

**Pécsi Tudományegyetem
Közgazdaságtudományi Kar
Gazdálkodástani Doktori Iskola**

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

Doktori értekezés tézisei

Készítette: Pajrok Andor

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

Pécs, 2023

Tartalomjegyzék

1.	Témaválasztás indoklása és a kutatás jelentősége	1
2.	A dolgozat céljai, kutatási kérdései és felépítése	2
3.	A kutatás hipotézisei	4
4.	A kutatás módszertana és forrásai	8
5.	Az értekezés tudományos eredményei	11
5.1.	A stratégiai számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők	11
5.2.	A korszerű költségszámítási eljárások alkalmazásának hatása a költséggazdálkodásban	12
5.3.	A követett versenystratégiák	15
5.4.	A stratégiai vezetői számvitel és a pénzügyi mutatók közötti kapcsolat	15
5.5.	A stratégiai vezetői számvitel és a nem pénzügyi mutatók közötti kapcsolat	16
5.6.	A stratégiai vezetői számvitel és a teljesítményindikátorok közötti kapcsolat intenzitásának vizsgálata a válság időszakában .	17
6.	Az értekezés új és újszerű eredményeinek összefoglalása	18
7.	További kutatási területek, irányok	21
	A téziszűzetben felhasznált irodalom	22

Absztrakt

A doktori értekezés célja a vezetői számvitel részterületét alkotó, stratégiai költségszámítási eljárások alkalmazásának versenyképességi és eredményességi elemzése a magyar szállodaipar vállalkozásainak körében. A szállodaipar szereplőinek összetett üzleti folyamatait 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 erőforrásként hasznosul. A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és az eredményesség közötti kapcsolat vizsgálatánál a pénzügyi teljesítménymutatók mellett a napjainkban még 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. Mivel a szakirodalmi források kiemelik, hogy a stratégiai vezetői számvitelt és eszköztárát a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszere hívta életre a hosszú távú következményekkel bíró döntések támogatása céljából, ezért az elemzésem az ágazat szempontjából két jól elkülöníthető – konjunktúra és válság – időszakra terjedt ki. Az értekezés kutatási fázisa magába foglalta és elősegítette az ágazat nemzetközi szakirodalmában fellelhető megállapítások, gyakorlatok feltárását, míg a hazai ágazat aktorainak véleményére, követett gyakorlatára irányuló kérdőíves lekérdézés pedig tényfeltáró megállapításokat és komparatív elemzéseket tett lehetővé. A nemzetközi szakirodalom releváns törzsanyagának áttanulmányozása hozzájárult ahhoz, hogy a hazánkban még kutatási szempontból szerény figyelmet kapó ágazatról számos új és újszerű tudományos hozzáadott értékkel gazdagítsam a szakterületet. A szekunder kutatás eredményeként hazánkban értékadditív tényezőként jelenik meg a szállodaipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszer (USALI) ismertetése, fejlődéstörténeti megközelítésének bemutatása. Továbbá új eredményként értelmezhető az ágazati szereplők stratégiáiról vallott sajátos nézetének feltárása, valamint a követett versenystratégiák és az azt befolyásoló tényezők azonosítása. Az ágazat nemzetközi szakirodalmában fellelhető feltáró kutatások eredményei révén azonosításra került az ágazati szereplők által implementált stratégiai vezetői számviteli eljárások köre, illetve bemutatásra kerültek a módszertani apparátusok versenyképesség szempontjából meghatározó gyakorlatai, relevanciái. A szekunder kutatás újabb adaléka, hogy szintetizálja az ágazat szempontjából meghatározó teljesítményindikátorok körét, valamint a korszerű eljárások alkalmazása és a teljesítménymutatók közötti kapcsolatokat vizsgáló kutatások eredményeit. Az értekezés empirikus kutatása a magyar szállodaipar meghatározó jelentőségű szereplőit reprezentáló 74 elemű statisztikai minta vizsgálatán

alapult. A primer kutatás eredményének újdonsága, hogy feltárja a hazai szállodaipar stratégiai szemléletét, a követett versenystratégiákat, valamint azok alkalmazását befolyásoló tényezőket. A vizsgálat eredménye rámutatott a költséggazdálkodás kiemelt jelentőségére a hazai szállodaiparban, ugyanis a stratