belföldiek javára (60-40% arány).<sup>36</sup>

### 13. táblázat: A hazai szállodaipar teljesítményének alakulása minőségi osztályonként (2014-2019 között)

Megnevezés/Év	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Vendégéjszakák száma (ezer)	18 457	19 416	20 969	22 376	23 108	23 338
Szállodai kapacitás (szoba)	53 568	53 633	55 181	55 591	55 934	56 578
- 5 csillag	2 212	2 004	1 579	1 565	1 088	1 090
- 4 csillag	19 222	19 713	21 358	21 572	13 480	16 085
- 3 csillag	8 604	8 628	8 930	8 378	7 856	8 452
- Nem minősített	23 389	23 108	23 111	23 641	32 469	29 824
Bruttó átlagár (HUF, augusztus)	16 301	17 475	18 356	20 082	20 789	22 431
Bruttó REVPAR (HUF, augusztus)	8 419	9 438	10 310	11 960	13 606	13 836
- 5 csillag	23 791	26 456	27 411	27 548	29 667	32 960
- 4 csillag	9 746	10 721	11 707	13 615	14 235	15 844
- 3 csillag	5 486	5 991	6 707	8 008	8 150	9 006

*Forrás: Saját szerkesztés a MSZÉSZ adatai alapján*

A hazai és a nemzetközi helyzet javulásával a veszélyhelyzet június 18-án szűnt meg, a kijárási korlátozások és a határzár feloldásával rövid időre ismét életre kelt a belföldi turizmus (14. táblázat).

### 14. táblázat: A hazai szállodaipar teljesítményének alakulása minőségi osztályonként (2020. január-augusztus)

Megnevezés/Időszak	2019. január- augusztus	2020. január- augusztus	index (%)
Vendégéjszakák száma (ezer)	15 950	7 551	47,30
Szállodai kapacitás (szoba)	61 925	52 746	85,20
- 5 csillag	1 090	921	84,50
- 4 csillag	14 278	15 268	106,90
- 3 csillag	9 133	7 469	81,80
- Nem minősített	35 391	27 452	77,60
Bruttó átlagár (HUF, augusztus)	24 760	24 587	99,30
Bruttó REVPAR (HUF, augusztus)	18 924	13 606	71,90
- 5 csillag	40 872	28 651	70,10
- 4 csillag	22 232	17 741	79,80
- 3 csillag	15 351	12 388	80,70

*Forrás: Saját szerkesztés a MSZÉSZ adatai alapján*

<sup>36</sup> 2020. márciusi vendégszám és foglaltsági adatok alakulásait a 17. és a 18. mellékletek tartalmazzák.

A vendégéjszakák a belföldi vendégek által keresett vidéki szálláshelyek foglaltságában és egyéb kiszolgáló egységek mutatóiban eredményezett pozitív változást. A külföldi turisták célpiacát jelentő fővárosi agglomeráció látogatottsága elenyésző mértéket öltött (KSH adatai alapján éves viszonylatban a realizált vendégéjszakák száma a 2019-es szint 22,6%-át érte el), így – főként a szállodaláncok egységei közül – többen döntöttek a zárva tartás mellett. A 2-2,5 hónapos üzemelést lehetővé tevő időszakot a járványhelyzet második hulláma szakította meg, amikor ismételten életbe léptek a korlátozó intézkedések és bevezetésre került a határzár.

A járványhelyzet belső piacot érintő legvésezebb önbeteljesítő gazdasági hatásainak enyhítésére a hazai kormány széleskörű, célirányos támogatásrendszert dolgozott ki és tett elérhetővé az érintettek számára. A már említett, 2017-ben indított Kisfaludy Turisztikai Fejlesztési Program mellett több, a szállodaipar megsegítése érdekében hozott intézkedés, beruházásösztönző, illetve munkaerő megtartó támogatásrendszer, valamint adó- és járulékfizetési kedvezményt vezetett be, melyek:

- Széchenyi Turisztikai Kártya Folyószámlahitelt – kedvezményes feltételrendszer mellett kínál az ágazatban érintett mikro- és KKV vállalkozások számára szabadon felhasználható, legfeljebb 250 millió Ft hitelkeretet (0%-os kamat- és 0 Ft kezelési- és bírálatidj mellett). A hitelkérelem alapja, hogy az igénylő 2019-es évi árbevételének legalább 30%-a a turizmusból származzon.
- Bevételekiesés kompenzálása – a Nemzeti Turisztikai Adatszolgáltató Központba (NTAK) regisztrált szálláshelyek esetében az állam megtéríti a szálláshelyszolgáltató részére az NTAK-ban 2020. november 8. napjáig regisztrált foglalások után számított nettó bevétel 80%-át.
- Bértámogatások – a gazdaságvédelmi akcióterv keretében létrehozott, maximum 3-6 hónapos futamidőre igényelhető bértámogatások (munkahelymegőrző, munkahelyteremtő, kutatás-fejlesztési és innovációs bértámogatás) mögött az ágazat munkahelymegtartó erejének erősítő szándéka búvik meg. Becslések szerint nemzetgazdasági viszonylatban a különböző konstrukciók több mint 280 000 munkavállaló számára nyújtott védelmet. A szállodai szolgáltatók (hotelüzemeltetők) számára a munkahelymegőrző bértámogatások 2020 decemberétől váltak elérhetővé, a bruttó bér 50%-ának mértékéig.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> 571/2020. (XII.9.) Korm. rendelet.

- Beruházásösztönzés – a gazdaság élénkítés jegyében a költségvetésből 500 milliárd forint összegű beruházásösztönző keret vált elérhetővé.
- Hitelszerződési moratórium – a vállalkozások 2020. március 18-ig aláírt hitelszerződéseik tekintetében a tárgyév végéig hiteltörlesztési moratóriumban részesülhettek. A hiteltörlesztési moratórium kormányrendeletének hatályát a járványhelyzet által előidézett veszélyhelyzet fennállásáig, de 2021. szeptember 30-ig meghosszabbították.
- Idegenforgalmi adó megfizetési kötelezettségének mentessége – a kereskedelmi szálláshely-szolgáltató mentesült az eltöltött vendégéjszaka után megállapítandó idegenforgalmi adó megfizetésének a kötelezettsége alól.<sup>38</sup>
- Munkáltatók közteherfizetési kötelezettségének mentessége – a turizmusban és hasonló súlyos gondokkal küzdő szektorokban, 2020. június 30-ig elengedték a munkáltatók közteherfizetési kötelezettségét<sup>39</sup>, illetve turizmusfejlesztési hozzájárulás megállapítását, bevallását és megfizetését.<sup>40</sup>
- Korlátozták a nem lakás célú helyiségbérleti szerződések felmondásának és bérleti díj növelésének a lehetőségét.<sup>41</sup>
- Csökkent az elvitel vagy házhoz szállítás ÁFA kulcsának mértéke – a védelmi intézkedés hatályának időtartama végéig, az elvitelre vagy házhoz szállítással értékesített étel- és italforgalom vonatkozásában az áfa mértékét 5 százalékkára csökkentették.
- Eltörlésre kerül a SZÉP-kártyára utalt béren kívüli juttatás után a szociális hozzájárulási adó fizetése, valamint megemelték a juttatás felső határát.<sup>42</sup>

<sup>38</sup> 140/2020. (IV.21) Korm. rendelet, 2020. április 26-i hatálybalépéssel. A 2021. január 1-től a rendelet időbeli hatálya a vészhelyzet fennállásáig él.

<sup>39</sup> A kormányrendelet (47/2020. (III. 18.) Korm. rendelet) értelmében az ágazatban működő gazdasági egységekben a 2020. március-június hónapokra a vonatkozóan a foglalkoztató mentesül a munkavállaló után a munkabérral összefüggésben fizetendő közterhek megfizetése alól, míg a munkavállaló munkabérére terhelő járulékok közül kizárólag a természetbeni egészségbiztosítási járulékfizetési kötelezettség áll fenn, melynek összege nem haladhatja meg az egészségügyi szolgáltatási járulék havi összegét, azaz a 7.710 Ft-ot. Továbbá ugyan ezen időszak vonatkozásában a TEÁOR besorolás szerinti bizonyos főtevékenységet (pl. vendéglátás, szálláshely-szolgáltatás) végzők (61/2020. (III. 23.) Korm. rendelet) mentesülnek a szociális hozzájárulási adó és szakképzési hozzájárulás megfizetésének a kötelezettsége alól.

<sup>40</sup> 47/2020. (III. 18.) Korm. rendelet, 2021. január 1-től a rendelet időbeli hatálya a vészhelyzet fennállásáig él.

<sup>41</sup> 47/2020. (III.18), illetve 186/2020. (V.6) Korm. rendeletek.

<sup>42</sup> A 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet 3-4. §-ai, illetve a 2020. évi LVIII. törvény 40. §-a alapján a munkáltatókat érintő adófizetési kedvezmény 2020. április 22.-2020. december 31. közötti időszakot érintette. A juttatás felső határa a versenyszférában 450.000 Ft-ról 800.000 Ft-ra, míg a közszférában 200.000 Ft-ról 400.000 Ft-ra változott. [https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Valtoznak\\_a\\_Szechenyi20200722.html](https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Valtoznak_a_Szechenyi20200722.html) (online: 2021. 04. 04.)



A járványhelyzet megjelenése a nemzetközi tendenciával összhangban megtörte a hazai turizmus, azon belül is a szálláshely-szolgáltatók dinamikus teljesítményének, gazdálkodásának ütemét. A pandémia okozta ágazati visszaesés korlátozása érdekében a hazai kormányzat számos, az ágazati szereplők gazdálkodását elősegítő intézkedés bevezetése mellett döntött. A kormányzat ellensúly célzatú intézkedései azonban időbeni késéssel éreztetik csak hatásaikat az ágazat szereplőinek gazdálkodásában.

## 5. A PRIMER KUTATÁS MÓDSZERTANA ÉS HIPOTÉZISEK

Jelen fejezetben kerülnek megfogalmazásra a vizsgálandó hipotézisek. Ezt követően kerül meghatározásra az empirikus kutatás módszertana.

### 5.1. Igazolandó hipotézisek

A tanulmány a hazai szállodaipar szereplőinek körében vizsgálja a korszerű költségszámítás eljárásainak teljesítményre és piaci megítélésére gyakorolt hatását. Ennek jelzése nem kerül a hipotéziseknél külön kiemelésre, ettől függetlenül az értelmezésükre ebben a körben kerül sor.

A 4. fejezetben bemutatott szekunder kutatás igazolta, hogy a magyar szállodaipar tekintetében ennek a témának a vizsgálatára még ezt megelőzően nem került sor. A kutatás elméleti háttérét ezért a nemzetközi szakirodalmi kutatások képezik. Erről a 4. fejezetben átfogó képet nyújtottam és ez alapján fogalmaztam meg a magyar szállodaiparhoz kapcsolódóan vizsgálandó hipotéziseimet. Azt feltételezem, hogy a hazai szállodaiparban a korszerű, stratégiai költségszámítási eljárás alkalmazása hozzájárul a pontosabb, teljesebb információk előállításához, így többek között a termékek, szolgáltatások önköltségéről, a különböző tevékenységek és folyamatok, felelősségi körök (szegmensek vagy részlegek) költségeiről pontosabb információt szolgáltat. Ebből kiindulva az alábbi részletes hipotéziseket fogalmazom meg.

A szekunder kutatások rámutattak, hogy a hazai szállodaipar fejlődésére meghatározó befolyással volt a nemzetközi szállodaláncok tevékenysége (pl. Michalkó–Vizi, 2001; Juhász, 2012; Juhász, 2015). A magyarországi szállodaipar fejlődésében meghatározó szerepet játszottak a külföldi tőkeberuházások, nemzetközi szállodaláncok (pl. Hilton, Intercontinental). A magas tőkeerővel rendelkező szállodalánc márkanevek nemzetközi térhódításai gerjesztették a turizmus sztenderd kínálati portfóliójának globális előretörését (Michalkó–Vizi, 2001). A globalizációs, deregulációs folyamatok, az ágazat nemzetközi működési környezetében bekövetkezett változások hatást gyakoroltak a hazai szállodaiparra. Az első hipotézis szerint a stratégiai költségszámítási módszertan alkalmazását hazánkban is a nemzetközi, globális ágazati térben megjelenő tényezők befolyásolják.

Claver-Cortés et al. (2007) kutatásainak empirikus eredményére alapozva a szállodák kapacitásszintjének növelése kapcsolatba hozható a piaci eredményesség magasabb fokával, vagyis a vállalat mérete összefügg a Porter-féle költségvezérelt stratégia követésének gyakorlatával.

A nemzetközi szakirodalmi kutatások számoltak be a széles kínálati portfólióval bíró szállodalánc tagságban rejlő lehetőségekről (Tse–Olsen, 1988; Claver-Cortés et al., 2007). A külföldi primer kutatások eredményeként a hálózatosodás, valamint a szállodalánckra jellemző nemzetközi dimenzió növelte az egyedi szolgáltatások nyújtására vonatkozó lehetőségeket, így körükben jellemzően a megkülönböztetésre alapozott stratégia dominált.

A turisztikailag forgalmas, kitüntetett földrajzi helyen üzemelő szállodaegységek által tapasztalt intenzív versenyhelyzet a vezetők figyelmét inkább a megkülönböztetés és minőségre alapozott versenystratégiák alkalmazása irányába terelte (Dev–Olsen, 1989; Köseoglu et al., 2013).

A szakirodalmi áttekintés ráirányította a figyelmet, hogy a szállodák magasabb minőségi kategóriába sorolása kapcsolatba hozható a piaci eredményesség magasabb fokával, vagyis a minőségi kategória összefügg a Porter-féle megkülönböztetésre alapozott versenystratégia követésének gyakorlatával (pl. Claver-Cortés et al., 2007; Bordean et al., 2010). Hasonló megállapítást tett Bordean et al. (2010) az alacsony minőségi osztályba sorolás és az átfogó költségvezérelt versenystratégia követése között.

Az első hipotézis arra irányul, hogy a stratégiai költségszámítási módszertan alkalmazását hazánkban is a nemzetközi, globális ágazati térben megjelenő tényezők befolyásolják. A fentiek tükrében az első hipotézis:

*H<sub>1</sub>: Kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői számvitel módszertan alkalmazása és a szállodaegységek székhelye, minőségi kategóriája, szobakapacitása, státusza, valamint a külföldi tőke részaránya között*

A szállodaipar nemzetközi szaktekintélyei a stratégia sajátos megfogalmazásával élnek, álláspontjuk szerint a stratégia az „összefonódás elv”-e révén biztosítja a vállalat külső és belső környezeti összhangját (Tse–Olsen, 1988; Dev–Olsen, 1989; Chathoth–Olsen, 2005; Olsen et al., 2008; Köseoglu et al., 2013). A stratégiai szemlélet érvényre kerüléséhez a vállalkozás részéről szükséges a rendelkezésre álló vállalati erőforrások felhasználására irányuló tervek elkészítése, majd a tervek megvalósításának nyomon

követése (terv-tény összevetése), szükség esetén beavatkozás a folyamatokba. Azaz felértékelődik – különösen a válságok idején – a hatékony költséggazdálkodás szerepe (Belak, 2011, Beke, 2012). A stratégiai számviteli eljárások költségekről vallott proaktív szemlélete – mint a költséggazdálkodás input tényezője – elősegíti a gazdasági környezethez való alkalmazkodás folyamatát, azaz támogatja a hosszú távú versenyképesség elérését (Simmonds, 1981; Sevim–Korkmaz, 2014; Arbelo et al., 2017). Ennek tükrében a második hipotézis:

H<sub>2</sub>: *A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása elősegíti a belső erőforrásfelhasználás révén a szálloda változó külső gazdasági körülményekhez való alkalmazkodását, azaz hosszú távon a túléléshez, üzleti sikerének és versenyképességének növeléséhez vezet*

A közgazdaságtan főáramának képviselői hangsúlyozzák a stratégiai vezetői számvitel eljárások összekapcsolását a vállalati versenystratégiával (pl. Afonina, 2015). Hasonló véleményt fogalmaznak meg az ágazati szakemberek is a fogyasztó orientált szemléletre alapozva (pl. McManus, 2013; Turner et al., 2017). A hagyományos eljárásokkal szemben megfogalmazott észrevételek kiindulási pontja annak rövid távú szemlélete, vagyis a különböző részlegek eredményességét, a vállalati erőforrások allokációját a részlegvezetők alkuerejétől teszik függővé (pl. Perišić–Janković, 2006; Beke, 2012). Feltételezhető ezek alapján, hogy az eltérő vezetői számviteli módszertant követő szállodaegységek eltérő választ fogalmaznak meg a versenystratégiákkal kapcsolatban. Ezért a következő hipotézis az eltérő módszertant követők stratégiai szemléletére utal:

H<sub>3</sub>: *A különböző költségszámítási módszertant alkalmazó (hagyományos, stratégiai) szállodaegységek eltérően vélekednek a versenystratégiákról*

A szállodaipar nemzetközi szakirodalmának empirikus tanulmányai igazolták, hogy a vállalkozások hosszú távú teljesítménye jellemzően az értékadditív pénzügyi mutatókhoz (EVA, MVA) köthető (Kim, 2006; Lee–Kim, 2009). Ugyanakkor a permanens teljesítmény szempontjából nem vetik el a megtérülési indikátorok (ROA, ROE), mint hagyományos pénzügyi mutatószámok alkalmazásának indokoltságát. Az ágazatból merített irodalmi források (Setiawan, 2016; Turner et al, 2017; Alvarez et al., 2021) szignifikáns kapcsolatot tártak fel a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazói és

a pénzügyi indikátorok között. A vizsgált tényezők között igazolt kapcsolat hosszabb időtávot felkaroló elemzése során megerősítésre került (Pavlatos, 2018). Így a tanulmány következő megfogalmazott hipotézise:

H<sub>4</sub>: *Kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorérték között*

Az ágazat sajátosságaiból adódóan a szakirodalmi források nagyobb jelentőséget tulajdonítanak a teljesítmény megítélésénél a nem pénzügyi mutatóknak (Ivankovič–Jerman, 2010; Stanišić et al., 2018). A szakemberek többsége a nem pénzügyi mutatók köréből a vevői elégedettség értékteremtő szerepét hangsúlyozzák (pl. Kotane–Kuzmina–Merlino, 2011). Az ágazat empirikus kutatásai (Setiawan, 2016; Turner et al., 2017; Alvarez et al., 2021) statisztikailag szignifikáns kapcsolatot tártak fel a korszerű eljárások alkalmazása és a nem pénzügyi teljesítménymutatók között. Ebből kiindulva kerül megfogalmazásra a következő hipotézis:

H<sub>5</sub>: *Kapcsolat feltételezhető a szállodaegységek stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorérték elérése között*

A szállodaipari fókuszú nemzetközi szekunder kutatások eredményei arra engednek következtetni, hogy a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazásának létjogosultságát a vállalkozásokat körülvevő változó és bizonytalan üzleti környezet indokolja (Urquidi–Ripoll, 2013; Gomes et al., 2013; Pavlatos, 2015; Pavlatos, 2018). A stratégiai vezetői számvitel eljárásainak alkalmazása a döntéshozók számára a bizonytalanság mérséklése, valamint a részletesebb és pontosabb információk miatt fontos. Ezek alapján kerül megfogalmazásra egy újabb hipotézis, amelyhez két alhipotézis kapcsolódik.

H<sub>6</sub>: *A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazó szállodaegységek sikeresebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz*

H<sub>6A</sub>: *A szállodaegységeknél a válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik*

H<sub>6B</sub>: *A szállodaegységeknél válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik*

## **5.2. Alkalmazott módszertan**

A kutatást a szakirodalmi áttekintés alapozta meg, a kutatási téma evolúcióját jellemzően külföldi szakemberek gondolata, empirikus vizsgálata formálta, azonban a teljesség érdekében nem volt megkerülhető a hazai szakirodalom tanulmányozása sem, mely segítségül szolgált a témakör eddigi kutatási eredményeinek, megállapításainak és gyakorlati térnyerésének a feltárásához. A szekunder kutatás eredményeire támaszkodva valósulhatott meg a hazai helyzet tényfeltárása a kérdőíves lekérdezés segítségével.

A primer kutatás – a Magyarország területén üzemelő szállodaipar vállalkozásainak empirikus kutatása – lehetőséget biztosít az elméleti kutatás során megfogalmazott alapvető megállapítások, hipotézisek alátámasztására vagy elvetésére, valamint a szállodaipar sajátos helyzetének és kölcsönkapcsolatainak vizsgálatára. Az empirikus kutatás a hazai szállodaipar szereplői körében a korszerű költségszámítási módszertanok alkalmazásának gyakorlatára irányult. Ugyanakkor a felmérés tükrében a tanulmány a hazai szállodák által alkalmazott korszerű költségszámítási módszertanok elemzését, alkalmazásainak feltételeit, illetve a versenyképességre és az eredményességre gyakorolt hatásait is vizsgálata. Ennek megfelelően összetett, logikai szempontból két fejezetre bontható kérdőív kidolgozására került sor (15. táblázat). A kutatás során alkalmazott kérdőív teljes terjedelmét a 19. melléklet tartalmazza.

A kérdőív a szállodák beazonosítása során szakmailag elkülöníthető, tematikus felosztást követ, azzal a mögöttes céllal, hogy a hazai szállodaipar költséggazdálkodásának helyzetéről részben tényfeltáró, részben a következtetések megfogalmazására is alkalmas leíró, illetve lehetőség szerint ok-okozati kutatások támogatásának a szolgálatában álljon. Mivel a vizsgált kérdéskör nem széleskörűen feltárt, így a jobb és mélyebb megértés érdekében elengedhetetlen a hazai ágazati

szereplők költséggazdálkodásának, költség számítási gyakorlatának, sajátosságainak megismerése, bemutatása.

### 15. táblázat: Az empirikus kutatás kérdőívének felépítése

Rész	Tartalom	Leírás
I.	Szállodaegység paramétereinek azonosítása	Az USALI alapján rendszerezett paraméterek lekérdezése (pl. kapacitás, minősítés, függőségi viszony, külföldi tőke aránya, székhely)
II.	Költségszámvitel gyakorlata	A költséginformációk szerepe
	Versenyképességi tényezők	Alkalmazott versenystratégiák (megkülönböztető, költségvezérelt, minőségre alapozott)
	Költségszámítás módszertana	Hagyományos vs. korszerű eljárások alkalmazásának köre
	Önköltség számítás gyakorlata	Önköltség számítás, általános költségek allokációja, vetítési alapok
	Költségkövetés, -monitoring	Költségek feletti ellenőrzés gyakorlata, költséggazdálkodás

*Forrás: saját szerkesztés*

A kérdőív 10 kérdést tartalmazó I. részében a felmérésben résztvevő szálláshelyszolgáltatók azonosítására került sor. Az alkalmazott csoportosítási ismérvek, paraméterek az USALI 9. kiadásában meghatározott iránymutatásokat (skálák, határértékek) követték.

A kérdőív II. része szakmailag 5 szempont szerint bontva kérdezett rá a hazai szállodaipar szereplői által alkalmazott számviteli eljárások és a követett versenyprioritások gyakorlatára, illetve a költséginformációk döntéshozatalban betöltött szerepére. A kérdőív második részében, az elkülönített rész csoportokban összesen 44 kérdés került megfogalmazásra. A kérdőív egy része (29 db kérdés) a résztvevők véleményét 5 fokozatú Likert-skálán mérte, míg a felmérés zárt kérdései lehetőséget biztosítottak valamely tényező mentén a résztvevők által közölt válaszok csoportosítására. A felmérés kérdéseinek összeállításánál a szekunder kutatás során feltártakra, valamint a hazai és nemzetközi tanulmányok empirikus kutatásai során megfogalmazott kérdésekre támaszkodtam (pl. Ansari et al., 1997; Noone–Griffin, 1999; Agus et al., 2000; Peršić–Janković, 2006; Pavlatos–Paggios, 2007; Pavlatos–Paggios, 2009a; Pavlatos–Paggios, 2009b; Ivankovič–Jerman, 2010; Gomes et al, 2011; Beke, 2012; Vasile–Croiteru, 2013).

A kérdőív a kiküldés előtt szűk körben (5 résztvevő) tesztelésre került, majd a visszajelzések alapján alakult ki végső formája, ami végül az alapsokaság tagjai számára elérhetővé vált. A kérdőív kiküldéséhez és kitöltéséhez kapcsolódó információk a 6. fejezetben találhatóak meg.

A kérdőívre adott válaszok a Microsoft Excel táblázatkezelőben kerültek rögzítésre és tárolásra, majd az IBM SPSS (*Statistical Package for the Social Science*) 23 verziójú programcsomag segítségével valósult meg a statisztikai elemzés. Az adatok elemzése a leíró statisztika eszköztárával (abszolút és relatív változások, középérték számítás, abszolút és relatív szórás), a nem parametrikus változók vizsgálatára alkalmas statisztikai eljárások (Pearson-féle khi-négyzet próba), valamint paraméteres próbák (varianciaelemzés – ANNOVA) alkalmazásával történt.

A minta jellemzői, tényezői szerinti normális eloszlás vizsgálatához a Skewness és Kurtosis mutatók, azaz a ferdeség és csúcosság mutatóit használtam. Amennyiben a minta normális eloszlást követ, akkor a mutatók értéke 0. Amennyiben a minta statisztikai vizsgálata során a tényezők mentén az értékek rendre -2 és +2 közötti értéket vesznek fel, akkor az elfogadható, azaz a minta alkalmas a statisztikai „vizsgálatra” és a következtetések megfogalmazására.

A vizsgálatba vont tényezők közötti kapcsolat ellenőrzésénél, azaz a 3. tényező meglétének ellenőrzéséhez a binomiális lineáris regresszió statisztikát hívtam segítségül.

A megfogalmazott, kiinduló nullhipotézisek ellenőrzése a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók, illetve nem alkalmazók közötti különbségek, eltérések feltárására irányult. Azaz az empirikus kutatás a korszerű eljárást alkalmazók – minőségi ismérv – részcsoporthoz való tartozás és – a kutatás céljának függvényében – egy másik minőségi/mennyiségi változó közötti kapcsolat elemzésére, vizsgálatára irányult.

A minőségi és a nominális változók páronkénti összevetésénél a varianciaelemzés (ANOVA) módszertanát alkalmazom. A kapcsolat szignifikáns jellegének megállapítása 5%-os szignifikanciaszinten az F-próba értékének alkalmazása révén valósul meg.

A két nominális változó közötti kapcsolat meglétének vagy hiányának vizsgálatára a keresztábra-elemzést alkalmazom. A változók közötti összefüggések megállapítása 5%-os szignifikanciaszint melletti Pearson-féle khi-négyzet statisztika értékein alapul. A keresztábra-elemzésnél a változók közötti kapcsolatok szorosságának vizsgálata a Cramer-féle V asszociációs együttható alkalmazásával valósul meg. Az együttható 0,2 érték alatt gyenge, 0,2 és 0,6 között mérsékelt, míg a 0,6 felett a tényezők között erős asszociációs kapcsolatot jelez.



## 6. AZ EMPIRIKUS KUTATÁS EREDMÉNYEI

A hazai szállodaipar szereplői körében végzett primer kutatás célja az ágazatban érintett menedzsment által alkalmazott költséggazdálkodás gyakorlatának feltérképezése, melyből következtetések vonhatók le az iparág által alkalmazott költségszámvitel fejlettségének a fokára. A kutatás kitüntetett szerepet szánt a stratégiai szemlélet feltárására, így a versenyképesség, az alkalmazott versenyprioritások, a versenystratégia és a költségek közötti kapcsolat szorosságának a vizsgálatára. A feltáró kutatás alapját kérdőíves felmérés képezte, melynek alapsokaságát a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodák jelentették.

A felmérés lebonyolítására két eltérő időperiódusban került sor. Az első a 2015. március-július időszakot karolta fel, amikor a MSZÉSZ 2015. évi régióülésein, a helyszínen tölthették ki a megjelent tagsággal rendelkezők a papíralapú kérdőívet. A felmérés ezen szakaszában a 390 elemű alapsokaságból (MSZÉSZ tagsága) 51 különböző szálloda (13,08%) vett részt.

Az adatgyűjtés második időperiódusában a személyes megkeresés mellett, a kérdőív online felületen való elhelyezése is hozzájárult, hogy az időközben már 398 taggal bíró szervezettől további 23 egység vegyen részt az országos szintű felmérésben, melyre 2016. augusztusa és decembere között került sor.

A zárt kérdéssort tartalmazó kérdőív lehetőséget biztosított arra, hogy a felmérésben résztvevők egyéni válasza, alkalmazott módszertana is felmérésre kerüljön. A felmérés szakmai felügyeletét egyrészt a primer kutatás személyes lefolytatása, másrészt az e-mail és telefonos elérhetőség megadása biztosította.

Az empirikus eredmények kiértékelése, így összesen 74 válaszadó (18,59%) adatközlésén alapul, mely mintabeli sokaság részaránya az összes működő szálloda viszonylatában is jelentős (nem kizárólag MSZÉSZ tagsággal rendelkezőkhöz mérten), azaz 7,82%-ot képvisel.<sup>43</sup> A felmérés azért irányult a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodák körére, mivel ők jelentik az ágazat leginkább véleményformáló és befolyásoló képességgel bíró szereplőit. Tehát a mintabeli sokaság ténylegesen egy minőségi statisztikaként értelmezhető.

A felmérés két eltérő időszávjában született válaszok összevont kiértékelése megvalósítható, mivel a két minta eredményeiben jelentősebb eltérés nem tapasztalható,

---

<sup>43</sup> A KSH adatszolgáltatása alapján 2017. januárban működő szállodák száma Magyarországon 946 db volt.

valamint a hazai gazdasági és jogszabályi környezetben, illetve a szektor teljesítményében sem történt jelentősebb változás a 2015-ös és a 2016-os évek viszonylatában. Összességében elmondható, hogy a hazai gazdaság ágazati fejlődésében, tendenciájában, gazdasági jogi szabályozási környezetében nem történt olyan esemény, jelenség, mely kihatna az összevethetőség, a válaszok közös feldolgozásának, az eredmény kiértékelésének, illetve az érdemi következtetések levonhatóságára.

A primer kutatás a szállodaipar hazai költségszámvitel érettségének fokát, illetve az alkalmazott (elsősorban korszerű) költségelszámolási módszertan feltárását tűzi ki célul, míg az alkalmazott eljárás működésre, eredményességre és versenyképességre gyakorolt hatásának vizsgálatára és elemzésére a felmérést követő időszak áll rendelkezésre. Az ágazat által alkalmazott módszertan igazolásához, a működési adatok merítési bázisát az iparági szereplők számviteli törvény szerinti követelmények alapján elkészített és közzétett számviteli beszámoló képezi. A dolgozat empirikus elemzésének lezárásáig elérhető számviteli beszámolók körét a 2016–2020-as naptári években lezárt üzleti évekről készített beszámolók jelentették. A beszámolók lekérdezése az Igazságügyi Minisztérium Céginformációs és az Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálatának Elektronikus Beszámoló honlapján található elektronikus beszámolók révén valósulhatott meg.

A vizsgált periódus markánsan két eltérő üzleti környezettel jellemezhető időszakra osztható: a 2016-tól 2019-ig tartó évek azonosíthatóak az ágazat konjunktúra időszakával, míg a 2020-as év gazdasági környezetét a globális méreteket öltő koronavírus járvány határozta meg.

### **6.1. A válaszadók jellemzői**

A két eltérő időperiódusban a kérdőívet kitöltők száma összesen 74 egységet számlál. A kérdőív első része szolgált a felmérésben résztvevők azonosítására. Mielőtt a szerkezeti jellemzők bemutatására rátérnénk, érdemes megvizsgálni a kérdőívet kitöltők beosztását.

A kérdőívet kitöltők pozícióját (16. táblázat) elemezve megállapítható, hogy a válaszadók (válaszadási arány: 93,24%) közül a szállodavezetők, a különböző részlegek vezetői és az ügyvezető igazgatók dominálnak (58%), akiket a funkcionális osztályvezetők (23,2%), illetve a könyvelők, tulajdonosok és egyéb beosztásban lévők követnek (18,8%).

A felmérés kérdéseire adott válaszok minőségi jellemzését mutatja, hogy azt a hazai iparág legszélesebb és legmélyebb rálátással rendelkező egység vagy részleg-, funkcióvezetők (81,2%) foglalmazták meg.

### 16. táblázat: A kérdőívet kitöltők pozíciója

A kérdőívet kitöltő pozíciója	Gyakoriság (db)	Megoszlás (%)	Kumulált megoszlás (%)
Szállodavezető	29	42,0	42,0
Részlegvezető	2	2,9	44,9
Ügyvezető igazgató	9	13,0	58,0
Értékesítési vezető	11	15,9	73,9
Gazdasági vezető	5	7,2	81,2
Könyvelő	2	2,9	84,1
Tulajdonos	3	4,3	88,4
Egyéb	8	11,6	100,0
<b>Összesen</b>	<b>69</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

A válaszadók státuszát elemezve megállapítható, hogy azok túlnyomó részben független (64,86%-ban) kereskedelmi szálláshely-szolgáltató egységek (17. táblázat). A szállodalánc tagsággal rendelkezők (33,78%-os részarány) körében meghatározó a belföldi szállodalánc tagjainak a részaránya (27,03%).

### 17. táblázat: A mintabeli sokaság státuszának megoszlása

Státusz	Szálloda egység (db)	Megoszlás (%)
Független	48	64,9
Szállodalánc része	25	33,8
- Belföldi	20	27,0
- Külföldi	5	6,8
Egyéb	1	1,4
<b>Összesen</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

A szállodaláncok tagszállodákhoz való kapcsolódási formái igen változatos képet mutatnak. A tulajdonlás mellett megjelennek a nemzetközi üzletvitelben bevált üzemeltetési formák, melyek lehetnek:

- bérleti és lízing szerződés – a szerződés keretében a tulajdonos átadja az egység üzemeltetésének jogát a szállodaláncnak;
- névhasználati (franchise) szerződés – a szállodalánc díj ellenében átengedi a márkanév használatát és ellenőrzi a sztenderdek betartását, illetve

- irányítási (management) szerződés – a tulajdonos (vagy egyéb üzemeltető) működteti a szállodát, a szállodalánc pedig saját szakembereivel, csapatával biztosítja a sztenderdek betartását és a nyereségességet.

Az elmúlt években bizonyos fokú átrendeződés tapasztalható a hazai piac érintett egységeinek kapcsolódási szerkezetében. Új egységek bevonása vagy szerződésmódosítás esetén a jogviszony rendezésének alkalmazott gyakorlatként egyre inkább a management szerződések jelennek meg. A szállodaláncok profiltisztítás jegyében, a tagszállodák felletti irányítás hatékonyságának növelése érdekében különálló gazdasági (irányítási) egységet, hazai leányvállalatot hoznak létre (pl. 2018-ban az Accor által megalapított leányvállalat).

A működés sajátosságának függvényében a szálloda egységeinek tulajdonosi és üzemeltetési jogköreire részben az elkülönülés jellemző (11 entitás, azaz 14,86% esetében merül fel).

A felmérésben a szállodák területi megoszlásának kezelésénél az MSZÉSZ-től eltérően, az EU által használatos NUTS II (*Nomenclature of Territorial Units for Statistics*) régiók szerinti felosztását alkalmazom. A mintabeli sokaság területi megoszlása vonatkozásában, néhány régió (Dél-Alföld, Dél-Dunántúl, Észak-Alföld) kivételével követi az alapsokaság megoszlását, a dél-dunántúli és a dél-alföldi régiók felül-, míg az észak-alföldi régió alulreprezentált.

Az alapsokaság (MSZÉSZ tagsági jogviszonnal rendelkezők) belső szerkezetének vizsgálata alapján elmondható, hogy a felmérés időperiódusai között 61 szálloda szerzett újonnan tagsági jogviszonyt, eközben 57 tag távozott. A tagok közül két szálloda átalakulás vagy összeolvadás révén névváltoztatáson esett át, illetve nyolc újonnan létesült szálloda jelent meg a szövetségnél.

A mintabeli sokaság összetételében a változások alapjaiban négy olyan szálloda egységet érintett, amelyek az első felmérés időintervallumában a kérdőívet kitöltötték, azonban a második felmérés idején már nem rendelkeztek tagsági jogviszonnal (ez a válaszadók 5,4%-a, ami az alábbi régiók 1-1 egységét érintette: Dél-Alföld, Dél-Dunántúl, Közép-Magyarország, Észak-Alföld). Az újonnan üzembe helyezett szállodák köréből egy egység vett részt a felmérésben (mintabeli sokaság 1,35%-a).

**18. táblázat: Az MSZÉSZ tagsággal bíró szállodák és a felmérésben résztvevő egységek területi megoszlása és minősítése (2017. január)**

Régió	Minősítés	Mintabeli sokaság		Alapsokaság	
		Mintaszám	Arány	Elemzszám	Arány
Dél-Alföld	Nem minősített*	1	1,35	2	0,5
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	0	0,00
	3 csillag	5	6,76	13	3,27
	4 csillag	4	5,41	17	4,27
	5 csillag	0	0,00	0	0,00
	<b>Összesen</b>		<b>10</b>	<b>13,51</b>	<b>32</b>
Dél-Dunántúl	Nem minősített*	1	1,35	2	0,50
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	1	0,25
	3 csillag	5	6,76	21	5,28
	4 csillag	8	10,81	17	4,27
	5 csillag	0	0,00	1	0,25
	<b>Összesen</b>		<b>14</b>	<b>18,92</b>	<b>42</b>
Észak-Alföld	Nem minősített	0	0,00	5	1,26
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	6	1,51
	3 csillag	2	2,70	15	3,77
	4 csillag	1	1,35	13	3,27
	5 csillag	0	0,00	1	0,25
	<b>Összesen</b>		<b>3</b>	<b>4,05</b>	<b>40</b>
Észak-Magyarország	Nem minősített	0	0,00	3	0,75
	1 csillag	0	0,00	1	0,25
	2 csillag	0	0,00	2	0,50
	3 csillag*	3	4,05	12	3,02
	4 csillag	5	6,76	23	5,78
	5 csillag	0	0,00	1	0,25
	<b>Összesen</b>		<b>8</b>	<b>10,81</b>	<b>42</b>
Közép-Dunántúl	Nem minősített	0	0,00	2	0,50
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	2	0,50
	3 csillag	5	6,76	15	3,77
	4 csillag	1	1,35	18	4,52
	5 csillag	0	0,00	0	0,00
	<b>Összesen</b>		<b>6</b>	<b>8,11</b>	<b>37</b>
Közép-Magyarország	Nem minősített*	1	0,35	2	0,50
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	0	0,00
	3 csillag	7	9,46	43	10,80
	4 csillag	12	16,22	77	19,35
	5 csillag	4	5,41	17	4,27
	<b>Összesen</b>		<b>24</b>	<b>32,48</b>	<b>139</b>
Nyugat-Dunántúl	Nem minősített	0	0,00	1	0,25
	1 csillag	0	0,00	0	0,00
	2 csillag	0	0,00	1	0,25
	3 csillag	5	6,76	31	7,79
	4 csillag	3	4,05	31	7,79
	5 csillag	1	1,35	2	0,50
	<b>Összesen</b>		<b>9</b>	<b>12,16</b>	<b>66</b>
<b>Mindösszesen</b>		<b>74</b>	<b>100,00</b>	<b>398</b>	<b>100,00</b>

Megjegyzés:

\* Az adott minősítésű csoport 1 egysége a második felmérés időintervalluma során nem rendelkezik tagsági jogvisztonnyal

Forrás: Saját szerkesztés a MSZÉSZ és saját felmérés alapján

A szervezeti forma tekintetében a korlátolt felelősségű társaság (kft.) dominál, mind az üzemeltetők (48 db, azaz 64,86%), mind a tulajdonosok (42 db, azaz 56,76%) körében, amit a zrt. (20 db, azaz 27,03%, illetve 15 db, azaz 20,27%) követ, ugyanakkor fellelhető még nyrt. (tulajdonosként 3 db, azaz 4,05%), valamint bt. (2-2 db, azaz 2,7-2,7%) és egyéni vállalkozó (2-2 db, azaz 2,7-2,7%), de állami fenntartásúak is megjelentek.

### 19. táblázat: A mintabeli sokaság főtevékenységének TEÁOR szerinti megoszlása

TEÁOR besorolás		Egység (db)
Szálláshely- szolgáltatás, vendéglátás	5510	56
	5590	1
	6810	6
	9604	1
	<b>Összesen</b>	<b>64</b>
Egyéb	0111	1
	1102	1
	4120	1
	4730	1
	8010	1
	8413	1
	9319	1
	<b>Összesen</b>	<b>7</b>

*Forrás: Saját szerkesztés a számviteli beszámolók alapján*

A felmérésben részt vett egységek számviteli beszámolóiból kitűnik, hogy az üzemeltetők tevékenységi köre igen változatos.<sup>44</sup> A beszámoló kiegészítő mellékletében főtevékenységként szállodai szolgáltatást (TEÁOR: 5510) 56 egység (75,67%) jelölt meg, míg 6 esetben saját tulajdonú, bérelt ingatlan üzemeltetése (TEÁOR: 6810) szerepel, illetve a fizikai közérzetet javító szolgáltatás (TEÁOR: 9604), egyéb szálláshelyszolgáltatás (TEÁOR: 5590), üzleti élet szabályozása, hatékonyságának növelése (TEÁOR: 8413), de fellelhető a szőlőbor-termelés (TEÁOR: 1102), gépjárműüzemanyag kiskereskedelem (TEÁOR: 4730), építőipar (TEÁOR: 4120), személybiztonsági (TEÁOR: 8010) tevékenység. Tágabb értelmezésben a klasszikus

<sup>44</sup> A felmérésben részt vett 74 üzemeltető közül 2 egyéni vállalkozás és egy állami fenntartású egység beszámolója nem elérhető. A kutatás alapján főtevékenységük feltételezhetően a szálláshelyszolgáltatáshoz kötődik.

szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás tevékenység mint melléktevékenység, a TEÁOR kódrendszer alapján 7 egység esetében jelenik meg (19. táblázat).

## 20. táblázat: A mintabeli sokaság szobakapacitásainak megoszlása

Kapacitásszint (szobák száma)	Szálloda (db)	Megoszlás (%)	Kumulált megoszlás (%)
50 alatt	27	36,5	36,5
51-100	24	32,4	68,9
101-150	5	6,8	75,7
151-200	5	6,8	82,4
201-250	2	2,7	85,1
251-300	4	5,4	90,5
301-350	2	2,7	93,2
351-400	5	6,8	100,0
<b>Összesen</b>	<b>69</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

A mintában szereplő szállodák portfólió kínálatának és kiépített kapacitásszint vizsgálatánál az USALI által javasolt szerkezetet vettem alapul. A felmérésből megállapítható, hogy a hazai szállodákra a szerény szobakapacitás szint jellemző. A mintabeli sokaság 2/3-a legfeljebb 100 db kiadható szobával rendelkezett, ami összhangban van a szállodák kínálati portfóliójának diverzifikációjával (20. táblázat).

## 21. táblázat: A mintabeli sokaság kínálati portfóliója

Szolgáltatás megnevezése	Szálloda egység (db)	Arány (%)
Szálláshely	74	100,0
Italfelszolgálat	68	91,9
Ételfelszolgálat	66	89,2
Parkoló	61	82,4
Konferenciaszervezés	55	74,3
Wellness szolgáltatás	44	59,5
Uszoda	30	40,5
Telekommunikáció	28	37,8
Mosoda	21	28,4
Golf	1	1,4
Tenisz	1	1,4
Kaszinó	0	0,0
Egyéb szolgáltatás	13	17,6

*Forrás: Saját szerkesztés*

A vizsgálatba vont szállodák kínálati szerkezeténél (21. táblázat) jellemzően az USALI által felsorolt alaptevékenységek (pl. szobakiadás, étel- és italfelszolgálat) dominálnak (szálláshely-szolgáltatást mindannyian, míg étel- és italfelszolgálat a

válaszadók közel 90-92%-a nyújtott), viszonylag kevés vagy teljesen elmarad az egyéb kiegészítő szolgáltatások köre (pl. tenisz, kaszinó, golf).

## 22. táblázat: Az alkalmazott számviteli beszámolók típusa és jellemzői (2016-os és 2020-as években)

Megnevezés/évek		2016	2020	Változás % (2020/2016)
Üzleti évről készített beszámoló, jelentés típusa	Mikrogazdálkodói egyszerűsített éves beszámoló	2	1	50%
	Egyszerűsített éves beszámoló	39	37	95%
	Éves beszámoló	29	32	110%
	Konsolidált éves beszámoló	0	0	100%
	Pénzforgalmi jelentés (naplófőkönyv)	2	2	100%
	Éves költségvetési beszámoló	2	2	100%
Választott mérlegséma*	"A" típusú mérlegséma	70	69	99%
	"B" típusú mérlegséma	1	2	200%
Költség-kimutatás*	Összköltség eljárás (költségnemek)	71	71	100%
	Forgalmi költség eljárás (költséghely, -viselő)	0	0	100%
Kapcsolt vállalkozási viszony**	Anyavállalat	5	4	80%
	Leányvállalat	7	7	100%
Könyvvizsgálói jelentés		45	48	107%

Megjegyzés:

\* Az egyéni vállalkozások, valamint az egyik állami intézmény beszámolója nem elérhető. A több szállodával rendelkező üzemeltetők, szállodaláncok egyedi számbavétele valósult meg.

\*\* A több szállodai egységgel rendelkező üzemeltetők, szállodaláncok összevont számbavétele valósult meg.

*Forrás: Saját szerkesztés a számviteli beszámolók alapján*

A felmérésben résztvevő anyavállalatként működő gazdasági társaságok a számviteli törvény 116. § illetve 117. § értelmében mentesülnek (mentesíthető anyavállalat) a konsolidált éves beszámoló elkészítése alól, mivel maguk is leányvállalatok. A könyvvizsgálatra kötelezettek vagy az azt önkéntesen alkalmazók köre meghatározó a vizsgált években (60,81%, illetve 64,86%).

Míg a mintabeli sokaságra jellemző szervezeti forma, tevékenységi kör, alkalmazott számviteli beszámoló típus és üzleti év időszaka nem változott szignifikánsan a 2016–



2020-as időszakban (22. táblázat), addig a méretbeli mutatók tekintetében a világgazdaságot érintő járványhelyzet miatt célszerű külön is megvizsgálni.

**23. táblázat: A méretbeli mutatók alakulása  
(2016-os és 2019-es években)**

Megnevezés	2016	2019	Változás % (2019/2016)
<i>Mérlegfőösszeg (Eft)</i>			
Átlag	3 875 592	5 250 377	1,3547
Szórás	9 659 530	13 587 522	1,4066
Min. érték	17 415	77 324	4,4401
Max. érték	44 106 508	72 900 326	1,6528
<i>Árbevétel (Eft)</i>			
Átlag	1 970 234	2 519 617	1,2788
Szórás	5 221 688	6 765 775	1,2957
Min. érték	12 435	31 125	2,5030
Max. érték	31 511 724	44 980 249	1,4274
<i>Átlagos statisztikai létszám (fő)</i>			
Átlag	124	133	1,0735
Szórás	338	340	1,0064
Min. érték	2	1	0,5000
Max. érték	2 232	2 268	1,0161

*Forrás: Saját szerkesztés a számviteli beszámolók alapján*

Az első vizsgált időintervallum sajátossága, hogy a turizmus és a szállodaipar gazdasági szerepe, teljesítménye és jelentősége, mind a nemzetgazdaságok, mind a világgazdaság viszonylatában meghatározó, tendenciájában növekvő. A felmérésben részt vett szállodák vizsgált indikátorainak értéke követi a szektor hazai és nemzetközi gazdasági helyzetében végbemenő folyamatokat (23. táblázat).

A mutatók tekintetében a legélénkebb változás a mérlegfőösszeg vonatkozásában figyelhető meg. Az átlagos mérlegfőösszeg 35,47%-al növekedett a bázisértékhez képest, addig a mutató szórása 40,66%-al haladta meg az előző értéket. Az értékesítés nettó árbevételének átlagos értéke 27,88%-os, míg az átlagérték volatilitása 29,57%-os növekedést mutat. Az átlagosan foglalkoztatottak száma 7,35%-al, szórása 0,64%-al haladta meg a 2016-os szintet, amikor a mintabeli sokaság által összesen alkalmazott 7.208 fő, 2019-re 7.738 főre változott.

A járványhelyzet beálltával az átlagos mérlegfőösszeg értékén kívül (ahol 1,01%-os értéknövekedés valósult meg), a foglalkoztatottak (19,9%-al) és az értékesítés nettó árbevétele átlagértéke (58,57%) csökkent (24. táblázat).

**24. táblázat: A méretbeni mutatók alakulása  
(2019-es és 2020-as években)**

Megnevezés	2019	2020	Változás % (2020/2019)
<i>Mérlegfőösszeg (Eft)</i>			
Átlag	5 250 377	5 303 578	1,0101
Szórás	13 587 522	13 103 637	0,9644
Min. érték	77 324	69 628	0,9005
Max. érték	72 900 326	65 074 533	0,8927
<i>Árbevétel (Eft)</i>			
Átlag	2 519 617	1 043 915	0,4143
Szórás	6 765 775	2 357 773	0,3485
Min. érték	31 125	16 192	0,5202
Max. érték	44 980 249	12 970 815	0,2884
<i>Átlagos statisztikai létszám (fő)</i>			
Átlag	133	107	0,8010
Szórás	340	290	0,8531
Min. érték	1	1	1,0000
Max. érték	2 268	1 814	0,7998

*Forrás: Saját szerkesztés a számviteli beszámolók alapján*

A mélyebb elemzés rámutat arra, hogy a mérlegfőösszeg átlagos értékének „stabilitása” alapjaiban egy szállodaegységen belül lezajlott összeolvadási folyamat eredménye volt. Amennyiben kiküszöböljük ezen hatást, a 2020-as évre vonatkozó átlagos mérlegfőösszeg értéke 5.119.658 Eft-ra mérséklődik, vagyis 2,49%-os csökkenés valósult meg. A mérlegfőösszeg ebbéli mérséklődése beazonosítható az immateriális javak és tárgyi eszközök értékcsökkenésének, vagyis érzékelhető beruházásról, eszközállomány növekményről nem beszélhetünk a vizsgált időszakban.

Az átlagos statisztikai létszámállomány az elérhető állami bértámogatások ellenére jelentős mértékben csökkent. A bértámogatási konstrukciók feltételei között a támogatott időszakot (max. 3-6 hónap) követő 3 havi munkaerőmegtartási kötelezettség szerepel. A járvány második hullámában – amit a járványhelyzet szempontjából megelőzött egy megengedőbb július-augusztusi időszak, azaz a nyári turizmus szezonálisága – a célzott

támogatás ágazatbeli hatása elenyésző. A helyzet eszkalálódását erősíti, hogy a szállodai szolgáltatást végzők számára (hotelüzemeltetők) a bértámogatás 2020 decemberétől vált elérhetővé, a foglalkoztatottak bruttó bértömegének 50%-os mértékéig.

Az értékesítési lehetőségek apadásával több munkáltató kényszerült a bértömeg csökkentésre, szükség esetén létszámleépítésre. A számviteli beszámolók kiegészítő mellékletei – különösen a szállodaláncok tagjai, több szállodával rendelkezők – általánosan 10 százalékos bércsökkentésről, prémiumok, jutalmak kifizetésének elhalasztásáról, valamint a bér munkaeő leépítéséről számoltak be. A bérek csökkenésével párhuzamos jelenségként vehetők számba a kilépők és pályaelhagyók döntései. A mintabeli sokaság adataiból is intő jel olvasható ki az iparág jövőbeni helyzetére vonatkozóan, hiszen a járványhelyzet első két hullámának időszakában, ami közel 6-7 hónap időtávot érint, a megfelelően szakképzett, szakma iránt elhivatott humán erőforrás közel 20%-os csökkenése mutatható ki, ami nehéz helyzetbe sodorhatja az ágazatot.

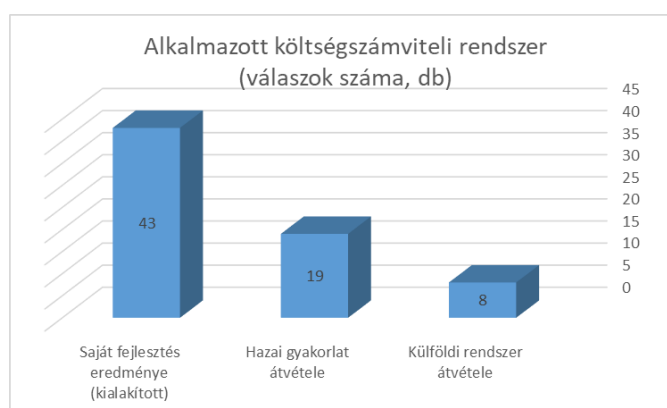
Elmondható az adatok alapján, hogy a 2020-as évi működéshez korlátozottan rendelkezésre álló időperiódus és a globális folyamatok alapjaiban rengették meg az iparágat. A felmérésben résztvevők átlagosan a 2019-es bázisév árbevételének 41,43%-át realizálták, ugyanakkor beszédes, hogy az árbevétel szórása nagyobb mértékben csökkent, mint az átlag, azaz az idősor értékei jobban „simulnak” az átlagértékhez. A szállodák egyedi értékei tehát magasabb homogenitási fokkal rendelkeznek.

## ***6.2. Alkalmazott költségszámvitel, az önköltségszámítás gyakorlata***

A tematikusan felépített kérdőív céljaként fogalmazódott meg a felmérésben részt vett egységek által alkalmazott költségszámvitel gyakorlatának feltárása, mely keretül szolgálhat a hazai szektor mélyebb megismerésére. Ezen elvárás különösen annak fényében kelt érdeklődést, miszerint a válaszadók (72 válasz, 97,3% válaszadási arány) 95,8%-a véli úgy, hogy a számviteli beszámolóból származtatott információk alkalmasak a szálloda (részleg) teljesítményének (eredményességének) megállapítására.

A gyakorlatba átültetett költségszámviteli rendszer alapját képző számviteli információs rendszer jellemzője a saját, egyedileg kialakított gyakorlat követése, míg a több egységgel vagy hálózati tagszállodák esetében jelenik meg a hazai vagy külföldi rendszer átvétele (17. ábra).

## 17. ábra: Az alkalmazott költségvetési rendszer eredete



Forrás: Saját szerkesztés

A költségek követésének, monitoringolásának gyakorlata főként a részlegek, illetve a szálloda szintjén valósul meg. Az integrált területek széleskörű alkalmazását 5 válaszadó jelezte, mégpedig a termék/szolgáltatás, szolgáltatási folyamat és a részlegek mentén (25. táblázat).

## 25. táblázat: A költségek követésének területei (több válaszadási lehetőség)

A költségek követése a következő területek mentén történik	Válasz (N)
Részlegek szintjén	32
Szálloda egésze szintjén	25
Termék/szolgáltatás szintjén	19
Termelési/szolgáltatási folyamatok mentén	8
Egyéb	0

Forrás: Saját szerkesztés

A költségelemzés és -követés gyakorlatára (18. ábra) a folyamatba épített szemlélet (közbenső kalkuláció) uralkodik (48 válasz), amit az utókalkuláció követ (30 válasz). Az ágazatban a tervezést és elemzést leginkább támogató összevont eljárások (Sevim, 2020) egyidejű alkalmazását a felmérésben résztvevők 11 egysége jelölte meg, míg a duális eljárások közül a folyamatba épített és utókalkuláció 9 válaszadó, illetve elő- és utókalkuláció 2 válaszadó esetében merült fel.

Az egységek által követett módszer feltárásához 5 fokozatú Likert skálát használtam (az értékskála szélső értékei: 1-teljes mértékben nem ért egyet, míg 5-teljes mértékben egyetért), ami a válaszok számtani középértéke és szórása alapján elemezhető (26. táblázat).

### 18. ábra: A költségek követésének módja (több válaszadási lehetőség)



Forrás: Saját szerkesztés

Az alkalmazott módszertan kapcsán leginkább a *költségek feletti ellenőrzés* ( $\bar{y}=3,96$ ,  $\sigma=0,91$ ) biztosítása fogalmazódik meg, míg legkevésbé a *költségtakarékosság* ( $\bar{y}=3,74$ ,  $\sigma=0,81$ ) és a *folyamatok, tevékenységek hatékonyságának fejlesztése* ( $\bar{y}=3,75$ ,  $\sigma=0,93$ ), melyek közel azonos értékelést kaptak. Az *önköltségszámítás* módszertanának információs tartalmáról közepes értékítélet ( $\bar{y}=3,84$ ,  $\sigma=0,65$ ) fogalmazódik meg. A kérdésekre adott átlagértékek azt sugallják, hogy a hazai szállodaipar szereplői alapjaiban megfelelőnek tartják az alkalmazott gyakorlat hasznosulását, azonban a tényezők magas szórásértékei indokolják a kérdéskör részletesebb vizsgálatát.

### 26. táblázat: Az alkalmazott költségszámvitel jellemzése

Az alkalmazott költségszámviteli eljárás biztosítja a szálloda/részleg számára:	Gyakoriság (N)	Középérték ( $\bar{y}$ )	Szórás ( $\sigma$ )
Költségek ellenőrzését	73	3,96	0,91
Költségtakarékosságot, megtakarítást	73	3,74	0,81
Folyamatok/tevékenységek hatékonyságának növelését	73	3,75	0,93
Pontos információt szolgáltat a termék/szolgáltatás önköltségéről	74	3,84	0,65

Forrás: Saját szerkesztés

A nemzetközi szakirodalomban az USALI ajánlásával szemben támasztott kritikai észrevételek a rövid távú eredményesség érdekében alkalmazott önköltségszámítási módszertannal szemben fogalmazódnak meg, melynek alapját a részköltség-számítási eljárás adja. Hasonló értékítélet megfogalmazásáról ad képet a felmérés eredménye, amikor az önköltségszámítás alapját képező költségszámviteli gyakorlat döntéstámogató

szerepére kérdeztem rá (27. táblázat). Az alkalmazott eljárásról nyilvánított vélemények a rövid távú következményekkel bíró vezetői döntések támogatásában rejlő szerepvállalását méltatják.

### 27. táblázat: Az alkalmazott költségvetés és a döntéshozatal kapcsolata

Szállodánál/egységnél alkalmazott költségvetés jellemzője:	Igen (N)	Megoszlás (%)	Nem (N)	Megoszlás (%)	Összesen (N)	Megoszlás (%)
A költséginformációk a vezetői döntések előkészítését szolgálják	73	98,6	1	1,4	74	100,0
A stratégiai célok elérését szolgálják	58	87,9	8	12,1	66	89,2

*Forrás: Saját szerkesztés*

Napjaink üzleti környezete olyan követelményeket állít a szállodák működése elé – minőség előtérbe kerülése, a szolgáltatási kínálat szélesítése, a termékek/szolgáltatások életciklusának csökkenése, a rugalmas szolgáltató rendszerek terjedése, a technológia gyors fejlődése, a logisztikai, a beszerzési, az adatfeldolgozási stb. folyamatok térnyerése –, melyek között a versenyben maradáshoz a teljes költség számbavételét biztosító technikák, eljárások (mint pl. a korszerű költségvetési) alkalmazásával érhetők el.

### 28. táblázat: A költségvetésben az általános költségek megoszlásának aránya

Mérték	Gyakoriság (N)	Résarány (%)	Kumulált érték (%)
25%-nál kevesebb	6	15,38	15,38
25,1-50% között	23	58,97	74,35
50,1-75% között	9	23,08	97,43
75,1% felett	1	2,57	100,0
<b>Összesen</b>	<b>39</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

Az általános költségek léte és azok nem megfelelő allokálása az önköltségvetés pontos meghatározásának elsődleges forrásai. A hazai szállodák költségvetésében belül a válaszadók (válaszadási arány 52,70%) negyedénél az általános költségek aránya meghaladja a teljes költségvetés felét (28. számú táblázat).

**29. táblázat: Az általános költségek átlagos szintjének alakulása a szálloda minősítésének függvényében**

Szálloda minősítése	Általános költségek átlaga (%)	Gyakoriság (N)
Nem minősített	20	1
2 csillag	10	1
3 csillag	39,82	17
4 csillag	49,05	19
5 csillag	50	1
<b>Átlag</b>	<b>45,06</b>	<b>39</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

Amennyiben a szálloda minősítésének függvényében vizsgálódunk, akkor azt a megállapítást tehetjük, hogy a szolgáltatási portfólió szélesítése azonos irányú változást eredményez az általános költségek költségszerkezetén belüli arányában (29. táblázat).

**30. táblázat: Az általános költségek felosztásánál alkalmazott gyakorlat (több válaszadási lehetőség)**

Gyakorlat	Gyakoriság (N)	Részarány (%)
A szálloda különböző részlegei egyenlő mértékben osztják fel az általános költségeket	12	19,67
A szálloda különböző részlegei eltérő mértékben (vetítési alap) osztják fel az általános költségeket	42	68,85
A tevékenységek, folyamatok (pl. ABC módszer) mentén valósul meg	5	8,20
Nem kerül felosztásra	2	3,28
<b>Összesen</b>	<b>61</b>	<b>100</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

A költségfelosztás alkalmazott gyakorlatáról elmondható, hogy az jellemzően a hagyományos költségelszámolás módszertanán (54 válaszadó – 72,97% – azonos mértékben vagy eltérő vetítési alap segítségével allokálja az általános költségeket) alapul (30. táblázat, több válaszadási lehetőséggel).

A leggyakrabban alkalmazott vetítési alapként (66 válasz, több válaszadási lehetőséggel) az árbevétel, az összes költség aránya, a vendégszám, a felhasznált anyagok mértéke, valamint az alapterület és munkaóra került megjelölésre (31. táblázat). Az egyéb lehetőségek alatt két válasz érkezett, mindkét esetben az adagszám került nevesítésre. A válaszok között nem került említésre olyan vetítési alap, mint a munkereköltség aránya, a készletértékre alapozott allokáció vagy a tevékenység időigénye.

**31. táblázat: Az általános költség allokálása során alkalmazott vetítési alap (több válaszadási lehetőség)**

Vetítési alap	Gyakoriság (N)	Megoszlás (%)
Árbevétel	32	48,48
Összes költség aránya	16	24,24
Vendégszám	7	10,61
Felhasznált anyagok mértéke	6	9,10
Alapterület	2	3,03
Munkaóra	1	1,51
Egyéb	2	3,03
<b>Összesen</b>	<b>66</b>	<b>100</b>

*Forrás: Saját szerkesztés*

A korszerű eljárások alapjait képező vetítési alapok közül a folyamatok, tevékenységek (5 válaszadó) tekintetében az alábbiak kerültek megjelölésre (több válaszadási lehetőséggel):

- irányítás-vezetéshez kapcsolódó folyamatok: 4 válasz (80%)
- szállásadás (check-in és check-out) tevékenységei: 3 válasz (60%)
- takarítás: 2 válasz (40%)
- mosodai szolgáltatások: 2 válasz (40%)
- beszerzési tevékenységek: 2 válasz (40%)
- kiegészítő szolgáltatások (pl. uszoda, wellness): 2 válasz (40%)
- marketing tevékenységek: 1 válasz (20%)

A vizsgált szállodaegységek esetében az egyidejűleg alkalmazott folyamatok, mint költségtényezők átlagos számértéke nemzetközi viszonylatban alacsony, az empirikus kutatás eredményeként ez az érték a hazai szállodák esetében 3,6, míg szórása 6,26. Ezen eredmény sok tekintetben hasonlóságot mutat a nemzetközi felmérések pl. Pavlatos-Paggios (2009a) megállapításaival. Megjegyzendő, hogy a folyamatokon kívül más a szakirodalomban korszerűnek tekintett vetítési alapok (pl. fogyasztói kör, piaci szegmens, ellátási lánc stb.) gyakorlatáról a nemzetközi eredményekkel összhangban (Faria et al., 2018) hazánkban sem beszélhetünk.

Az alkalmazott önköltségszámítási gyakorlatról nyilvánított vélekedések szemszögéből a válaszadók 44,44%-a (24 válasz) értékeli azt megfelelőnek (32. táblázat). A mintabeli sokaság (72 válasz, 97,3% válaszadási arány) kétharmadánál (66,2%, azaz 49 válasz) a számviteli politika ugyan tartalmaz önköltségszámítási szabályzatot, azonban a válaszadók kicsivel több mint fele (56,8%-a, 42 válasz, összesen 57 válasz, 77,0% részvétel mellett) tartja azt megfelelőnek a jövőbeni üzleti döntések megalapozásához. A



szabályzat vonatkozásában megjelölt hiányosságok, melyek a fogyasztói igények kielégítése érdekében születendő döntéshozatalt korlátozzák, visszavezethetőek a kínálati szerkezet összetettségére (86,21%) és szélességére (80,36%), miközben jelentős arányt képvisel (77,19%) a költségek helytelen allokálása is, ami összeegyeztethető a nemzetközi felmérések eredményeivel (pl. Pavlatos-Paggios, 2009b; Mashayekhi-Ara, 2017).

### **32. táblázat: Az önköltségszámítás gyakorlata és korlátai (több válaszadási lehetőség)**

A termék/szolgáltatás önköltségének megállapítása		Igen	Megoszlás (%)	Nem	Megoszlás (%)	Összesen	Megoszlás (%)
Az önköltségszámítás pontosan kerül meghatározásra		24	44,44	30	55,56	54	72,97
Az önköltség megállapításának nehézsége betudható:	Általános költségek pontatlan felosztásának (alkalmazott módszertan)	44	77,19	13	22,81	57	77,03
	Termék/szolgáltatás eltérő jellegének (változatainak)	45	80,36	11	19,64	56	75,68
	Termék/szolgáltatás összetettségének	50	86,21	8	13,79	58	78,38

*Forrás: Saját szerkesztés*

### **6.3. A stratégiai számviteli eljárások alkalmazása a hazai szállodaiparban**

A kutatás elsődleges célja a stratégiai számviteli eljárások alkalmazásának elemzése a szállodaipar vállalkozásainak körében, különös tekintettel a versenyképesség teljesítményre gyakorolt hatására. Az elemzés elvégzéséhez szükség van a korszerű szemléletet meghonosítók azonosítására, majd a hagyományos és korszerű eljárások valamelyikét alkalmazók közötti különbségek feltárására.

A szállodaipar szereplői által alkalmazott költségszámítási eljárások vizsgálatánál az alábbi hagyományos és korszerű módszertani megközelítések kerültek az elemzés látókörébe:

- A hagyományos megközelítés: teljes költségszámítás, részköltség-számítás, standard költségszámítás;
- Korszerű megközelítés: célköltség-számítás (Target Costing, TC), tevékenység alapú költségszámítás (Activity Based Costing, ABC), teljes körű minőségirányítás (Total Quality Management, TQM), környezeti költség-

számítás (Eco-costing, EC), életciklus költségszámítás (Life Cycle Costing, LCC), valamint a benchmarking.

A 33. táblázat tartalmazza a költséggazdálkodás hagyományos és korszerű módszertanával kapcsolatos válaszokat. A hazai szállodaipar szereplői jellemzően a hagyományos költséggazdálkodás megközelítések ismeretéről, illetve alkalmazásáról számolnak be, miközben a korszerű módszerek körében legfeljebb azok ismeretéről értekeznek. Amennyiben részleteiben vizsgáljuk, megállapítható, hogy a válaszadók a hagyományos eljárások közül legtöbbször a teljes költségszámítás megközelítését ismerik (96%, azaz az alkalmazók 78,4% és akik ismerik, de nem alkalmazzák 17,6%), ezt követi az USALI alapját képező részköltség-számítás (összesen 90,5% ismeri, de csak 52,7% alkalmazza).

### 33. táblázat: A költséggazdálkodás módszertanának gyakorlata a hazai szállodaipar szereplőinek körében

Eljárások	Alkalmazza (db)	Megoszlás (%)	Nem ismeri (db)	Megoszlás (%)	Összes (db)	Megoszlás (%)
Teljes költségszámítás	58	78,4	3	4,1	74	100,0
Részköltség-számítás	39	52,7	7	9,5	74	100,0
Standard költségszámítás	23	31,1	9	12,2	74	100,0
Célköltség-számítás	14	18,9	34	45,9	74	100,0
Tevékenységalapú költségszámítás	5	6,8	36	48,6	74	100,0
Teljes körű minőségirányítás	17	23,0	28	37,8	74	100,0
Öko-költségszámítás	3	4,1	45	60,8	74	100,0
Életciklus költségszámítás	1	1,4	48	64,9	74	100,0
Benchmarking	25	33,8	20	27,0	74	100,0

*Forrás: Saját adatbázis*

A korszerű eljárások közül a legismertebb és leggyakrabban alkalmazott eljárás a benchmarking (73% ismeri, 33,8% alkalmazza), melyet a teljes körű minőségirányítás (62,2% ismeri, 23,0% alkalmazza) követ. A célköltség-számítás (54,0%) és a tevékenységalapú költségszámítás (51,4%) közel azonos ismertségi szintet ért el, azzal, hogy az előző eljárás alkalmazása elterjedtebb (18,9%, szemben az ABC 6,8%-val). A klímaváltozás témakörében napjainkban egyre többször homloktérbe kerülő környezeti költségeket számba vevő öko-költségszámítás módszertanát a válaszadók több, mint egyharmada ismeri (39,2%), azonban annak alkalmazását a szállodák csak igen szűk köre vezette be (4,1%).

Mivel az empirikus kutatás gerincét a korszerű költséggazdálkodási eljárások alkalmazása, valamint azok hatása az eredményességre és versenyképességre témakör

jelenti, ezért az egyes szállodák a hagyományos vagy korszerű költséggazdálkodási eljárással jellemezhető csoportosítás érdekében kerülnek azonosításra. A csoportosítási ismérv meghatározásánál az a szempont érvényesül, miszerint valamely (legalább egy) korszerű eljárás alkalmazása (akár a hagyományos eljárás(ok) mellett) már kifejtheti hatását a vállalat működésére, azaz kiaknázható az adott módszertan eredményességre és versenyképességre gyakorolt hatása. Az elemzésben nem térek ki az ún. integrált eljárások szinergia hatásából eredő előnyök feltárására, kizárólag a korszerű és a hagyományos eljárások hatásai közötti eltérések feltárására szorítkozom.

A 34. táblázat tartalmazza a mintabeli sokaságból a korszerű eljárást alkalmazó egységek sorszámát (belső nyilvántartási számát), valamint az alkalmazandó módszertan(oka)t. A felmérésben részt vett egységek közül 35 (47,29%) válaszolta úgy, hogy valamely (legalább egy) korszerű költséggazdálkodási szemlélet, eljárás bevezetése mellett döntött. A vizsgált eljárások bizonyos szintű integrálása, a válaszok alapján 22 egység működésénél jelentkezik.

**34. táblázat: A mintabeli sokaságból a korszerű eljárást alkalmazó egységek sorszámai és az alkalmazott módszertan(ok)**

Szálloda ssz.	Cél-költség számítás (TC)	Tevékenységen alapuló költség számítás (ABC)	Minőség alapú költség számítás (TQM)	Öko-költség számítás (Eco-costing)	Életciklus költség számítás (Life Cycle Costing)	Benchmarking	Korszerű eljárást alkalmazó
4.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	<i>igen</i>
5.	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
8.	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
9.	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
12.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
13.	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
14.	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
17.	ismeri	ismeri	nem ismeri	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
19.	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>igen</i>
23.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	<i>igen</i>
30.	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
32.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	ismeri	<i>igen</i>
33.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	<i>ismeri</i>	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
34.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
35.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
36.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
37.	ismeri	ismeri	ismeri	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
38.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
39.	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
43.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
44.	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>igen</i>
45.	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	ismeri	<i>igen</i>
46.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
48.	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	ismeri	nem ismeri	ismeri	ismeri	<i>igen</i>
50.	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	<i>igen</i>
54.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
56.	ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	ismeri	<i>igen</i>
59.	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	ismeri	<i>igen</i>
61.	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
64.	nem ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
65.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
67.	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
69.	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
72.	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>alkalmazza</i>	nem ismeri	nem ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>
74.	<i>alkalmazza</i>	ismeri	<i>alkalmazza</i>	ismeri	ismeri	<i>alkalmazza</i>	<i>igen</i>

*Forrás: Saját feldolgozás*

## 6.4. A hipotézisek vizsgálata

A felmérés eredményeinek elemzését és kiértékelését a tematikusan meghatározott és kitűzött nullhipotézisek ellenőrzése révén teszem meg. A tárgyalás során vizsgálatom a két csoport (hagyományos és korszerű eljárást alkalmazók) költségszámviteli sajátosságait, követett versenystratégiákat, valamint a pénzügyi és nem pénzügyi eredményességet.

### 6.4.1. A stratégiai számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők

A vizsgálatom a nemzetközi kutatások fókuszával összhangban, a hazai gazdasági körülményekhez igazodva a stratégiai számvitel eszköztár alkalmazását befolyásoló tényezők feltérképezését tűzi ki célul, mely során a külföldi tulajdon, a szobakapacitás, a szálloda státusza (független vagy szállodalánc tag), a minőségi osztályba sorolás (legfeljebb 3 vagy legalább 4 csillagos minősítés), illetve a szálloda földrajzi elhelyezkedésének hatásait vizsgálja a stratégiai számviteli eljárás alkalmazására. Ugyanakkor az elemzés a befolyásoló tényezők vizsgálatánál tekintettel van a helyi, regionális sajátosságokra.

A vizsgálatba vont minta összevonások eredményeként előálló tényezőinek (státusz, minőségi kategória, székhely stb.) normális eloszlását a Skewness és Kurtosis mutatók alapján elfogadottnak tekinthetjük (-2 és +2 közötti értékek). A Kurtosis érték egy tényezőnél (minőségi kategória) a határérték körül mozog, de az eltérés néhány ezredben mérhető.<sup>45</sup>

Ellenőrzésre került a változók közötti téves, hamis kapcsolatok megléte. A binomiális logisztikus regresszió eredményei alapján nem mutatható ki a 3. változó által okozott torzítás.<sup>46</sup> A tanulmány eredményei az alkalmazott módszertan keretei között helytállóak.<sup>47</sup>

A vizsgálatba vont tényezők:

- *Külföldi tőke (max. 49,9% vagy min. 50,0%)*

A nyolcvanas évek végén, kilencvenes évek elején a rendszerváltás eredményeként a külföldi tőke beáramlás mellett különböző menedzsment módszerek, eljárások meghonosításáról is értekeznek tanulmányok. A hazai szállodaipar fejlődésére a külföldi

---

<sup>45</sup> A statisztikai vizsgálat eredményét a 20. melléklet tartalmazza.

<sup>46</sup> A 3. változó kezelésével kapcsolatos bővebb iránymutatást tartalmaz Vargha (2011).

<sup>47</sup> A statisztikai vizsgálat eredményét a 21. melléklet tartalmazza.

tőke szerepe is meghatározó, ezért feltételezhetően a számvitel területét érintő korszerű eljárások, módszerek gyakorlatát is befolyásolják (Szukits–Bodnár, 2019). Az elemzés során alkalmazott csoportosításnál a külföldi tőke arányát legfeljebb 49,9%-os vagy legalább 50,0%-os részarányt képviselő bontásban vesszük górcső alá.

- *Kiépített kapacitás (legfeljebb 100 szoba vagy legalább 101 szoba)*

A hazai gazdaság vállalkozásszerkezetét vizsgálva megállapítható, hogy döntő mértékben a kis- és középvállalkozások (KKV) számbeli fölénye dominál. A vizsgálat szakít az EU által alkalmazott létszámfaktori azonosítással és a szállodaiparra jellemző nemzetközi mértékegységet, a szobakapacitás egységét alkalmazza. A nemzetközi szakirodalomban a 300 alatti szobakapacitással rendelkező egységeket tekintik kis- és középvállalkozásnak, a közép- és kelet-európai kutatásokban a 100 jelenti a felső határértéket (Ivankovič–Jerman, 2010, Bordean–Borza, 2014). A kelet-európai kutatások által alkalmazott kapacitáskeretet fogom alkalmazni a vizsgálat során.

- *A szálloda státusza (független vagy szállodalánc tag)*

A stratégiai számvitel eszközeinek alkalmazása bizonyos fejlettségi fokkal bíró számviteli információs rendszer meglétét és alkalmazását előfeltételezi, ami megfelelő szintű IT eszköz és humán erőforrás ellátottságot követel meg. Tekintettel a haza KKV szektor tőkeellátottságára az elemzés során az független vagy a szállodalánc tag csoportosítást alkalmazom.

- *Szálloda minőségi kategóriája (legfeljebb 3 csillag vagy legalább 4 csillag)*

A nemzetközi szakirodalom alapján a korszerű költségszámítási eljárás alkalmazásának előnyei leginkább a magasabb általános költségaránnyal rendelkezők esetében jelentkeznek. Amennyiben feltételezzük, hogy a magasabb minőségi osztályba való sorolás a kínálati portfólió és a kapacitásszint növelését sejteti, akkor feltételezhetjük, hogy a korszerű költségeljárás alkalmazásának legfőbb haszonélvezői a magasabb minőségi kategóriába sorolhatók. Az elemzés során ezért a legalább 4 és legfeljebb 3 csillagos felosztást követem.

- *Székhely (központ vagy vidék)*

A turisztikailag forgalmas, kitüntetett földrajzi helyen üzemelő szállodaegységek által tapasztalt intenzív versenyhelyzet, a vezetők figyelmét inkább a korszerű költségszámítási eljárások alkalmazása irányába tereli. A KSH adatai alapján hazánkban a külföldiek szállásforgalmának több mint 50%-a a főváros és szűkebb-tágabb vonzáskörzetében üzemelő szállásegységekhez köthető. A szállodák székhelyének

földrajzi elhelyezkedésénél így a külföldi turisták által látogatott Budapest és vonzáskörzete (Pest vármegye), illetve vidék csoportosítást követem.

### 35. táblázat: A stratégiai számvitel eljárások alkalmazása a vizsgálatba vont tényezők függvényében (megoszlási gyakoriság)

Korszerű eljárást alkalmaz	Külföldi tőke részaránya (%)		Kapacitás (szoba szám)		Státusz (független)		Minőségi oszt. (csillag)		Székhely	
	max.49,9	min.50	max.100	min.101	Igen	Nem	max.3	min.4	Vidék	Központ
Igen	22	13	18	17	15	20	7	28	19	16
Nem	35	4	33	6	34	5	27	12	28	11
Összesen	57	17	51	23	49	25	34	40	47	27

*Forrás: Saját feldolgozás az SPSS program segítségével*

Az elemzés az SPSS szoftvercsomag segítségével valósul meg. A vizsgálat külön-külön két változó (stratégiai/hagyományos eljárást alkalmazók, illetve a különböző tényezők) közötti kapcsolat feltárására irányul. A nem metrikus (nominális és ordinális) változók közötti kapcsolat vizsgálatához a keresztábra-elemzést hívom segítségül.

### 36. táblázat: Az alkalmazott stratégiai számvitel eljárások alkalmazása és a befolyásoló tényezők közötti kapcsolat vizsgálatának eredménye

Tényezők	Pearson Khi-négyzet			Cramer's V	
	Érték ( $\chi^2$ )	df	Asymptotic Significance (2-sided) (p)	Érték	Approximate sig.
Külföldi tőke aránya	7,535	1	0,006*	0,319	0,006*
Szobakapacitás	9,484	1	0,002*	0,358	0,002*
Státusz	16,198	1	0,000*	0,468	0,000*
Minőségi kategória	18,001	1	0,000*	0,493	0,000*
Székhely	2,44	1	0,118	0,182	0,118

*Megjegyzés: \*  $p < 0,01$*

*Forrás: Saját szerkesztés az SPSS feldolgozás alapján*

A vizsgált tényezők szerinti válaszok megoszlása és sűrűsége (dőlt formázással jelölt) a kiinduló feltételezésünk helytállóságát sejteti (35. táblázat). A változók között meglévő mélyebb összefüggések feltárásához a Pearson-féle Khi-négyzet ( $\chi^2$  próba) mutató használható. A sorváltozó (korszerű/hagyományos eljárást alkalmazók) és a szálloda eltérő jellemzését adó oszlopváltozók (minőségi kategória, szobakapacitás, székhely,

külföldi tőke, illetve a státusz) közötti kapcsolatok vizsgálatánál az alábbi eredményeket kapjuk (36. táblázat).

A sor- és az oszlopváltozók között 0,01-es (1 százalékos) szignifikanciaszinten, a székhely változó kivételével ( $\chi^2_{\text{SZÉKHELY}}=2,440$ ,  $df=1$ ,  $p=0,118$ ), valamennyi vizsgálatba vont tényező és korszerű eljárás között szignifikáns kapcsolat feltételezhető. Az elvárt értékek alapján a vizsgált keresztábrák megbízhatóak. A sor- és a különböző oszlopváltozók között a kapcsolat erősségét tekintve pedig közepesen erős szignifikáns kapcsolatokat azonosíthatunk (Cramer  $V_{\text{MINŐSÉGI KAT.}}=0,493$ , Cramer  $V_{\text{SZOBAKAP.}}=0,358$ , Cramer  $V_{\text{STÁTUSZ}}=0,468$ , Cramer  $V_{\text{KÜLFÖLDI TŐKE}}=0,319$ ).

A nemzetközi tapasztalatokkal nagyjából azonos kedvező kép rajzolódik ki a hazai szálloda szereplőinek körében a korszerű stratégiai számviteli eszköztár alkalmazásáról, ami elsősorban külföldi rész tulajdonnal, diverzifikált szolgáltatási portfólióval, hálózatosodással, illetve a kiépített kapacitásszinttel magyarázható. Az 1. hipotézis bizonyítást nyert. Ugyanakkor az elemzés érdekes megállapítása, hogy az intenzív versenykörnyezettel jellemezhető székhely hazánkban nem igazolható befolyásoló tényezőként, ami ellent mond Urquidi–Ripoll (2013) kutatásaiban leírtaknak.

#### **6.4.2. A korszerű költség számítási eljárások alkalmazásának hatása a költség gazdálkodásban**

Az ágazat költség számviteli sajátosságait tartalmazó feltáró kutatási eredmények birtokában célszerűnek tűnik a korszerű és a hagyományos eljárást alkalmazók vizsgálata, a csoportok között fennálló szignifikáns eltérések feltárása érdekében.

A kérdőívet kitöltők a gazdasági válságok (pl. 2008-as pénzügyi válság kapcsán) és a költség gazdálkodás, költségekről vallott nézeteiket 5 fokozatú Likert skálán értékelhették (1–kevésbé ért egyet, 5–teljesen egyetért). A különböző csoportok (korszerű vs. hagyományos eljárásait alkalmazók) átlagainak összehasonlítására a varianciaelemzést használhatjuk.

A 37. táblázat tartalmazza a varianciaanalízis eredményeit. A statisztikai elemzés alapján kimondható, hogy 5% szignifikanciaszint mellett a két csoport (a hagyományos, illetve a korszerű eszközöket alkalmazók) szignifikánsan eltérően vélekedik a pénzügyi, gazdasági válság hatása miatt a költségek szerepkörében bekövetkezett változásokról. A hagyományos eszköztárral rendelkezők körében a válság nagyobb mértékben irányította a figyelmet a költségekre ( $\bar{y}_h=4,15$ ,  $\sigma_h=0,925$ ,  $\sigma_{\bar{y}_h}=0,156$ ), mint azt a korszerű eszköztárat alkalmazóknál tette ( $\bar{y}_k=3,71$ ,  $\sigma_k=0,932$ ,  $\sigma_{\bar{y}_k}=0,149$ ). A válaszok eloszlásának



különbözöségét a Levene-teszt nullhipotézisének elvetése, azaz az alternatív hipotézisének elfogadása magyarázza. Ezen megállapítás azt a feltételezést vetíti előre, hogy a gazdasági válság a termékek és szolgáltatások költségeinek pontosabb számbavétele érdekében a korszerűbb eljárások alkalmazása irányába terelte a szállodaipar hazai szereplőit.

**37. táblázat: A költségszámvitel jellemzésének varianciaelemzése**

A költségszámvitel jellemzése	Korszerű eljárást alkalmaz?	Gyakoriság (N)	Középérték	Std. Deviation	Std. Error	ANOVA		
						F	Sig.	
A 2008/2009-es évben kezdődő gazdasági válság a költségek pontosabb megállapítását, a költségszámvitel előtérbe kerülését kényszerítette ki.	igen	35	3,7143	,92582	,15649	4,124	<b>0,046*</b>	
	nem	39	4,1538	,93298	,14940			
	Összesen	74	3,9459	,94929	,11035			
A szálloda/részleg eredménye legfőképp a költségeken keresztül befolyásolható.	igen	35	3,1143	1,02244	,17282	0,589	0,445	
	nem	39	3,2821	,85682	,13720			
	Összesen	74	3,2027	,93603	,10881			
A termékek/szolgáltatások önköltségéről pontos információk szükségesek a szálloda/részleg versenyképességének érdekében.	igen	35	4,2000	,63246	,10690	0,063	0,803	
	nem	38	4,1579	,78933	,12805			
	Összesen	73	4,1781	,71380	,08354			
Az alkalmazott költségszámítási módszertan pontos információt szolgáltat a szálloda/részleg termékeinek/szolgáltatásainak önköltségéről.	igen	35	3,8571	,60112	,10161	0,056	0,814	
	nem	39	3,8205	,72081	,11542			
	Összesen	74	3,8378	,66264	,07703			
Az alkalmazott költségszámítási gyakorlat biztosítja a szálloda/részleg számára:	a) költségtakarékosságot, megtakarítást	igen	35	3,9429	,76477	,12927	4,350	<b>0,041*</b>
		nem	38	3,5526	,82846	,13439		
		Összesen	73	3,7397	,81696	,09562		
	b) költségek ellenőrzését	igen	35	4,3714	,73106	,12357	16,434	<b>0,000**</b>
		nem	38	3,5789	,91921	,14912		
		Összesen	73	3,9589	,91952	,10762		
	c) folyamatok / tevékenységek hatékonyságának növelését	igen	35	4,0857	,74247	,12550	9,390	<b>0,003**</b>
		nem	38	3,4474	1,00532	,16308		
		Összesen	73	3,7534	,93957	,10997		

Megjegyzés: \*  $p < 0,05$  és \*\*  $p < 0,01$

Forrás: A felmérés eredményeinek SPSS feldolgoása

Statisztikailag szignifikáns különbség nem mutatható ki, azonban a válaszok középértékeiből kiolvasható, hogy a korszerű eljárást alkalmazók a versenyképesség szempontjából fontosabbnak vélik a termék, szolgáltatás önköltségének pontosabb ismeretét, illetve az eredményesség elsődlegesen nem szükségszerűen a költségeken keresztül befolyásolható.

A 37. táblázatból kiolvasható, hogy a korszerű eljárások alkalmazása statisztikailag kimutatható különbséghez vezet a költségtakarékosság (95%-os konfidencia intervallum), illetve a költségek feletti ellenőrzés, valamint a folyamatok, tevékenységek hatékonyságának növelése (99%-os konfidencia intervallum) terén.

Összességében megállapíthatjuk, hogy a gazdasági válság kikényszerítette a termékek, szolgáltatások önköltségének pontosabb meghatározását, továbbá a korszerű eljárást alkalmazók a költségszerkezetük felett magasabb fokú ellenőrzést, valamint költségmegtakarítást és a folyamataik, tevékenységeik felett hatékonyságnövelést érhetnek el.

A válaszok gyakorlati igazolásának érdekében megvizsgálom a szállodák vonatkozásában a költséggazdálkodás eredményét, szerepét. Ezen szempontból a mintabeli statisztika árbevétel arányos költségeinek alakulását vizsgálom a tanulmány elemzési időperiódusára, azaz a 2016–2020-as időszakra. A gazdasági helyzet vizsgálata alapján célszerű ezt az elemzést a 2016–2019., illetve a 2020-as bontásban elvégezni. Szemléltetés érdekében az elemzés alá vett időperiódust kibővítettem a 2015-ös év adataival.

A felmérésben részt vett szállodák értékesítési nettó árbevételéhez viszonyítom az anyagjellegű, személyi jellegű ráfordítások és az értékcsökkenési leírás összegét. Nem veszem figyelembe az egyéb bevételek és egyéb ráfordítások tételeit, melyek különösen a járványhelyzetben hozott intézkedések miatt (pl. bértámogatások, bevételkiesés kompenzálás) jelentősen torzítanak a vizsgálat eredményét. Az elemzés célkitűzése az eltérő költségszámítási eljárást alkalmazók átlagos árbevételarányos költségmértékében és tendenciájában rejlő eltérések feltárása, mely eltérések az alkalmazott eljárásoknak tulajdoníthatók. A vizsgált mutató (értékesítés nettó árbevétele – működés szűkebb értelemben vett költségei, ráfordításai<sup>48</sup>) százalékos arányának komplementer értéke a szálloda alaptevékenységéhez tartozó árréssel, nyereségrátával azonosítható.<sup>49</sup>

A 2015-ben és 2016-ban a felmérésre adott válaszok igazolják a követett gyakorlatot, hiszen a költségek feletti ellenőrzés, megtakarítás tekintetében szignifikáns különbség mutatkozik a korszerű költségelszámolási eljárást alkalmazók javára. A vizsgált években a mutató a két csoport tekintetében csökkenő tendenciájú, azonban az egyenesek meredekségében eltérés mutatkozik. A csoportképző ismérv vonatkozásában a korszerű

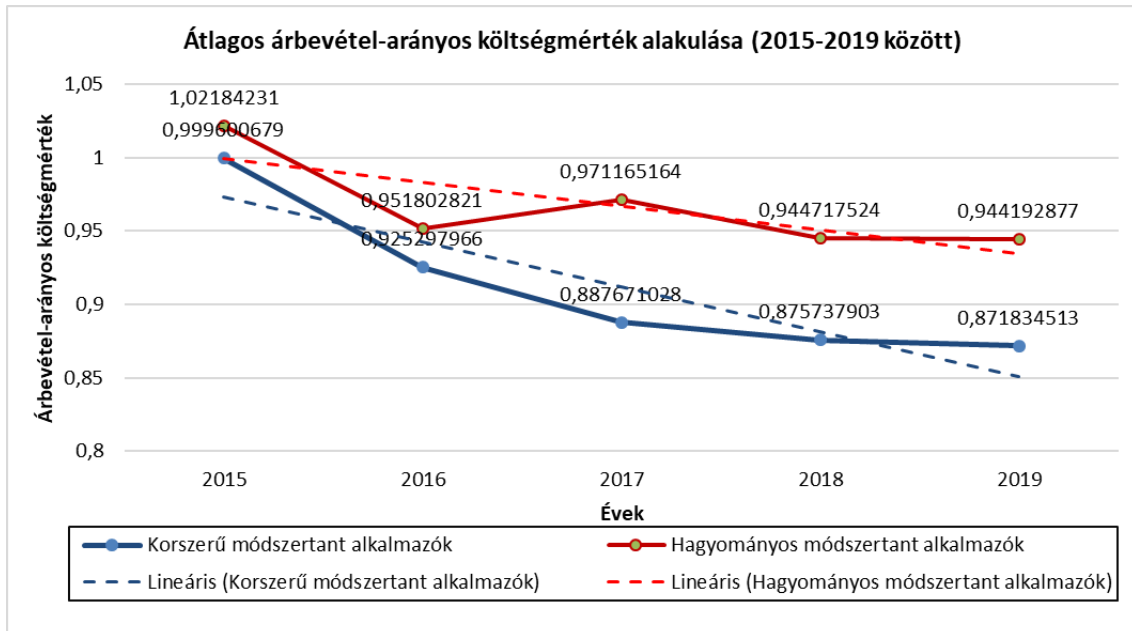
---

<sup>48</sup> Azon szállodaegységek esetében, ahol az üzemeltetés és a tulajdonjog elkülönül, az egyéb ráfordítások között kimutatott bérleti díjjal korrigált értékkel számolunk.

<sup>49</sup> A felmérésben részt vevők árbevétel-arányos költségmértékeinek alakulását a 22. melléklet tartalmazza.

eljárások javára költségmegtakarítási olló keletkezéséről, azaz magasabb nyereségrátáról számolhatunk be (19. ábra).

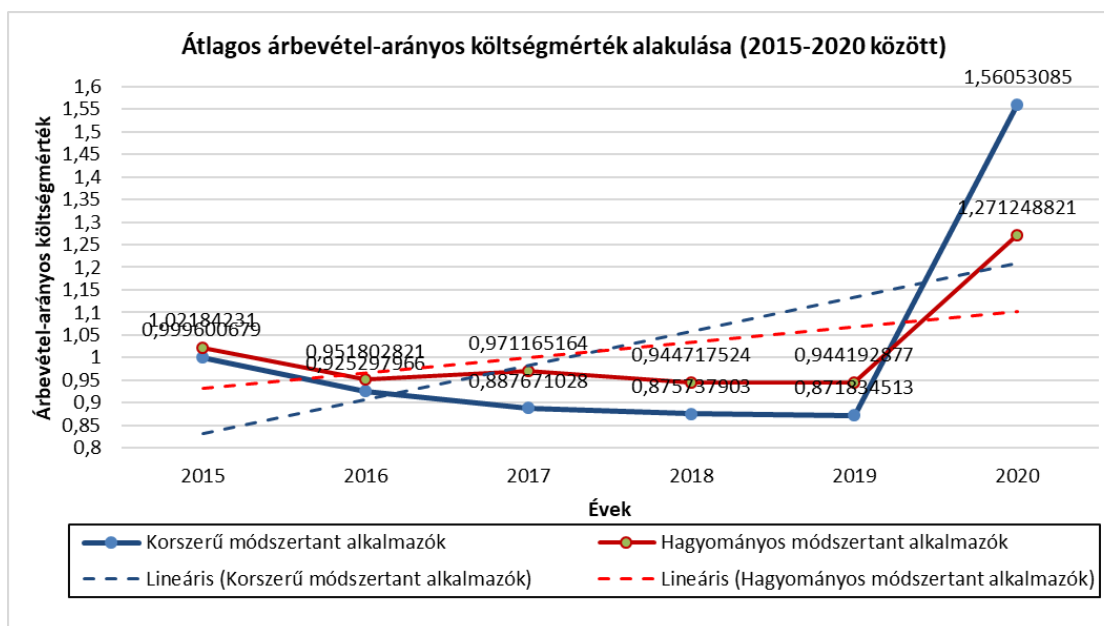
**19. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2019 között)**



*Forrás: A számviteli beszámolók alapján saját szerkesztés*

A járványhelyzet hatása alapjaiban megváltoztatta az iparág gazdálkodásának körülményeit. Az üzemelést befolyásoló intézkedések és korlátozott időkeret, a fedezeti pont elérése érdekében a vezetők figyelmét a „yield menedzsment” felé irányította. A magas tőkeigényű, rugalmatlanul változtatható rendelkezésre álló kapacitások lekötése, működtetése, illetve a veszteség minimalizálása érdekében a költségek feletti ellenőrzés szemléletét, elsődlegesen a hozamtermelési lehetőségek keresése és azok kiaknázása (pl. karanténhely biztosítása) váltotta fel. Napjaink üzleti környezete óvatosságra int és emlékeztet a beruházási döntésekben, a kapacitásszint tervezésben és a kínálati portfólió kialakításában rejlő kockázatokra. Ha szerény mértékben is, de a korszerű eljárás alkalmazása „figyelmezteti” a hazai ágazat szereplőit a közgazdaságtan törvényszerűségére, miszerint az eredményes működés elérése nem kizárólag a költségek feletti ellenőrzésben rejlik.

## 20. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2020 között)



Forrás: A számviteli beszámolók alapján saját szerkesztés

A vizsgált mutató átlagos értéke mindkét csoport tekintetében meghaladja az 1-et, azaz a ráfordítások, költségek összege (átlagosan 27,12, illetve 56,05 százalékkal) felülmúlja az értékesítés nettó árbevételének értékét (20. ábra). A korszerű költségeljárást alkalmazók esetében a mutató átlagos értéke jelentősen meghaladja az elvárt szintet, ami az eljárás alkalmazását támogató tényezőkkel (kiépített kapacitásszint, diverzifikált szolgáltatási portfólió, külföldi résztulajdon, hálózatosodás) magyarázható.

### 6.4.2.1. A Belak-modell szerinti vizsgálat eredménye

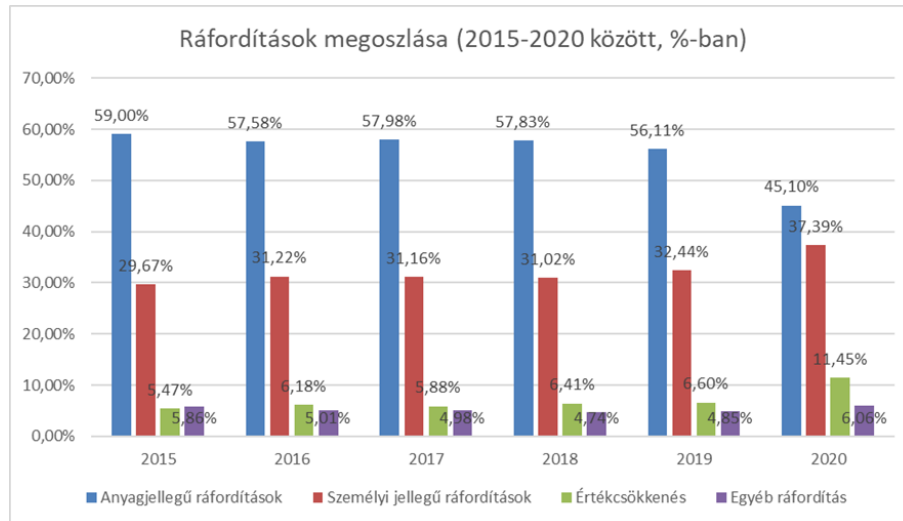
Belak (2011) a válságidőszakban követendő költséggazdálkodási modelljében a nyers költségadatok helyett azok szerkezeti megoszlására alapozott költségdöntésekre hívta fel a figyelmet. Ennek tükrében az elemzésem én is kiterjesztem a résztvevők ráfordításszerkezetének vizsgálatára. A vizsgált időszak ráfordításainak átlagos szerkezeti megoszlását mutatja a 21. ábra.<sup>50</sup>

A 21. ábráról leolvasható, hogy a konjunktúra időszakában a proporcionális költségeket tartalmazó anyagjellegű ráfordítások dominanciája érvényesül (56,11–59,00% között), míg a fix költségként értelmezhető értékcsökkenés aránya elenyésző

<sup>50</sup> Az elemzés nem tér ki a pénzügyi műveletek ráfordításaira, mivel az csak néhány szállodaegység esetében elenyésző mértékben volt jelen, érdemi hatása az elemzésre nincsen. A felmérésben résztvevők ráfordításszerkezetének alakulását a 23. melléklet tartalmazza.

(5,47–6,60% közötti). A modell szempontjából kritikus tényezőként kezelt személyi jellegű ráfordítások részaránya 29,67–32,44% között ingadozik a vizsgált években.

## 21. ábra: A felmérésben résztvevők ráfordításszerkezetének megoszlása (2015–2020 között, %-ban)



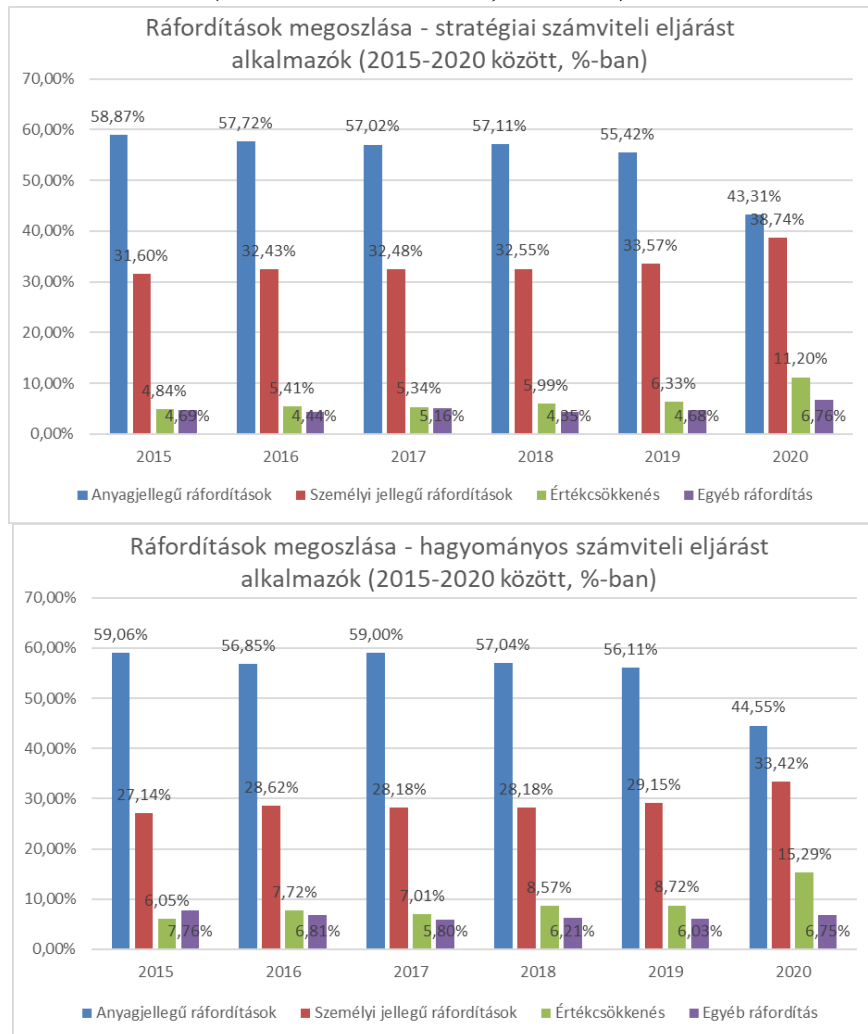
Forrás: saját szerkesztés

A járványhelyzettel jellemezhető recesszió időszakában, 2020-ban közel megkétszereződött az állandó költségek, azaz az értékcsökkenés részaránya (11,45%-ra) az összes költségen belül, míg a változó és diszkrecionális költségekkel jellemezhető anyagjellegű ráfordítás jelentősége 11,01 százalékponttal csökkent a 2019-es részarányhoz képest. A lekötött állandó költségek közé sorolandó személyi jellegű ráfordítások részaránya 37,39%-ra, azaz 4,95 százalékponttal növekedett.

A válságidőszak költségszerkezetének megoszlása és a konjunktúra időszakhoz képesti változása arra utal, hogy a vizsgált szállodaipari minta költségmegoszlása nem követi a Belak-modell által javasoltakat. 2020-ban az árbevétel átlagosan közel 60%-os csökkenése nem „érvényesül” az anyagjellegű ráfordítások alakulásában, mivel annak csökkenése csak 47,15%. Ez azt jelenti, hogy nem proporcionális költségként viselkedett. A személyi jellegű ráfordítások részarányának nagyobb mértékűnek kellett volna lennie, ha a személyi jellegű ráfordítások változatlanok maradnak. A személyi jellegű ráfordítások azonban 2019-hez képest 2020-ra 24,22%-al csökkentek, ami a létszám átlagos 19,90%-os csökkenésének a következménye. A számviteli beszámolók kiegészítő mellékletei általában 10 százalékos bércsökkenésről, prémiumok, jutalmak kifizetésének elhalasztásáról, valamint a bér munkaerő leépítéséről számoltak be.

## 22. ábra: A stratégiai vs. hagyományos költség-számítási eljárás alkalmazók ráfordításszerkezetének alakulása

(2015-2020 között, %-ban)



Forrás: saját szerkesztés

Az elemzés érdekes képet tár elénk, amikor a stratégiai vs. hagyományos költség-számítási eszköztár alkalmazói szempontjából közelítem meg a mintában szereplő vállalkozásokat. A 22. ábra mutatja a stratégiai költség-számítást alkalmazó, illetve nem alkalmazó vállalkozások átlagos ráfordításszerkezetének alakulását a vizsgált időszakban. Az ábrából kitűnik, hogy a stratégiai költség-számítási eszköztár bevezetése és alkalmazása kedvező hatást vált ki a vizsgált modell szempontjából a költség-gazdálkodás gyakorlatára. A két eltérő gazdasági helyzetben a korszerű eljárást alkalmazók költség-gazdálkodása sokkal inkább összeegyeztethető a vállalkozás hosszú távú stratégiai céljaival.

A hagyományos eljárást alkalmazók körében a proporcionális és diszkrecionális költségelemeket tartalmazó anyagjellegű ráfordítások részaránya a konjunktúra időszakában magasabb volt, mint a stratégiai eljárást alkalmazóké. A recesszió évében sem mérséklődött annyira, mint ahogy azt a korszerű eljárást alkalmazók gyakorlata mutatja. A kritikus tényezőként kezelt személyi jellegű ráfordítások aránya a konjunktúra időszakában a stratégiai módszert alkalmazók esetében 31–33% volt, míg a hagyományos eljárást követőknél 27–29%. A részarány változásának mértéke 5,17 vs. 4,27 százalékpont volt, azaz jobban idomul a modell elvárásaihoz a korszerű eljárást implementált csoport esetében.

Az elemzés felhívta a figyelmet arra, hogy a hazai szállodaipar költséggazdálkodásának gyakorlata nem minden esetben követi a nemzetközi válságkezelési javaslatokat. A COVID-19 okozta recesszióban az ágazat szereplői a proporcionális költségek szerkezetének befolyásolásán keresztül próbálták elérni a válsághelyzet kezelését, miközben nagyvonalúan kezelték, alapvetően rövid távra fókuszálva az iparág szempontjából lényeges személyi állományt és ezáltal a személyi jellegű ráfordításokat. A bérek, juttatások, prémiumok csökkenésével párhuzamos jelenségként vehetők számba a kilépők és pályaelhagyók döntései, amelyek hosszú távon hátrányosan érintik az ágazat versenyképességét, eredményességét.

Amennyiben a felmérésben résztvevőket a stratégiai vs. hagyományos költséggazdálkodás eszköztár alkalmazói körére bontjuk és vizsgáljuk, akkor a korszerű eljárást alkalmazók döntéseiben nyomon követhető a stratégiai szemlélet érvényesülése.

Összességében 5 százalékos szignifikanciaszinten statisztikailag igazolható a válaszadók azon véleménye, hogy a korszerű eljárások alkalmazása elősegíti a költségtakarékosságot, -megtakarítást, illetve a költségek feletti ellenőrzést. A Belak-modell alkalmazása a gyakorlatban is visszaigazolta, hogy a stratégiai számviteli eljárások alkalmazása kedvezően hat a vállalkozás költséggazdálkodásának eredményességére, azaz a stratégiaileg kiemelt jelentőségű személyi állomány erőforrás felhasználásának, kezelésének a folyamatára. Azaz *a 2. hipotézis bizonyítást nyert.*

#### **6.4.3. Követett versenysztratégiák**

A kérdőív fókuszpontjai között szerepel a szállodák által alkalmazott versenysztratégiák feltárása. Elsődlegesen a két csoportba sorolt szállodák porteri versenysztratégiák (költségvezérelt és megkülönböztető) szerinti azonosíthatóságát vizsgálom, kiegészítve a szállodákra jellemző minőség alapú versenyprioritással. A kérdőívben a válaszok 5

fokozatú Likert-skálán értékelhetők. A vizsgálat során az előző alfejezetben is használt varianciaelemzés statisztikára támaszkodom.

A 37. táblázatból kitűnik, hogy a nemzetközi gyakorlattal összhangban (Enz, 2011; Köseoglu et al. 2013) a hazai szállodaegységek egyidejűleg több eltérő versenysztratégiát is alkalmaznak.

**37. táblázat: Alkalmazott versenytényezők és versenysztratégiák**

Versenytényezők és versenysztratégiák	Korszerű költségelszámolási módszertant alkalmaz?	Gyakoriság (N)	Középérték	Std. Deviation	Std. Error	ANOVA		
						F	Sig.	
A szállodánál elsősorban az ár alapú versenyre helyezik a hangsúlyt	igen	35	3,4857	,98134	,16588	0,435	0,512	
	nem	38	3,3421	,87846	,14251			
	Összesen	73	3,4110	,92550	,10832			
A szállodánál a termékek/szolgáltatások minőségén alapuló versenysztrategia dominál	igen	35	4,3143	,52979	,08955	6,846	<b>0,011*</b>	
	nem	38	3,9474	,65543	,10632			
	Összesen	73	4,1233	,62239	,07285			
A szállodánál a termékek/szolgáltatások versenytársaktól való megkülönböztetése dominál	igen	35	4,1714	,70651	,11942	4,360	<b>0,040*</b>	
	nem	38	3,7895	,84335	,13681			
	Összesen	73	3,9726	,79883	,09350			
Jelölje be, hogy mennyire jellemző a szálloda/részleg gyakorlatára	A szálloda mindig a versenytársak előtt jár az új termék/szolgáltatás bevezetésében	igen	35	3,8857	,86675	,14651	7,338	<b>0,008**</b>
		nem	38	3,3421	,84714	,13742		
		Összesen	73	3,6027	,89349	,10458		
	A költségek csökkentése az üzleti stratégia fontos eleme	igen	34	3,8824	,80772	,13852	0,259	0,613
		nem	38	3,9737	,71610	,11617		
Összesen	72	3,9306	,75669	,08918				
Az általános költségek alakulásának követése és elemzése bevett gyakorlat	igen	35	4,0286	,78537	,13275	0,401	0,529	
	nem	37	3,9189	,68225	,11216			
	Összesen	72	3,9722	,73105	,08615			
A legfőbb termék/szolgáltatás piaci versenyének intenzitása magas	igen	33	4,3333	,59512	,10360	2,221	0,141	
	nem	38	4,0526	,92845	,15061			
	Összesen	71	4,1831	,79839	,09475			

Megjegyzés: \*  $p < 0,05$  és \*\*  $p < 0,01$

Forrás: A felmérés eredményeinek SPSS feldolgozása

A tanulmány szempontjából megkülönböztetett két csoport között statisztikailag szignifikáns (5%-os szignifikanciaszinten) különbséget találunk a megkülönböztető stratégia követésében. A korszerű eljárást alkalmazók ( $\bar{y}_k=4,17$ ,  $\sigma_k=0,706$ ,  $\sigma_{\bar{y}_k}=0,119$ ) gyakrabban követnek megkülönböztető versenysztratégiát a hagyományos eljárást alkalmazókhöz képest ( $\bar{y}_h=3,78$ ,  $\sigma_h=0,843$ ,  $\sigma_{\bar{y}_h}=0,136$ ). Hasonló összefüggés mutatható



ki a minőségre alapozott versenymódszertant mentén, ahol a korszerű eljárást alkalmazók a termékek, szolgáltatások minőségére alapozva ( $\bar{y}_k=4,31$ ,  $\sigma_k=0,529$ ,  $\sigma_{\bar{y}_k}=0,089$ , szemben  $\bar{y}_h=3,94$ ,  $\sigma_h=0,655$ ,  $\sigma_{\bar{y}_h}=0,106$ ) próbálnak javítani versenyhelyzetükön. Ezt igazolja a szálloda innovatív tulajdonsága, amiben 1%-os szignifikanciaszint mellett érdemi különbség mutatkozik a korszerű eljárást alkalmazók javára ( $\bar{y}_k=3,88$ , illetve  $\bar{y}_h=3,34$ ).

A költségvezérelt stratégia kapcsán statisztikailag nem mutatható ki szignifikáns különbség a két csoport változóinak eloszlásában, ugyanakkor szemléletes és érdekes, hogy a hagyományos eljárást alkalmazók körében a válaszok középértéke ( $\bar{y}_h=3,34$ ) alul marad a referencia csoport átlagától ( $\bar{y}_k=3,48$ ). Ez a jelenség azt a feltételezést sugallja, hogy a korszerű eljárás alkalmazása szélesebb teret ad a vállalkozások rendelkezésére versenyképességük javításához.

A 3. hipotézis az eltérő módszertant alkalmazók által követett versenystratégiákra kérdezett rá. A varianciaelemzés statisztikájából kiolvasható, hogy a korszerű módszertant alkalmazók esetében prioritást élvez a minőségre és a megkülönböztetésre alapozott versenytípus. A vizsgálat során a 3. hipotézis bizonyítást nyert, azaz 5 százalékos szignifikanciaszinten kijelenthető, hogy az eltérő módszertant implementáltak eltérő versenystratégiát követnek. A stratégiai vezetői számvetési eljárások alkalmazása jövőorientált szemlélettel és pontosabb költséginformációkkal a porteri versenytípusok integrált alkalmazását, azaz a „legjobb érték” követését teszik lehetővé.

Érdekességként megjegyzendő, hogy statisztikailag nem igazolható különbség a két csoport vélekedésében a piaci verseny intenzitásáról (miközben mindkét csoport átlagértéke relatíve magas értéket képvisel:  $\bar{y}_k=4,33$  és  $\bar{y}_h=4,05$ ), illetve az általános költségek követésének és elemzésének szerepéről ( $\bar{y}_k=4,02$  és  $\bar{y}_h=3,91$ ). A válaszok középértékei mindkét esetben a stratégiai szemlélet létjogosultságát igazolják, mely a versenyhelyzet javításához magasabb felhasználói értékkel bíró költséginformációt szolgáltatnak.

#### **6.4.4. A stratégiai vezetői számvetés és a pénzügyi mutatók közötti**

##### **kapcsolat<sup>51</sup>**

A nemzetközi kutatásokkal összhangban a hazai ágazat eltérő módszertant (hagyományos/korszerű) alkalmazók *pénzügyi mutatóinak* vizsgálata során a tőkearányos

---

<sup>51</sup> A téma összefoglalását tartalmazó tanulmány közlésre került a Vezetéstudomány c. tudományos folyóiratban: Pajrok (2023): A stratégiai vezetői számvetés mint a siker záloga a magyar szállodaiiparban. *Vezetéstudomány*, LIV. évf. 7-8. sz. pp. 77-91.

megtérülés (ROE) és az eszközarányos megtérülés (ROA), mint hagyományos, valamint a gazdasági hozzáadott érték (EVA), mint értékalapú teljesítménymutató segítségével valósul meg.

Az ágazatra jellemző magas tőkeintenzitás, a beszámolók minőségére való tekintettel (Budai et al., 2021) a tanulmány eredményeinek nemzetközi összevetése érdekében, valamint a stratégiai szemlélet döntéshozatalban való megjelenése végett, a működés eredményének évről-évre történő javulása elvárt, ezért a mutatók abszolút értéke vagy annak bizonyos értéksávba kerülése helyett, a mutatókból számított viszonyszám alakulását vizsgálja (Fiáth, 2004). A kutatásban elemzett egységek pénzügyi mutatóinak meghatározásánál a kiindulópontot a számviteli beszámolóknak szereplő adatok jelentették. Az adatok lekérdezése az Igazságügyi Minisztérium Céginformációs és az Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálatának Elektronikus Beszámoló honlapján található elektronikus beszámolók révén valósulhatott meg.

### 23. ábra: A felmérésben résztvevők részcsoportjainak képzési ismérve

Vizsgált időszak				Besorolás
2016/2015.	2017/2016.	2018/2017.	2019/2018.	
növekvő (+)	növekvő (+)	növekvő (+)	növekvő (+)	PROSPERÁLÓ
csökkenő (-)	növekvő (+)	növekvő (+)	növekvő (+)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	növekvő (+)	növekvő (+)	
növekvő (+)	növekvő (+)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
növekvő (+)	növekvő (+)	növekvő (+)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	növekvő (+)	
csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	

*Forrás: Saját szerkesztés*

Összhangban a szekunder kutatások megállapításával – miszerint a korszerű eljárások implementálásából származó előnyök a bevezetést követően csak hosszabb távon fejtik ki a teljesítményre gyakorolt hatásuk –, az elemzés is több időszakról begyűjtött adathalmazra támaszkodik. A vizsgálat alá vont időtávon belül megkülönböztetünk gazdasági konjunktúra (2016–2019) és – elméletileg az eljárások alkalmazásának

létjogosultságát igazoló – válsághelyzet (2020) időszakot. A vizsgált mutatók alakulásának tükrében a felmérésben résztvevők két részcsoportha sorolása valósult meg: prosperáló, azaz folyamatosan vagy egyre javuló viszonyszám értékeket elérő, illetve hanyatló, vagyis folyamatosan vagy egyre romló mutatókkal rendelkező üzleti egységek (23. ábra). 2020-ra vonatkozóan a 2020/2019. viszonyszám növekvő (állandó), valamint csökkenő értéke alapján került meghatározásra a csoportbontás.

A mutatók meghatározásánál az alábbi sajátosságok figyelembevételére került sor:

- Eszközarányos megtérülés (ROA): azon szállodaegységek esetében, melyeknél a tulajdonosi és üzemeltetői jogkörök elkülönülése valósul meg, az üzemeltető eredmény-kimutatásában szereplő adózott eredményt viszonyítjuk az üzemeltető mérlegfőösszegéhez, amit korrigálunk a tulajdonos mérlegében kimutatott (tisztított) befektetett eszközértékkel.
- Tőkearányos megtérülés (ROE): a tulajdonosi és üzemeltetési jogkörök elkülönülése esetén, az üzemeltető mérlegében kimutatott sajáttőkére jutó adózott eredmény (az üzemeltető eredmény-kimutatásából kigyűjtött) kerül kimutatásra.
- Gazdasági hozzáadott érték (EVA): a nemzetközi szakirodalomban a teljesítménymutató levezetését az alábbi módon határozzák meg:

$$EVA = NOPAT - (WACC * V) \quad (1)$$

Ahol:

*NOPAT* – adózás utáni nettó működési profit

*WACC* – súlyozott átlagos tőkeköltés

*V* – befektetett tőke

Míg az adózás utáni nettó működési profit (NOPAT) és a súlyozott átlagos tőkeköltés (WACC) meghatározásának menete:

$$NOPAT = EBIT * (1 - T) \quad (2)$$

Ahol:

*EBIT* – adózás és kamatfizetés előtti eredmény

*T* – vállalati adóráta

$$WACC = \left( \frac{E}{V} * r_E \right) + \left( \frac{D}{V} * r_D \right) * (1 - T) \quad (3)$$

Ahol:

*E* – saját tőke

*r<sub>E</sub>* – saját tőke megkövetelt megtérülése

*D* – idegen tőke

*r<sub>D</sub>* – idegen tőke megkövetelt megtérülése

*V* – befektetett tőke

*T* – vállalati adóráta

Tekintettel az EVA mutató hazai számviteli környezetben való adaptálásának lehetőségére (Ónodi, 2005; Takács, 2008), illetve az ágazatra jellemző sajátosságok tükrében az alkalmazott modell az alábbi módosításokat tartalmazza:<sup>52</sup>

(1) EBIT – a haza szakemberek (pl. Dorgai, 2001) az eredménykimutatás üzemi, üzleti tevékenység eredményével azonosítják. A számviteli kimutatásokban megjelenő számviteli profit (az EVA elvárásaival összeegyeztethető) gazdasági profittá történő alakításánál több, gyakorlati relevanciával bíró korrekciós tétel vizsgálatba vétele szükséges. A korrekciós tételek figyelembevételénél a vállalati szakemberek (pl. Damodaran, 2002) által javasolt korlátozásra, azaz a nyilvános beszámolók információiból levezethető tételekre szorítkozom. Elméleti modellem a korrigált EBIT levezetése során az alábbi módosító tételeket veszi számításba:

*Üzemi, üzleti tevékenység eredménye*  
+ *Alapítás, átszervezés aktivált értéke*  
+ *K+F aktiválható költsége*  
- *K+F elméleti amortizációja*  
+ *Piacutatás, termékbevezetés*  
+ *Oktatási, képzési költség*  
+ *Üzleti vagy cégérték után elszámolt terv szerinti értékcsökkenés*  
+ *Üzleti vagy cégérték terven felüli értékcsökkenése*  
+ *Céltartalékok képzése*  
- *Céltartalékok feloldása*  
+/- *Tárgyi eszközök értékesítésének eredmény hatása*  
+ *Bírság, kötbér, kártérítés*  
+ *Befektetett (tárgyi) eszközök inflációs hatás*  
+ *Operatív lízingből származó tárgyévi lízingdíjak*  
+ *Management szerződés díjak*  
+ *Értékhelyesbítésre jutó elméleti értékcsökkenés*  
***Korrigált üzemi, üzleti tevékenység eredménye***

Gyakorlati szempontból a módosítások legtöbb esetben két területet érintenek. Egyrészt a humán erőforrásba fektetett beruházási értékek, azaz a személyzet készségeinek, kompetenciáinak növelését szolgáló vállalati oktatási, képzési költségek számbavételét. Másrészt az eszközigényes ágazatokra jellemzően a befektetett eszközök (javarészt a tárgyi eszközök) inflációs hatásának számszerűsítését. Míg előbbi, néhány egység és üzleti év kivételével, évente pár százezer forintos összeget jelent, addig utóbbi valamennyi

---

<sup>52</sup> Az elemzés során Ónodi (2005) tanulmányában említett ún. optimális EVA kiszámítására törekedtem, melyben legfeljebb 15 számviteli módosítást javasol. A kijelölt számviteli módosítások tükrében, mint külső „befektető” a vizsgálatba vont szállodaegységek tekintetében valamennyi rendelkezésre álló információ figyelembe vételére fókuszáltam.

ingatlantulajdonos esetében jelentős mértékben befolyásolja a korrigált EBIT értéket. Külső elemzőként a tárgyi eszköz beruházások inflációs hatásának kiszűrésénél elsődlegesen a múltbeli, éves beszámolók kiegészítő mellékleteiből kinyerhető információk, illetve a vállalati egyéb jelentések, beszámolók, történeti leírások képezik a vizsgálódásom alapját. Az adott év inflációs hatásának módosított tételénél a beruházási érték (az eszköz bekerülési értékének aktiválási időpontjától) inflációs rátákkal korrigált, az alkalmazott leírási kulccsal számított értékcsökkenések különbözeteként határozom meg, így a beszámolók, jelentések 50, de legalább 20 éves történeti áttekintése valósul meg.

- (2) WACC – súlyozott átlagos tőkekölség, ami a saját tőke megkövetelt megtérülésének és az idegen tőke adózás utáni költségének a tőkestruktúrával súlyozott átlaga (pl. Bélyácz, 2001). A gazdasági mérlegből kiindulva a befektetett tőke azonosítható a saját források (céltartalékokkal növelt saját tőke összege) és a finanszírozási kötelezettségek (hosszú lejáratú és kamatköteles rövid lejáratú kötelezettségek) együttesével. A szakirodalomban az idegen tőke ( $r_D$ ) megkövetelt megtérülését (költségét) az átlagos éves kamatlábbal azonosítják (modellemben azonosítom a hazai szállodaipar ösztönző hitelkonstrukciók kamatlábválal), míg a saját tőke ( $r_E$ ) megkövetelt megtérülésének meghatározásakor a tőkeértékelési modellhez (Capital Asset Pricing Model - CAPM) fordulok segítségül:

$$K_e = R_F + \beta_L (R_M - R_F) \quad (4)$$

Az áttételt alkalmazó vállalat saját tőke elvárt megtérülése ( $K_e$ ) megegyezik a kockázatmentes befektetés hozamának ( $R_F$ ) és a piaci prémium ( $R_M - R_F$ ) vállalat egyedi béta-koefficiens ( $\beta_L$ ) szorzatának összegével, ahol a béta-koefficiens a befektetés érzékenységet, reagálási fokát mutatja a piaci prémium alakulására, azaz:

$$\beta_{im} = \frac{Cov(R_i, R_m)}{Var(R_m)} \quad (5)$$

Vagyis az  $i$ -edik eszköz béta-együtthatója előállítható az egyedi megtérülés ( $R_i$ ) és piaci megtérülés ( $R_m$ ) közötti kovariancia, valamint a piaci megtérülés varianciájának (szórásnégyzetének) hányadosaként.

A CAPM modell felépítése hipotetikus környezetben történik, ahol a befektetőkre és a portfóliók lehetséges sorozatára több megkövetést fogalmaz

meg (pl. piaci szereplők árelfogadóak és homogének a várakozásaik, korlátlan információáramlás, kockázat-kerülő preferencia). A gyakorlati modellemben, a feltétel teljesülésének igazolási nehézsége miatt a saját tőke elvárt megtérülését ( $K_e$ ) a hazai nemzetgazdaság és turizmuságazat növekedési rátájának számtani átlagaként előálló évenkénti indikátorértékkel azonosítom.<sup>53</sup>

Az elemzés lefolytatásánál a szállodalánc tagok esetében a beszámolókból nem álltak rendelkezésre megfelelő információk az adott szállodaegység mutatóinak kiszámításához. A közelítő megoldást adó arányosítási eljárás viszont nem szolgálta az elemzés célját, így az érintett szállodaegységek esetében az adott szállodalánc értéke került alkalmazásra.

A felmérésben közreműködő 3 egység beszámolója nem volt elérhető, így a konjunktúra időszakára a vizsgálatom 71 egység adataira terjed ki. A gazdasági válság időszakának vizsgálatánál további két szállodaegység beszámolója nem volt hozzáférhető, így a vizsgálat e tekintetben 69 elemű minta adataira terjedt ki.<sup>54</sup>

**38. táblázat: A stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a ROA, ROE, EVA mutatók alapján történt besorolás gyakorisága 2016–2019 közötti időszakban, illetve a 2020-as évben**

Stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a vizsgált indikátorok	ROA prosperáló?			Összesen	ROE prosperáló?			Összesen	EVA prosperáló?		Összesen
	igen	nem	Összesen		igen	nem	Összesen		igen	nem	
2016–2019 közötti időszak (konjunktúra)											
Módszertan alkalmazása	igen	23	12	35	19	16	35	31	4	35	
	nem	19	17	36	15	21	36	24	12	36	
Összesen		42	29	71	34	37	71	55	16	71	
2020-as év (válság)											
Módszertan alkalmazása	igen	18	16	34	15	19	34	25	6	31	
	nem	25	10	35	27	8	35	9	29	38	
Összesen		43	26	69	42	27	69	34	35	69	

*Forrás: Saját szerkesztés az SPSS feldolgozás alapján*

A 38. táblázatban a két eltérő időszakban a stratégiai számvitel eljárást alkalmazók és a ROA, ROE, EVA mutatók alapján történt csoportosítás található.

<sup>53</sup> A hazai nemzetgazdaság teljesítményének alakulását (2005–2021 között) a 2. melléklet tartalmazza.

<sup>54</sup> A 24. melléklet tartalmazza a ROE, ROA és az EVA pénzügyi mutatók alakulásának változását szállodargységenként (2015–2020 között).

Az indikátorértékek (ROA, ROE, EVA) és a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók gyakoriságérték eloszlásainak függvényében kapcsolat feltételezhető a prosperáló teljesítmény és a stratégiai eljárás alkalmazása között. A nominális változók közötti kapcsolat mélyebb elemzése érdekében keresztábra-elemzésre került sor. A sor és az oszlopváltozók között 5 százalékos szignifikanciaszinten, a vizsgált teljesítménymutatók közül az „EVA prosperáló” és a stratégiai eljárások alkalmazása között szignifikáns kapcsolat igazolt (39. táblázat). A sor és az oszlopváltozó (EVA prosperáló) között a kapcsolat erősségét tekintve pedig közepesen gyenge szignifikáns kapcsolat azonosítható (Cramer  $V_{EVA\ prosperáló2016-2019\ KAT}=0,262$ ).

A 38. táblázatból kitűnik, hogy a gazdasági válság hatása különösen a ROE és ROA mutatók alapján történt besorolást befolyásolta. Az elemzésből kiolvasható (39. táblázat), hogy 1 százalékos szignifikanciaszinten statisztikai kapcsolat feltételezhető a „ROE prosperáló” és a hagyományos eljárás alkalmazása, illetve az „EVA prosperáló” és a korszerű eljárás alkalmazása között.

**39. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók és a ROA, ROE, EVA mutatók (2016–2019 közötti időszak, illetve a 2020-as évben)**

Indikátorok	Pearson Khi-négyszet			Cramer's V	
	Érték ( $\chi^2$ )	df	Asymptotic Significance (2-sided) (p)	Érték	Approximate sig.
2016-2019 közötti időszak (konjunktúra)					
ROA prosperáló?	1,229	1	0,268	0,132	0,268
ROE prosperáló?	1,132	1	0,287	0,126	0,287
EVA prosperáló?	4,878	1	0,027*	0,262	0,027*
2020-as év (válság)					
ROA prosperáló?	2,51	1	0,113	0,191	0,113
ROE prosperáló?	7,897	1	0,005**	0,338	0,005**
EVA prosperáló?	22,162	1	0,000**	0,567	0,000**

Megjegyzés: \*  $p < 0,05$  és \*\*  $p < 0,01$

Forrás: Saját szerkesztés az SPSS feldolgozás alapján

A 4. hipotézis ellenőrzése alapján kijelenthető, hogy a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók, valamint az évről-évre növekvő pénzügyi indikátorértéket elérő szállodák között nem mutatható ki szignifikáns statisztikai kapcsolat. Az eltérő gazdasági körülmények között statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői

számveteli eszköztár alkalmazása és a gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató között. Ugyanakkor a tradicionális megtérülési mutatók (ROA, ROE) értékeiben bekövetkezett változások arra engednek következtetni, hogy azok a hagyományos eljárás alkalmazásával mutatnak összefüggést, így a 4. hipotézis részben nyert bizonyítást.

A gazdasági válság pedig megerősítette a korszerű eljárás alkalmazása és az EVA mutató közötti kapcsolat erősségét (Cramer  $V_{EVA \text{ prosperáló}2020 \text{ KAT.}}=0,567$ ). Ebből levonható az a következtetés, hogy a korszerű, stratégiai vezetői számveteli eszköztár alkalmazása kedvező hatást gyakorol a gazdasági hozzáadott érték növekedésére, ami napjaink hosszú távú szemlélettel bíró pénzügyi indikátorértéke. Miközben a tradicionális mutatók értékeiben bekövetkezett változások a hagyományos eljárás alkalmazásával mutatnak összefüggést.

A 6a) alhipotézis a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértéket elérő szállodák és a stratégiai vezetői számveteli eljárás alkalmazása közötti kapcsolat szorosságának intenzitására irányult a válság időszakában. A pénzügyi indikátorok körében statisztikailag szignifikáns kapcsolat csak az EVA mutató és a korszerű eljárások alkalmazása esetében volt kimutatható. A tényezők közötti kapcsolat szorosságát igazoló Cramer-együttható konjunkcióra idején felvett közepesnél gyengébb értékét a válság közepesen erős szintre emelte. A 6a) alhipotézis bizonyítást nyert.

#### **6.4.5. A stratégiai vezető számvetel és a nem pénzügyi indikátorok közötti kapcsolat**

Az ágazat nemzetközi trendjével összhangban a tanulmány a *nem pénzügyi mutatók* tekintetében kiemelt érzékenységgel kezelt vevői elégedettségre fókuszál. A szállodák által nyújtott teljesítmény összevetése a szolgáltatást igénybe vevő fogyasztók utólagos értékelései révén valósult meg. Az értékelés 3 különböző online szállásfoglalási portál adatbázisára támaszkodik: [www.szallas.hu](http://www.szallas.hu), [www.trivago.hu](http://www.trivago.hu) és [www.booking.com](http://www.booking.com). Az adatbázisok egymástól függetlenek, hiszen a foglaláshoz használt, meghatározott online portálon keresztül valósul meg a „tapasztalt teljesítmény” utólagos véleményezése. A fogyasztói megítélés kapcsán az alábbi 5 tényező alapján került a két részcsoport összevetésre: elhelyezés, tisztaság, ár-érték arány, személyzet és a szolgáltatások megítélése. A különböző tényezők értékelése mindegyik portálon, egységesen 10 fokozatú skálán valósult meg (1–legrosszabb, míg a 10–legjobb értékelésnek számít). A kiválasztott mutató tekintetében, a különböző portálok átlagértékeinek súlyozott számtani átlaga révén jutottam az adott szálloda indikátorának összevont átlagértékéhez, illetve a



felmérésben résztvevő szállodák adott indikátorainak összesített átlagértékéhez (felmérés mutatóinak átlagértéke).

Az adott szálláshely-nyújtó ( $y_{t_{ij}}$ ) j-ik indikátor súlyozott átlagértékének ( $\bar{x}_j$ ) vonatkozásában:

$$\bar{y}_{t_j} = \frac{\sum_{i=1}^{f_{t_j}} y_{t_{ij}}}{f_{t_j}}, \text{ ahol } 1 \leq y_{t_{ij}} \leq 10 \quad (6)$$

Ahol:

$\bar{y}_{t_j}$  - a t-ik szálláshely-nyújtó j-ik indikátorának súlyozott számtani átlagértéke,

$y_{t_{ij}}$  - a t-ik szálloda j-ik indikátorának i-ik portálértéke,

$f_{t_j}$  - a t-ik szálloda j-ik indikátorának számossága.

A j-ik indikátor átlagértéke:

$$\bar{x}_j = \frac{\sum_{i=1}^{f_j} x_{ij}}{f_j}, \text{ ahol } 1 \leq x_{ij} \leq 10 \quad (7)$$

Ahol:

$\bar{x}_j$  - a j-ik indikátor összesített átlagértéke (felmérés mutatóinak átlagértéke),

$x_{ij}$  - a j-ik indikátor i-ik portálon kinyert értéke,

$f_j$  - a j-ik indikátor számossága a különböző portálokon.

Amennyiben

$$\bar{y}_{t_j} \geq \bar{x}_j \quad (8)$$

azaz a t-ik szálloda j-ik mutatójának súlyozott számtani átlagértéke meghaladja vagy eléri a felmérésben résztvevő indikátor átlagértékét, akkor a j-ik indikátor tekintetében a t-ik szálloda prosperáló teljesítményéről beszélhetünk. Azonban amennyiben alulmarad, azaz

$$\bar{y}_{t_j} < \bar{x}_j \quad (9)$$

akkor a t-ik szálloda j-ik mutató vonatkozásában hanyatló teljesítményt nyújt.

Mivel a különböző portálok az egyedi véleményeket, értékeléseket általában két évig szerepeltetik az értékelések között (www.turizmus.com, 2021), így a tényezők értékeinél alkalmazott két eltérő időpont (2018. április, illetve 2021. július) hűen tükrözi a konjunktúra és a járványhelyzet időszakában képviselt fogyasztói értékítéletet.

Az elemzés időtávja, illetve a gazdasági környezetben bekövetkezett változások lehetőséget adnak arra, hogy a nem pénzügyi mutatókban bekövetkezett változások

nyomon követhetőek legyenek, két egymástól lényegesen eltérő üzleti környezetben. Az első adatgyűjtésre 2018 áprilisában került sor, ami az ágazati konjunktúra időszaka, míg másodjára 2021 júliusában valósult meg a COVID-19 járványhelyzet által előidézett gazdasági válság 3. hullámát követő időszakban.<sup>55</sup>

A vizsgált indikátorértékek szerinti megoszlás eredményének figyelembevételével megállapítható, hogy a konjunktúra időszakában a korszerű eljárást alkalmazók kedvezőbb piaci megítéléssel számolhattak a szálloda tisztasága (minőségi elvárások, higiénia stb.), a személyzet kiszolgáló készsége, kedvessége, a kínált szolgáltatásokkal (pl. szolgáltatási portfólió, színvonal, elérhetőség stb.), illetve a szálloda elhelyezkedésével (pl. megközelíthetőség, környezet) kapcsolatos elvárások tekintetében, mint a hagyományos eljárást alkalmazók (40. táblázat).

**40. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a nem pénzügyi indikátorértékek eloszlásának gyakorisága (2018. április és 2021. július)**

Nem pénzügyi mutatók		2018. április (konjunktúra)			2021. július (válság)		
		Stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmaz?		Összesen	Stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmaz?		Összesen
		igen	nem		igen	nem	
Tisztaság átlag feletti	igen	22	17	39	23	13	36
	nem	13	22	35	12	26	38
Összesen		35	39	74	35	39	74
Ár-érték arány átlag feletti	igen	21	21	42	22	15	37
	nem	14	18	32	13	24	37
Összesen		35	39	74	35	39	74
Személyzet átlag feletti	igen	22	15	37	22	18	40
	nem	13	24	37	13	21	34
Összesen		35	39	74	35	39	74
Szolgáltatások átlag feletti	igen	24	16	40	26	14	40
	nem	11	23	34	9	25	34
Összesen		35	39	74	35	39	74
Elhelyezkedés átlag feletti	igen	26	19	45	25	16	41
	nem	9	20	29	10	23	33
Összesen		35	39	74	35	39	74

*Forrás: Saját szerkesztés az adatok SPSS szofiver feldolgozásának eredményei alapján*

<sup>55</sup> A nem pénzügyi mutatók szállodaegységenkénti súlyozott értékeit a felmérés két időpontjában a 25. és a 26. melléklet tartalmazza.

A felszínes megállapítások helyett a statisztikai szignifikáns kapcsolatok feltárására ismételten a keresztábra-elemzés hívtam segítségül (41. táblázat).

**41. táblázat: Stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a jellemzők piaci megítélése közötti kapcsolat vizsgálata (2018. április és 2021. július)**

Tényezők	Pearson Khi-négyzet			Cramer's V	
	Érték ( $\chi^2$ )	df	Asymptotic Significance (2-sided) (p)	Érték	Approximate sig.
2018. április (konjunktúra)					
Tisztaság	2,747	1	0,097	0,193	0,097
Ár-érték arány	0,285	1	0,594	0,062	0,594
Személyzet megítélése	4,391	1	0,036**	0,244	0,036**
Szolgáltatások megítélése	5,636	1	0,018**	0,276	0,018**
Elhelyezkedés	5,060	1	0,024**	0,261	0,024**
2021. július (válság)					
Tisztaság	7,742	1	0,005**	0,323	0,005**
Ár-érték arány	4,391	1	0,036**	0,244	0,036**
Személyzet megítélése	2,072	1	0,150	0,167	0,150
Szolgáltatások megítélése	10,945	1	0,001**	0,385	0,001**
Elhelyezkedés	6,901	1	0,009**	0,305	0,009**

Megjegyzés: \*  $p < 0,05$  és \*\*  $p < 0,01$

Forrás: Saját szerkesztés az SPSS feldolgozás alapján

A keresztábra-elemzés rámutat, hogy a 0,01-es szignifikanciaszinten kapcsolat tételezhető fel a sor és a „személyzet”, a „szolgáltatás”, illetve az „elhelyezkedés” oszlopváltozók között ( $\chi^2_{\text{SZEMÉLYZET}}=4,391$ ,  $p_{\text{Személyzet}}=0,036$ ;  $\chi^2_{\text{SZOLGÁLTATÁS}}=5,636$ ,  $p_{\text{Szolgáltatás}}=0,018$ ;  $\chi^2_{\text{ELHELYEZKEDÉS}}=5,060$ ,  $p_{\text{Elhelyezkedés}}=0,024$ ). Az elemzés követelményének jelentős „felhígításával”, azaz 10 százalékos szignifikancia szinten már a „tisztaság” és a korszerű eljárás alkalmazása vonatkozásában is statisztikailag szignifikáns különbség mutatható ki.

A sor és a különböző oszlopváltozók között a kapcsolat erősségét tekintve közepesnél gyengébb ( $Cramer V_{\text{SZEMÉLYZET}}=0,244$ ,  $Cramer V_{\text{SZOLGÁLTATÁS}}=0,276$ ,  $Cramer V_{\text{ELHELYEZKEDÉS}}=0,261$ ) szignifikáns kapcsolat azonosítható, vagyis az alkalmazott eljáráson (hagyományos/korszerű) kívül más tényező is hatással van az adott indikátorérték fogyasztói értékelésére.

Amennyiben a gazdasági válság hatásaival érintett időszakot vesszük górcső alá, a vevői értékítéletek átrendeződésének lehetünk tanúi. A „személyzet” tényező kivételével, a vizsgált indikátorok esetében felértékelődött a korszerű és ezzel párhuzamosan csökkent a hagyományos eljárás alkalmazásának szerepe (40. táblázat).

A keresztábla-elemzésből (41. táblázat) ugyanakkor kitűnik, hogy 0,01 szignifikancia szinten, a „személyzet” indikátor kivételével, valamennyi vizsgálatba vont nem pénzügyi mutató értéke és a korszerű stratégiai számviteli eljárás alkalmazása között szignifikáns kapcsolat mutatható ki. A gazdasági válság ráirányította a figyelmet a „tisztaság” (higiénia) és az „ár-érték arány” tényezők szerepére, miközben visszaigazolódott a járványhelyzet által a humán erőforrás állapotát érintő negatív folyamatok hatása. Ezen folyamat az ágazat szakképzett, tapasztalt dolgozóinak – akik a válság időszakában pályaelhagyók lettek – szakképzetlen, illetve tapasztalatlan munkaerővel történő helyettesítésére vezethető vissza.

Az 5. hipotézis ellenőrzése a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértéket elérő szállodák közötti kapcsolatra fókuszált. A vizsgálatba vont vevői elégedettségre összpontosító, nem pénzügyi mutatók közül konjunktúra idején 0,01 szignifikanciaszint mellett statisztikailag igazolt kapcsolat mutatható ki a „személyzet megítélése”, „szolgáltatás megítélése” és az „elhelyezkedés” tényezők, valamint a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása között. Válsághelyzetben, a „személyzet” kivételével, valamennyi vizsgált tényező esetében a kapcsolat statisztikailag bizonyítható. A gazdasági válság a korszerű számviteli eljárások alkalmazásának magyarázó változói közé emelte a „tisztaság” (higiénia) és az „ár-érték arány” tényezőket. A 5. hipotézis bizonyítást nyert.

A Cramer-együttható értékének vizsgálatából kitűnik, hogy a tényezők közötti kapcsolat szorossága továbbra is közepesen erős. Ugyanakkor tényezőnként vizsgálva a két eltérő időszak értékeinek növekedéséből kiolvasható, hogy a gazdasági válság (járványhelyzet) növelte az adott tényezők esetében a korszerű, stratégiai eljárások alkalmazásának indokoltságát.

A 6b) alhipotézis igazolása érdekében végzett vizsgálat a válság idejében a prosperáló nem pénzügyi indikátorértéket elérő szállodák és a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása közötti kapcsolat intenzitása – a „személyzet megítélése” kívül – valamennyi tényező vonatkozásában emelkedett. A konjunktúra időszakra jellemző sor és a különböző oszlopváltozók közötti szignifikáns gyenge kapcsolat a válság időszakra

közepes, illetve közepesen gyenge asszociációs kapcsolatra módosult. Ennek tükrében a *6b) alhipotézis bizonyítást nyert.*

A *6a) és 6b) alhipotézisek* egyenkénti verifikálása a *6. hipotézis bizonyítását* eredményezi.

## 7. ÖSSZEGZÉS ÉS TÉZISEK

Jelen fejezet az empirikus kutatás eredményeinek összefoglalását tartalmazza, a megállapítások ütköztetésre kerülnek a nemzetközi kutatási eredményekkel is. Megtörténik a hipotézisek értékelése a kutatási eredmények tükrében, majd megfogalmazásra kerülnek a tézisek. Az új és újszerű tudományos eredmények megállapítása, a jövőbeni kutatási irányok kijelölése zárja a fejezetet és egyben a dolgozatot.

### *7.1. A hipotézisek értékelése, tézisek*

Napjaink gazdasági, piaci viszonyát, üzleti környezetét jelentős változások jellemzik. A változásokat előidéző tényezők közé sorolhatjuk a piacok globalizálódásának folyamatát, a nemzetközi verseny élénkülését, a technikai és technológiai fejlődések felgyorsulását, a hálózatosodás térnyerését, az információs forradalom, a digitalizáció és robotizáció előretörését. Mind olyan jelenségek, melyekkel a vállalkozásoknak szembe kell nézniük. Ugyanakkor ezzel párhuzamos a fogyasztók oldaláról megfogalmazott egyedi, sajátos elvárásoknak való megfelelési kényszer. A vállalatok sajátos tevékenységeire, jellemzőire szabott és működtetett számviteli információs rendszerből kinyerhető információk állnak a döntéstámogatás szolgálatába. A vállalkozás számviteli információs rendszerének költségekről szolgáltatott információi jelentik a vezetői döntések elsődleges információs forrását (Stenzel–Stenzel, 2003; Horngren et al., 2003).

A versenyben maradás érdekében a vállalkozásnak pontos és időszerű információra van szükségük a kínálati portfóliót, a termékszerkezetet, az ellátási láncot érintő költségek szerkezetének mértékéről és azok alakulásáról, amit a vállalkozásnál implementált költségszámítási eljárás biztosít (Perišić–Janković, 2006). A költségek meghatározásánál alkalmazott hagyományos költség számítási eljárások alkalmatlanok a fenti elvárások kielégítésére (Drucker, 1990; El-Dyasty, 2007). A hagyományos módszertanon alapuló vezetői döntések helytelen készletérték, termékvonal meghatározáshoz, helytelen erőforrás allokációhoz, a stratégiai szemlélet torzulásához, a versenylőny csorbulásához vezetnek (Blocher et al., 2019). A szakirodalom a napjaink hektikusan változó üzleti környezetében a stratégiai számvitel korszerűbb módszertanának relevanciáját állítja a döntéshozatal figyelmének középpontjába (Rigby, 2001; Cadez–Guilding, 2008).

A stratégiai vezetői számviteli eljárások a jövőorientált szemlélettel támogatják a vezetők stratégiai döntéseit. Az eljárások által előállított részletes költséginformációk a vállalat stratégiai céljainak megvalósulásának, a vállalkozás hosszú távú eredményességének szolgálatában állnak (Afonina, 2015).

Az értekezésemben a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának vizsgálatára vállalkoztam napjaink egyik legdinamikusabb fejlődését felmutató ágazatában a turizmusban, azon belül is a szállodaipar szereplőinek a körében.

A dolgozat céljaként fogalmazódott meg, hogy feltárja a korszerű költségeljárások alkalmazásának gyakoriságát, illetve versenyképességre gyakorolt hatását a nemzetközi és a hazai szállodaipar szereplőinek körében. A szekunder kutatás szintetizálja a korszerű eljárások versenyképességre gyakorolt ágazati hatásait, míg a primer kutatás a hazai ágazati sajátosságokat tárja fel.

A szekunder kutatás jellemzően a nemzetközi szakirodalmi forrásokon alapult. A szekunder kutatás segítségével a dolgozatomban azonosításra került az ágazati szereplők által implementált stratégiai vezetői számviteli eljárások köre, illetve bemutatásra kerültek a módszertani apparatusok versenyképesség szempontjából meghatározó gyakorlatai, relevanciái.

A szekunder kutatás lehetőséget adott, hogy fejlődéstörténeti megközelítésből ismertessem a szállodaipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszert (USALI). A történeti távlatból vizsgálva az USALI számviteli rendszere közel 100 éves múltra tekint. Az USALI elvi kerete a korra jellemző hagyományos költségszámítási eljárásokon alapul, így az arra alapozott döntéseknél a rövid távú szemlélet dominál (Kwansa–Raymond, 1990; Perišić–Janković, 2006; Schmidgall, 2014; Georgiev, 2016).

A nemzetközi szakirodalom segítségével feltártam és ismertettem az ágazat stratégiáról vallott sajátos nézetét. Az „összefonódás elv”-e a szálloda külső és belső környezeti összhangját biztosító tervként jelenik meg (Tse–Olsen, 1988; Dev–Olsen, 1989; Chathoth–Olsen, 2005; Olsen et al., 2008; Köseoglu et al., 2013). A belső erőforrások stratégiai szemléletű felhasználására irányuló tervek tekintetében a költséggazdálkodásnak kitüntetett szerep hárul különös tekintettel napjaink változó üzleti környezetében (Belak, 2011).

Az ágazati szereplők által alkalmazott versenystratégiák vizsgálatánál a nemzetközi kutatások empirikus tanulmányainak fókusza a Porter általános versenystartégiákra irányult. A szekunder kutatás során arra a kérdésre is választ kerestem, hogy milyen tényezők befolyásolják a porteri versenytípológiák alkalmazását. A szakirodalmi

források alapján a költségvezérelt stratégiát követőket a stabil üzleti környezet, a szűk termékskála, a nemzetközi piacokon való jelenlét és a hálózatosodás, valamint a vállalkozásokon belül a szabályozott munkakörnyezet jellemzi. A megkülönböztetésre alapozott versenystratégiát követők viszont széles kínálati portfólióval rendelkeznek, intenzív versenykörnyezettel szembesülnek, főként lokális vagy regionális piaci szegmensek kiszolgálására összpontosítanak, a centralizált döntéshozatal jellemzi, magasabb minőségi osztályba sorolás és nagy kapacitásszinttel rendelkeznek (Tse–Olsen, 1988; Bordean et al., 2010; Claver-Cortés et al., 2007)

A tanulmány feltáró kutatás részeként, az empirikus vizsgálat eredményeit foglalja össze, mely a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél tagsági jogviszonnal rendelkező szállodaipar szereplőinek körében valósult meg a költséggazdálkodás és a költséghatalmas hazai gyakorlatáról. A felmérés idején a 398 tagságot számláló szövetség tagjai közül a két eltérő felmérési időszakban összesen 74-en vettek részt a kérdőív kitöltésében, így a minőségi alapsokaságot jelentő 18,59%-os részvételi arány válaszainak kiértékeléséből került megfogalmazásra a hazai ágazat költséggazdálkodásának és a költségekről vallott felfogásának tényfeltáró elemzése.

A szekunder kutatás keretében a nemzetközi tanulmányokban megismert eljárások szolgálták kiinduló alapként a hazai helyzetképet feltárására. A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők körének vizsgálata is a nemzetközi tapasztalatok tükrében valósult meg. A korszerű eljárások alkalmazásuk indoklása elsősorban külföldi résztulajdonnal, diverzifikált szolgáltatási portfólióval, hálózatosodással, illetve a kiépített kapacitásszinttel magyarázható (Gomes et al., 2013; Pavlatos, 2015, 2018). A vizsgáltba vont tényezők verifikálása alapján az *1. hipotézis elfogadásra került.*

A statisztikai próbákkal ellenőrzött hipotézis vizsgálati eredményeiből az alábbi tézisek megfogalmazására került sor:

*T<sub>1</sub> Kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői számvitel módszertan alkalmazása és a szállodaegységek minőségi kategóriája, szobakapacitása, státusza, valamint a külföldi tőke részaránya között*

A globalizáció térhódításával a nemzetközi empirikus felmérések eredményeivel összhangban hasonló kép rajzolódik ki a hazai szállodaipar szereplőinek körében a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazásáról, ami elsősorban külföldi



résztulajdonnal, hálózatosodással, diverzifikált szolgáltatási portfólióval, illetve a kiépített kapacitásszinttel magyarázható. A korszerű eljárások, technikák alkalmazását elősegítő és előfeltételező háttér infrastruktúra (tőke, humán erőforrás), bizonyos szintű elvárásokat támaszt az ágazat szereplői felé.

Az eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők között az intenzív versenykörnyezettel jellemezhető székely hazánkban – szemben a nemzetközi kutatásokban található megállapításokkal (pl. Urquidi–Ripoll, 2013) – statisztikailag nem igazolható, mint a korszerű költség-számítási eljárások alkalmazását befolyásoló tényező.

A következő hipotézis vizsgálta a költség-gazdálkodás szerepére irányult, különös tekintettel a konjunktúra és a válság időszakára. A hipotézis elfogadása vagy elvetése felőli döntésnél építke a felmérésben megfogalmazott véleményekre, majd ezt követően megvizsgálom a két részcsoporthat (hagyományos vs. korszerű eljárást alkalmazók) adott időtávra vonatkozó költség-szerkezetének alakulását. A vizsgálat eredményeként 5 százalékos szignifikanciaszinten statisztikailag igazolható a válaszadók azon véleménye, miszerint a korszerű eljárások alkalmazása elősegíti a költség-takarékosságot, - megtakarítást, illetve a költségek feletti ellenőrzést. A Belak-modell szerinti elemzés is visszaigazolta, hogy a stratégiai számviteli eljárások alkalmazása kedvezően hat a vállalkozás költség-gazdálkodásának eredményességére, azaz a stratégiaiilag kiemelt jelentőségű személyi állomány erőforrás felhasználásának, kezelésének a folyamatára. *Azaz a 2. hipotézis bizonyítást nyert.* A költség-gazdálkodásról tett megállapítás összeegyeztethető a nemzetközi szakirodalomban fellelhető empirikus kutatások eredményeivel (pl. Arbelo et al., 2016; Sun, 2017).

*T<sub>2</sub> A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása elősegíti a belső erőforrás-felhasználás révén a szálloda változó külső gazdasági körülményekhez való alkalmazkodását, azaz hosszú távon a túléléshez, üzleti sikerének és versenyképességének növeléséhez vezet*

A közgazdaságtan mainstream irányzatához képest a szállodaipar eltérően vélekedik a stratégiáról és annak megvalósításáról. A stratégia fogalmi keretét adó külső környezeti változások és a vállalat belső adottságai közötti kohézió (összeolvadás) elérése stratégiai szemléletet követel. A vizsgálat ráirányította a figyelmet a költség-gazdálkodásra, azaz az erőforrások felhasználásának és gazdálkodásának stratégiai jelentőségére. A költség-gazdálkodásnak, különösen a válság kezelése során a hosszú távú célok elérése

érdekében mutatkozik hangsúlyos szerepe, kiegészülve a Belak-modell szemléletével, mely megköveteli a személyi jellegű ráfordításállományról vallott nézet átértékelését. A kutatás rávilágított arra, hogy a stratégiai szemlélet, a versenyképesség megtartása érdekében a költségek szerepére, alakulására, azok feletti ellenőrzésére nem mint időszakos tevékenységre kell tekinteni, hanem biztosítani kell az üzleti működés során azok tervezésére, követésére és elemzésére irányuló tevékenységek folyamatos „körforgását”.

A 3. hipotézis nemzetközi szinten is újdonságként értelmezhető, mivel a korszerű eljárások alkalmazása a szolgáltatás minőségi dimenziójával kiegészített porteri versenytípológiák alkalmazásának gyakorlatára irányult. A felmérés megállapításai a résztvevők 5 fokozatú Likert-skálán paraméterezett véleményén alapult. A varianciaelemzés statisztikájából kiolvasható, hogy a korszerű módszertant alkalmazók esetében prioritást élvez a minőségre és a megkülönböztetésre, illetve az ún. „legjobb érték” integrált versenytípológia követése. A vizsgálat során a 3. hipotézis bizonyítást nyert, azaz 5 százalékos szignifikanciaszinten kijelenthető, hogy az eltérő módszertant implementáltak eltérő versenystratégiát követnek.

*T<sub>3</sub> A különböző költségszámitási módszertant alkalmazó (hagyományos, stratégiai) szállodaegységek eltérően vélekednek a versenystratégiákról*

Napjaink hektikusan változó, bizonytalan üzleti környezete (COVID-19, ipari forradalom 5.0) megerősíti a vezetők részéről a stratégiai gondolkodás kitüntetett szerepét. A stratégiai szemlélet előretörését a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszere hívta életre, míg annak elérését leginkább a vállalkozás által alkalmazott versenystratégia szolgálja. Az ágazatra jellemző magas fokú dinamika és szezonális oszcillációs kitettség, összetett, dinamikus, sztochasztikus üzleti folyamatok irányításának, koordinálásának stratégiai szemlélete sokkal inkább összeegyeztethető a megkülönböztetésre és a minőségre alapozott versenystratégia követésével. A stratégiai szemlélet szélesebb látókört, a fogyasztók elvárásaihoz kellően igazodó, az értékadditív teljesítményt, jó gyakorlatok átvételére alapozott, kedvező fogadtatást jelentő üzleti modell folytatását és kiépítését segítheti elő.

A hazai ágazat szereplői által alkalmazott korszerű eljárások azonosítására irányuló feltáró kutatás, illetve az elemzésbe vont teljesítménymutatók köre is a nemzetközi szakirodalmi forrásokon alapul. Ezért a pénzügyi indikátorok közül a ROA, ROE és az

EVA mutatók, míg a nem pénzügyi indikátor tekintetében a vevői elégedettség került bevonásra.

A kutatás újszerűsége, hogy az elemzés kiterjed az ágazati konjunktúra (2016–2019 időszak) és a járványhelyzettel jellemezhető (2020 év) válság időszakára. A vizsgálatba vont több éves időtávot alátámasztja az ágazat nemzetközi szakembereinek álláspontja, miszerint időre van szükség a korszerű eljárások implementálásából származó hatások teljesítménymutatókban való megjelenéséhez (Abdulhussien–Hamza, 2012; Afonina, 2015).

A vizsgálatba vont teljesítménymutatók értékei/változásai alapján a mintát képző szállodaegységek prosperáló vagy hanyatló besorolása valósult meg. Az értekezés célja, hogy a csoportosítási ismérvek (korszerű/hagyományos valamint a prosperáló/hanyatló) közötti kapcsolatok feltárásával rámutasson a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása és a hosszú távú eredményes működéssel összeegyeztethető, folyamatosan növekvő pénzügyi, illetve az átlagon felüli nem pénzügyi teljesítménymutatók közötti kapcsolatra.

Az empirikus vizsgálat érdekes eredményt szolgáltat. A hipotézis verifikálása nem tárt fel szignifikáns kapcsolatot a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló ROA, ROE pénzügyi teljesítménymutatók között, ugyanakkor ebben a tekintetben 5 százalékos szignifikanciaszint mellett statisztikailag szignifikáns kapcsolat mutatható ki a gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutatóval. Így a *4. hipotézis részben nyert bizonyítást*. A ROA és a ROE mutatók vonatkozásában az elemzés eredménye szöges ellentétben áll a nemzetközi szakirodalomban fellelhető megállapításokkal (Pavlatos, 2015; Setiawan, 2016; Turner et al, 2017; Pavlatos, 2018; Alvarez et al., 2021).

*T<sub>4</sub>   Kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló gazdasági hozzáadott érték (EVA) pénzügyi indikátorérték között*

A pénzügyi mutatók közül a vállalati teljesítmény hosszú távú értékmutatójának tekintett gazdasági hozzáadott érték (EVA) a hazai szállodaipar vonatkozásában is meghatározó teljesítményindikátornak számít. A vizsgálat rámutatott, hogy a stratégiai vezetői számviteli eljárások révén előállított információk kedvező hatást váltanak ki vezetői döntéseken keresztül a tulajdonosi érték maximalizálására.

A nem pénzügyi indikátorok tekintetében az elemzés a nemzetközi kutatásokkal koherens fogyasztó-orientált szemléleten alapuló vevői értékelésre fókuszált (McManus, 2013; Alvarez et al., 2021). Az ágazat nemzetközi kutatásainak eredményeivel összhangban (Setiawan, 2016; Pavlatos, 2018; Alvarez et al., 2021) az empirikus vizsgálat szignifikáns kapcsolatot tárt fel a stratégiai eljárás alkalmazása és az átlagon felüli nem pénzügyi indikátorérték között, így az 5. hipotézis bizonyítást nyert.

*T<sub>5</sub>    Kapcsolat feltételezhető a szállodaegységek stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorérték elérése között*

Napjaink üzleti környezetének általános jelensége a verseny intenzitásának növekedése. A vállalkozások a fennmaradásuk, versenyelőnyük megtartása érdekében a környezetük szűkebb-tágabb társadalmi elvárásainak is eleget kell tenniük. A vállalati kormányzás egyre hangsúlyosabb területét jelenti az intézményesített vagy kötetlen keretként megjelenő ún. nem pénzügyi jelentések és mutatók. A kutatás rámutatott, hogy a stratégiai gondolkodással felruházott szállodaipari szereplők, a társadalmi „párbeszéd” során alkalmazott válaszok, elemek eredményesebb tárházát birtokolják.

A szállodaiparban a stratégiai vezetői számvitel területét tanulmányozók álláspontja szerint az eljárások alkalmazásából származó előnyök leginkább élénk versenykörnyezetben, hektikusan változó, bizonytalan üzleti környezetben fejtik ki pozitív hatásuk (Urquidi–Ripoll, 2013; Gomes et al., 2013; Pavlatos, 2018). Az elvárásokkal összhangban a statisztikai elemzés alapján elmondható, hogy a vizsgálatba vont tényezők közötti kapcsolat szorosságának foka hazai viszonylatban növekszik a válság időszakban, a 6. hipotézis bizonyítást nyert.

*T<sub>6</sub>    A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazó szállodaegységek sikeresebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz*

A stratégiai vezetői számviteli eljárások fejlesztésének gondolata a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás elősegítése érdekében fogalmazódott meg. A tézis megfogalmazása két alhipotézis bizonyításának eredménye, miszerint a korszerű eljárás alkalmazása és a pénzügyi, valamint a nem pénzügyi teljesítményindikátorok közötti kapcsolat szorossága a válság időszakában fokozódik. Napjaink üzleti környezetében a

vállalkozások egyre inkább szembe találják magukat a különböző válsághelyzetekkel. A krízisek túlélését, abból való sikeres kilábalást elősegíti, ha a vezetői döntéshozatalhoz felhasznált információk köre a stratégiai vezetői számviteli eljárásokon alapul.

A dolgozat során kitűzött hipotézisek igazolásának vagy elvetésének eredményeit a 42. táblázat tartalmazza.

#### 42. táblázat: A vizsgált hipotézisek verifikálásának eredményei

Ssz.	Hipotézis	Eredmény
H <sub>1</sub>	<i>Kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői számvitel módszertan alkalmazása és a szállodaegységek székhelye, minőségi kategóriája, szobakapacitása, státusza, valamint a külföldi tőke részaránya között</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.1. fejezetben)
H <sub>2</sub>	<i>A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása elősegíti a belső erőforrásfelhasználás révén a szálloda változó külső gazdasági körülményekhez való alkalmazkodását, azaz hosszú távon a túléléshez, üzleti sikerének és versenyképességének növeléséhez vezet</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.2. fejezetben)
H <sub>3</sub>	<i>A különböző költségszámítási módszertant alkalmazó (hagyományos, stratégiai) szállodaegységek eltérően vélekednek a versenystratégiákról</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.3. fejezetben)
H <sub>4</sub>	<i>Kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorérték között</i>	Részben nyert bizonyítást (részletesen a 6.4.4. fejezetben)
H <sub>5</sub>	<i>Kapcsolat feltételezhető a szállodaegységek stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorérték elérése között</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.5. fejezetben)
H <sub>6</sub>	<i>A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazó szállodaegységek sikeresebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz</i>	Elfogadott
H <sub>6A</sub>	<i>A szállodaegységeknél a válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.4. fejezetben)
H <sub>6B</sub>	<i>A szállodaegységeknél válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik</i>	Elfogadott (részletesen a 6.4.5. fejezetben)

Forrás: Saját szerkesztés

## 7.2. Új és újszerű tudományos eredmények

A dolgozat hozzáadott értéke, hogy a stratégiai számviteli eljárásokat alkalmazók körét a hagyományos eljárást követők gyakorlatával veti össze. A komparatív elemzés rámutat a magyar szállodaiiparban a stratégiai vezetői számviteli eljárások implementálásából származó hatások előnyeire. A nemzetközi szekunder kutatások áttekintése révén megerősítésre vagy ütköztetésre került a hazai ágazat folyamatainak, tendenciáinak nemzetközi beágyazódása.

Az értekezés új tudományos eredményei:

- A szállodaipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszer az ágazati szereplők beszámolóinak nemzetközi összevetésének elősegítése révén az iparág és az aktorai versenyképesség növelésének érdekében fogalmazódott meg. Az ágazati sajátosságokat tartalmazó számviteli rendszer közel száz éves „fennállása” ellenére a hazai kutatók és a számviteli szakemberek figyelmét elkerülte. A tanulmány a számviteli rendszer evolúciós megközelítéséből segíti annak megértését és megismerését.
- Az értekezés vizsgálatának alapjául szolgál a szállodaipar stratégiai szemléletének, az ágazati szereplők által követett versenystratégiák nemzetközi összefoglalása, melyhez hasonló hazánkban még nem született. Az ágazat nemzetközi folyamatainak összegzését adja a dolgozat szekunder kutatásainak keretében feltártak.
- A fentiekkel összhangban a primer kutatás eredménye rámutat a hazai ágazati szereplők stratégiai szemléletére, az általuk követett versenystratégiákra. A felmérés a hazai szakmai szervezet (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnal rendelkezők véleményén, válaszában alapul, akik az ágazati folyamatok legbefolyásosabb szakmai szereplői.
- A stratégiai vezetői számviteli eljárások ágazati szintű nemzetközi összefoglalását, alkalmazásából szerzett tapasztalatok szintetizálásának áttekintése mellett megvalósul a hazai gyakorlat feltárása, illetve az eljárások alkalmazását befolyásoló szervezeti adottságok, tényezők azonosítása. A tanulmány eredményeként kerül azonosításra a hazai szereplők körében a korszerű eljárások alkalmazásának köre, illetve az implementálásukat befolyásoló tényezők feltárása.

- A szolgáltatások minőségi dimenziójával kiegészített porteri versenystratégiai tipológiák implementálásának vizsgálata ráirányítja a figyelmet a stratégiai vezetői számviteli eljárásokat alkalmazók eltérő gyakorlatára. A korszerű költségszámítási eljárást alkalmazók a minőségre, a megkülönböztetésre vagy az integrált eljárásokra alapozott versenystratégia követésével könnyebben alkalmazkodnak a napjaink változó gazdasági környezetéhez (pl. COVID-19, ukrajnai háború, energiaválság). Mivel a hagyományos/korszerű eljárást alkalmazó ágazati aktorok és a követett versenystratégiák közötti vizsgálat nemzetközi dimenzióban sem valósult még meg, így a kutatás ezen megállapítása ágazati szinten újdonságként értelmezhető.
- A hazai szállodaipar szereplőinek körében még nem született olyan tényfeltáró kutatás, ami az ágazat költséggazdálkodásának feltárását, megismerését, megértését segítené. Jelen kutatás hozzáadott értéke nemzetközi és nemzeti szinten egyaránt, hogy az erőforrásgazdálkodás eredményességének vizsgálatánál az erőforrásokat stratégiai szemléletben feltüntető Belak-modellre támaszkodik. A kutatás eredménye rámutat, hogy a korszerű eljárások által szolgáltatott többletinformációk a költséggazdálkodás segítségével a vezetői döntéseket eredményesebb és sikerebb hatásokkal ruházza fel.
- A korszerű költségszámítási eljárások szállodaipari teljesítményre gyakorolt hatásainak elemzése hazánkban ugyancsak újdonságként vehető számba. A hazai ágazati szakirodalomban nem lelhető fel olyan forrás, kutatás, amely az eltérő költségszámítási eljárások (hagyományos/korszerű) pénzügyi és a nem pénzügyi mutatókra gyakorolt hatását, tendenciáját elemezné.
- Az értekezés nemzetközi szinten értelmezhető további újdonsága az empirikus elemzésnél alkalmazott dinamikus szemlélet. Azaz a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a teljesítményindikátorok közötti kapcsolat vizsgálatánál két eltérő gazdasági környezettel jellemezhető időszak – gazdasági konjunktúra és válság – eredményéből fogalmazza meg következtetéseit.

A kutatásom újszerűségének tükrében megfogalmazott javaslatok:

- A dolgozat szekunder kutatása nemzetközi kitekintésével beazonosítja és feltárja az szállodaiparban végbemenő tendenciákat, majd a hazai ágazati szereplők körében végzett primer kutatás segítségével szolgál a hazánkban megvalósuló folyamatok feltérképezéséhez, megértéséhez, illetve a komparatív elemzéséhez.

A sajátos jellemzőkkel bíró iparági folyamatok, trendek megismerése az ágazat szabályozásáért, stratégiájának megalkotásáért, formálásáért felelőseinek nyújt eligazodást.

- A dolgozatban feltárásra került a stratégia fogalmának, tervezésének és megvalósításának ágazati szintű értelmezése és fejlődéstörténetének áttekintése. A szekunder kutatás rávilágított arra, hogy az iparág sajátos nézetet vall a stratégia fogalmáról és annak megvalósításáról. A stratégia ezen egyedi ágazati megközelítése és megvalósítása a szabályalkotók és az ágazati szereplők számára a versenystratégia megalkotásában játszik meghatározó szerepet.
- A versenystratégiák tárgyalása során az ágazati specifikum függvényében megvilágításra került a szektor nemzetközi gyakorlatában széles körben implementált ún. integrált – azaz a „*legjobb érték*”-ként ismert – versenystratégia bemutatása. Ezen felismerés és a versenytipológia gyakorlati alkalmazása az ágazati szereplők versenyképességének helyzetére lehet kedvező befolyással.
- A nemzetközi szakirodalmi források szintetizálásával feltárásra kerültek a különböző stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásából eredő ágazati tapasztalatok. A jó gyakorlatok megismerése az ágazati szereplők versenyképességének megtartása, javítása érdekében nyújthat hathatós segítséget.
- A primer kutatás rámutatott a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló vállalati adottságok, tényezők körére. A tézisek ismeretében az ágazat szereplői tisztább képet kapnak a vállalati adottságok tükrében az eljárások alkalmazása és a versenyhelyzet befolyásolásának lehetőségeiről. Hasonló megállapítás más hazai ágazat vonatkozásában nem valósult meg, így ezen megállapítás összágazati szinten újszerű.
- A primer kutatás eredményei segítenek eligazodni az ágazat összetett és bonyolult kölcsönkapcsolatokkal rendelkező tevékenység-halmazában stratégia szemléletének és alkalmazásának sajátosságairól, szerepéről. Addig a szekunder kutatásból merített nemzetközi empirikus eredményeinek szintetizálása, gyakorlati relevanciával bír az ágazati szereplők versenyhelyzetének fenntartása, javítása céljából.
- Az ágazat szereplőinek teljesítményét befolyásoló tényezők feltárása az alkalmazott teljesítményindikátorok szerepének ártértékeléséhez vezethet. Továbbá a szállodák teljesítményét befolyásoló tényezők korrelációs kapcsolatainak, magyarázó erejének feltárása hozzájárulhat a befektetők,



hitelezők, illetve a szállodavezetők, részlegvezetők teljesítményértékelési rendszerének felülvizsgálatához. A tanulmány eredményeinek kiterjesztése elősegítheti és hozzájárulhat a turizmusban érintett más ágazatok (pl. vendéglátás), de akár más tudományterületet érintő, új gyakorlati és elméleti ismeretek megszerzéséhez.

### **7.3. További kutatási területek, irányok**

Globalizált világunk egyik legdinamikusabban fejlődő ágazata a turizmus és azon belül a szálláshely-szolgáltatás. A hazai szereplők gazdálkodásának, döntési mechanizmusának motivációs háttéréről, modelljéről nem sokat ismerünk, miközben napjaink digitalizációs és az automatizációs folyamatai jelentős befolyásoló tényezők. Az üzleti környezetben végbemenő változások új válaszokat követelnek a gyakorlati szakemberek részéről, de kihívásokat és új kutatási területeket fogalmaznak meg az elméleti szakértők számára, az egyébként keveset kutatott területről.

A szállodaipar számára közzétett egységes számviteli ajánlás, újabb kiadványainak megjelenése, a módszertani apparátus korszerűsítése révén próbál lépést tartani az ágazat üzleti világában megjelenő kihívásokkal. Ugyanakkor a doktori dolgozat kutatási keretét adó stratégiai vezetői számvitel gyakorlatának érettségében, fejlődésében már a közeljövőben óriási ugrás várható, ami újabb feltételt, követelményt fogalmaz meg az ágazat számára.

További kutatási (rész)területek:

- A kutatás során alkalmazott részcsoportok (hagyományos/korszerű eljárást alkalmazók) teljesítményének összevetése a járványhelyzetet követő, kilábalás időszakban. Az összevetés és dinamikus vizsgálat szem előtt tartása érdekében, ugyanezen pénzügyi és nem pénzügyi mutatók segítségével. Ezen vizsgálat teljesebb képet adhat a korszerű eljárások alkalmazásának előnyeiről.
- A tanulmány kizárólag a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása, azt befolyásoló tényezők, valamint a szálloda permanens teljesítménye közötti kapcsolat feltárására irányult, nem vizsgálta a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásához szükséges egyéb feltételeket, nélkülözhetetlen vezetői kompetenciák körének számbavételét, ami újabb kutatási irányként fogalmazódik meg.

- Jelen kutatás nem tér ki a vevői elégedettségen kívül egyéb, a teljesítményt befolyásoló nem pénzügyi indikátorokra. A nemzetközi szakirodalomban is említett munkavállalói elégedettség, morál szerepének vizsgálata hasznos adalékként szolgálhat a költséggazdálkodás szempontjából is.
- Újabb irányként fogalmazódik meg a fogyasztói értékítéletek figyelembe vételénél a különböző típusú kereslet megkülönböztetése – pl. szabadidős, üzleti, hivatásos.
- A különböző részlegek által követett eljárások szerepe a digitalizáció és automatizáció folyamatának tükrében, illetve hatása a versenyképességre.
- Az elkülönült, illetve integrált eljárások páronkénti hatásainak kiértékelése az ágazat szereplőinek működésére.

## Felhasznált irodalom

**Aaker, D.A.** (2001): *Strategic Market Management*. 6th ed., New York: John Wiley

**Abdulhussien, M.H.** – Hamza, S. (2012): Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: An Empirical Study. *Studies in Business and Economics* [on-line]. Vol. 7. No. 2. pp. 126-140.

<https://magazines.ulbsibiu.ro/eccsf/RePEc/blg/journal/7210hatif&sadik.pdf>

**Acar, D.** – Senol, H. (2014): Analysis of All Inclusive System Applied by the Accommodation Businesses in Turkey in the Context of Target Costing. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 4. No. 3. pp. 63-79.

**Adamu, A.** – Olotu, A.I. (2009): The Practicability of Activity-Based Costing System in Hospitality Industry. *Journal of Finance and Accounting Research, Department of Accounting, Nasarawa State University, Keffi, Nasarawa State – Nigeria*. Vol. 1. No. 1. pp. 36-49.

**Afonina, A.** (2015): Strategic Management Tools and Techniques and Organizational Performance: Findings from the Czech Republic. *Journal of Competitiveness*, Vol. 7. No. 3. pp. 19-36.

**Agrawal, S.P.** – Mehra, S. – Siegel, P.H. (1998): Cost Management System: an operational overview. *MANAGERIAL FINANCE*, Vol. 24. No. 1. pp. 60-78.

**Agus, A.** – Krishnan, S.K. – Kadir, S.L.S.A. (2000): The structural impact of total quality management on financial performance relative to competitors through customer satisfaction: A study of Malaysian manufacturing companies. *Total Quality Management*, Vol. 11. No. 4-6. S808-S819.

**AHMA** (1996): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 9th Ed.* Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, Michigan

**AHMA** (2006): *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 10th Ed.* Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, 275 p.

**Al-Ababneh, M.M.** (2021): The implementation of Total Quality Management (TQM) in the hotel industry. *International Journal of Tourism and Hospitality*, Vol. 1. No. 1. pp. 25-34.

- Aladag, O.F.** – Köseoglu, M.A. – King, B. – Mehraliyev, F. (2020): Strategy implementation research in hospitality and tourism: Current status and future potential. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 88. 102556.
- Aladwan, M.** – ALSinglawi, O. – Alhawatmeh, O. (2018): The Applicability of Target Costing in Jordanian Hotels Industry. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 22. No. 3. pp. 1-13.
- Alnoor, A.** – Khaw, K.W. – Al-Abrow, H. – Alharbi, R.K. (2022): The hybrid strategy on the basis of Miles and Snow and Porter's strategies: An overview of the current state-of-the-art of research. *International Journal of Engineering Business Management*, Vol. 14. pp. 1-18.
- Alvarez, P.** – Sensini, L. – Bello, C. – Vazquez, M. (2021): Management Accounting Practices and Performance of SMEs in the Hotel Industry: Evidence from an emerging economy. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 12. No. 2. pp. 24-35.
- Állami Számvevőszék** (2021): *ELEMZÉS A turizmus helyzete - a járvány előtt és alatt* [on-line].  
[https://www.asz.hu/storage/files/files/elemezsek/2021/turizmus\\_jarvany20210325.pdf?download=true](https://www.asz.hu/storage/files/files/elemezsek/2021/turizmus_jarvany20210325.pdf?download=true)
- American Institute of Certified Public Accountants** (1994): *Improving business reporting - a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors: a comprehensive report* [on-line]. American Institute of Certified Public Accountants Special Committee on Financial Reporting, AICPA Committees, University of Mississippi, 203 p. [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_comm/106/](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/106/) (2020.07.12.)
- Anderson, S.W.** – Dekker, H.C. (2009): Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management. *Accounting Horizons*, Vol. 23. No. 2. pp. 201–220.
- Anderson, C. H.** – Vincze, J. W. (2000): *Strategic Marketing Management: Meeting the Global Challenge*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Ansari, S.L.** – Bell, J.E. – Cypher, J.H. (1997): *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Chicago, Irwin, 250 p.

- Ansoff, I.** (1965): *Corporate Strategy*. New York, McGraw-Hill, 241 p.
- Anuar, J.** – Sumarjan, N. – Radzi, S.M. (2017): Total Quality Management (TQM) practices: Challenges faced by hotel managers. *Journal of Tourism, Hospitality & Culinary Arts (JTHCA)*, Vol. 9. No. 2. pp. 293-304.
- Apak, I.** – Duman, H. (2020): The use of management accounting/strategic management accounting tools and effect on performance: a research in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Vol. 22. No. 4. pp. 580-610.
- Arbelo, A.** - Pérez-Gómez, P. - Arbelo-PérezView, M. (2017): Cost efficiency and its determinants in the hotel industry. *Tourism Economics*, Vol. 23. No. 5. pp. 1056-1068.
- Arroteia, N.** – Santos, L.L. – Gomes, C. (2013): The relationship between the management accounting techniques and the decision making in Portuguese hotels [on-line]. *6th International Tourism Conference, Peniche, Portugal, Volume: Proceedings Book*,  
[https://www.researchgate.net/publication/269037462\\_The\\_relationship\\_between\\_the\\_management\\_accounting\\_techniques\\_and\\_the\\_decision\\_making\\_in\\_portuguese\\_hotels](https://www.researchgate.net/publication/269037462_The_relationship_between_the_management_accounting_techniques_and_the_decision_making_in_portuguese_hotels) (2021.06.26.)
- Astawa, I.P.** – Ardina, C. – Yasa, I.M.S. – Parnata, IK. (2018): A new model in achieving Green Accounting at hotels in Bali. *IOP Conf. Series: Journal of Physics: Conf. Series* 953, 012056.
- Atkinson, H.** – Brander Brown, J. (2001): Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13. No. 3. pp. 128-136.
- Attarwala, A.A.** – Balasubramaniam, C.S. (2019): Target Costing in Service Organizations – A Case Study of Hotel Kohinoor Continental, Mumbai and Emerging Strategies. *Seventeenth AIMS International Conference on Management*, pp. 1410-1417.
- Ásványi K.** – Komár Z. (2018): Zöld szálloda – örökzöld imázs: A „zöld” mint minőség és minősítés kommunikációjának elemzése fogyasztói visszajelzések és szállodai honlapok vizsgálata alapján. *Hatékony marketink – EMOK 2018 Nemzetközi Tudományos Konferencia konferenciakötete*, pp. 265-276.

- Balogh S.** (1998): *Költséggazdálkodás-árak*. Pécsi Tudományegyetem, Pécs, 186 p.
- Banker, R.D.** – Potter, G. – Srinivasan, D. (2005): Association of Nonfinancial Performance Measures with the Financial Performance of a Lodging Chain. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 46. No. 4. pp. 394-412.
- Barlev, B.** – Haddad, J.R. (2007): Harmonization, Comparability, and Fair Value Accounting. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 22. No. 3. pp. 493–509.
- Batinić, I.** (2013): Total Quality Management and Contemporary Hotel Industry. *Journal of Process Management – New Technologies, International*, Vol. 1. No. 2. pp. 10-14.
- Beke J.** (2012): *Költségszámvetel*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, 336 p.
- Beke J.** (2016): *Nemzetközi számvitel* [on-line]. Akadémiai Kiadó, <https://mersz.hu/beke-nemzetkozi-szamvitel/> (2023.06.06.)
- Belak, V.** (2011): Upravljanje troškovima u krizu. *Računovodstvo, revizija i financije*, Augusztus, pp. 15-24.
- Belch, G.E.** – Belch, M.A. (2003): *Advertising and Promotion: An Integrated Marketing Communications Perspective*. McGraw-Hill/Irwin, 779 p.
- Berts, K.** – Kock, S. (1995): Implementation considerations for activity based costing in service firms. *Management Decisions*, Vol. 33. No. 6. pp. 57-63.
- Bélyácz I.** (2001): *Befektetés-elmélet*. Pécsi Tudományegyetem Kiadó, 665 p.
- Bélyácz I.** (2007): *A vállalati pénzügyek alapjai* [on-line]. Gondolat Kiadó. [https://regi.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011\\_0001\\_543\\_08\\_A\\_vallalati\\_penzugyek\\_alapjai/ch01.html](https://regi.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011_0001_543_08_A_vallalati_penzugyek_alapjai/ch01.html) (2018.05.24.)
- Bélyácz I.** (2020): Vállalati stratégia és versenyképesség a tudásalapú társadalomban. In: Katona (szerk): *Növekedésösztönzési kísérletek és kudarcok. A növekedés új kihívásai a tudásalapú gazdaságban*. Pázmány Press, Budapest, pp. 95-105.
- Bélyácz I.** (2022): A kockázat és bizonytalanság szerepe a menedzsmeri döntésekben. In: Jarjabka A. - Szabó-Bálint B. (szerk.): *Példaértékű vezetés és gyümölcssei, Tiszteletkötet Dr. Szűcs Pál Tanár úr 80. születésnapja alkalmából*, Pécsi

Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Vezetés- és Szervezéstudományi Intézet, Pécs, pp. 30-38.

**Bélyácz I.** - Pintér É. (2011): Egy különös pénzügyi válság rendhagyó tanulságai. *Hitelintézeti Szemle*, 10 évf. 5. sz. pp. 465-480.

**Bélyácz I.** - Szász E. (2016): Ciklikus pénzügyi válság, vagy szisztematikus rendszerhibák tragikus összeadása?. *Gazdaság és Pénzügy*, 3 évf. 2. sz. pp. 86-109.

**Bhochhibhoya, S.** – Pizzol, M. – Marinello, F. – Cavallic, R. (2020): Sustainability performance of hotel buildings in the Himalayan region. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 250. 119538.

**Blocher, E. J.** – Stout, D. E. – Juras, P. E. – Smith, S. (2019): *Cost management: A strategic emphasis*. New York: McGraw Hill Education, 948 p.

**Blumné Bán E.** - Zéman Z. (2014): Controlling a vezetés szolgálatában. Történeti fejlődés, perspektívák. *TAYLOR Gazdálkodás- és szervezéstudományi folyóirat*, VI. évf. 1-2. sz. pp. 439-447.

**Boda Gy.** – Szlávik P. (2005): *Kontrolling rendszerek*. KJK-KERSZÖV, 502 p.

**Bodnár V.** (1997a): Menedzsment kontroll, Controlling, vezetői számvitel: Nemzetközi elmélet és gyakorlat – haza tapasztalatok - Controlling vezetési megközelítése. *Vezetéstudomány*, 28. évf. 5. sz. pp. 3-12.

**Bodnár V.** (1997b): Menedzsment kontroll, Controlling, vezetői számvitel: Nemzetközi elmélet és gyakorlat – haza tapasztalatok - Controlling célra használt számviteli információ. *Vezetéstudomány*, 28. évf. 6. sz. pp. 3-11.

**Bodnár V.** (1999): *Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság. A magyarországi üzleti szervezeteknél bevezetett controlling rendszerek összetevői és rendszer szintű jellemzői*. PhD doktori értekezés, Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdálkodástani Doktori Iskola

**Bodnár V.** - Dobák M. – Lázár L. (1997c): *A „szervezettervezés és menedzsment kontroll” alprojekt zárótanulmánya*. A tanulmány sorozat Z23. kötete, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék, 56 p.

- Bohdanowicz, P.** (2005): European Hoteliers' Environmental Attitudes: Greening the Business. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 46. No. 2. pp. 188–204.
- Bordean, O.-N.** – Borza, A. (2014): Strategic Management Practices within the Romanian Hotel Industry [on-line]. *Amfiteatru Economic Journal*, Vol. 16. Special No. 8. pp. 1238-1252. <http://hdl.handle.net/10419/168889>
- Bordean, O.** – Borza, A. – Razvan, N. – Crisan-Mitra, C. (2010): The Use of Michael Porter's Generic Strategies in the Romanian Hotel Industry. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, No. 1. pp. 173-178.
- Budai E.** (2006): Számviteli adatokra ható tényezők elemzése a változások összefoglalása. In. Véry, Z. (szerk.). *Controllingtrendek: A sikeres vállalatirányítás gyakorlata*. Raabe Kiadó, pp. 1-26.
- Budai E.** (2007a): A számviteli rendszer helye és szerepe változó világunkban, PhD doktori értekezés, PTE KTK, Pécs, 212 p.
- Budai E.** (2007b): *Számviteli alapismeretek és könyvelés*. PTE KTK, Pécs, 304 p.
- Budai, E.** – Denich, E. – Hajdu, D. (2021): Financial Reporting Quality at SMSs – A Theoretical Approach. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 23. No. 1. pp. 109-121.
- Budai E.** (2022): Vezetői döntések támogatása a digitális kultúra keretei között, In: Jarjabka Á. - Szabó-Bálint B. (szerk.): *Példaértékű vezetés és gyümölcsei: Tiszteletkötet Dr. Szűcs Pál Tanár úr 80. születésnapja alkalmából*, Pécs, Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Vezetés- és Szervezéstudományi Intézet (2022) 289 p., pp. 159-169.
- Burgess, C.** – Bryant, K. (2001): Revenue Management – The Contribution of the Finance Function to Profitability. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13. pp. 144-150.
- Brignall, S.** (1997). A contingent rationale for cost system design in service. *Management Accounting Research*, Vol. 8. pp. 325-346.
- Cadez, S.** – Guilding, C. (2008): An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 33. No. 7-8. pp. 836-863.



- Cadez, S.** – Guilding, C. (2009): Organizational Configurations of Strategic Choices and Strategic Management Accounting [on-line]. *Working Papers 0902, Departament Empresa, Universitat Autònoma de Barcelona, revised Feb 2009.* <https://EconPapers.repec.org/RePEc:bbe:wpaper:0902> (2018.06.26.)
- Cadez, S.** - Guilding, C. (2012): Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112. No. 3. pp. 484-501.
- Camisón, C.** (1996): Total quality management in hospitality: an application of the EFQM model. *Tourism Management*, Vol. 17. No. 3. pp. 191-201.
- Caplan, D.** (2006): *Management Accounting Concepts and Techniques* [on-line]. University at Albany, State University of New York, [https://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting\\_fac\\_books/1](https://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1) (2023.05.21.)
- Chadee, D.** – Ren, S. – Tang, G. (2021): Is digital technology the magic bullet for performing work at home? Lessons learned for post COVID-19 recovery in hospitality management. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 92. 102718.
- Chaharbaghi, K.** – Lynch, R. (1999): Sustainable competitive advantage: towards a dynamic resource-based strategy [on-line]. *Management Decision*, Vol. 37. No. 1. pp. 45-50. [https://www.researchgate.net/publication/235279734\\_Sustainable\\_Competitive\\_Advantage\\_Towards\\_a\\_Dynamic\\_Resource-Based\\_Strategy](https://www.researchgate.net/publication/235279734_Sustainable_Competitive_Advantage_Towards_a_Dynamic_Resource-Based_Strategy) (2020.06.24.)
- Chan, S.Y.** – Suk-Yee Lee, D. (2003): An empirical investigation of symptoms of obsolete costing system and overhead cost structure. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18. No. 2. pp. 81-89.
- Chase, R.B.** – Aquilano, N.J. – Jacobs, F.R., (2001): *Operations Management for Competitive Advantage, 9th ed.* McGraw-Hill, Boston, MA., 763 p.
- Chathoth, K.P.** – Olsen, D.M. (2005): Testing and Developing the Environment Risk Construct in Hospitality Strategy Research. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, Vol. 29. No. 3. pp. 312-340.
- Chikán A.** (1997): *Vállalatok és funkciók integrációja, - Folyamatjellegű irányítás - alprojekt zárótanulmány* [on-line]. A tanulmány sorozat Z8. kötete, Budapesti

- Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék, [http://edok.lib.uni-corvinus.hu/257/1/Z8\\_Chik%C3%A1n.pdf](http://edok.lib.uni-corvinus.hu/257/1/Z8_Chik%C3%A1n.pdf) (2019.02.09.)
- Chikán A.** – Czakó E. – Demeter K. – Losonci D. (2019a): Versenyben a világgal? – A mikrogazdasági versenyképességi kutatások eredményei, 1995-2018. *Vezetéstudomány*, 50. évf. 12. sz. pp. 16-31.
- Chikán A.** – Czakó E. – Losonci D. – Kiss-Dobronyi B. (2019b): *A 4. ipari forradalom küszöbén. Gyorsjelentés a 2019. évi kérdőíves felmérés eredményeiről* [on-line]. Versenyképességi Kutató Központ, Vállalatgazdasági Intézet, Budapest Corvinus Egyetem, <http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/4328/> (2019.02.15.)
- Chikán A.** (2020): *Vállalatgazdaságtan* [on-line]. Akadémiai Kiadó, <https://mersz.hu/chikan-vallalatgazdasagtan//> (2023.06.05.)
- Claver-Cortés, E.** – Molina-Azorín, J.F. – Pereira-Moliner, J. (2007): The impact of strategic behaviours on hotel performance. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 19. No. 1. pp. 6-20.
- Cokins, G.** (2001): *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. New York: John Wiley&Sons, 374 p.
- Cooper, R.** (1989): You Need a New Cost System When... *Harvard Business Review*, Vol. 67. No. 1-2. pp. 77-82.
- Cooper, R.** (1990): Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing cost system. *Journal of Cost Management*, Vol. 4. No. 3. pp. 4-14.
- Cooper, R.** – Chew, B. (1996): Control tomorrow's cost through today's designs. *Harvard Business Review*, January-February, Vol. 74. No. 1. pp. 1-10.
- Cooper, R.** – Kaplan, R.S. (1988): How Cost Accounting Distorts Product Costs [on-line]. *Management Accounting*, Vol. 69. No. 4. pp. 20-27. <http://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/How%20cost%20accounting%20distorts%20product%20costs.pdf> (2018.11.24.)
- Cooper, R.** – Kaplan, R.S. (1991): *Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*. Englewood Cliffs, NJ:Prentice-Hall
- Cooper, R.** – Slagmulder, R. (1997): *Target Costing and Value Engineering*. Productivity Press, Portland, Oregon, 379 p.

- Cooper, R.** – Slagmulder, R. (1997): Develop profitable new products with target costing. *MIT SLOAN MANAGEMENT REVIEW*, Vol. 40. No. 4. pp. 23-33.
- Cooper, R.** – Slagmulder, R. (2002): Target Costing for New Product Development, Parts 1, 2 and 3. *Journal of Cost Management*, Vol. 16, No. 3-5. In.: Stenzel – Stenzel (2003): *Essentials of Cost Management*, New Jersey: John Wiley & Son, Inc, 271 p.
- Cruz, I.** (2007): How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems?. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 19. No. 7. pp. 574-588.
- Csapó J.** – Végi Sz. (2021): *A globális, lokális és a glokális turizmus jelenlegi szerepe és jövője elméleti és gyakorlati megközelítésben* [on-line]. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Marketing és Turizmus Intézet, Pécs, <https://digitalia.lib.pte.hu/hu/pub/csapo-vegi-szerk-a-globalis-lokalis-es-a-glokalis-turizmus-pte-ktk-2021-5396> (2023.04.29.)
- Csath M.** (2001): *Kiút a globalizációs zsákutcából*, Kairosz Kiadó, Budapest
- Csutora M.** (2001). *A környezetvédelmi projektek pénzügyi elemzésének módszertana* [on-line]. Műhelytanulmány (working paper). BKÁE Környezettudományi Intézet, Budapest, [http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/103/1/2\\_szam.pdf](http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/103/1/2_szam.pdf)
- Dale, B.G.** – Plunket, J.J. (1995): *Quality costing*, 2nd ed., Chapman and Hill, London, In.: Schiffauerova, A. – Thomson, V. (2006): A review of research on cost of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 23. No. 6. pp. 647-669.
- Dancsó P.** (2006): *A globalizáció hatása a szállodaiiparban* [on-line]. Szállodamenedzsment, <http://dancsopeter.atw.hu/images/A%20globalizacio%20hatasai%20a%20szallodai%20parra.pdf> (2015.03.13.)
- Dankó D.** – Szegedi Z. (2006): A tevékenység alapú költség számítás módszertani problémái és az idővezérelt tevékenység alapú költség számítás. *Vezetéstudomány*, 37. évf. 9. sz. pp. 39-53.
- De Toni, A.** – Filippini, R. – Forza, C. (1992): Manufacturing Strategy in Global Markets: An Operations Management Model. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 12. No. 4. pp. 7-18.

- Dev, C.** – Olsen, M. (1989): Environmental Uncertainty, Business Strategy, and Financial Performance: an Empirical Study of the U.S. Lodging Industry. *Hospitality Education and Research Journal*, Vol. 13. No. 3. pp. 171-186.
- Diavastis, I.** – Anagnostopoulou, E. – Drogalas, G. – Karagiorgos, T. (2016): The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 15. No. 4. pp. 757-784.
- Dorgai I.** (2001): *A részvényesi értékmaximalizálás és a vállalati teljesítménymérés kapcsolata*. 13. számú Műhelytanulmány, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék, Budapest
- Downie, N.** (1997): The use of accounting information in hotel marketing decisions. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 16. No. 3. pp. 305-312.
- Drucker, P.F.** (1990): The Emerging Theory of Manufacturing. *Harvard Business Review*, No. May-June. pp. 94-102.
- Dubé, L.** – Renaghan, L.M. (1999): Sustaining competitive advantage. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol. 40. No. 6. pp. 27–33.
- El-Dyasty, M.** (2007): A Framework to Accomplish Strategic Cost Management [on-line]. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.704201>
- Enz, C.A.** (2011): Competing successfully with other hotels: The role of strategy. In: Sturman, M.C., Corgel, J.B. & Verma, R. (Eds.): *The Cornell School of Hotel Administration on hospitality: Cutting edge thinking and practice* (pp. 207-226). New York, NY: Wiley, [on-line] <https://doi.org/10.1002/9781119200901.ch15>
- Everaert, P.** – Loosveld, S. – Acker, T.V. – Schollier, M. – Sarens, G. (2006): Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting&Management*, Vol. 3. No. 3. pp. 236-263.
- Fabricius-Ferke Gy.** – Zéman Z. (2017): A Controlling Megatrendek egyes információtechnológiai vonatkozásai. *Controller Info*, V. évf. 1. sz. pp. 8-11.
- Fabricius-Ferke Gy.** (2018): *A controlling informatikai módszertanának innovációs lehetőségei*. PhD doktori értekezés, Szent István Egyetem, Gödöllő

- FASB** (2008): *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information* [on-line].  
[https://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=aop\\_CON2.pdf&title=CON+2+%28AS+AMENDED%29&acceptedDisclaimer=true&Submit=](https://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=aop_CON2.pdf&title=CON+2+%28AS+AMENDED%29&acceptedDisclaimer=true&Submit=)
- Fathi, Z.** – Dozdahiri, E.S.M. (2015): A survey of activity-based costing in hotel industry. *Management Science Letters*, Vol. 5. No. 9. pp. 855–860.
- Faria, A. R.** – Ferreira, L. F. – Trigueiros, D. (2018): Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. *Tourism & Management Studies*, Vol. 14. No. 3. pp. 65-74.
- Fiáth A.** (2004): Az értékközpontú vállalatirányítás gyakorlata a Mol Rt-nél. *Vezetéstudomány*, XXXV. évf. 3. sz. pp. 38-46.
- Fisher, R.** – McPhail, R. – Menghett, G. (2010): Linking employee attitudes and behaviors with business performance: A comparative analysis of hotels in Mexico and China. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 29. pp. 397–404.
- Foroughi1, A.** - Kocakulah, M. - Stott, A. - Manyoky, L. (2017): Activity-Based Costing: Helping Small and Medium-Sized Firms Achieve a Competitive Edge in the Global Marketplace. *Research in Economics and Management*, Vol. 2. No. 5. pp. 150-171.
- Francovics A.** (2011): *Vezetői számvitel és controlling*. Óbudai Egyetem Keleti Károly Gazdasági Kar, 180 p.
- Fynes, B.** – Voss, C. (2001): A path-analytic model of quality practices, quality performance and business performance. *Production Operations Management*, Vol. 10. No. 4. pp. 494-513.
- Garvin, D.** (1987): Competing on the Eight Dimensions of Quality. *Harvard Business Review*, Vol. 65. No. 6. pp. 101-109.
- Georgiev, D.** (2016): Applying the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) for the Purposes of Financial and Management Accounting. *Journal of Varna University of Economics*, Vol. 60. No. 2. pp. 154-167.
- Goetze, U.** (2000): Lebenszykluskosten, In.: Zbornik radova *Kosten-Controlling*, author Ficsher, T. pp. 265-289. In.: Peršić, M and Janković, S. (2006): *Menadžersko računovodstvo hotela*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

- Gomes, C.** – Arroteia, N. – Santos, L. L. (2011): Management Accounting in Portuguese Hotel Enterprises: The Influence of Organizational and Cultural Factors [on-line]. In: *13th GBATA Annual International Conference, Istanbul*. <http://hdl.handle.net/10400.8/1216>
- Gomes, C.** – Lima Santos, L. – Arroteia N. (2013): The influence of the environmental and organizational factors in the management accounting of the Portuguese hotels. In: *Actas del VII Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión y IX Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad* [on-line]. Valencia (Espanha), julho de 2013. <https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/1265/1/VII%20Iberoamericano.pdf>
- Guilding, C.** – Cravens, K.S. – Tayles, M. (2000): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. *Management Accounting Research*, Vol. 11. No. 1. pp. 113-135.
- Gulin, D.** – Vašiček, V. – Dražić Lutilsky, I. – Janković, S. – Perčević, H. – Peršić, M. (2011): *UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika-RIF, 754 p.
- Gunasekaran, A.** – Marri, H.B. – Grieve, R.J. (1999): Justification and implementation of activity based costing in small and medium-sized enterprises. *Logistics Information Management*, Vol. 12. No. 5. pp. 386-394.
- Gyurác-Németh P.** (2011): Fejlődési trendek, irányok. In: Aubert Antal (2011): *Turizmus-menedzsment* [on-line]. Pécsi Tudományegyetem, <http://www.eturizmus.pte.hu/szakmai-anyagok/Turizmusmenedzsment/book.html#d6e3151> (2016.04.24)
- Hanyecz L.** (2006): *A controlling rendszere – Az eredményorientált irányítás*, Saldo, Budapest, 289 p.
- Harrington, J.R.** – Chathoth, K.P. – Ottenbacher, M. – Altinay, L. (2014): Strategic management research in hospitality and tourism: Past, present and future. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 26. No. 5. pp. 778-808.
- Harris, P.** – Mongiello, M. (2006): *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry*. 1st Edition, Elsevier, p.49.

- Helms, M.M.** – Clay, D. – Peter, W. (1997): Competitive Strategies and Business Performance: Evidence from the Adhesives Sealants industry. *Management Decision*, Vol. 35. No. 9. pp. 689-703.
- Helms, M.M.** – Ettkin, L.P. – Baxter, J.T. – Gordon, M.W. (2005): Managerial Implications of Target Costing. *Competitiveness Review*, Vol. 15. No. 1, pp. 49-55.
- Hibbets, A.R.** – Albright, T. – Funk, W. (2003): The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence from the Field. *Journal of Managerial Issues*, Vol. 15. No. 1. pp. 65-81.
- Hitt, M.A.** – Bierman, L. – Shimizu, K. – Kochhar, R. (2017): Direct and Moderating Effects of Human Capital on Strategy and Performance in Professional Service Firms: A Resource-Based Perspective. *Academy of Management Journal*, Vol. 44. No. 1. pp. 13-28.
- Horngren, C. T.** – Foster, G. (1987): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Prentice Hall, London
- Horngren, C.T.** – Datar, S.M. – Foster, G. (2003): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 11th ed., Upper Saddle River (NJ): Prentice Hall, 956 p.
- Horváth&Partners** (2003): *Controlling - Út egy hatékony controllingrendszerhez*, Közgazdasági és Jogi Kiadó, 215 p.
- Illés M.** – Szücsné Markovics K. (2007): *Vállalati költséggazdálkodás; költség- és fedezetszámítás* [on-line]. Oktatási tananyag; Miskolci Egyetem, Gazdaságtudományi Kat, Gazdálkodástani Intézet, <https://www.studocu.com/hu/document/miskolci-egyetem/vallalati-koltseggazdalkodas/vallalati-koltseggazdalkodas-tananyag/4083178>
- Institute of Management Accountants**, Allocation of Service and Administrative Costs, Statement No. 48, Montvale, NJ, 1985, In: Blocher, E.J., Chen, K.H., és Lin, T.W. (2002): *Cost management: A strategic emphasis*. USA; McGraw-Hill Irwin, 878 p.
- Ioncica, M.** – Tala, M. – Brindusoiu, C. – Ioncica, D. (2006): The Factors of Competitiveness in the Hospitality Industry and the Competitive Strategy of Firms. pp. 213-218. [on-line]

[https://www.academia.edu/4232099/THE\\_FACTORS\\_OF\\_COMPETITIVENESS\\_IN\\_THE\\_HOSPITALITY\\_INDUSTRY\\_AND\\_THE\\_COMPETITIVE\\_STRATEGY\\_OF\\_FIRMS](https://www.academia.edu/4232099/THE_FACTORS_OF_COMPETITIVENESS_IN_THE_HOSPITALITY_INDUSTRY_AND_THE_COMPETITIVE_STRATEGY_OF_FIRMS)

- Ivankovič, G.** – Jerman, M. (2010): The Use of Decision Making Information: A Comparative Exploratory Study of Slovene Hotels [on-line]. *Managing Global Transitions*, Vol. 8. No. 3. pp. 307-324. [http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1581-6311/8\\_307-324.pdf](http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1581-6311/8_307-324.pdf)
- Janković, S.** – Peršić, M. – Zanini-Gavranić, T. (2011): Framework for Development of Environmental Management Accounting in Croatian Hospitality Industry. *Sustainable Tourism: Socio-Cultural, Environmental and Economics Impact*, pp. 121-135.
- Janković, S.** – Krivačić, D. (2014): Environmental Accounting as Perspective for Hotel Sustainability: Literature Review. *Tourism and Hospitality Management*, Vol. 20. No. 1. pp. 103-120.
- Johnson, H.T.** – Kaplan, R.S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, MA, 269 p.
- Juhász L.** (2012): Bevezetés a szállodák világába; 1.3. A minőség szerepe a szállodákban [on-line]. <https://docplayer.hu/412402-Bevezetes-a-szallodak-vilagaba-dr-juhasz-laszlo-phd-i-3-minoseg-szerepe-a-szallodakban.html> (2020.05.24.)
- Juhász L.** (2015): *A szállodavezetés és gazdálkodás* [on-line]. Hotel management. A szállodák költségei. Második kiadás, <https://adoc.tips/download/szallodavezetes-es-gazdalkodas-hotel-management-masodik-ktet.html> (2020.05.19.)
- Juhász-Dóra K.** (2016): Érték-konfigurálás a versenyelőnyért: értékláncok, érték-műhelyek és érték-hálózatok. In: Czakó, E. (szerk.): *A globális értékláncok - elméleti alapok és számbavételi lehetőségek. Fejezetek a nemzetközi üzleti gazdaságtanból 7.* [on-line]. Budapesti Corvinus Egyetem, Vállalatgazdaságtan Intézet, [http://edok.lib.uni-corvinus.hu/481/1/Nkzi\\_163.pdf](http://edok.lib.uni-corvinus.hu/481/1/Nkzi_163.pdf)
- Juran, J.M.** – Gryna, F.M. (1993): *Quality Planning and Analysis*. McGraw-Hill Companies, 3rd Edition, 640 p.
- Kaplan, R.S.** (1985): *Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems*. Chap. 5 in *The Uneasy Alliance: Managing the Productivity-Technology Dilemma*,



edited by R. Hayes, K. Clark, and C. Lorenz, pp. 195–226. Boston: Harvard Business School Press.

**Kaplan, R.S.** (1984): The evolution of management accounting. *The Accountig Review*, Vol. 59. No. 3. pp. 390-418.

**Kaplan, R.S.** – Cooper, R. (1998): *Cost and Effect: Using integrated Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 384 p.

**Kaplan, R.S.** – Attkinson. A.A. (2003): *Vezetői üzleti gazdaságtan, Haladó vezetői számvitel*. Panem Könyvkiadó, Budapest, 709 p.

**Kardos B.** (2011): *Számviteli információs rendszer értékelemzése*. PhD doktori értekezés, Pécs Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, 201 p.

**Kardos B.** – Sisa K. – Veress A. (2021): *Vezetői számvitel - Elmélet, módszertan*. Saldo Kiadó, Budapest, 200 p.

**Kardos B.** – Sztanó I. – Veress A. (2007): *A vezetői számvitel alapjai*. SALDO Kiadó, Budapest, 280 p.

**Kardos B.** – Veress A. – Sztanó I. (2012): *A vezetői számvitel alapjai*. Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., Budapest, 302 p.

**Kardos Z.** (2011): *Turisztikai ismeretek*, Keszthely. [on-line] [https://dtk.tankonyvtar.hu/bitstream/handle/123456789/8154/turisztikai\\_ismeretek.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dtk.tankonyvtar.hu/bitstream/handle/123456789/8154/turisztikai_ismeretek.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (2022.01.02.)

**Karić, M.** (2008): *Upravljanje troškovima*. Osijek: Ekonomski Fakultet u Osijeku, Osijek, 250 p.

**Kim, W.G.** (2006): EVA and Traditional Accounting Measures: Which Metric is a Better Predictor of Market Value of Hospitality Companies?. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, Vol. 30. No. 1. pp. 34-49.

**Kosonen, R.** – Ruponen, M. (2005): *A LIFE-CYCLE COSTS STUDY OF A HOTEL BUILDING: A CASE-STUDY APPROACH*. [on-line] <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.523.4059&rep=rep1&type=pdf> (2021.07.20.)

- Kotane, I.** – Kuzmina-Merlino, I. (2011): Non-Financial Indicators for Evaluation of Business Activities. *European Integration Studies*, Vol. 5. pp. 213-219.
- Köseoglu, M.A.** – Topaloglu, C. – Parnell, J.A. – Lester, D.L. (2013): Linkages among business strategy, uncertainty and performance in the hospitality industry: Evidence from an emerging economy. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 34. pp. 81-91.
- Központi Statisztikai Hivatal** (2021): *Magyarország 2021.*  
[https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/mo/mo\\_2021.pdf](https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/mo/mo_2021.pdf)
- Központi Statisztikai Hivatal.** STADAT, 4.5.14.-es táblázat.  
[https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat\\_evkozi/e\\_oga001a.html](https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_evkozi/e_oga001a.html)
- Kwansa, F.** – Raymond, S. (1999): Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. *Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly*, December.
- Laáb Á.** (2009): *Vezetői számvitel - Elmélet és módszertan.* Oktatási segédlet, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem
- LaLonde, B.J.** - Pohlen, T.L. (1996): Issues in Supply Chain Costing. *International Journal of Logistics Management*, Vol. 7. No. 1. pp. 1-12.
- Lam, J.C.** – Chan, W.W. (2011): Life Cycle and Green Cost Analysis of Energy-Efficient Lighting for Hotels. *Architectural Science Review*, Vol. 44. No. 2. pp. 135-138.
- Lammert, T.B.** – Ehram, R. (1987): The Human Element – the Real Challenge in Modernizing Cost Systems. *Management Accounting*, Vol. 69. No. 1. pp. 32-37.
- Lázár L.** (2002): *Értékek és mértékek - A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben* [on-line]. Vezetési és Szervezési Tanszék, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest,  
[http://phd.lib.uni-corvinus.hu/185/1/lazar\\_laszlo.pdf](http://phd.lib.uni-corvinus.hu/185/1/lazar_laszlo.pdf) (2022.05.11.)
- Lázár L.** (2011): *Költségszámítás: az erőforrásfelhasználásának mérése és értékelése* [on-line].  
[https://dtk.tankonyvtar.hu/xmlui/bitstream/handle/123456789/3840/tamop\\_koltseg\\_es\\_eredmenyszamitas\\_lektoralt.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dtk.tankonyvtar.hu/xmlui/bitstream/handle/123456789/3840/tamop_koltseg_es_eredmenyszamitas_lektoralt.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (2020.08.14.)

- Lee, S.** – Kim, W.G. (2009): EVA, refined EVA, MVA, or traditional performance measures for the hospitality industry?. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 28. No. 3. pp. 439-445.
- Levitt, A.** (1998): The Importance of High Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, Vol. 12. No. 1. pp. 79–82.
- Lockamy, A.** – Smith, W.I. (2000): Target costing for supply chain management: criteria and selection. *Industrial Management&Data Systems*, Vol. 100. No. 5. pp. 210-218.  
[on-line] <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/02635570010304789>  
(2015.08.12.)
- Magyar Közlöny** (2020): 40/2020. (III.11.) Korm. rendelet, 39. szám
- Magyar Közlöny** (2020): 47/2020. (III.18) Korm. rendelet, 47. szám
- Magyar Közlöny** (2020): 61/2020. (III. 23.) Korm. rendelet, 51. szám
- Magyar Közlöny** (2020): 140/2020. (IV. 21.) Korm. rendelet, 82. szám
- Magyar Közlöny** (2020): 186/2020. (V.6) Korm. rendelet, 101. szám
- Magyar Közlöny** (2020): 571/2020. (XII.9.) Korm. rendelet, 273. szám
- Magyar Turisztikai Ügynökség** (2017): *Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030.*  
[https://mtu.gov.hu/documents/prod/mtu\\_strategia\\_2030.pdf](https://mtu.gov.hu/documents/prod/mtu_strategia_2030.pdf) (2020.09.25.)
- Magyar Turisztikai Ügynökség** (2021): *Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030 – Turizmus 2.0.* [https://mtu.gov.hu/documents/prod/NTS2030\\_Turizmus2.0-Strategia.pdf](https://mtu.gov.hu/documents/prod/NTS2030_Turizmus2.0-Strategia.pdf) (2021.08.14.)
- Mashayekhi, B.** – Ara, M. (2017): Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: A Case Study in a Hotel. *World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social and Business Sciences*, Vol. 11. No. 9. pp. 2254-2258.
- McLaney, E.** – Atrill, P. (2008): *Accounting: An Introduction.* 4th Edition, Harlow: Financial Times Prentice Hall, 799 p.
- McManus, L.** (2013): Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 33. No. June. pp. 140-152.

- Mehra, S.** – Agrawal, S.P. (2003): Total quality as a new global competitive strategy. *International Journal of Quality&Reliability Management*, Vol. 20. No. 9. pp. 1009-1025.
- Mia, L.** – Patiar, A. (2001): The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 20. No. 2. pp. 111-128.
- Michalkó G.** – Vizi I. (2001): A turizmus mint globalizációs jelenség Magyarországon. *Iskolakultúra*, 11. évf. 11. sz. pp. 10-19. [on-line]  
[http://real.mtak.hu/60975/1/EPA00011\\_iskolakultura\\_2001\\_11\\_010-019.pdf](http://real.mtak.hu/60975/1/EPA00011_iskolakultura_2001_11_010-019.pdf)
- Miles, R.** – Snow, C. (1978): *Organizational Strategy, Structure, and Process*. McGraw-Hill, New York
- Molnar, V.** – Musinszki, Z. – Faludi, T. (2018): AHP-Based Decision-Making Model for Supply Chain Coordination by a Modified Revenue-Sharing Contract Type. *WSEAS TRANSACTIONS ON BUSINESS AND ECONOMICS*; Vol. 15. Art. 26. pp. 273-281.
- Musinszki Z.** (2015): Költségallokációs problémák és megoldások. *Controller Info*, III. évf. 4. sz. pp. 2-10.
- Musinszki Z.** (2018): *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet, Miskolc, 127 p.
- Načinović Braje, I.** – Pavić, I. – Ferjanić Hodak, D. (2020): Employee-Related Indicators in the Non-Financial Reporting in Hospitality Industry. *Ekonomska misao i praksa*, Vol. 29. No. 2. pp. 559-577.
- Noone, B.** – Griffin, P. (1999): Managing the long term profit yield from market segments in a hotel environment: A case study of on the implementation of costumer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 18. No. 2. pp. 111-128.
- OECD** (2020): *OECD Tourism Trends and Policies*. [on-line]  
<https://www.oecd.org/cfe/tourism/oecd-tourism-trends-and-policies-20767773.htm>  
(2021.06.25.)
- Ojra, J.** – Opute, A.P. – Alsolmi, M.M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Future Business Journal*, Vol. 7. No. 11. Art. 64.

- Okumus, F.** (2002): Can hospitality researchers contribute to the strategic management literature?. *International Journal of Hospitality Management*; Vol. 21. pp. 105-110.
- Olsen, D.M.** – Roper, A. (1998): Research in strategic management in the hospitality industry. *Hospitality Management*, Vol. 17. pp. 111—124. [on-line] [https://www.academia.edu/2955493/Research\\_in\\_strategic\\_management\\_in\\_the\\_hospitality\\_industry](https://www.academia.edu/2955493/Research_in_strategic_management_in_the_hospitality_industry)
- Olsen, D.M.** – Sharma, A. – Echeveste, I. – Tse, E.C-Y. (2008): Strategy for Hospitality Businesses in the Developing World. *Hospitality Review*, Vol. 26. No. 1. pp. 32-46.
- Ónodi A.** (2005): *Gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató számítás számviteli korrekciói a magyar szabályozási környezetben*, 57. számú Műhelytanulmány, Budapesti Corvinus Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék, Budapest
- Pajrok, A.** (2014): Application of Target Costing method in the Hospitality Industry. *Journal of Education Culture and Society*, No. 2. pp. 154-165.
- Pajrok, A.** (2021): Affecting Factors of Application of Strategic Accounting Methods in the Hungarian Hotel Industry – Results from Empirical Research. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 23. No. 1. pp. 90-100.
- Pajrok A.** (2022): A COVID-19 és ellensúlyozása érdekében hozott központi ágazati intézkedések hatásai a szállodaiparra – a magyar szállodaipari szereplők körében végzett empirikus vizsgálat eredménye. *Controller Info*, X. évf. 2. sz. pp. 13-19.
- Pajrok A.** (2022): A költséggazdálkodás szerepe a gazdasági válság időszakában. *Számvitel Adó Könyvvizsgálat, SZAKMA*, 4. sz. pp. 51.
- Pajrok A.** (2022): A költséginformációk szerepe a döntéshozatalban, a magyar szállodaipar körében végzett empirikus kutatás eredménye. *Danubius Noster*, 10. évf. 1-2. sz. pp. 111–123.
- Pajrok A.** (2022): Költségszámvitel, költségallokáció és vetítési alapok a magyar szállodaipar szereplőinek körében. *Danubius Noster*, 10. évf. 4. sz. pp. 291-301.
- Pajrok A.** (2023): Versenystratégiák a szállodaiparban: A magyar szállodaipari vállalkozások gyakorlata. *Vezetéstudomány/Budapest Management Review*, 54. évf. 3. sz. pp. 54–69.

- Pajrok A.** (2023): A stratégiai vezetői számvitel mint a siker záloga a magyar szállodaiparban. *Vezetéstudomány/Budapest Management Review*, 54. évf. 7-8. sz. pp. 77-91.
- Papp L.** (1999): *A kettős könyvvitel elmélete*. JPTE KTK, Pécs.
- Pavlatos, O.** – Paggios, I. (2007): Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach. *Tourismos an International Multidisciplinary Journal of Tourism*, Vol. 2. No. 2. pp. 39-59.
- Pavlatos, O.** – Paggios, I. (2009a): Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece. *Journal of Hospitality&Tourism Research*, Vol. 33. pp. 511-527.
- Pavlatos, O.** – Paggios, I. (2009b): Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24. No. 1. pp. 81-98.
- Pavlatos, O.** (2015): An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 27. No. 5. pp. 756-767.
- Pavlatos, O.** (2018): Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 17. No. 2. pp. 215-233.
- Perišić, M.** – Janković, S. (2006): *Menedžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 665 p.
- Perišić, M.** – Janković, S. – Poldurgovac, K. (2012): Implementation of Segment Reporting Standards in the Hospitality Industry – A Comparative Study. *Tourism & Hospitality Management*, Vol. 30. pp. 30-39.
- Petzer, D.J.** – Stayn, T.F.J. – Mostert, P.G. (2008): Competitive marketing strategies of selected hotels: an exploratory study. *Southern African Business Review*, Vol. 12. No. 2. [on-line]  
[https://www.researchgate.net/publication/326132223\\_Competitive\\_marketing\\_strategies\\_of\\_selected\\_hotels\\_an\\_exploratory\\_study](https://www.researchgate.net/publication/326132223_Competitive_marketing_strategies_of_selected_hotels_an_exploratory_study) (2021.01.24.)
- Pillai, S.G.** – Haldorai, K. – Seo, W.S. – Kim, W.G. (2021): COVID-19 and hospitality 5.0: Redefining hospitality operations. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 94. 102869.

- Pneumatikoudi, K.** – Stavrinoudis, T. (2016): Classification of hotel performance measurement indicators presented in international scientific research. *European Journal of Tourism Research*, Vol. 12. pp. 82-98.
- Porter, M.E.** (1980): *Competitive strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: The Free Press, 398 p.
- Porter, M.E.** (1985): *Competitive advantage: Creating and Sustaining Superior Superior Performance*. New Yourk: The Free Press, 557 p.
- Porter, M.E.** (1991): Towards a dynamic theory of strategy. *Strategic Management Journal*, Vol. 12. No. 8. pp. 95-117. [on-line]  
<http://www3.uma.pt/filipejmsousa/ge/Porter,%201991.pdf> (2010.02.13.)
- Porter, M.E.** (1996): What is Strategy. *Harvard Business Review*, No. 11-12. pp. 61-78. [on-line]  
[https://iqfystage.blob.core.windows.net/files/CUE8taE5QUKZf8ujfYIS\\_Reading+1.4.pdf](https://iqfystage.blob.core.windows.net/files/CUE8taE5QUKZf8ujfYIS_Reading+1.4.pdf) (2010.02.13.)
- Porter, M.E.** (1998): *On Competition*. Harvard Business School, 485 p.
- Porter, M.E.** (2006): *Versenysztratégia*. Budapest, Akadémiai Kiadó, 355 p.
- Rahayu, L.G.R.D.** – Subratha, I.N. – Suta, I.W.P. (2019): The Analysis Of Hotel Room Cost Based on Activity Based Costing System at “RTS” Baturiti. *Journal of Applied Sciences in Accounting, Finance, and Tax*, Vol. 2. No. 1. pp. 27-31.
- Raka Suawati, T.G.** – Astawa, P. – Silaen, P. (2020): Green Reputation of Hotel Improvement through Green Accounting and Harmonious Culture. *QUALITY Access to Success*, Vol. 21. No. 171. pp. 112-117.
- Ravitz, L.** (1991): The cost of quality: a different approach to non-interest expense management. *Financial Managers' Statement*, Vol. 13. No. 2. pp. 8-13.
- Réger B.** (2011): Benchmarking a multinacionális logisztikai menedzsmentben. *Katonai Logisztika*, 19. évf. 1. sz. pp. 46-58.
- Rigby, D.** (2001): Managemet Tools and Techniques: A Survey. *California Management Review*, Vol. 43. No. 2. pp. 139-160.
- Rigby, D.** – Bilodeau, B. (2005): The Bain 2005 Management Tools Study. *Strategy&Leadership*, Vol. 33. No. 4. pp. 4-12. [on-line]

<http://www.citi.columbia.edu/B8210/read29/B8210%20Strategy%20-%20Bain%20Management%20Tool%20Survey.pdf> (2015.12.14.)

**Riley, D.** (1987): *Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies*. Manufacturing Issues, New York: Booz, Allen and Hamilton

**Sánchez-Pérez, M.** – Illasca-Manzano, M.D. – Martínez-Puertas, S. (2020): You're the Only One, or Simply the Best. Hotels differentiation, competition, agglomeration, and pricing. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 85. 102362.

**Schmidgall, R.S.** (2014): Evolution of Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. *The Journal of Hospitality Financial Management*, Vol. 22. No. 1, pp. 41-57.

**Schmidgall, R.S.** – DeFranco A.L. (2015): Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 11th Revised Edition: The New Guidelines for the Lodging Industry. *The Journal of Hospitality Financial Management*, Vol. 23. No. 1. pp. 79-89.

**Sedevich-Fons, L.** (2018): Linking strategic management accounting and quality management systems. *Business Process Management Journal*, Vol. 24. No. 6. pp. 1302-1320.

**Seitz, G.** (2000): *Hotelmenedzsmen*. Springer Orvosi Kiadó Kft., 231 p.

**Setiawan, A.S.** (2016): Role of Strategic Management Accounting and Integrated Performance in Hotel Industry. *Advances in Global Business Research*, Vol. 13. No. 1. pp. 2421-2434. [on-line]  
<http://eprints.ukmc.ac.id/427/1/antonius%20singgih%20AIGBR%2013%20%281%29.pdf>

**Sevim, A.** – Korkmaz, E. (2014): Cost Management Practices in the Hospitality Industry: The Case of the Turkish Hotel Industry [on-line]. *International Journal of Arts and Commerce*, Vol. 3. No. 9. pp. 159-167.  
[https://www.ijac.org.uk/images/frontImages/gallery/Vol\\_3\\_No\\_9/12\\_159-167.pdf](https://www.ijac.org.uk/images/frontImages/gallery/Vol_3_No_9/12_159-167.pdf)

**Sevim, A.** (2020): Application of Target Costing method in the Hospitality Industry. *Research of Financial Economic and Social Studies*, [on-line]  
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1048127> (2021.07.17.)



- Shank, J.K.** – Govindarajan, V. (1993): *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York, NY: The Free Press
- Shim, J.K.** – Siegel, J.G. (1999): *Managerial Accounting*. Second Edition, USA: The McGraw-Hill Companies, Inc, 336 p. [on-line] [http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan\\_Digital\\_1/ACCOUNTING%20Schaum's%20Outline%20of%20Theory%20and%20Problems%20of%20Managerial%20Accounting.pdf](http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/ACCOUNTING%20Schaum's%20Outline%20of%20Theory%20and%20Problems%20of%20Managerial%20Accounting.pdf) (2018.04.16.)
- Simmonds, K.** (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, Vol. 59. No. 4. pp. 26–29.
- Singh, R.** (2010): *Cost drivers and Cost behaviour* [on-line]. <https://www.slideshare.net/ranasingh0820/cost-driver> (2022.07.20.)
- Sinkovics A.** (2007): *Költség- és pénzügyi kontrolling*. Complex Kiadó, Budapest, 292 p.
- Sinkovics A.** (2019): *Költség- és pénzügyi kontrolling* [on-line]. <https://mersz.hu/sinkovics-koltseg-es-penzugyi-kontrolling/> (2023.06.06.)
- Smart, K.** – Ma, E. – Qu, H. – Ding, L. (2021): COVID-19 impacts, coping strategies, and management reflection: A lodging industry case. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 94. No. 4. 102859.
- Solleiro, J.L.** – Castanon, R. (2005): Competitiveness and innovation systems: the challenges for Mexico's insertion in the global context. *Technovation*, Vol. 25. No. 9. pp. 1059-1070. [on-line] <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016649720400032X> (2018.01.23.)
- Stanišić, M.** – Radović, N. – Nikolić, J. (2018): *Possibilities of Non-Financial Reporting in the Hospitality*. The Role of Financial and Non-Financial Reporting in Responsible Business Operation; Finiz 2018, [on-line] <https://www.researchgate.net/publication/329645922>, (2020.05.24.)
- Stenzel, C.** – Stenzel, J. (2003): *Essentials of Cost Management*, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. 216 p.
- Stojmenovic, G.** – Mrvic, T. (2017): Activity Based Costing and its Applicability in the Hotel Industry. *KNOWLEDGE – International Journal*, Vol. 20. No. 2. pp. 633-639.

- Sukdeo, N.** – Pretorius, J.H. – Vermeulen, A. (2017): The role of Total Quality Management (TQM) practices on improving organisational performance in manufacturing and service organisations. *Proceedings of the International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*, 2017(OCT), pp. 1133-1152.
- Szalók Cs.** (2010): *A globalizálódó idegenforgalmi paic - szállodaipari trendek és magyarországi érvényesülésük*. PhD doktori értekezés, Miskolci Egyetem, 172 p.
- Sziva I.** – Nemeslaki A. (2016): *Utazás E-világban, Internet és versenyképesség a turizmusban*. Információs társadalomért alapítvány, INFOTA Kutatóintézet.
- Sztanó I.** (2022): *A számvitel alapjai*. Ötödik, átdolgozott kiadás, Perfekt, Budapest, 526 p.
- Szukits Á.** – Bodnár V. (2019): A költségelemzéstől az adathasznosításig – a hazai vállalatok által használt controllingszerek alakulása az elmúlt ötven évben. *Vezetéstudomány*, L. évf. 12. sz. pp. 112-121.
- Szücs T.** (2015): Célköltségszámítás alkalmazásának lehetőségei. *E-Controlling*, XV. évf. 4. sz. pp. 1-9.
- Szücs T.** – Takács A. (2020): *Pénzügyi számvitel, hetedik átdolgozott kiadás*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, 321 p.
- Takovska, M.** – Petroska-Angelovska, N. (2019): Traditional vis a vie Contemporary Cost Management in Macedonian Hospitality Industry. V. *INTERNATIONAL SYMPOSIUM ON ACCOUNTING AND FINANCE*, ISAF2019, pp. 51-53.
- Thompson, A.** – Strickland III, A.J. – Gamble, J. (2015): *Crafting and executing strategy concepts and readings* [on-line]. 20th Ed., Boston, MA: McGraw-Hill Education. <https://studylib.ru/doc/6251555/arthur-thompson--a.-j.-strickland-iii--john-gamble--craf...>
- Tóth G.** (2021): *A számviteli beszámolók minőségének fejlesztési lehetőségei a könyvvizsgálat szabályozásán keresztül*. PhD doktori értekezés, Magyar Agrár- és Élettudományi Egyetem, Gödöllő
- Tsai, W.** – Jun, S. – Hwang, C. (2019): Activity-Based Standard Costing Product-Mix Decision in the Future Digital Era: Green Recycling Steel-Scrap Material for Steel Industry. *Sustainability*, Vol. 11. No. 3. Art. 899.

- Tse, E.C-Y.** – Olsen, M.D. (1988): The Impact of Strategy and Structure on the Organizational Performance of Restaurant Firms. *Hospitality Education and Research Journal*, Vol. 12. No. 2. pp. 265-276.
- Turner, M.J.** – Way, S.A. – Hodari, D. – Witteman, W. (2017): Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 63. No. 5. pp. 33–43.
- Urquidi, A.C.** – Ripoll, V.M. (2013): The Choice of Management Accounting Techniques in the Hotel Sector: The Role of Contextual Factors. *Journal of Management Research*, Vol. 5. No. 2.
- Uyemura, D.G.** – Kantor, C.C. – Pettit, J. M. (1996): EVA for Banks: Value Creation, Risk Management, and Profitability Measurement. *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 9. No. 2. pp. 94-109.
- Vargha A.** (2011). A parciális korrelációs együttható értelmezési problémái a többdimenziós normalitás feltételének sérülése esetén. *Statisztikai Szemle*, 89. évf. 3. sz. pp. 275-293.
- Vasile, E.** - Ion Croitoru, I. (2013): Target Cost – Tool for Planning, Managing and Controlling Costs. *Romanian Journal of Economics*. Vol. 36. No. 1. pp. 114-127.
- Vörös J.** (1999): *Termelés/Szolgáltatásmenedzsment*. Pécs
- Zéman Z.** (2016): A kontrolling fejlődéstörténetének főbb irányzatai. *Gazdaság & Társadalom*, 8. évf. 2. sz. pp. 77-92.
- Zéman Z.** (2017): A vezetői számvitel funkcionális kapcsolata a vállalati belső kontroll környezettel. *JURA*, 2017/1. sz. pp. 193-198.
- Wang, C-H.** - Chen, K-Y. - Chen, S-C. (2012): Total quality management, market orientation and hotel performance: The moderating effects of external environmental factors. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 31. No. 1. pp. 119-129.
- Wong, K.K.F.** – Kwan, C. (2001): An analysis of the competitive strategies of hotels and travel agents in Hong Kong and Singapore. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 13. No. 6. pp. 293-303.

**Wood, R.** (2004): Delivering customer value generates positive business results: a position paper. *Futurics*, Vol. 28. No. 1. pp. 59–64.

**Yin-Hsi, L.** (2012): Back to Hotel Strategic Management 101: An examination of hotels' implementation of Porter's generic strategy in China. *The Journal of International Management Studies*, Vol. 7. No. 1. pp. 56-69.  
<http://www.jimsjournal.org/7%20Yin-Hsi%20Lo-1.pdf>

1884. évi XVII. törvénycikk ipartörvény,  
<https://net.jogtar.hu/getpdf?docid=88400017.TV&targetdate=&printTitle=1884.+%C3%A9vi+XVII.+t%C3%B6rv%C3%A9ncikk&referer=1000ev>

1922. évi XII. törvénycikk az 1884. évi XVII. törvénycikkbe iktatott ipartörvény módosításáról,  
<https://net.jogtar.hu/ezer-ev-torveny?docid=92200012.TV&searchUrl=/ezer-ev-torvenyei?keyword%3D1921>

4199/1936. Kereskedelem- és Közlekedésügyi Miniszter számú rendelete a szálloda (hotel), pensio elnevezés tárgyában 1978. évi I. törvény a belkereskedelemtől,  
<http://jogszabalyfigyelo.hu/index.php?id=8qmxhqv673c4btgzt&state=19980528&menu=view>

10.752/1950. (I. 18.) Á.H. számú rendelet a szállodákban, penziókban és fogadóknál érvényesíthető árak és díjak megállapítása tárgyában,  
[https://jogkodex.hu/jsz/1950\\_10752\\_ah\\_rendelet\\_8961002#ss28](https://jogkodex.hu/jsz/1950_10752_ah_rendelet_8961002#ss28)

1/1957. (V. 15.) BkM-ÁH rendelet a szállodákban (penziókban) érvényesíthető árak és díjak megállapításáról,  
[https://jogkodex.hu/jsz/1957\\_1\\_bkm\\_ah\\_rendelet\\_9760849](https://jogkodex.hu/jsz/1957_1_bkm_ah_rendelet_9760849)

9/1961. (X. 7.) BkM-ÁH rendelet a szállodákban (penziókban) és egyéb elszállásolások esetén érvényesíthető árak és díjak megállapításáról,  
[https://jogkodex.hu/jsz/1961\\_9\\_bkm\\_ah\\_rendelet\\_2876988](https://jogkodex.hu/jsz/1961_9_bkm_ah_rendelet_2876988)

4/1965. (IV. 11.) BkM-ÁH rendelet a szállodákban (penziókban) és egyéb elszállásolás esetén érvényesíthető árak és díjak megállapításáról,  
[https://jogkodex.hu/jsz/1965\\_4\\_bkm\\_rendelet\\_6358317](https://jogkodex.hu/jsz/1965_4_bkm_rendelet_6358317)

7/1972. (III.28.) BkM-ÁH együttes rendelet a szállodai és egyéb elszállásolási díjak megállapításáról

1978. évi I. törvény a belkereskedelemtől,  
<http://jogszabalyfigyelo.hu/index.php?id=8qmxhqv673c4btgzt&state=19980528&menu=view>

18/1979. (X. 17) BkM rendelet a kereskedelmi szálláshelyek osztályba sorolásáról

- 4/1997. (I.22.) az üzletek működéséről és a belkereskedelmi tevékenység folytatásának feltételeiről szóló kormányrendelet, [http://gyogynoveny-eger.hu/wp-content/uploads/2013/04/gyogynoveny\\_gyogynovenyek\\_kormrend41997.pdf](http://gyogynoveny-eger.hu/wp-content/uploads/2013/04/gyogynoveny_gyogynovenyek_kormrend41997.pdf)
- 45/1998. (VI. 24.) Ipari, Kereskedelmi és Idegenforgalmi Miniszter rendelete, Magyar Közlöny, 1998/54. szám, [https://umvp.kormany.hu/download/e/1b/30000/MR\\_1998\\_045\\_\(VI\\_24\)\\_IKIM\\_rendelet.pdf](https://umvp.kormany.hu/download/e/1b/30000/MR_1998_045_(VI_24)_IKIM_rendelet.pdf)
- 54/2003. (VIII.29.) GKM rendelet, <https://docplayer.hu/12118071-54-2003-viii-29-gkm-rendelete.html>
- 239/2009. (X. 20.) Korm. rendelet a szálláshely-szolgáltatási tevékenység folytatásának részletes feltételeiről és a szálláshely-üzemeltetési engedély kiadásának rendjéről, <https://njt.hu/jogszabaly/2009-239-20-22.33#SZ2@PO15>
1988. évi VI. törvény a gazdasági társaságokról, <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=98800006.TV&txtreferer=99200002.TV> (2022.08.16.)
1991. évi LXV. törvény a gazdasági társaságokról szóló 1988. évi VI. törvény, valamint a bírósági cégnyilvántartásról és a cégek törvényességi felügyeletéről szóló 1989. évi 23. törvényerejű rendelet módosításáról, <https://mkogy.jogtar.hu/jogszabaly?docid=99100065.TV> (2022.08.16.)
1991. évi XVIII. törvény a számvitelről, <https://mkogy.jogtar.hu/jogszabaly?docid=99100018.TV>
2000. évi C. törvény a számvitelről, <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a0000100.tv>
2015. évi CLXXVIII. törvény a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok egyedi beszámolási célokra történő hazai alkalmazásának bevezetéséhez kapcsolódó, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról, <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A1500178.TV&txtreferer=A0700075.TV>
- <http://www.ceginformacio.hu/companysearch>
- <https://ciasoft.files.wordpress.com/2018/03/11th-edition-usali.pdf>
- <http://e-beszamolokim.gov.hu/oldal/kezdolap>
- <https://www.ksh.hu/docs/hun/modsz/modsz45.html>
- [https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Valtoznak\\_a\\_Szechenyi20200722.html](https://nav.gov.hu/nav/ado/szja/Valtoznak_a_Szechenyi20200722.html) (2021. 04. 04.)

[www.hah.hu](http://www.hah.hu)

[www.hftp.org](http://www.hftp.org)

[www.ksh.hu](http://www.ksh.hu)

<https://www.ksh.hu/docs/hun/modsz/modsz45.html>

[www.booking.com](http://www.booking.com)

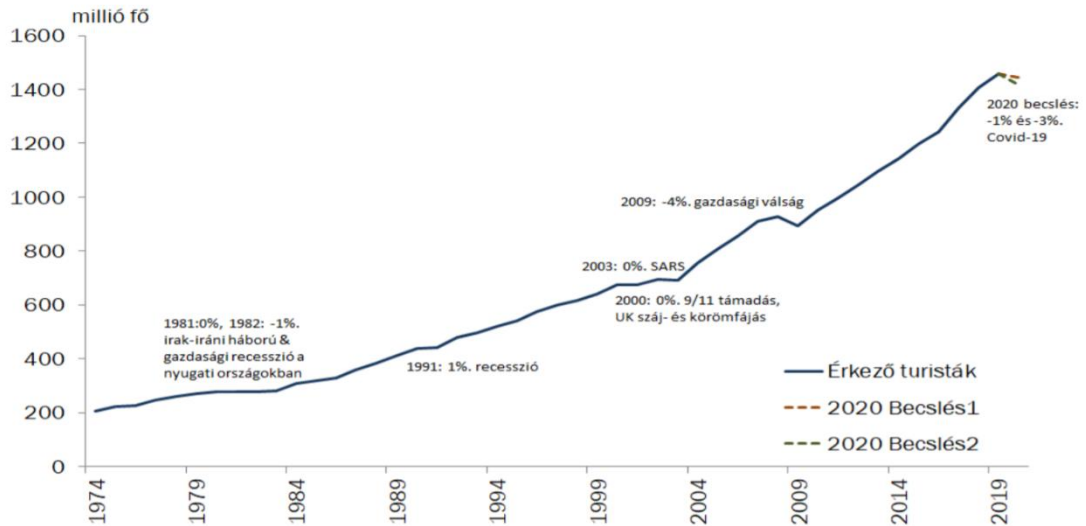
[www.szallas.hu](http://www.szallas.hu)

[www.trivago.hu](http://www.trivago.hu)

<https://turizmus.com>

## Melléletek

### 1. melléklet: Nemzetközi turistaérkezések számának alakulása globálisan a különböző kockázati tényezők függvényében (1974–2019 között)



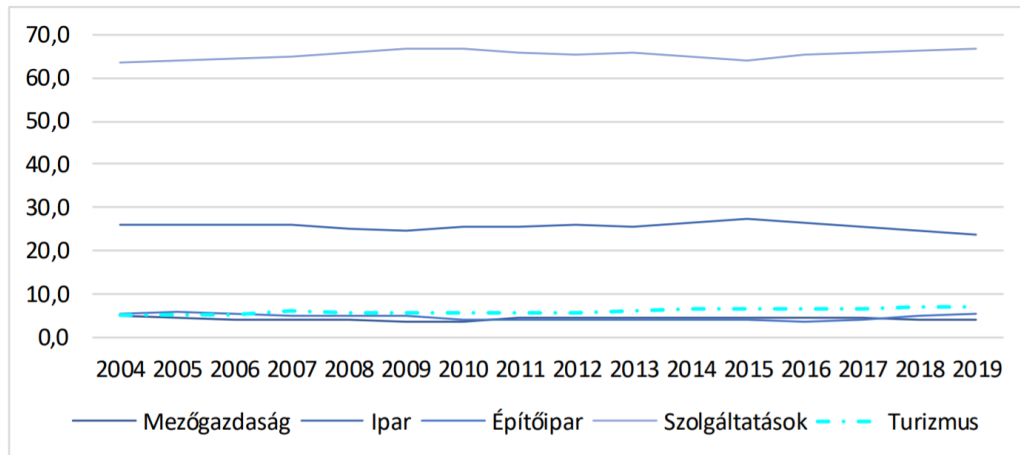
Forrás: ELEMZÉS A turizmus helyzete - a járvány előtt és alatt, ÁSZ, 15. p.

### 2. melléklet: A hazai nemzetgazdaság teljesítményének alakulása (2005–2021 között, %-os változás)

Év	Munkanélküliségi ráta	Infláció	GDP	Turisztikai ágazatok összes hozzáadott értéke alapján, változása	Államadósság (GDP %-ban)	Jegybanki alapkamat
2005	7,20%	3,60%	4,30%	11,51%	60,46%	6,00%
2006	7,50%	3,90%	3,90%	11,04%	64,64%	8,00%
2007	7,70%	7,94%	0,30%	21,73%	65,56%	7,50%
2008	8,00%	6,07%	1,00%	-6,13%	71,56%	10,00%
2009	10,50%	4,21%	-6,60%	-4,19%	77,84%	6,25%
2010	10,90%	4,85%	1,10%	2,86%	80,48%	5,75%
2011	10,94%	3,90%	1,90%	8,99%	80,67%	7,00%
2012	10,94%	5,70%	-1,30%	4,72%	78,21%	5,75%
2013	10,25%	1,70%	1,80%	11,60%	76,60%	3,00%
2014	7,70%	-0,20%	4,20%	12,13%	75,66%	2,10%
2015	6,80%	-0,10%	3,70%	7,85%	74,72%	1,35%
2016	5,10%	0,40%	2,20%	8,31%	73,94%	0,90%
2017	4,20%	2,40%	4,30%	9,31%	72,70%	0,90%
2018	3,80%	2,80%	5,40%	12,55%	69,10%	0,90%
2019	3,30%	3,40%	4,90%	9,04%	65,50%	0,90%
2020	4,10%	3,30%	-4,50%	-17,56%	80,20%	0,75%
2021	4,10%	5,10%	7,20%	16,43%	76,80%	2,40%

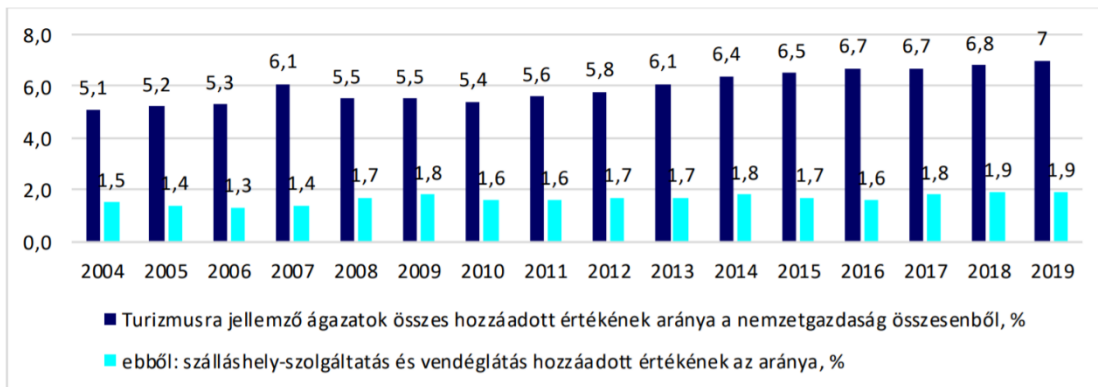
Forrás: KSH (STADAT számlák) adatbázisa alapján

**3. melléklet: A magyar nemzetgazdasági ágazatok GDP-hez való hozzájárulása (2004–2019 között)**



Forrás: ELEMZÉS A turizmus helyzete - a járvány előtt és alatt, ÁSZ, 30. p.

**4. melléklet: A turizmus és a szálláshely-szolgáltatás és vendéglátás hozzájárulása a haza GDP-hez (2004–2019 között)**



Forrás: ELEMZÉS A turizmus helyzete - a járvány előtt és alatt, ÁSZ, 33. p.



**5. melléklet: A turizmus és vendéglátás fontosabb adatai Magyarországon  
(2000–2022 között)**

Év	A szálláshely-szolgáltatás, vendéglátás ágazat részesedése a bruttó hozzáadott értékből %	Turisztikai egyenleg, milliárd Ft	A kereskedelmi szálláshelyeken eltöltött vendégéjszakák számának alakulása, előző év=100,0%
2000	2,1	..	106,0
2001	2,0	..	101,5
2002	2,1	..	98,9
2003	2,0	..	100,9
2004	2,1	..	101,5
2005	2,0	..	104,4
2006	1,9	..	99,6
2007	2,0	430	102,4
2008	1,9	506	99,2
2009	1,9	612	93,7
2010	1,8	652	104,5
2011	1,7	666	105,4
2012	1,6	692	105,8
2013	1,5	750	105,3
2014	1,6	880	106,4
2015	1,6	975	106,0
2016	1,6	982	106,7
2017	1,8	1 016	107,7
2018	1,9	1 179	104,2
2019	2,0	1 340	101,7
2020	1,3	650	43,4
2021	1,6	834	118,3
2022	..	1 228	153,6

*Forrás: KSH (STADT 27.1.1.1.) alapján*

**6. melléklet: A szállodakapacitás főbb adatainak alakulása Magyarországon  
(2001–2021 között, július 31. adatok)**

Év	A működő egységek száma	A kiadható szobák száma	A kiadható férőhelyek száma	Átlagos férőhelyszám
2001	736	43 738	104 232	142
2002	806	45 512	107 899	134
2003	822	46 252	109 726	133
2004	824	47 611	112 769	137
2005	836	48 694	115 895	139
2006	837	50 231	116 223	139
2007	854	50 106	114 227	134
2008	875	50 669	115 669	132
2009	884	52 148	118 420	134
2010	900	54 308	123 518	137
2011	993	57 431	135 970	137
2012	997	58 214	138 729	139
2013	1 031	59 400	142 193	138
2014	1 042	59 671	143 032	137
2015	1 064	60 297	145 558	137
2016	1 090	62 003	150 286	138
2017	1 094	62 274	151 178	138
2018	1 059	61 539	148 814	141
2019	1 051	61 696	149 317	142
2020	905	51 566	127 172	141
2021	892	52 902	129 869	146

*Forrás: KSH (STADT 27.8.1.2.) alapján*

**7. melléklet: A szállodák összefoglaló adatai havonta Magyarországon  
(2018. január–2022. május között)**

Év	Hónap	Bruttó átlagár, forint	Egy kiadható szobára jutó bruttó szobaárbevéte l, forint (REVPAR)	Egy kiadható szobára jutó bruttó teljes árbevétel, forint (TREVPAR)	Egy vendégéjsza kára jutó szállásdíj, forint belföldi	Egy vendégéjsza kára jutó szállásdíj, forint külföldi	Egy vendégéjszaká ra jutó szállásdíj, forint összesen	Szobafoglaltság %
2018	január	17 725	7 896	14 553	8 704	11 327	10 114	44,5
	február	16 302	8 308	15 711	7 547	11 030	9 372	51,0
	március	17 803	10 086	18 123	7 857	11 758	9 949	56,7
	április	20 123	12 329	20 891	8 520	13 678	11 526	61,3
	május	21 300	13 448	22 520	8 785	14 487	12 194	63,1
	június	21 282	13 760	22 940	8 253	14 823	11 931	64,7
	július	22 162	16 115	25 780	8 845	13 820	11 284	72,7
	augusztus	22 796	17 249	27 552	9 286	13 650	11 445	75,7
	szeptember	22 225	14 826	24 647	9 070	15 609	13 030	66,7
	október	22 574	14 140	23 865	9 115	15 831	12 780	62,6
	november	19 456	11 298	20 594	8 811	13 464	11 313	58,1
	december	21 992	11 428	20 412	9 779	13 770	11 898	52,0
2019	január	19 295	8 452	15 800	9 494	12 373	11 042	43,8
	február	17 290	8 775	16 861	8 066	11 458	9 846	50,8
	március	18 418	10 150	18 701	8 409	12 311	10 497	55,1
	április	22 089	13 527	22 749	8 939	14 756	12 320	61,2
	május	23 236	14 875	24 805	9 182	16 450	13 540	64,0
	június	23 807	15 635	25 806	9 106	16 676	13 243	65,7
	július	23 620	16 877	27 114	9 411	14 707	11 955	71,5
	augusztus	24 758	18 931	29 853	9 694	15 022	12 333	76,5
	szeptember	24 269	15 980	26 387	9 696	17 083	14 279	65,8
	október	23 522	15 234	25 672	9 254	16 341	13 310	64,8
	november	20 673	12 461	22 216	9 128	14 610	12 170	60,3
	december	24 391	13 142	23 274	10 923	15 124	13 268	53,9
2020	január	21 421	10 108	18 174	10 142	13 556	12 042	47,2
	február	19 435	10 115	18 952	8 938	12 770	10 986	52,0
	március	..	..	..	..	..	..	..
	április	..	..	..	..	..	..	..
	május	..	..	..	..	..	..	..
	június	18 824	4 016	8 017	9 033	13 640	9 687	21,3
	július	23 645	11 091	18 846	10 546	14 822	11 315	46,9
	augusztus	24 513	13 513	22 643	11 457	12 736	11 706	55,1
	szeptember	18 749	5 390	10 835	9 498	16 644	10 377	28,7
	október	19 324	5 411	10 566	9 615	17 313	10 503	28,0
	november	..	..	..	..	..	..	..
	december	..	..	..	..	..	..	..
2021	január	..	..	..	..	..	..	..
	február	..	..	..	..	..	..	..
	március	..	..	..	..	..	..	..
	április	..	..	..	..	..	..	..
	május	20 567	4 953	9 353	10 276	20 061	12 307	24,1
	június	22 164	8 300	15 317	10 029	21 056	12 184	37,4

Év	Hónap	Bruttó átlagár, forint	Egy kiadható szobára jutó bruttó szobaárbevétele, forint (REVPAR)	Egy kiadható szobára jutó bruttó teljes árbevétele, forint (TREVPAR)	Egy vendégéjszákára jutó szállásdíj, forint belföldi	Egy vendégéjszákára jutó szállásdíj, forint külföldi	Egy vendégéjszákára jutó szállásdíj, forint összesen	Szobafoglaltság %
	július	26 442	14 481	24 435	12 015	16 658	13 020	54,8
	augusztus	27 323	17 472	28 620	12 854	15 000	13 453	63,9
	szeptember	22 787	12 313	22 189	11 248	15 990	13 219	54,0
	október	24 449	12 941	22 620	11 573	16 313	13 599	52,9
	november	24 186	10 912	19 036	11 549	16 562	14 194	45,1
	december	28 105	10 707	18 417	13 160	17 363	15 246	38,1
2022	január	25 791	8 674	15 659	13 232	15 982	14 588	33,6
	február	22 155	9 247	17 388	10 763	14 028	12 285	41,7
	március	24 370	11 625	20 347	11 608	16 058	13 842	47,7
	április	27 268	14 151	24 317	12 000	17 536	14 873	51,9
	május	28 206	14 975	25 452	12 684	20 034	16 526	53,1

Forrás: KSH (STADT 27.9.1.7.) alapján

## 8. melléklet: A hagyományos és napjaink üzleti környezete

	Hagyományos üzleti környezet	Napjaink üzleti környezete
<b>Termelés</b>		
A verseny alapja	Gazdaságos sorozatnagyság; sztenderdizáció	Minőség; funkcionalitás; fogyasztói elégedettség
Termelési folyamat	Magas termelési volumen; magas szintű késztermék és a termelési puffer készlet – „push” szemlélet	Alacsony termelési volumen; a készletszint és a költségek csökkentése, az értékkel nem bíró folyamatok kiküszöbölése – „pull” szemlélet
Termelési technológia	Automatizáció; izolált technológiai alkalmazások	Robotizáció; hálózatba kötött integrált technológiák alkalmazása
Alkalmazott munkaerő minősége	Termelési sorba állított, alacsony szakmai képességek	Egyéni és csapatmunka, mély szakmai kompetenciák, készségek
Minőség szerepe	Normál vagy a szokásos szintet elérő hulladék mérték elfogadott	Cél a hulladékmentesség elérése
<b>Marketing</b>		
Termék	Szűk termékkála; termékek hosszú életgörbével rendelkeznek	Széles termékkála; termékek rövid életgörbével rendelkeznek
Piac	Jellemzően hazai (nemzeti)	Globális
<b>Vállalatvezetés</b>		
Információk típusa (rögzítés, beszámolás)	Kizárólag pénzügyi információk	Pénzügyi és operatív információk
Management szervezet	Hierarchikus; utasítás és ellenőrzés	Hálózatosodás, csapatmunka szemlélet-munkavállaló magasabb szintű felelősséggel és ellenőrzéssel rendelkezik
Vezető irányultsága	Rövid távú szemlélet	Hosszú távú szemlélet, fókusz a hosszú távú siker elérésének kritikus elemein van

Forrás: Blocher et al. (2019, 11. p.)

### 9. melléklet: Az általános versenystratégiák jellemzése

Versenysztratégia	Költségelőny	Megkülönböztetés	Best-value	Költség alapú összpontosítás	Összpontosított megkülönböztetés
	Széles piaci terjesztés	Széles piaci terjesztés	Értékvezérelt fogyasztók	Szűk piaci szegmens, tapinthatóan eltérő szükségletekkel és preferenciákkal	Szűk piaci szegmens, tapinthatóan eltérő szükségletekkel és preferenciákkal
<i>Versenyelőny alapja</i>	A versenytársakhoz viszonyítva alacsonyabb termékköltség	A versenytársaktól eltérő és megkülönböztető termékjellemző	A fogyasztói értéknövelés képessége	Piaci nich legalacsonyabb termékköltséggel való kiszolgálásának képessége	Piaci nich által értékelt termékjellemzőkkel való kiszolgálásának képessége
<i>Termékvonal jellemzői</i>	Piac által elfogadott alaptermék, néhány változattal (megfelelő minőség, korlátozott választék)	Az alaptermék számos változata (széles választék, megkülönböztető jellemzőkkel)	Vonzó jellemzőkkel felruházott termék, számos választék	Piaci nich elvárásaihoz igazított kínálat	Piaci nich elvárásaihoz igazított kínálat
<i>Termelési jellemzők</i>	A termelési költségek csökkentési lehetőségeinek folyamatos keresése, a minőség és a vásárlói döntések lényeges csorbulása nélkül	A fogyasztók részéről keresletet tápláló, valamennyi megkülönböztető jellemző hangsúlyozása	Versenytársak kínálatához viszonyítva alacsonyabb áron, értékesebb döntések, elfogadható tulajdonságok mellett	A niche jellemző vásárlási döntések költségeinek mérséklése és a preferenciák által előnybe részesített jellemzők iránti elkötelezettség	A niche tagjai által értékesnek vélt megkülönböztető jellemzők mentén (megrendelésre) kialakított termék
<i>Marketing jellemzők</i>	Erényt kovácsolni az alacsony termelési költséghez vezető termékjellemzőből	A megkülönböztető jellemzők általi befolyásolás Prémium ár (felár) alkalmazása a megkülönböztető jellemzők többletköltségeinek fedezéséhez	A fogyasztók ár/érték arány jellegű döntéseinek befolyásolása Hasonló jellemzők alacsonyabb áron, vagy azonos áron értékesebb jellemzők kínálata	A niche számára felkínált vonzó jellemzők kalkulált árának hangsúlyozása	Annak hangsúlyozása, hogy az adott termék kielégíti a niche szükségletét
<i>Stratégia fenntartásának (megtartásának) kulcstényezői</i>	Gazdaságos árak/megfelelő termékek Évről-évre alacsonyabb működési költségek minden területen	Folyamatos fejlődés hangsúlyozása, hogy az innovátor versenytársak előtt maradjon a vállalat Néhány megkülönböztető jellemző hangsúlyozása	A termék árának csökkentése és a vásárló döntés egyidejű befolyásolásának képessége	Piaci niche szükségletének legalacsonyabb áron történő kielégítése, a vállalat image-nak „bepiszkitása” nélkül (új piaci szegmensekbe való belépés vagy új termékekkel való megjelenés által)	A piaci niche szükségletének legjobb kielégítése, a vállalat image-nak „bepiszkitása” nélkül (új piaci szegmensekbe való belépés vagy új termékekkel való megjelenés által)

Forrás: Thompson et al. (2015) alapján

**10. melléklet: A versenysztratégiák gyakorlati megjelenése a szállodaipar szereplőinek körében**

<b>Alkalmazott versenysztratégiák</b>	<b>Követő</b>	<b>Megvalósítása</b>
Átfogó költségvezérelt stratégia	Mariott Hotel	A versenyprioritását a technológiai előny kiaknázására építi. A versenyelőny elérése érdekében a foglalási és rendelési rendszerét (MARSHA) integrálta a vállalat internetes technológiai platformjaival és egyéb alkalmazásokkal, marketingprogramokkal.
	Starwood Hotels and Resorts Worldwide	A méretgazdaságosság elérésére alapozza versenyelőny elérésének forrását. Központi gondolata szerint a működési költségek csökkentése a beszerzés során alkalmazott alkuerő révén érhető el. Az alkuerő forrását jelentő alacsony beszerzési egységköltség a szállodalánc vagy szállodaegység méretéből eredeztethető.
Megkülönböztetésre alapozott stratégia	Four Seasons Hotel	A szállodalánc a megkülönböztetésre alapozott versenysztratégia elérését a kivételes minőséget kínáló, modern kényelmi szolgáltatásokra alapozza. A személyre szabott, magas minőséget biztosító szolgáltatáskínálat alapja a humán erőforrás képzése és fejlesztése. Folyamatosan törekszik az üzleti utak hatékonyabbá, valamint a szabadidős utazások élvezetesebbé tételére. A versenysztratégiában az ügyfélszolgálat kiemelt szerepet tölt be, amit a magas személyzeti morál és elégedettség mellett, az információtechnológiai fejlesztés eredményeként a központi helyfoglalási- és adatbázisrendszer üzemeltetésével éri el. Az informatikai rendszer alkalmas a földrajzilag távol eső szállodaegységek közötti kapcsolat megteremtésére, a kialakított menedzsment szolgáltatási rendszer fejlesztésére. A közelmúlt események (pl. WTC ikertornyok elleni támadás, terror cselekmények, járványok stb.) kedvezőtlen gazdasági hatásainak kiküszöbölése érdekében a szállodalánc globális terjeszkedésbe kezdett, ahol a tulajdonlás helyett, a közepes kapacitású szálláshelyek menedzsment szerződés keretében kapcsolódnak a szállodalánchoz. A terjeszkedésnél az elhelyezkedés prioritást élvez, azonban az ügyfélkör sokrétű igényeinek kiszolgálása érdekében a világvárosok kereskedelmi és pénzügyi központjai mellett a luxusüdülők és -ingatlanok is célterületként jelennek meg.
Integrált stratégia alkalmazása	Intercontinental Hotel Group	Párhuzamos stratégiák alkalmazása a különböző üzleti egységek, márkanévek esetében. Míg az Intercontinental Hotels and Resorts, illetve a Crown Plaza presztízmárkák esetében a helyi egyedi kulturális elemekre épített kiemelkedő szolgáltatásminőség kínálattal a megkülönböztető versenysztratégia megvalósítását tűzte ki célul, addig a Holiday Inn Express márkanév alatt a költséghatékony kereslet kielégítésére fókuszál. A különböző versenysztratégiák elérését a magas elvárásokkal jellemezhető célpiacon, a luxus- és érték-közpon-tú fogyasztói körre osztott pozicionálás eredményeként valósítja meg.

*Forrás: Enz (2011), Four Seasons Hotel, Intercontinental Hotels Groups alapján saját szerkesztés*

## 11. Melléklet: Az USALI szerint javasolt szegmensek

### Az USALI 11. kiadása szerint a tevékenységi körök, szegmensek javasolt részletezése

1	- Szálláshely	(Rooms)	}	<b>Bevételközpontok</b>	
2	- Étel és Ital	(Food and Beverage)			
3	- Egyéb tevékenységek	(Other Operated Departments)			
3 a)	- Golf	(Golf Sub-Schedule)			
3 b)	- Spa/Egészségközpont	(Health Club/Spa Sub-Schedule)			
3 c)	- Parkoló	(Parking Sub-Schedule)			
3 d)	- Egyéb altevékenységek	(Other Operated Departments)		}	<b>Költségközpontok</b>
4	- Különféle egyéb bevételek	(Miscellaneous Incomes)			
5	- Adminisztrációs és általános ktg	(Administrativ and General)			
6	- Információ és telekommunikációs rendszerek	(Information and Telecommunications System)			
7	- Értékesítés és Marketing	(Sales and Marketing)			
8	- Ingatlan működtetés és fenntartás	(Property Operation and Maintenance)			
9	- Szolgáltatások	(Utilities)			
10	- Vezetői juttatások	(Management Fees)			
11	- Nem működésből származó bevételek és kiadások	(Non-Operating Income and Expenses)			
12	- Tisztítás	(House Laundry)			
13	- Munkatársak étkeztetése/Caffeteria	(Staff Dining)			
14	- Munkabér járulékok	(Payroll-Related Expenses)			

*Forrás: USALI 11ed*

**Az USALI 9. kiadása szerint a tevékenységi körök, szegmensek javasolt részletezése**

1. Szálláshely	(Rooms)	} Bevételeközpontok
2. Étel	(Food)	
3. Ital	(Beverage)	
4. Telekommunikáció	(Telecommunication)	
5. Parkoló	(Garage and Parking)	
6. Golf pályák	(Golf Course)	
7. Golf eszközök értékesítése	(Golf Pro Shop)	
8. Vendég öltözék	(Guest Laundry)	
9. Egészségügyi szolgáltatások	(Health Centre)	
10. Medence	(Swimming Pool)	
11. Teniszpálya	(Tennis)	
12. Tenisz eszközök értékesítése	(Tennis Pro Shop)	
13. Egyéb tevékenységek	(Other Operated Departments)	
14. Bérleti díjak és egyéb bevételek	(Rentals and other Income)	
15. Adminisztrációs és általános költségek	(Administrativ and General)	
16. Humán erőforrás	(Human Resources)	
17. Információs rendszer	(Information System)	
18. Biztonság	(Security)	
19. Marketing	(Marketing)	
19a. Franchise díjak	(Franchise Fees)	
20. Szállítás	(Transport)	
21. Fenntartás és karbantartás	(Property Operation and Maintenance)	
22. Energia	(Utility Costs)	
23. Vezetői juttatások	(Management Fees)	
24. Bérleti díjak, ingatlan adók és biztosítások	(Rent, Property Taxes and Insurance)	
25. Fizetett kamatok	(Interest Expense)	
26. Amortizáció	(Depreciation and Amortization)	
27. Jövedelemadó	(Income Taxes)	
28. Tisztítás	(House Landry)	
29. Munkabérek	(Salaries and Wages)	
30. Bérjárulékok és egyéb juttatások	(Payroll Taxes and Employees Benefits)	
+ Szerencsejáték	(Statement for Gaming Operations - Casino Department)	

*Forrás: Perišić–Janković (2006)*



**12. melléklet: Az USALI szerinti a 9. Szolgáltatások című szegmens részletezése és várható változása**

**Az USALI 11. kiadása szerint a 9. Szolgáltatások (közművek) c. szegmens javasolt részletezése**

	Periódus												
	Tárgyidőszak						Kumulált érték						
	Tényleges		Előrejelzés/ Költségvetés		Előző időszak		Tényleges		Előrejelzés/ Költségvetés		Előző év		
	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	
<b>Szolgáltatások (Közművek)</b>													
Villamosenergia													
Gáz													
Olaj													
Víz/Szennyvíz													
Gőz													
Jég													
Egyéb üzemanyag													
Szerződéses szolgáltatások													
<b>Szolgáltatások (Közmű) költség összesen</b>													

Forrás: USALI 11ed

**Az USALI 12. kiadása szerint a 9. Szolgáltatások (közművek) szegmenst felváltó Energia, víz és hulladék (EWW) szegmens várható részletezése (várható megjelenés: 2023. július)**

	Periódus												
	Tárgyidőszak						Kumulált érték						
	Tényleges		Előrejelzés/ Költségvetés		Előző időszak		Tényleges		Előrejelzés/ Költségvetés		Előző év		
	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	\$	% <sup>2</sup>	
<b>Energia, víz és hulladék</b>													
<b>Energia</b>													
Villamosenergia													
Üzemanyag, gáz													
Megújuló energia													
Gépjárművek üzemanyaga													
<b>Energiaköltség összesen</b>													
<b>Víz és szennyvíz</b>													
Közmű (városi víz)													
Egyéb													
Szennyvíz													
<b>Víz és szennyvíz költség összesen</b>													
<b>Hulladék</b>													
Hulladéktároló és égetésre													
Újrahasznosított hulladék													
Komposztált hulladék													
Egyéb													
<b>Összes hulladék költség</b>													
<b>Szerződéses szolgáltatások</b>													
<b>Energia, víz és hulladék költsége összesen</b>													

Forrás: [www.hftp.org](http://www.hftp.org) oldalon elérhető ppt előadások alapján

### 13. melléklet: USALI szerinti számviteli beszámoló séma

#### a) Mérlegséma

#### USALI 2. kiadása szerint javasolt Mérlegséma

ESZKÖZÖK	FORRÁSOK
<b>Forgóeszközök</b> Pénztár Bankbetétek Követelések Készletek (árak és tartozékok) Forgalomképes értékpapírok Egyéb forgóeszközök <i>Alkalmazottakkal és tisztségviselőkkel szembeni követelések</i> <i>Kapcsolt- és társvállalkozásokkal szembeni követelések</i> <b>Befektetett pénzügyi eszközök</b> <i>Közszolgáltató vállalatoknál elhelyezett betétállomány</i> <i>Megelőlegezett kiadások</i> Biztosítás Adók Telefonszolgáltatás bérlete <b>Tárgyi eszközök</b> Ingatlanok Épületek Bérlemények Berendezések és felszerelések Porcelán-, üveg-, ezüstkészletek, vászon és munkaruha <b>Halasztott kiadások</b> Szervezési és pénzügyi kiadások Késleltetett fizetések Ügynöki díjak Bérleti díjak változásai Hirdetések <i>Nem használt kereskedelmi hirdetés</i> <b>Egyéb eszközök</b> Good Will <b>ÖSSZES ESZKÖZ</b>	<b>Rövid lejáratú kötelezettségek</b> Fizetési kötelezettségek Átutalási kötelezettségek Szövetségi nyereségadó Osztalékfizetés Felhalmozott kiadások Fizetések, bérek Adók - (ingatlanadó, egyéb) Kamatfizetés - egyéb <i>Kapcsolt- és társvállalkozásokkal szembeni kötelezettségek</i> <i>Bérletek és rendezvény hitelek</i> <i>Kereskedelmi hirdetések</i> <i>Finanszírozott adósságállomány</i> Jelzáloghitelek Kötvények Nem realizált bevételek Tartalékok Karbantartás Egyéb <b>Saját tőke</b> Jegyzett tőke Névérték, részvényenként Csökkentve: Be nem fizetett részvények értéke Kibocsátott részvények Tőketartalék/Többlet <b>ÖSSZES FORRÁS</b>

Forrás: Schmitgall–DeFranco (2015)

## USALI 11. kiadása szerint javasolt Mérlegséma

ESZKÖZÖK	FORRÁSOK
<p><b>Forgóeszközök</b></p> <p><i>Készpénz és egyenértékesek</i></p> <p>Számlapénz</p> <p>Lekötött követelések</p> <p>Ideiglenes pénzbefektetések</p> <p>Összesen</p> <p>Korlátozott pénzállomány</p> <p>Rövid távú befektetések</p> <p>Követelések</p> <p>Számlakövetelések</p> <p>Pénzkövetelések</p> <p>Hosszú távú követelésállomány esedékes része</p> <p>Egyéb</p> <p>Tulajdonosok, anyavállalat vagy harmadik féllel szembeni követelések</p> <p>Készletek</p> <p>Felszerelések (működési)</p> <p>Megelőlegezett kiadások</p> <p>Halasztott/késleltetett nyereségadó</p> <p>Egyéb</p> <p><b>Befektetett eszközök</b></p> <p><b>Befektetett pénzügyi eszközök</b></p> <p><b>Ingatlanok és felszerelések</b></p> <p>Ingatlanok</p> <p>Épületek</p> <p>Bérlés és bérlésfejlesztés</p> <p>Berendezések és felszerelések</p> <p>Folyamatban lévő beruházások</p> <p>Csökkentve: Értékcsökkenés</p> <p><b>Egyéb eszközök</b></p> <p>Immateriális javak</p> <p>Az életbiztosítás készpénz-átvételi értéke</p> <p>Halasztott díjak</p> <p>Halasztott nyereségadó</p> <p>Felszerelések (működtetett)</p> <p>Korlátozott pénzállomány</p> <p>Egyéb</p> <p>Összes egyéb eszköz</p>	<p><b>Rövid lejáratú kötelezettségek</b></p> <p>Fizetési kötelezettségek</p> <p>Hitelintézet</p> <p>Egyéb</p> <p>Tulajdonosokkal, anyavállalattal vagy harmadik féllel szembeni kötelezettségek (díjak)</p> <p>Átutalási kötelezettségek</p> <p>Halasztott kiadások</p> <p>Elsődleges hitelek</p> <p>Halasztott nyereségadó - tárgyévi része</p> <p>Hosszú távú hitelek tárgyévi esedékes része</p> <p>Ajándékutalványok és kártyák</p> <p>Egyéb</p> <p>Összes rövid lejáratú kötelezettségek</p> <p><b>Hosszú lejáratú kötelezettségek</b></p> <p>Jelzálogjegyek és hasonló ötelezettségek</p> <p>Lízingkötelezettségek</p> <p>Összes hosszú lejáratú hitelek</p> <p><i>Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek</i></p> <p><i>Halasztott nyereségadó - hosszú távú része</i></p> <p><i>Kötelezettségvállalások és előre nem látható események</i></p> <p><b>Saját tőke (Vállalat)</b></p> <p>Jegyzett tőke</p> <p>Tőketartalék</p> <p>Visszatartott profit</p> <p>Kummulált átfogó jövedelem (nem realizált nyereség/veszteség)</p> <p>Összesen</p> <p><i>Saját tőke (Kapcsolt vállalkozás)</i></p> <p>Átfogó üzlettárs</p> <p>Korlátozott részesedésű üzlettárs</p> <p>Kummulált átfogó jövedelem (nem realizált nyereség/veszteség)</p> <p><i>Saját tőke (Korlátolt felelősségű társaság)</i></p> <p>Üzletrész</p> <p>Kummulált átfogó jövedelem (nem realizált nyereség/veszteség)</p> <p><i>Saját tőke (Egyéni vállalkozás)</i></p> <p>Tulajdoni részesedés</p> <p>Kummulált átfogó jövedelem (nem realizált nyereség/veszteség)</p>
<b>ÖSSZES ESZKÖZ</b>	<b>ÖSSZES FORRÁS</b>

*Forrás: Schmitgall–DeFranco (2015)*

b) Eredménykimutatási séma

**USALI 2. kiadása szerint javasolt Eredménykimutatási séma**

<b>A nyereség és veszteség kimutatása</b>
<b>Szálláshely részleg</b>
Szállásból származó bevétel
Szállás ráfordítása
Bérek és fizetések
Szálláshely egyéb ráfordításai
Szálláshely részleg nyeresége
<b>Egyéb működési részlegek</b>
Étel és ital részleg
Dohány pult
Újság stand
Édesség és üdítő bolt
Telefon
Parkoló
Szobatakarítás és mosoda
Hordár
Borbély
Szépségszalon
Fürdők
Virágárus
Vendégmosoda
<b>Összes működési részleg nyeresége</b>
<b>Egyéb bevételek</b>
Bruttó működési árbevétel
<b>Árbevétel csökkentő tételek</b>
Adminisztratív és általános kiadások
Hirdetések és üzleti promóciók
Beszerzett
Kereskedői
Fűtés, világítás és energia
Fenntartás és karbantartás
Belső nyereség
Bérlmények (üzlet egységek)
<b>Bruttó működési nyereség</b>
Adók, biztosítások és bérletek
<b>Kamat és ÉCS előtti nyereség</b>
Kamat
<b>ÉCS előtti nyereség</b>
ÉCS
<b>Az időszak nettó működési eredménye</b>
Egyéb növelő vagy csökkentő tétel
<b>Nettó nyereség</b>

*Forrás: Schmitgall–DeFranco (2015)*

## USALI 11. kiadása szerint javasolt Eredménykimutatási séma

<b>Bevételek</b>
<b>Szálláshely</b>
Étel és ital
Egyéb tevékenységek
Átfogó bevételek
Összes bevétel
Ráfordítások
<b>Szálláshely</b>
Étel és ital
Egyéb tevékenységek
Adminisztratív és általános ktg
Információs és telekommunikációs rendszerek
Értékesítés és marketing
Ingatlan működtetés és fenntartás
Szolgáltatások (Közművek)
Vezetői juttatások, díjak
Nem működésből származó bevételek és kiadások
Kamatfizetés
ÉCS
Eszközök átértékeléséből származó nyereség/veszteség
Összes ráfordítás
Adófizetés előtti nyereség
<b>Adófizetés</b>
Folyó
Hátráltatott
Nettó nyereség

*Forrás: Schmitgall–DeFranco (2015)*

c) Kiegészítő melléklet javasolt tartalmi kerete

**USALI 9. kiadása szerint javasolt Kiegészítő melléklet tartalmi kerete**

<b>MÉRLEG KIEGÉSZÍTÉSE A KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLETBEN</b>
Ingatlanokról, felszerelésekről szóló kiegészítő adatok - beszerzési vagy előállítási költsége, elszámolt halmozott értékcsökkenés, könyv szerinti értéke
Immateriális javak részletezése - beszerzési vagy előállítási költsége, elszámolt halmozott értékcsökkenés, könyv szerinti értéke
Befektetett pénzügyi eszközök elemeinek részletezése
Kapcsolt vállalkozásokba és értékpapírokba történt befektetések részletezése
Pénzeszközök szerkezetének részletes kimutatása
Kibocsátott részvények bemutatása, kibocsátási érték és a tulajdonosi szerkezet
Hosszú lejáratú hitelek - futamidejük és a hitel feltételeinek bemutatása
Rövid lejáratú kötelezettségek részletezése
Mérleg szerinti eredmény bemutatása
<b>EREDMÉNY-KIMUTATÁS KIEGÉSZÍTÉSE A KIEGÉSZÍTŐ MELLÉKLETBEN</b>
Az értékesítés árbevételének részletezése
Az egyéb árbevétel szerkezetének bemutatása
A rendkívüli eredmény szerkezetének részletezése
A személyi jellegű és az anyagköltségeinek részletezése
Az egyéb ráfordítások részletezése
Pénzügyi befektetések részletezése - vagy a pénzügyi bevételek és kiadások részletezése
Rendkívüli ráfordítások részletezése
Nyereség szerkezetének bemutatása
Nyereségadó

*Forrás: Perišić–Janković (2006)*

d) Sajáttőke változásának a hatása

**USALI 9. kiadása szerint javasolt Sajáttőke változásának kimutatása sablon**

<b>Sajáttőke változásának a kimutatása</b>					
Sajáttőke váltotása millió \$, kivéve részvényegységre jutó összeg	Átváltható elsődleges értékpapírok	Közönséges részvények	Pótlólagos tőkeemelés	Visszatartott nyereség	Egyéb
<b>Egyenleg, Dec. 31, 20x9</b>	xx	xx	xx	xx	xx
Érvényesített ép opciók	xx	xx	xx	xx	xx
Halmazott átváltás korrekció	xx	xx	xx	xx	xx
Piacképes értékpapírok nem realizált árfolyam vesztesége	xx	xx	xx	xx	xx
Nettó jövedelem	xx	xx	xx	xx	xx
Osztalék (\$ 03 részvényenként)	xx	xx	xx	xx	xx
<b>Egyenleg, Dec. 31, 20x0</b>	xx	xx	xx	xx	xx
Érvényesített ép opciók	xx	xx	xx	xx	xx
Halmazott átváltás korrekció	xx	xx	xx	xx	xx
Nettó jövedelem	xx	xx	xx	xx	xx
Osztalék (\$ 03 részvényenként)	xx	xx	xx	xx	xx
<b>Egyenleg, Dec. 31, 20x1</b>	xx	xx	xx	xx	xx
Érvényesített ép opciók	xx	xx	xx	xx	xx
XY hotel felvásárlása	xx	xx	xx	xx	xx
Halmazott átváltás korrekció	xx	xx	xx	xx	xx
Piacképes értékpapírok nem realizált árfolyam vesztesége	xx	xx	xx	xx	xx
Halasztások törlesztése	xx	xxx	xx	xx	xx
Nettó jövedelem	xx	xx	xx	xx	xx
Osztalék (\$ 03 részvényenként)	xx	xx	xx	xx	xx
<b>Egyenleg, Dec. 31, 20x2</b>	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

*Forrás: Perišić–Janković (2006)*

e) Cash-flow kimutatás

**USALI 9. kiadása szerint javasolt Cash-flow kimutatási séma**

Cash-flow kimutatás
<b>Működési tevékenységek</b>
Nettó jövedelem
Nettó jövedelem változását befolyásoló tényezők
Hitel törlesztésével járó rendkívüli veszteségek, nettó adókedvezmény
Értékvesztés és amortizáció
Készpénz mozgással nem járó egyéb változások
Kölcsön értékcsökkenése
<b>Működőtőke elemeiben bekövetkezett változások</b>
Készletek
Követelések
Egyéb forgó eszközök
Szállítók
Fizetendő társasági adó
Halasztott adófizetésben bekövetkezett változás
Egyéb kötelezettségekben bekövetkezett változás
Részesedésből származó nyereség
Ingatlan értékesítéséből származó nyereség
Egyéb
<b>Működési pénzáram összesen</b>
<b>Befektetési tevékenységek</b>
Tőkebefektetés
Pótlólagos tőkeemelés
Tartós értékpapír befektetések csökkenése
Értékpapírokban bekövetkezett változás
Kifizetett pénzösszeg (bírság)
Felvásárlás, megszerzett nettó pénzeszköz
Befektetésre használt nettó pénzállomány
<b>Pénzügyi tevékenységek</b>
Hitelfelvételben és kölcsöntörlesztésben bekövetkezett változás
Hosszú lejáratú hitelfelvétel
Hosszú lejáratú hitelek, kölcsönök csökkenése
Közönséges részvény kibocsátása
Osztalék fizetés
Pénzügyi tevékenységekből származó nettó pénzállomány
<b>Pénzállományban bekövetkezett növekedés (csökkenés)</b>
<b>Pénzállomány az év elején</b>
<b>Pénzállomány az év végén</b>

*Forrás: Perišić–Janković (2006)*



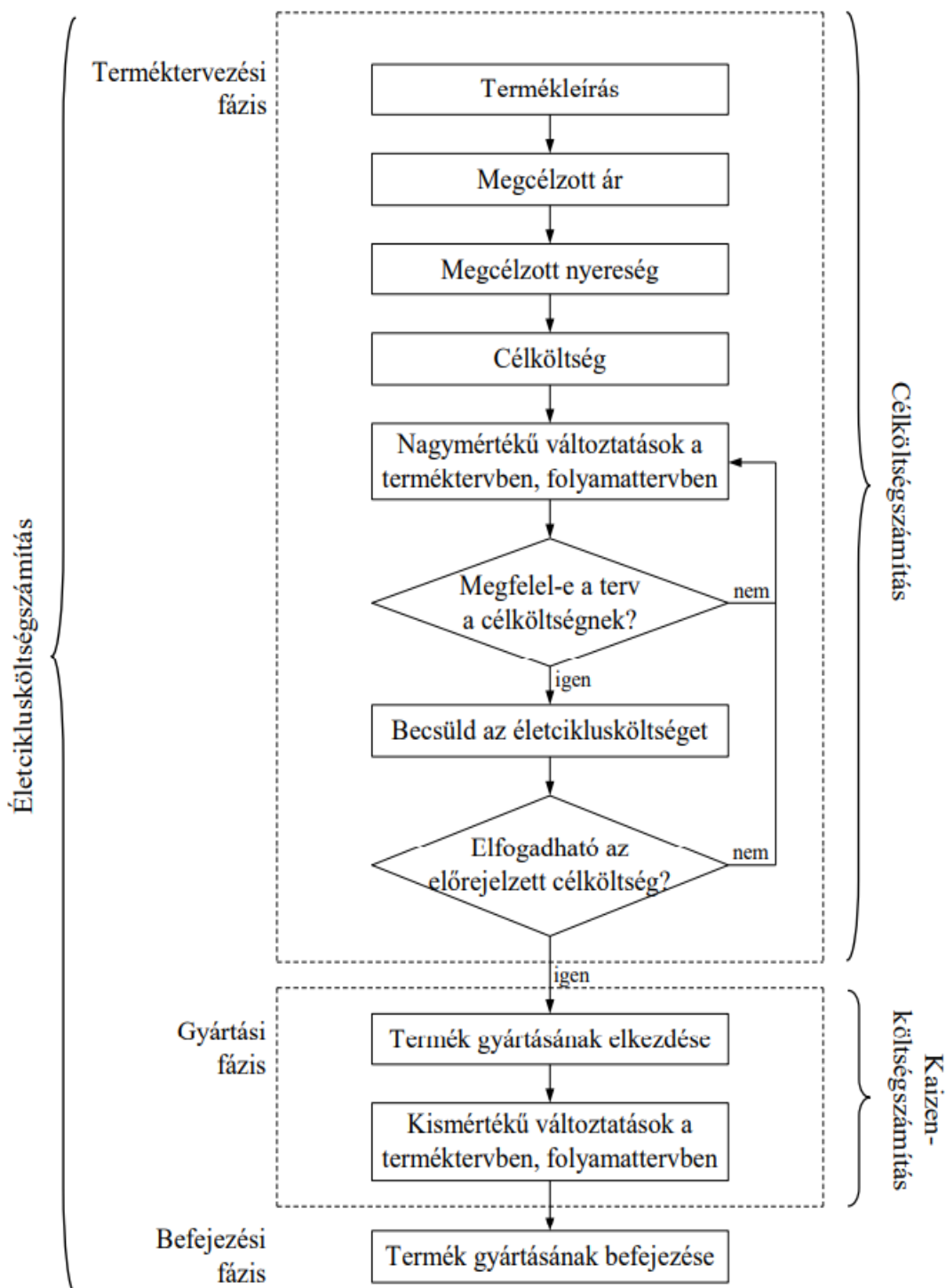
**14. melléklet: Szálláshely-szolgáltatás működési szegmens USALI szerinti részletezése (11. kiadás alapján)**

<b>Szálláshely-szolgáltató szegmens kimutatása</b>					
	<b>Periódus</b>				
	<b>Tárgyév</b>			<b>Kumulált érték</b>	
	<b>Tényleges</b>	<b>Előrejelzés/ Költségvetés</b>	<b>Előző év</b>	<b>Tényleges</b>	<b>Előrejelzés/ Költségvetés</b>
<b>Bevétel</b>					
Egyéni szálláshely értékesítés					
Kiskereskedelmi					
Kedvezmény					
Lefoglalt					
Minősített					
Nagykereskedelmi					
Összes egyéni bevétel					
Csoportos szálláshely értékesítés					
Üzleti					
Egyesület/egyezmény					
Kormányzati					
Túrázók/nagykereskedelmi					
Csoportos szálláshely teljes árbevétele					
Szerződéses szálláshely árbevétele					
Egyéb szálláshely árbevétel					
Csökkentve: juttatások					
<b>Összes szálláshely bevétel</b>					
<b>Költségek</b>					
<i>Munkaerő és kapcsolatos költségek</i>					
Bérek, juttatások					
Vezetőség					
Beosztottak					
Étel és Ital részleg kapcs.					
Kiszolgáló személyzet (FO)					
Vendég kiszolgálók (GS)					
Takarítók					
Mosodai alkalmazottak					
Foglalások					
Szállítók					
Részösszeg: Bérek					
Teljesített szolgáltatások					
Mebízottak, közvetített munkaerő bére, juttatásai					
Összes bér, juttatás					
Kapcsolódó kiadások, költségek, ráf.					
Adó					
Munkaadói járulékok					
Összes kapcsolódó kifizetés					
Munkaerő összes költsége					
Egyéb kiadások, költségek					
Takarító szolgáltatás					
Jutalékok					
Jutalékok és díjak - csoportos					
Szerződött szolgáltatások					
Dekoráció					
Egyéb kiadások					
<b>Kiadások összesen</b>					
<b>Szegmens/Részleg nyeresége</b>					

Forrás: Schmitgall-DeFranco (2015)

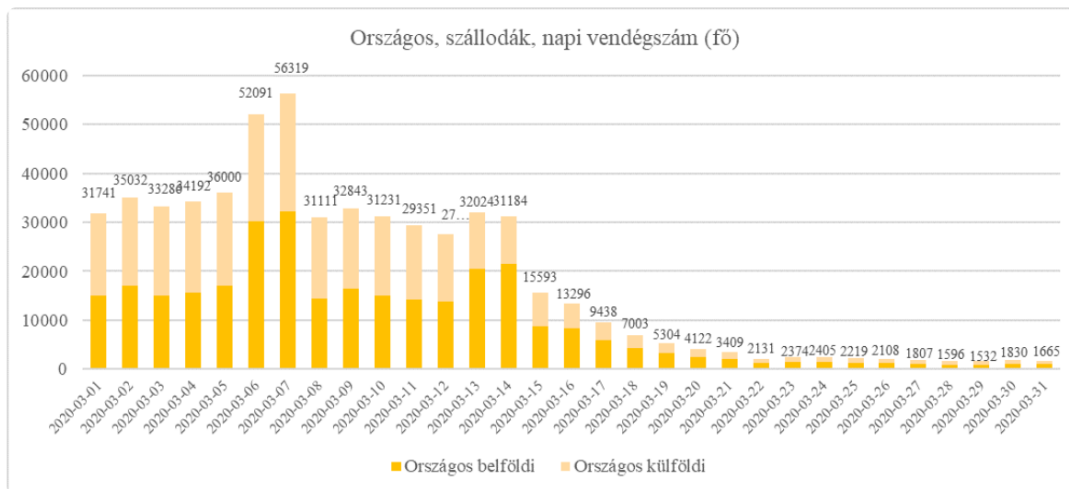


## 16. melléklet: Kaplan-Atkinson integrált költség számítási modellje



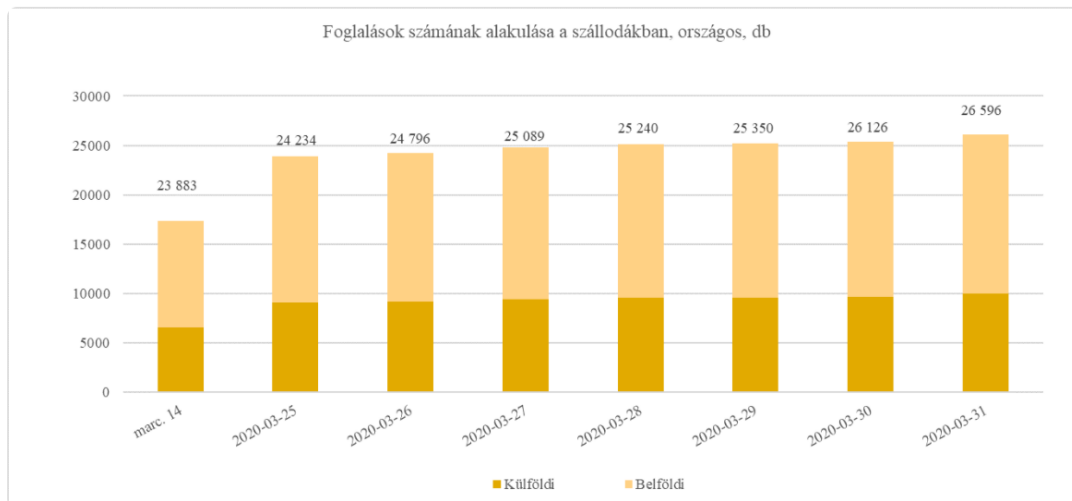
Forrás: Kaplan-Atkinson (2003) idézi Musinszki (2018, 76. p.)

### 17. melléklet: A hazai vendégforgalmi adatok alakulása Magyarországon (2020. márciusában)



*Forrás: Magyar Turisztikai Ügynökség: „Szombat 14” valóban a hazai turizmus fekete napja? A koronavírus hatása a szállodai mutatószámok alakulására 2020. márciusában*

### 18. melléklet: A hazai szállodák foglalási adatainak alakulása Magyarországon (2020. márciusában)



*Forrás: Magyar Turisztikai Ügynökség: „Szombat 14” valóban a hazai turizmus fekete napja? A koronavírus hatása a szállodai mutatószámok alakulására 2020. márciusában*

## 19. melléklet: Kérdőív

### Tisztelt Hölgyem/Uram!

Pajrok Andor vagyok a Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Gazdálkodástani Doktori Iskola doktorjelöltje, az Eötvös József Főiskola Gazdálkodási Intézet munkatársa (<http://gtemp.ejf.hu/munkatarsak/>).

Tisztelettel felkérném, hogy vegyen részt a hazai szállodaipar helyzetét feltáró egyik valóban átfogó, fókuszpontjait tekintve legszéleskörűbb, korábban eddig nem kutatott felmérésben. A kutatás a szállodaiparban dolgozó menedzsment és vezetők által alkalmazott költséggazdálkodás gyakorlatának és szemléletének feltérképezését tűzi ki célként. A vizsgálat kiindulási keretét a szállodaipar számára közzétett nemzetközi számviteli ajánlás, az USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry) adja. A felmérés a doktori dolgozat empirikus vizsgálatának adatbázisául szolgál, ezáltal biztosítva a megfelelő módszertani alapok alkalmazását, valamint az objektív szemléletet tükröző és megalapozott szakirodalmi feldolgozással alátámasztott eredményességet.

A kutatás választ keres az ágazat szereplői által alkalmazott költséggazdálkodás módszertanára, a költségek szerkezetének alakulására, a költségek mértékét befolyásoló tényezőkre (költségokozók), az általános költségek felosztásának gyakorlatára, a szálloda egységei által alkalmazott versenyprioritásokra, a versenystratégia és a költségek közötti kapcsolat szorosságának fokára, a stratégiai költség-számvitel módszereinek elterjedésére, valamint annak feltérképezésére, hogy a vezetők miként vélekednek a stratégiai költség-számvitel egyes módszereiről.

A felmérés eredményeként körvonalazódik a hazai szállodaipar által alkalmazott költség-számvitel "érettsége", az ágazat egészének és egységeinek nemzetközi versenyképessége, ezáltal a továbbfejlesztés lehetséges irányainak kijelölése. A felmérésben való részvétel kölcsönös párbeszédet, visszacsatolást biztosít az ágazat szereplői számára, így az eredmények, következtetések és javaslatok beépíthetők az Ön által vezetett egység működési hatékonyságának és versenyképességének növelése érdekében.

A kérdőíves felmérésben való részvétel esetén a személyes és közölt adatok kezelése a vonatkozó adatvédelmi jogszabályok teljeskörű tiszteletben tartása és betartása mellett történik. Kérem, legyen szíves megadni a válaszadás során elérhetőségét, hogy a felmérés eredményét eljuttathassam az Ön számára.

A kérdőív kitöltése során felmerült kérdéseit kérem az alábbi e-mail címre írja meg: [pajrok.andor@ejf.hu](mailto:pajrok.andor@ejf.hu) vagy közvetlenül tegye fel az alábbi telefonszámon: 06-20/923-0922.

Köszönöm, hogy időt és energiát szán a kérdőív kitöltésére.

Üdvözlettel,

Pajrok Andor

## A költségvetés gyakorlata a Szállodaipar résztvevőinek körében Magyarországon - felmérés

### I. rész: Általános információk

1. Kérdőívet kitöltő pozíciója/munkaköre (szállodahálózat, szálloda, szálloda részlegének – szállás, étterem, bár, wellness, uszoda, teniszpálya, casino, stb. – vezetője, könyvelője):

\_\_\_\_\_

2. Szálloda neve:

\_\_\_\_\_

3. Szálloda székhelye (megye):

\_\_\_\_\_

4. A szálloda minőségi kategóriája (karikázza be, húzza alá választ):

- |              |              |                 |
|--------------|--------------|-----------------|
| a) 1 csillag | b) 2 csillag | c) 3 csillag    |
| d) 4 csillag | e) 5 csillag | f) nem besorolt |

5. A szálloda szobakapacitása (karikázza be, húzza alá választ):

- |                     |                     |                     |
|---------------------|---------------------|---------------------|
| a) 50 alatt         | b) 50 – 100 között  | c) 100 – 150 között |
| d) 150 – 200 között | e) 200 – 250 között | f) 250 – 300 között |
| g) 300 – 350 között | h) 350 – 400 között | i) 400 – 450 között |
| j) 450 felett       |                     |                     |

6. A szálloda státuszát tekintve (karikázza be, húzza alá választ):

- |                                    |                                  |
|------------------------------------|----------------------------------|
| a) Önálló (nem szállodalánc része) | b) Haza szállodalánc része       |
| c) Haza szállodalánc része         | d) Nemzetközi szállodalánc része |
| e) Egyéb, _____                    |                                  |

7. A szálloda tulajdonosi részaránya alapján (hazai vs. külföldi tulajdoni hányad):

Hazai %	Külföldi %
_____	_____

8. Jelölje be a szálloda által kínált szolgáltatásokat (több válasz is adható):

- i. Szállás
- ii. Étél felszolgálás
- iii. Ital felszolgálás (bár)
- iv. Telekommunikáció
- v. Parkoló
- vi. Golf
- vii. Mosoda
- viii. Uszoda
- ix. Casino
- x. Konferenciák szervezése
- xi. Wellness szolgáltatások
- xii. Egyéb, \_\_\_\_\_

9. A szálloda/részleg alkalmazza az USALI (Uniform System of Accounts in the Lodging Industry – Szállodaipar egységes számviteli rendszere) iránymutatásait a belső (vezetői)

jelentések, beszámolók elkészítésénél *(karikázza be, húzza alá választát, nemleges válasz esetén kérem indokolja)*:

- a) Teljes körűen
- b) Részlegesen
- c) Tervezik a jövőbeni alkalmazását
- d) Nem, mert \_\_\_\_\_

10. Amennyiben nem, kérem indokolja:

- i. a hazai jogszabályokkal, előírásokkal összeférhetetlen
- ii. nem nyújt többlet információt
- iii. alkalmazása nehézkes
- iv. az adott módszertant nem teljesen ismerem
- v. az adott módszertant nem ismerem

## II. rész: Feltáró kutatás tartalmi részcsoportjai

### A szállodánál/egységénél alkalmazott költségszámvitel gyakorlatáról

1. Véleménye szerint a számviteli beszámolóból származtatott információk alkalmasak az Ön által vezetett szálloda/részleg eredményességének megállapításához? *(Karikázza be, húzza alá választát)*

Igen	Nem
------	-----
2. Szállodánál/egységénél alkalmazott költségszámvitel jellemzője *(karikázza be, húzza alá választát)*:
  - a) A költséginformációk a vezetői döntések előkészítését szolgálja

Igen	Nem
------	-----
  - b) Költségek csökkentését szolgálja

Igen	Nem
------	-----
  - c) Folyamatok fejlesztését szolgálja

Igen	Nem
------	-----
  - d) A stratégiai célok elérését szolgálja

Igen	Nem
------	-----
  - e) Egyéb célok: \_\_\_\_\_
3. A szálloda számviteli politikája tartalmaz önköltségszámítási szabályzatot?

Igen	Nem
------	-----
4. Elegendő a szállodánál/részlegénél alkalmazott termékek/szolgáltatások önköltségszámítási módszertana? Megfelelőnek tartja a döntéshozatalhoz?

Igen	Nem
------	-----

A következő kérdések, 5-től 9-ig az ön által vezetett szálloda/részleg költségszámítási módszertanára vonatkozik (1 – teljes mértékben nem ért egyet, 2 – nem ért egyet, 3 – közömbös, 4 - egyet ért, 5 – teljes mértékben egyet ért). Minden kérdésre egy válasz adható:

5. A 2008/2009. évben kezdődő pénzügyi/gazdasági válság a költségek pontosabb megállapítását, valamint a költségszámvitel szemléletének előtérbe kerülését kényszerítette ki.

1   2   3   4   5

6. A szálloda/részleg eredménye legfőképp a költségeken keresztül befolyásolható.

1      2      3      4      5

7. A termékek/szolgáltatások önköltségéről pontos információk szükségesek a szálloda/részleg versenyképességének érdekében.

1      2      3      4      5

8. A jelenleg alkalmazott költségszámítási módszertan pontos információt szolgáltat a szálloda/részleg termékeinek/szolgáltatásainak önköltségéről.

1      2      3      4      5

9. Az alkalmazott költségszámítási rendszer/szabályzat biztosítja a szálloda/részleg számára:

a) Költségtakarékosságot, megtakarítást      1      2      3      4      5

b) Költségek ellenőrzését      1      2      3      4      5

c) A folyamatok/tevékenységek hatékonyságának  
növelését      1      2      3      4      5

d) Egyéb: \_\_\_\_\_

### **Mennyiben biztosítják a szálloda/részleg versenyképességét az alábbi tényezők**

A következő kérdések a szálloda/részleg versenyképességére és versenytényezőire kérdez rá. A válaszok 1 – 5 skála mentén felajánlottak (1 – teljes mértékben nem ért egyet, 5 – teljes mértékben egyetért). Az összemérés alapja az azonos kategóriába - csillagszámú - sorolt vállalkozás.

1. A szállodánál/részlegnél elsősorban az ár alapú versenyre helyezi a hangsúlyt.

1      2      3      4      5

2. A szállodánál/részlegnél a termékek/szolgáltatások a minőség alapú versenyméretű dominál

1      2      3      4      5

3. A szállodánál/részlegnél a termékek/szolgáltatások versenytársaktól való megkülönböztetése dominál

1      2      3      4      5

4. Egyéb, mégpedig: \_\_\_\_\_

5. Jelölje be, hogy mennyire jellemző a szálloda/részleg gyakorlatára (1 - legkevésbé, 5 – leginkább jellemző)

a) Termékek/szolgáltatások innovációja elsődleges stratégiai feladat

1      2      3      4      5

b) A szálloda/részleg mindig a versenytársak előtt jár az új termékek/szolgáltatások bevezetésében.

1      2      3      4      5

c) A költségek csökkentése az üzleti stratégia fontos eleme.

1      2      3      4      5

d) Az általános költségek alakulásának követése és elemzése bevett gyakorlat.

1      2      3      4      5

e) A legfőbb termék/szolgáltatás piaci versenyének intenzitása magas.

1      2      3      4      5

### **A szálloda által alkalmazott költségszámítási módszertan jellemzése**



1. Kérem jelölje be, hogy az alább felsorolt költségcszámítási módszertanok elméleti háttérét ismeri-e, illetve ismeri és (részben vagy egészen) alkalmazza a szállodánál/részlegnél?

Módszertan	Ismeri	Ismeri és alkalmazza
Teljes költségcszámítás		
Rész költségcszámítás		
Standard költségcszámítás		
Cél-költség számítás (Target costing)		
Tevékenység alapú költségcszámítás (ABC/ABM)		
Teljes körű minőségirányítás (TQM)		
Öko-költség alapú számítás (Eco-costing)		
Életciklus költségcszámítás (Life Cycle Costing)		
Benchmarking		

2. A szálloda/részleg jelenlegi helyzetéből kiindulva - véleménye szerint melyik költségcszámítási módszertan jelenthetne megoldást az alábbi esetekben:

Módszertan	Termékek/szolgáltatások önköltségének csökkentése	A fogyasztói elégedettség növelése	A költségek feletti ellenőrzés növelése	Minőség és a feletti ellenőrzés javítása	Versenyhelyzet javítása	Üzleti stratégia megvalósítása
Teljes költségcszámítás						
Rész költségcszámítás						
Standard költségcszámítás						
Cél-költség számítás (Target costing)						
Tevékenység alapú költségcszámítás (ABC/ABM)						
Teljes körű minőségirányítás (TQM)						
Öko-költség alapú számítás (Eco-costing)						
Életciklus költségcszámítás (Life Cycle Costing)						
Benchmarking						

### Az önköltségcszámítás gyakorlata, az általános (közvetett) költségek jellemzése

- Az önköltségcszámítás szabályozott keretek között történik?
  - Igen, a számviteli politikában meghatározott önköltségcszámítási szabályzatban rögzítettek szerint, minden részleg számára azonos módon történik
  - Igen, a számviteli politikában meghatározott önköltségcszámítási szabályzatban rögzítettek szerint, azonban a különböző részlegek eltérő gyakorlattal rendelkeznek
  - Igen, egyéb szabályzat(ok), dokumentum(ok) alapján határozódik meg a részleg önköltségcszámításának gyakorlata
  - Nem, a szálloda/részleg nem kötelezett önköltségcszámításra
  - Egyéb, mégpedig \_\_\_\_\_
- A szálloda/részleg önköltségcszámításának gyakorlata kiterjed:
  - végtermékekre/szolgáltatásokra
  - folyamatokra
  - munkakörökre
  - egyéb: \_\_\_\_\_
- A szálloda/részleg önköltségcszámítás gyakorlata az alábbi termékekre/szolgáltatásokra terjed ki:
  - Szállás
  - Étel felszolgálás

- iii. Ital felszolgálás (bár)
- iv. Telekommunikáció
- v. Parkoló
- vi. Golf
- vii. Tenisz
- viii. Mosoda
- ix. Uszoda
- x. Casino
- xi. Konferenciák szervezése
- xii. Wellness szolgáltatások
- xiii. Egyéb: \_\_\_\_\_

4. A termékek/szolgáltatások önköltségének megállapítása kapcsán felmerülő nehézségek betudhatóak:

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| a) Az önköltségszámítás pontosan kerül meghatározásra                      | Igen | Nem |
| b) Az általános költségek pontatlan felosztásának (alkalmazott módszertan) | Igen | Nem |
| c) Termékek/szolgáltatások eltérő jellegének (változatainak)               | Igen | Nem |
| d) Termékek/szolgáltatások összetettségének                                | Igen | Nem |
| e) Egyéb, mégpedig: _____  |      |     |

5. Kérem adja meg az általános költségek a szálloda összes költségén belüli mértéke:

\_\_\_\_\_ %

6. A szálloda általános költségek felosztása során alkalmazott módszertan (válaszon ki egyet a felajánlott válaszok közül):

- a) A szálloda különböző részlegei egyenlő mértékben osztják fel az általános költségeket
- b) A szálloda különböző részlegei eltérő mértékben (vetítési alapján) osztják fel az általános költségeket
- c) A szálloda/részleg ABC módszer (tevékenysége) alapján történik
- d) Egyéb: \_\_\_\_\_

7. A szálloda általános költségek felosztásánál leggyakrabban alkalmazott vetítési alap (válassza ki a felajánlott válaszok közül):

- a) Felhasznált anyagok mértéke
- b) Kifizetett munkabérek
- c) Összes költség aránya
- d) Árbevétel
- e) Vendégszám
- f) Alapterület
- g) Munkaóra
- h) Egyéb, mégpedig: \_\_\_\_\_

8. Amennyiben részlegvezető - Az Ön által vezetett részleg általános költségek felosztása során alkalmazott módszertan (válaszon ki egyet a felajánlott válaszok közül):
- e) A szálloda különböző részlegei egyenlő mértékben osztják fel az általános költségeket
  - f) A szálloda különböző részlegei eltérő mértékben (vetítési alapján) osztják fel az általános költségeket
  - g) A szálloda/részleg ABC módszer (tevékenysége) alapján történik
  - h) Egyéb: \_\_\_\_\_
9. Amennyiben részlegvezető - Az Ön által vezetett részleg általános költségek felosztásánál leggyakrabban alkalmazott vetítési alap (válassza ki a felajánlott válaszok közül):
- i) Felhasznált anyagok mértéke
  - j) Kifizetett munkabérek
  - k) Összes költség aránya
  - l) Árbevétel
  - m) Vendégszám
  - n) Alapterület
  - o) Munkaóra
  - p) Egyéb, mégpedig: \_\_\_\_\_

### **Költségek alakulásának követése, monitoring rendszer**

1. A szállodánál/részlegnél a kontrolling rendszer megvalósulása – hazai/kialakított gyakorlat vagy a külföldi gyakorlat átvételének köszönhető?
  - a) Saját rendszer (kialakított)
  - b) Hazai gyakorlat átvétele
  - c) Külföldi rendszer átvétele
2. A költségek követésére a szállodánál alkalmazott integrált program külön modulja látja el?
  - a) igen
  - b) nem
3. A szállodánál külön egység foglalkozik a költségek követésével (válaszon ki egyet a felajánlott válaszok közül):
  - a) Igen
  - b) Nem
4. A költségek követésére a következő módon kerül sor (jelölje meg választát, több válasz is adható):
  - a) előkalkuláció által
  - b) folyamatos követése a gyakorlat
  - c) utólagos kalkuláció
  - d) nem végez
5. A költségek követése a következő területek mentén történik:
  - a) Termék/szolgáltatás szintjén
  - b) Termelési/szolgáltatási folyamatok mentén
  - c) Részlegek szintjén
  - d) Szálloda egésze szintjén

- e) Egyéb, \_\_\_\_\_
6. Az önköltségszámítási szabályzat felhasználásának a területei:
- Árkalkuláció
  - Termék/szolgáltatás tényleges önköltségszámítása
  - Részleg(-ek) költségei feletti ellenőrzés
  - Munkatársak feletti kontroll
  - Egyéb, éspedig: \_\_\_\_\_
7. Mely munkakörben foglalkoztatott dolgozók követik a ktg felosztását? (kérem jelölje be választát, több válasz is adható):
- recepció
  - beszerzés
  - check in/out
  - takarítás
  - szállás
  - étel-ital elkészítés/felszolgálat
  - telekommunikáció
  - parkoló
  - sport (golf) pályák
  - mosoda
  - uszoda/szauna
  - marketing
  - irányítás, vezetés
  - egyéb (több válasz is adható): \_\_\_\_\_
8. A munkafolyamatok követésére alkalmazott területek (kérem jelölje be választát, több válasz is adható)
- |                       |                  |                                      |
|-----------------------|------------------|--------------------------------------|
| a)receptió            | b) beszerzés     | c) check in/out                      |
| d) takarítás          | e) szállás       | f) étel-ital elkészítés/felszolgálat |
| g) telekommunikáció   | h) parkoló       | i) sport (golf) pályák               |
| j) mosoda             | k) uszoda/szauna | l) marketing                         |
| m) irányítás, vezetés |                  |                                      |

### **Köszönöm, hogy részt vett a felmérésben!**

Kérem adja meg nevét és e-mail címét, annak érdekében, hogy a felmérés eredményét el tudjam juttatni Önhöz:

Neve:

---

E-mail címe:

---

## 20. melléklet: A minta jellemzői, tényezői szerinti normális eloszlásának vizsgálata

A minta jellemzői, tényezői képezik az értekezés során alkalmazott egyéb statisztikai elemzések peremfeltételeit. A tényezők normális eloszlás vizsgálat eredményét az alábbi táblázat tartalmazza:

		Statistics				
		Szálloda székhelye (vidék vs. központ)	A szálloda minőségi kategóriája (max.3 vs. min. 4 csillag)	A szálloda szobakapacitása (max. 100 vs. min. 101 szoba)	A5 A szálloda státuszát tekintve (független vs. szállodalánc)	A6 A szálloda külföldi aránya (49,9% vs. 50%)
N	Valid	74	74	74	74	74
	Missing	0	0	0	0	0
Skewness		,573	-,166	,835	,700	1,312
Std. Error of Skewness		,279	,279	,279	,279	,279
Kurtosis		-1,719	<b>-2,028</b>	-1,341	-1,553	-,288
Std. Error of Kurtosis		,552	,552	,552	,552	,552

A vizsgálatból kitűnik, hogy a magasabb minőségi osztályba sorolt (azaz legalább 4 csillagos) szállodák esetében felvett érték a határérték körül mozog, azonban az eltérés néhány ezredben mérhető. Azaz a minőségi osztályba sorolás tekintetében az eloszlás laposabb a normális eloszlás görbétől. Az a minta a tényezői tekintetében a csúcsosság és ferdeség vizsgálata alapján alkalmas a statisztikai vizsgálatra és a következtetések megfogalmazására.

## 21. melléklet: A harmadik változó befolyásoló hatásának vizsgálata a binomiális lineáris regresszió segítségével

A 3. változó létének vizsgálatát a magasabb fejlettség szintű elemzést biztosító binomiális lineáris regresszió statisztikával ellenőrzöm. A statisztika alkalmas a mennyiségi és a minőségi változók közötti kapcsolatok elemzésére.

A lefolytatott elemzés teljes ismertetése:

### Logistic Regression

Case Processing Summary			
Unweighted Cases <sup>a</sup>		N	Percent
	Included in Analysis	74	100,0
Selected Cases	Missing Cases	0	,0
	Total	74	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		74	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Azaz az elemzésbe vont esetek száma 74, hiányzó esetek száma 0, illetve a teljes mintanagyság száma (74).

**Dependent Variable Encoding**

Original Value	Internal Value
Nem alkalmaz	0
Alkalmaz	1

A függő változó bináris változónak való kódolása: 0-nem alkalmaz korszerű eljárásokat, 1-alkalmaz stratégiai vezetői számviteli eljárást.

**Block 0: Beginning Block - Az elemzés első fázisa**

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

	Observed	Predicted			
		Stratégiai módszertant alkalmaz		Percentage Correct	
		Nem alkalmaz	Alkalmaz		
Step 0	Stratégiai módszertant alkalmaz	Nem alkalmaz	39	0	100,0
		Alkalmaz	35	0	,0
	Overall Percentage				52,7

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

Vagyis az Overall percentage 52,7% azt jelenti, ha véletlenszerűen tippelünk, hogy egy szállodaegység nem alkalmaz stratégiai vezetői számviteli eljárást akkor 52,7%-ban igazunk lett volna.

**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0 Constant	-,108	,233	,216	1	,642	,897

Az elemzés előtti fázisban a konstans változó értékét mutatja. A Wald-statisztika alapján a paraméterbecslés nem szignifikáns.

**Variables not in the Equation**

		Score	df	Sig.	
Step 0	Variables	A2 Szálloda_székhely (vidék vs. központ)	2,440	1	,118
		A3_Szálloda_min_kat (max. 3 vs. min. 4 csillag)	18,001	1	,000
		A4 Szálloda_kap (max. 100 vs. min. 101 szoba)	9,484	1	,002
		A5 Szálloda_státusza (független vs. szállodalánc)	16,198	1	,000
		A6 Szálloda_külföldi_tulajdon_aranya (max. 49,9% vs. min. 50,0%)	7,535	1	,006
		Overall Statistics	29,030	5	,000

A vizsgálódás szempontjából (3. változó szerepe) a fenti táblázatnak van meghatározó jelentősége. A vizsgálat alapján a független változók még nem kerültek be az elemzésbe, azaz az együttes hatásuk nem került kimutatásra. Ezek alapján a „Székhely” változón kívül (egyedi változó), valamennyi változó szignifikáns kapcsolatot mutat (egyenként) a korszerű eljárások alkalmazásával. Azaz az SPSS a bevont változók egyedi hatásaira számolta ki a szignifikanciát.

**Block 1: Method = Enter – Az elemzés végeredménye (az Enter eljárás jelentése, hogy az 5 változót egyszerre vittük be az elemzésbe)**

		Chi-square	df	Sig.
Step		33,945	5	,000
Step 1	Block	33,945	5	,000
	Model	33,945	5	,000

A modell (az 5 független változó bevitelekor) szignifikáns.

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	68,424 <sup>a</sup>	,368	,491

a. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than ,001.

A Cox-Snell R, illetve a Nagelkerke R négyzetek értékei alapján az öt változó kombinációja 36,8 százalékot, illetve 49,1 százalékot magyaráz a független (stratégiai eljárás alkalmazása) változó szórásértékéből. Mivel a gyakorlati elemzések során a Nagelkerke R négyzet mutató értékét használják, így elmondható, hogy a társadalmi kutatások terén a modell által felvett ebbéli érték meghatározó jelentőséggel bír, azaz a független változók kombinációja meghatározó mértékben magyarázza a függő változó értékét.

	Observed	Predicted		
		Stratégiai módszertant alkalmaz		Percentage Correct
		Nem alkalmaz	Alkalmaz	
Step 1	Nem alkalmaz	25	14	64,1
	Alkalmaz	3	32	91,4
Overall Percentage				77,0

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>						
A2_Szálloda_székhely (vidék vs. központ)	-,463	,803	,332	1	,564	,630
A3_Szálloda_min_kat (max. 3 vs. min. 4 csillag)	2,250	,659	11,643	1	<b>,001</b>	9,483
A4_Szálloda_kap (max. 100 vs. min. 101 szoba)	,316	,880	,129	1	,719	1,372
A5_Szálloda_státusza (független vs. szállodalánc)	2,042	1,042	3,845	1	<b>,050</b>	7,709
A6_Szálloda_külföldi_tulajdon_aranya (max. 49,9% vs. min. 50,0%)	,819	,920	,792	1	,373	2,268
Constant	-2,179	,595	13,433	1	,000	,113

a. Variable(s) entered on step 1: A2\_Szálloda\_székhely, A3\_Szálloda\_min\_kat, A4\_Szálloda\_100ig, A5\_Szálloda\_státusza\_szállodalánc\_része, A6\_Szálloda\_külföldi\_tulajdon\_aranya.

A fenti táblázat az összes változó együttes hatását vizsgálja. Ebben az esetben már csak a Szálloda minőségi kategóriája szignifikáns a stratégiai vezetői számviteli eljárás változóval.



**22. melléklet: A felmérésben résztvevők ráfordításszerkezetének alakulása  
(EFt-ban, 2015–2020 között)**

Ráfordítás/Év		2015	2016	2017	2018	2019	2020	Változás % (2020/2019)
Anyagjellegű ráfordítás	Átlag	861 469	881 743	970 969	1 003 994	1 053 890	556 946	0,5285
	Szórás	5 623 222	5 786 904	6 315 138	6 702 181	7 253 896	3 205 835	0,4419
	Max.	15 068 447	15 636 397	17 205 024	18 985 771	20 715 762	9 069 460	0,4378
	Min.	4 258	9 896	8 502	14 306	15 734	11 913	0,7572
Személyi jellegű ráfordítás	Átlag	433 199	478 115	521 903	538 435	609 330	461 738	0,7578
	Szórás	3 692 289	3 832 094	4 204 712	4 507 154	5 129 095	3 591 221	0,7002
	Max.	10 534 824	10 927 388	12 011 694	13 029 008	14 884 975	10 309 830	0,6926
	Min.	2 579	4 035	2 421	788	3 990	4 854	1,2165
Érték- csökkenés	Átlag	79 859	94 699	98 446	111 310	124 057	141 397	1,1398
	Szórás	529 673	592 273	685 542	830 086	974 811	1 042 481	1,0694
	Max.	1 541 049	1 656 479	1 950 688	2 314 875	2 742 265	2 884 167	1,0517
	Min.	80	1 041	583	672	672	1 687	2,5104
Egyéb ráfordítás	Átlag	85 593	76 759	83 464	82 262	91 027	74 855	0,8223
	Szórás	451 645	587 512	724 220	615 064	728 359	678 895	0,9321
	Max.	1 186 455	1 656 479	2 016 367	1 750 028	2 090 751	1 925 171	0,9208
	Min.	349	1 041	307	75	536	400	0,7463

*Forrás: saját szerkesztés*

**23. melléklet: Az árbevétel-arányos költségmértékek alakulása szállodaegységenként (2015–2020 között)**

S.sz.	Évek					
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	0,866269	0,747572	0,923932	0,903398	1,067626	0,922089
2	1,134788	1,042891	1,088619	1,080163	1,083926	1,128513
3	0,888907	0,960841	1,208044	1,179821	1,111194	1,384158
4	0,930003	0,84799	0,859511	0,756819	0,738651	0,84325
5	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
6	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
7	0,857697	0,7975	1,209143	1,021813	0,976381	0,902686
8	0,898809	0,946228	0,967929	0,840206	0,865868	1,618741
9	0,933018	0,944078	0,936848	0,95813	0,990978	1,219023
10	0,99724	0,979871	0,964318	0,904648	0,854135	0,92641
11	0,862195	0,904647	0,92916	0,803426	0,824386	1,059591
12	0,900314	0,88069	0,806258	0,795124	0,794756	2,607213
13	0,805262	0,767446	0,765547	0,765547	0,79223	1,848938
14	0,805931	0,832489	0,836116	0,813548	0,803126	0,792162
15	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
16	0,763855	0,798376	0,80042	0,801067	0,796612	1,28591
17	0,915806	0,942435	0,938491	0,950665	0,984319	1,206203
18	0,990631	0,940316	0,90391	0,887056	0,92884	0,961702
19	0,994114	1,008106	0,96992	0,868063	0,913944	1,037107
20	0,772924	0,796121	0,917817	0,903369	0,984876	0,887455
21	0,990558	0,992854	0,914747	0,816876	0,816876	0,935621
22	0,989109	0,889515	1,0456	1,0948	1,143721	1,185964
23	0,930417	0,98419	0,918632	0,931324	0,966593	2,162085
24	1,437017	1,451842	1,394426	1,346164	1,392039	n.a.
25	1,033904	1,03936	1,01	1,012746	1,017388	1,075435
26	1,777569	0,705489	1,476328	1,653362	1,335916	1,16504
27	1,00166	0,979859	0,978499	0,898228	1,015451	0,82583
28	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
29	0,900314	0,88069	0,806258	0,795124	0,794756	2,607213
30	3,495408	1,475915	0,974139	1,127904	0,880225	1,307189
31	1,536411	1,082689	0,9157	1,058917	0,918471	1,636243
32	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
33	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
34	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
35	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
36	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
37	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
38	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
39	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
40	1,09409	0,994974	1,030826	0,94926	0,844221	1,223633
41	0,879592	0,962204	0,90491	0,910714	0,990309	1,073927
42	1,054867	0,957366	0,965856	0,963097	0,984704	0,984748
43	0,900314	0,88069	0,806258	0,795124	0,794756	2,607213
44	1,196424	1,137241	0,929184	0,93762	1,042274	1,643281
45	1,003405	0,97562	0,904523	0,912065	0,840059	1,016655
46	0,938683	0,895548	0,87035	0,843602	0,852441	1,716427
47	0,967138	0,956116	0,945675	0,895382	0,923075	1,405335
48	0,746634	0,74915	0,805988	0,788497	0,760723	0,859719
49	0,674765	0,710469	0,797725	0,861584	0,777201	1,957669
50	0,812762	0,925418	1,185651	1,128028	1,012547	1,052887
51	0,946114	0,822692	0,810874	0,870631	0,946471	1,831128
52	1,648119	0,903075	0,791296	0,674251	0,631967	0,867703
53	1,02156	0,981941	0,745024	0,746249	0,749369	0,948172
54	0,961451	0,986772	1,009056	0,97061	0,984803	1,062873
55	1,211487	1,301281	1,204032	1,194215	1,103716	1,090616
56	0,984043	0,98896	0,999201	0,994258	0,999548	1,001414
57	0,763442	0,662824	0,719477	0,559847	0,642204	1,295797
58	1,0058	0,986671	0,947274	0,968892	0,886158	0,950073
59	0,758955	0,724698	0,788134	0,745402	0,754242	0,847806
60	1,050003	1,399182	1,209136	1,12516	1,11061	1,281573
61	0,944779	0,862518	0,70669	0,740066	0,771828	1,391598
62	0,734284	0,635757	0,587171	0,7105	0,756269	1,295709
63	0,989473	0,999062	0,721235	0,746642	0,633162	0,58644
64	n.a.	n.a.	n.a.	1,019056	0,9865	1,023598
65	0,947523	0,962456	0,928115	0,898344	0,912774	1,283936
66	1,185479	1,276138	1,145568	1,062574	1,076642	1,220074
67	1,018975	0,995319	0,999374	1,011793	0,95981	1,792484
68	0,831754	0,876647	0,834713	0,871989	0,83725	1,140905
69	1,054339	0,995401	0,960335	0,957703	0,935054	0,989183
70	0,93678	0,900542	0,892531	0,865253	0,897483	1,298613
71	0,971932	0,965221	0,943509	0,654571	0,948475	0,854802
72	0,980402	0,979798	0,977225	0,9779	0,966399	0,944983
73	1,018313	1,012445	1,052051	1,019573	0,994239	1,431361
74	0,658548	0,654401	0,64684	0,660501	0,660261	1,225537
Átlag	1,010721	0,93855	0,929418	0,909742	0,907504	1,316821
Szórás	0,354472	0,159372	0,153171	0,163082	0,140007	0,437263

Forrás: [www.e-beszamolo.hu](http://www.e-beszamolo.hu) alapján

**24. melléklet: A ROE, ROA és az EVA pénzügyi mutatók alakulásának változása szállodaegységenként (2015–2020 között)**

S.sz.	ROE					ROA					EVA				
	2016/2015	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019	2016/2015	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019	2016/2015	2017/2016	2018/2017	2019/2018	2020/2019
1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	1	2	2	1	2	2
2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	2	2	1	1	1	2
3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	2
4	1	1	1	2	2	1	1	1	1	2	2	1	1	1	1
5	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
6	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
7	1	2	2	1	1	1	2	2	1	1	1	1	2	2	2
8	2	1	1	2	2	2	2	1	2	2	2	1	1	1	1
9		2	2	2	2		1	1	1	2	2	1	1	1	1
10	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2	2	1	2	2	2
11	2	1	1	2	2	2	2	1	2	2	2	1	2	2	2
12	2	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	1	1	1
13	2	2	1	2	2	2	2	1	2	2	2	1	1	1	1
14	1	1	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1
15	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
16	1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	2	1	1	1	2
17	1	2	2	2	2	2	1	1	2	2	2	1	1	1	1
18	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	2	1	1	1	2
19	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
20	2	2	1	2	1	1	2	1	2	1	2	2	2	2	2
21	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
22	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2
23	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1	1
24	1	2	1	2	1	1	2	1	2	1	2	1	1	1	1
25	2	1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	1	1	1	2
26	2	1	2	2	1	2	1	2	1	1	2	1	2	2	2
27	1	1	2	2	1	1	1	1	2	1	2	1	1	1	2
28	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
29	2	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	1	1	2
30	2	2	1	1	2	2	2	1	1	2	2	1	2	2	2
31	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
32	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
33	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
34	1	1	1	2		1	1	1	2		1	2	1	1	1
35	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
36	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
37	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
38	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
39	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1
40	2	2	1	1	2	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2
41	2	1	1	1	2	2	1	2	1	2	2	1	1	1	2
42	2	2	1	2	2		2	1	2	2	1	1	1	1	2
43	2	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	1	1	1
44	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2
45	2	1	2	1	2	2	1	2	1	2	2	1	2	2	2
46	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	2
47	1	2	2	1	2	1	1	2	1	2	2	1	1	1	1
48	2	2	2	2	2	1	2	1	1	2	2	1	1	1	1
49	2	2	2	1	2	1	2	2	1	2	2	2	2	2	2
50	2	1	2	2	1	2	1	2	2	1	2	1	1	1	2
51	1	1	2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	1	2
52	1	1	1	2	2	1	1	1	2	1	1	1	1	1	2
53	1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	2	1	1	1	2
54	2	2	2	2	2			1	2	2	2	1	1	1	1
55	1	2	2	1	2	2	1	2	1	2	2	2	2	2	2
56	2	2	1	2	2	2	2	1	2	2	1	2	2	2	2
57	1	2	1	2	2	1	2	1	2	2	2	2	2	2	2
58	1	1	2	1	1	1	1	2	1	1	1	1	1	1	1
59	2	2	2	2	2	1	1	2	1	2	1	2	2	2	2
60	1	2	1	1	1	1	1	1	1	2	2	1	1	1	2
61	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	1
62	1	1	2	2	2	1	1	2	2	2	2	1	1	1	2
63	1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	2	1	1	1	1
64			1	1	2			1	1	2			1	1	1
65	1	1	2	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2
66	2	1	1	2	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2
67	2	2	2	1	2	1	2	2	1	2	1	1	1	1	1
68	1	1	2	2	2	1	1	2	2	2	2	1	1	1	2
69	2	1	1	2	2	2	1	1	2	2	2	1	1	1	1
70	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2
71	1	1	1	2	1	1	1	1	2	1	2	1	1	1	1
72	1	2	1	2	1	1	2	1	2	1	2	1	1	1	1
73	1	2	1	1	2	1	2	1	1	2	2	1	1	1	2
74	2	2	2	2	1	2	1	2	2	1	2	2	1	1	2

Megjegyzés:  
 1 – növekvő  
 2 – csökkenő

Forrás: saját számítás eredménye

25. melléklet: Nem pénzügyi mutatók szállodaegységenkénti súlyozott értéke  
(2018. április)

Szálloda belső adatbázisbeli sorszáma	Elhelyezkedés	Tisztaság	Ár-érték arány	Személyzet	Szolgáltatások	Összes értékelés száma (fő)
1	9,45	9,65	8,89	9,60	9,20	697
2	9,33	8,56	8,27	8,82	8,32	352
3	9,38	8,84	8,70	8,64	8,66	595
4	8,72	8,57	7,54	8,67	8,55	853
5	7,79	8,45	8,03	8,21	8,22	5039
6	7,79	7,68	7,99	9,00	8,70	290
7	8,65	8,40	7,96	8,72	8,48	206
8	9,60	8,66	8,36	8,60	8,60	4497
9	9,12	9,32	8,57	9,40	9,30	2955
10	9,40	9,50	9,10	9,50	9,30	1019
11	7,08	6,78	7,38	7,71	7,59	3160
12	8,87	8,73	7,83	8,60	8,70	2993
13	9,60	9,35	8,05	9,10	9,10	5917
14	9,48	9,22	8,93	9,25	9,20	2636
15	8,40	8,55	7,59	8,20	8,30	156
16	7,27	8,90	8,17	8,67	8,73	966
17	9,10	8,99	8,85	9,60	8,90	506
18	9,36	8,82	8,43	8,77	8,66	1188
19	9,06	9,07	8,31	9,09	8,92	578
20	9,15	9,63	9,12	9,54	9,36	396
21	8,44	8,51	8,45	8,97	8,86	313
22	8,95	9,09	8,73	8,88	8,69	473
23	9,33	8,96	8,73	9,43	9,08	562
24	9,28	8,59	7,95	8,30	8,65	707
25	9,17	9,11	8,38	8,98	8,85	1053
26	9,28	9,47	8,98	9,67	9,42	168
27	9,70	9,38	8,72	9,32	9,20	201
28	9,11	8,92	8,64	8,85	8,70	734
29	8,34	8,64	7,95	8,76	8,54	1817
30	9,00	9,36	8,53	9,20	8,90	219
31	9,09	8,79	8,74	9,39	9,23	760
32	9,22	8,27	7,65	8,82	8,51	3601
33	9,33	8,43	8,40	9,15	8,93	2551
34	8,72	8,51	8,25	8,42	8,24	5615
35	9,38	9,18	8,53	8,80	8,90	3304
36	8,70	8,82	8,66	9,09	9,17	2421
37	8,93	8,10	7,78	8,48	8,25	1453
38	8,52	8,26	8,20	8,40	7,70	4906
39	7,80	7,78	7,54	7,90	8,00	4103
40	9,12	8,04	8,37	8,82	8,70	2238
41	8,64	8,26	8,19	8,48	8,57	557
42	8,10	7,76	6,90	7,82	7,76	484
43	9,60	9,04	8,00	8,90	8,90	3877
44	9,13	9,04	8,77	9,37	8,90	742
45	9,11	9,09	8,51	9,31	8,83	702
46	7,62	7,22	7,08	7,67	7,84	1892
47	8,65	8,04	8,01	7,89	7,88	3162
48	9,25	9,42	8,73	9,26	9,04	2119
49	8,44	9,42	9,02	9,51	9,60	1986
50	9,18	9,25	8,85	9,48	9,04	639
51	8,04	7,77	7,08	7,87	7,63	1035
52	9,71	9,73	9,15	9,61	9,44	896
53	8,90	9,17	8,66	8,58	8,80	1354
54	8,81	8,50	8,19	8,75	8,87	3293
55	8,50	8,60	8,54	8,73	8,86	393
56	7,67	8,27	7,76	8,22	8,11	1034
57	9,13	8,06	8,41	8,03	7,85	4250
58	8,17	8,47	8,02	8,67	8,37	1552
59	9,02	9,34	8,25	9,48	9,20	2097
60	8,94	8,05	7,72	8,38	8,26	607
61	9,04	8,55	8,38	9,19	9,04	556
62	8,38	7,20	7,76	8,19	7,87	3001
63	6,54	6,99	6,46	7,80	7,90	205
64	9,09	8,83	8,42	9,03	8,75	4677
65	9,60	9,26	8,69	9,24	9,07	2795
66	9,12	8,67	8,58	9,01	8,93	515
67	9,58	9,00	8,78	9,40	9,30	4407
68	9,07	9,22	8,25	9,21	9,06	461
69	9,60	9,80	9,02	9,62	9,50	672
70	8,84	9,36	8,73	9,19	9,12	923
71	8,02	7,82	7,74	8,32	8,13	306
72	8,88	9,48	8,67	9,17	8,90	144
73	8,22	8,06	8,55	8,85	8,80	173
74	8,96	9,37	8,87	9,20	9,20	13360
<b>Tényező súlyozott átlagértéke</b>	<b>8,83</b>	<b>8,70</b>	<b>8,30</b>	<b>8,85</b>	<b>8,71</b>	<b>1852</b>

Forrás: saját adatgyűjtés eredménye ([www.booking.com](http://www.booking.com), [www.szallas.hu](http://www.szallas.hu) és [www.trivago.hu](http://www.trivago.hu))

**26. melléklet: Nem pénzügyi mutatók szállodaegységenkénti súlyozott értéke  
(2021. július)**

Szálloda belső adatbázisbeli sorszáma	Elhelyezkedés	Tisztaság	Ár-érték arány	Személyzet	Szolgáltatások	Összes értékelés száma (fő)
1	9,53	9,60	8,67	9,40	8,60	304
2	9,55	8,79	8,58	8,90	8,57	560
3	9,25	8,59	8,68	8,60	8,10	239
4	9,10	8,85	7,94	9,09	8,94	1309
5	8,02	8,68	8,21	8,61	8,24	5863
6	8,07	8,88	8,68	10,00	8,20	16
7	9,17	8,38	8,11	9,03	8,49	271
8	9,66	8,79	8,48	8,71	8,70	4604
9	9,08	9,30	8,28	9,20	9,20	2358
10	9,49	9,49	9,19	9,60	9,39	1879
11	6,96	7,55	7,92	9,59	7,32	700
12	8,75	8,54	8,02	8,30	8,60	3139
13	9,52	9,30	7,92	9,10	9,00	7735
14	9,63	9,43	9,21	9,25	9,30	3890
15	8,84	8,52	7,93	8,50	8,50	121
16	8,14	8,82	8,29	9,06	8,71	1719
17	9,17	8,90	8,49	9,11	8,80	725
18	9,39	8,74	8,61	9,00	8,89	3222
19	9,38	9,61	9,14	9,46	9,40	39
20	9,10	9,60	8,80	9,50	8,70	120
21	8,80	8,76	8,71	9,44	9,06	309
22	9,32	9,23	9,03	9,35	9,16	783
23	9,41	9,04	8,85	9,29	9,18	1005
24	9,40	8,70	7,90	8,19	8,73	795
25	9,24	9,21	8,37	8,98	8,92	1060
26	9,30	9,83	9,30	9,74	9,77	217
27	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	0
28	9,49	9,23	9,05	9,27	9,25	911
29	8,45	8,64	8,08	9,05	8,54	1454
30	9,10	9,67	8,70	9,53	8,80	331
31	8,70	8,30	8,30	#ZÉRÓOSZTÓ!	8,40	60
32	9,51	8,66	8,07	9,19	8,78	4981
33	9,59	8,91	8,71	9,37	9,16	3873
34	8,97	8,65	8,55	8,62	8,26	6488
35	9,40	9,20	8,52	8,70	8,90	3657
36	8,87	8,99	8,74	9,18	9,31	3220
37	9,27	8,15	8,13	8,59	8,40	3413
38	8,81	8,52	8,39	8,70	7,50	4678
39	8,06	7,77	7,67	8,10	8,00	4638
40	9,40	8,20	8,41	8,93	8,59	2278
41	8,90	8,51	8,21	8,60	8,68	980
42	8,47	7,98	7,16	8,24	7,78	571
43	9,64	8,99	8,03	8,80	9,00	3908
44	9,13	8,95	8,70	9,45	8,77	621
45	9,15	9,22	8,71	9,23	8,90	1009
46	7,92	7,27	7,39	8,16	7,77	3765
47	8,98	8,35	8,31	8,55	8,19	2627
48	9,51	9,57	8,99	9,42	9,25	2843
49	8,16	9,44	9,15	9,70	9,41	3882
50	9,29	9,35	8,92	9,29	9,08	780
51	8,48	7,75	7,42	7,50	7,70	918
52	9,60	9,56	8,79	9,64	9,31	925
53	8,94	9,05	8,51	8,87	8,55	1698
54	9,15	8,67	8,47	8,94	8,99	3899
55	7,87	8,29	8,28	8,50	8,50	129
56	7,78	8,15	7,51	8,51	8,00	777
57	9,35	8,37	8,43	8,32	7,85	5032
58	8,59	8,78	8,31	8,99	8,53	1361
59	8,91	9,31	8,15	9,30	9,00	1624
60	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	0
61	9,22	8,82	8,52	9,20	9,06	716
62	9,00	8,04	8,40	9,01	8,90	1842
63	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	#ZÉRÓOSZTÓ!	0
64	9,25	8,88	8,56	9,27	8,77	6329
65	9,63	9,13	8,72	9,25	8,98	2609
66	9,34	8,76	8,74	9,19	9,00	678
67	9,50	9,07	8,57	9,20	9,10	4944
68	9,30	9,33	8,43	9,43	9,30	556
69	9,48	9,62	8,73	9,49	9,39	707
70	8,95	9,32	8,80	9,35	9,25	1415
71	8,43	8,45	8,04	8,74	8,16	378
72	9,38	9,57	8,86	9,30	9,41	216
73	8,92	8,55	9,20	9,37	9,10	300
74	8,92	9,36	8,26	9,00	9,20	15101
<b>Tényező súlyozott átlagértéke</b>	<b>9,02</b>	<b>8,85</b>	<b>8,45</b>	<b>9,03</b>	<b>8,75</b>	<b>2199</b>

Forrás: saját adatgyűjtés eredménye ([www.booking.com](http://www.booking.com), [www.szallas.hu](http://www.szallas.hu) és [www.trivago.hu](http://www.trivago.hu))

**27. melléklet: Az USALI által javasolt számlatükör (részlet, 11. kiadás alapján)**

USALI 11. kiadása szerinti számlatükör

Számlaszám	Számla megnevezés	Számla típusa	Részletes típus
0010450	Készpénz/Csekk	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0010455	EFT	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0010880	Városi főkönyv	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0010890	Vendégkönyv	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0011500	Hitelkártya elszámolás	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0013000	Előre fizetett	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0013600	Készlet	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0016400	Betétek	Egyéb forgóeszköz	Egyéb forgóeszköz
0021000	Kötelezett számlák	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021125	Felhalmozott szabadság	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021150	Elhatárolt kiadás	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021200	Csere – ajándékutalvány	Other Current Liabilities	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021430	Állami használatbavételi adó	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021450	Helyi adók 1	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021460	Helyi adók 2	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021465	Helyi forgalmi adó	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021470	Állami forgalmi adó	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0021505	Állami italadó	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0022025	Speciális betéti főkönyv	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0022050	Fizetendő bér	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0022100	Bérszámfejtés adók és illetékek	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	Egyéb rövid lejáratú kötelezettség
0088888	Statisztikai elszámolás	Egyéb bevételek	Egyéb vegyes bevételek
0099999	Statisztikai	Egyéb bevételek	Egyéb vegyes bevételek
1030010	Kiskereskedelem/BÁR	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030020	Kedvezmény	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030030	Egyeztetett-helyi/országos	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030040	Képzett	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030050	Nagyker	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel

1030100	Vállalati Csoport	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030110	Konvent/Egyesületi Csoport	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030120	Kormánycsoport	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030130	Túra/nagykereskedők	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030140	SMERF	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030150	Csoport Egyéb	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030160	munkavállalók/szerződés	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030300	egyéb szobai bevétel	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1030900	kevesebb szobajuttatás	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
1051090	Szobakezelés bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052040	É&I kapcsolatos bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052070	Front Office bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052110	Vendégszolgáltatások bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052120	Háztartási bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052170	Mosodai bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052210	Foglalások Bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1052270	Közlekedési bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1053100	Szobák-Szolgáltatási díjelosztás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1053200	Szobák - Szerződéses munka	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1053300	Szobák – bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1069099	Szobák – Béradók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1069199	Szobák - Kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1069499	Szobák – Munkavállalói juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070110	Szobák - Takarítószer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070120	Szobák-klaszter szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070140	Szobák - Jutalékok - Utazási ügynök	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070150	Szobák – Jutalékok és díjak – Csoport	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070160	Szobák - ingyenes étel és ital (recepció)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070170	Szobák – Szobai szórakozás (kábel, zene)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070180	Szobák – szolgáltatások és ajándékok (újság, VIP)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070210	Szobák – szerződéses szolgáltatások (külső vállalkozók)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070220	Szobák-üzleti Iroda térítendő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070260	Szobák-dekorációk (Ünnepek/Különleges események/Lobby Virágok)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

1070300	Szobák-díjak és előfizetések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070340	Szobák - Szórakozás - Vendég, Ügyfél, Eladó házában	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070370	Szobák-felszerelés kölcsönzés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070480	Szobák - Vendég áthelyezése/Sétált	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070490	Szobák-Vendégkellékek-Kellékek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070500	Szobák-Vendégszállítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070550	Szobák - Ágynemű	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070620	Szobák - Mosoda és vegytisztítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070660	Szobák - Licencek és engedélyek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070760	Szobák - Vegyes	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070800	Szobák - Üzemeltetési kellékek (nem fogyóeszközök)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070910	Szobák - postaköltség és éjszakai kiszállítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070920	Szobák - Nyomtatás, Irodaszerek, Címtár	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070970	Szobafoglalási rendszer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1070980	Szobák – Jogdíjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1071060	Szobák – képzés (a bérszámfejtésen kívül)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1071080	Szobák - utazás - étkezés & kiszolgálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1071090	Szobák-Utazás-Egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1071100	Szobák – egységes költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
1071110	Szobák - mosoda / takarítás (terhelt)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2030900	É&I – Étél vagy ital	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2030901	É&I-kedvezmények Egyéb	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032001	É&I-étterem Reggeli	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032002	É&I -étterem ebéd	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032003	É&I -étterem vacsora	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032006	É&I -bár ebéd	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032007	É&I -bár vacsora	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032015	É&I - Szobai étkezés Reggeli	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032016	É&I szobai étkezés ebéd	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032017	É&I a szobában vacsora	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032018	É&I Étkezés a szobában	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel
2032021	É&I - bankettek Reggeli	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjából származó árbevétel



2032022	É&I - bankettek Ebéd	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032023	É&I – bankettek vacsora	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032024	É&I -bankettek kávészünet	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032025	É&I bankettek fogadása	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032045	É&I -Minibár étel	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032050	É&I – Egyéb élelmiszerek	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032061	É&I -étterem rövidital	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032062	É&I -étterem bor	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032063	É&I -étterem sör	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032066	É&I –bár rövidital	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032067	É&I –bár bor	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032068	É&I-bár sör	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032075	É&I-szobai fogyasztás italok	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032076	É&I-szobai fogyasztás bor	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032077	É&I-szobai fogyasztás sör	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032090	É&I -bankett ital	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032091	É&I -bankett bor	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032092	É&I -bankett sör	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032100	É&I -Mini bár ital	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032110	É&I – egyéb italok	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032145	É&I -bankettek audiovizuális	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032155	É&I bankett terem bérlése	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032180	É&I, egyéb bevételek	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032181	É&I-egyéb bevétel	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2032185	É&I –bankett, egyéb bev.	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
2040010	É&I – Audiovizuális szolgáltatások költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2040020	É&I – Italértékesítés költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

2040040	É&I – Élelmiszer-értékesítés költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2040080	É&I – vegyes költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2051040	É&I -kezelési konyha	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2051110	É&I-kezelési szolgáltatás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2052030	É&I-bankett/étkeztetés bérszámfejtése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2052150	F&B-Kitchen bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2052280	F&B-étterem bérszámfejtése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2053100	Ételek és italok szolgáltatási díjak elosztása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2053200	É&I – szerződéses munka	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2053300	É&I-bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2069099	É&I-bérszámfejtési adói	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2069199	É&I – kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2069499	É&I – alkalmazotti juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070060	É&I-bankett költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070100	É&I -porcelán	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070110	É&I tisztítószer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070120	É&I –klaszter szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070140	É&I -jutalékok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070180	É&I -kapcsolt szolgáltatások és ajándékok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070210	É&I-szerződéses szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070220	É&I –üzleti Iroda térítendő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070260	É&I -dekorációk	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070280	É&I - Mosogatószerek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070300	É&I díjak és előfizetések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070340	É&I - Szórakozás - Vendég, ügyfél, eladó házában	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070370	É&I felszerelés-kölcsönzés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070390	É&I evőeszközök	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070460	É&I -Üvegáru	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070560	É&I -Jég	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070600	É&I -konyhai anyagok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070610	É&I-konyhai készletek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070620	É&I – Mosoda és vegytisztítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070660	É&I-engedélyek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070690	É&I -vászon	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070720	É&I-kezelési díjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070750	É&I-menük és itallisták	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070760	É&I – vegyes	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070770	É&I – zene és szórakoztatás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070800	É&I – üzemeltetési felszerelések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070860	É&I -papír és műanyag	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070920	É&I -nyomtatás és írószer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070970	É&I-foglalások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2070980	É&I – jogdíjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2071060	É&I-képzés (a bérszámfejtésen kívül)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

2071080	É&I -utazás- étkeztetés&kiszolgálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2071090	É&I -utazás-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2071100	É&I – részleg költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2071110	É&I-Mosoda/Tisztítás (felosztott)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
2071120	É&I -edények	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
5838010	Kisebb automaták	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838020	Kisebb kiskereskedelmi kioszk/piactér	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838030	Videojátékok	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838040	Kisebb szobai-filmek	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838045	Kisebb automaták-vendég mosoda/vegytisztítás (harmadik fél)	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838050	Kisebb komm. vendég automaták (Internet, telefon, fax)	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838100	Kisebb, alkalmankénti étel- és italbevétel	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5838110	Kisebb alkalmi bérleti díj	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935910	Nettó lemorzsolódási díjak csoportoktól	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935920	Nettó lemondási díjak	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935930	Megszerzett nettó készpénzes engedmények	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935940	Nettó jutalékok – vegyes	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935950	Nettó vendég külföldi valuta átváltási nyereség (veszteség)	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935960	Net vendégmosoda és vegytisztítás	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935970	Nettó kamatbevétel – vegyes	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5935990	Nettó egyéb törés	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5936000	Nettó csomagtörés, sérülés	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5936010	Vállalkozásmegszakítási biztosításból származó nettó bevétel	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5936030	Nettó területbérlet és koncessziók	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
5936040	Nettó egyéb (székek stb.)	Bevétel	Szolgáltatásokból/díjakból származó árbevétel
7051010	A&A (Adminisztratív&Általános)- kezelési bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7052010	A&A-számviteli bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

7052080	A&A-általános támogató bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7052130	A&A-HR bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7052190	A&A-beszerzés/bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7052220	A&A-biztonság bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7053100	A&A-szolgáltatás díjelosztás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7053200	A&A-szerződéses munka	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7053300	A&A-bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7069099	A&A-bérszámfejtési adók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7069199	A&A-kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7069499	A&A-munkavállalói juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070040	A&A-audit díjai	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070050	A&A-bank díjai	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070080	A&A-kézpénz-túllépések és hiányok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070090	A&A-központosított könyvelési díjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070120	A&A-klaszter szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070180	A&A-kapcsolt szolgáltatások és ajándékok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070210	A&A-szerződéses szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070220	A&A-üzleti Irodai visszatérítések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070240	A&A-hitel és beszédés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070250	A&A-hitelkártya jutalékok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070260	A&A-dekorációk (ünnepek/különleges események)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070290	A&A-adományok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070300	A&A-díjak és előfizetések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070340	A&A-ügyfél, vendég „házon-belüli” kiszolgálása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070370	A&A-felszerelés kölcsönzése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070530	A&A-emberi erőforrások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070650	A&A-jogi szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070660	A&A-licencek és engedélyek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070700	A&A-veszteség és kár	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070760	A&A-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070800	A&A-működési/irodai kellékek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070880	A&A-bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070910	A&A-postaköltség és éjszakai kiszállítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070930	A&A-szakmai díjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070950	A&A-tartalék kétes számlákra/rossz adósságokra	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7070990	A&A-biztonság-szerződés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071000	A&A-elszámolási költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071010	A&A-munkavállalók szállítása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071060	A&A-képzés (a bérszámfejtésen kívül)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071080	A&A-utazás-étkezés&kiszolgálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071090	A&A-utazás-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

7071100	A&A-részleg költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7071110	A&A-mosoda/tisztítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7140090	IT-A mobiltelefonok költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7140100	IT-Internet-szolgáltatások költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7140110	IT-helyi hívások költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7140120	IT-távolsági hívások költsége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7140130	IT-szolgáltatások költsége-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7151030	IT-vezetői állomány bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7152140	IT-Információs technológia bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7152250	IT-telekommunikációs bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7153100	IT-szolgáltatás díjelosztása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7153200	IT-szerződéses munka	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7153300	IT-bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7169099	IT-béradók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7169199	IT-kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7169499	IT-alkalmazotti juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7170220	IT-üzleti Iroda térítendő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7170370	IT-eszközök kölcsönzése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7170760	IT-vegyes	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7170800	IT-működési felszerelések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7170810	IT-egyéb berendezések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171030	IT-rendszer tárolása és optimalizálása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171200	IT-rendszer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171210	IT-rendszerek-központi információs rendszer	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171220	IT-rendszerek-energiagazdálkodás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171230	IT-rendszerek-étel és ital	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171250	IT-rendszerek-hardver	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171280	IT-rendszerek-biztonság	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171290	IT-rendszerek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171300	IT-rendszerek-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171320	IT-rendszerek-tulajdon üzemeltetése és karbantartása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171330	IT-rendszerek-szobák	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171340	IT-rendszerek-értékesítés és marketing (É&M)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7171350	IT-rendszerek-távközlés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7251100	É&M-vezetői állomány bérszámfejtése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7252101	É&M –munkatársi állomány bérszámfejtése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7253100	É&M-felosztott szolgáltatásdíjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7253200	É&M-megbízások (szerződés) munkavállalók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7253300	É&M-bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7269099	É&M-bérszámfejtési adók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

7269199	É&M-kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7269499	É&M – munkavállalói juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270010	É&M-ügynökségi díjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270120	É&M-klaszter szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270130	É&M-anyagok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270180	É&M-kapcsolt szolgáltatások és ajándékok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270210	É&M-kapcsolt szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270220	É&M-üzleti Iroda térítendő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270270	É&M-közvetlen kapcsolat (mail)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270300	É&M-díjak és előfizetések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270340	É&M-vendég, ügyfél „házon-belüli” szolgáltatás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270370	É&M-felszerelés bérlés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270380	É&M ismerkedési utak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270410	É&M-franchise díjak-jogdíjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270420	É&M-franchise & marketing affiliáció	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270570	É&M-„házon-belüli” szolg.	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270710	É&M-hűségprogramok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270740	É&M-média	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270760	É&M-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270800	É&M-üzemeltetési kellékek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270820	É&M-külső értékesítési képviselő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270830	É&M-külső piackutatási szolg. igénybe vett szolgáltatás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270840	É&M-külső jelzések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270890	É&M-fényképek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270910	É&M-postaköltség és éjszakai kiszállítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7270940	É&M-promóciók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271050	É&M-kiállítások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271060	É&M-képzés (a bérszámfejtésen kívül)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271080	É&M-utazás-étel&kiszolgálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271090	É&M-utazás-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271110	É&M-mMosoda/tisztítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7271170	É&M-webhely	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7351070	POM-vezetői állomány bérszámfejtése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7352071	POM-munkatársi állomány bérszámfejtés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7353100	POM-szolgáltatásdíj elosztás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7353200	POM-szerződéses munka	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7353300	POM-bónuszok és ösztönzők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7369099	POM-bérszámfejtési adók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7369199	POM-kiegészítő fizetés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7369499	POM-munkavállalói juttatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370070	POM-épület	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370120	POM-klaszter szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

7370210	POM-szerződéses szolgáltatások (külső vállalkozók)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370220	POM-üzleti iroda térítendő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370310	POM-elektromos/mechanikus berendezések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370320	POM-liftek és mozgólépcsők	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370330	POM-mérnöki kellékek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370340	POM-az ügyfél, vendék „házon-belüli” kiszolgálása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370370	POM-felszerelés kölcsönzése	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370400	POM-padlóburkolat	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370430	POM-bútorok és berendezések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370470	POM karbantartás és tereprendezés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370520	POM-fűtés, szellőzés és légkondicionálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370590	POM-konyhai berendezések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370630	POM-mosodai felszerelés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370660	POM-licencek és engedélyek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370670	POM-biztonság	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370680	POM-izzók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370760	POM-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370800	POM-működési kellékek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370850	POM-festés és falburkolás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7370900	POM-vízvezeték	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371005	POM-jelzések javítása és karbantartása	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371020	POM-uszoda	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371060	POM-képzés (a bérszámfejtésen kívül)	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371080	POM-utazás-étkeztetés&kiszolgálás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371090	POM-utazás-egyéb	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371100	POM-egységet terhelő költségek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371110	POM-mosoda/tisztítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371130	POM-járműjavítás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7371150	POM-hulladék eltávolítása/szemét	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471400	Elektromosság	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471410	Gáz	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471420	Olaj	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471430	Víz / Csatorna	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471440	Gőz	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471450	Hűtött víz	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471460	Egyéb üzemanyagok	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7471470	Közművek – Szerződéses szolgáltatások	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7775610	Alapkezelési díj	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7775630	Ösztönző díjak	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875660	Költségmegtérülési bevétel	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875670	Kamatbevétel – Nem működési	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

7875680	Egyéb bevételek – nem működő	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875720	Bérletek és épületek	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875730	Bérbeadás-Egyéb ingatlanok és berendezések	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875770	Vállalkozási és foglalkozási adók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875780	Egyéb adók és adók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875790	Személyi vagyonadók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875800	Ingatlanadók	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875840	Biztosítás-építés és tartalom	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875850	Biztosítás-Felelősségvállalás	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875860	Biztosítás-önrész	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875900	Költségmegtérülési költség	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875910	Befektetett eszközök nyeresége/vesztesége	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875920	Tulajdonosi költségek – nem működési	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7875930	Nem realizált árfolyamnyereség ill. veszteség	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7980010	Értékvesztés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7980020	Értékcsökkenés	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7980030	Jelzálog kamat	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség
7980040	Egyéb kamat	Kiadások	Egyéb szolgáltatás költség

*Forrás: <https://ciasoft.files.wordpress.com/2018/03/11th-edition-usali.pdf>*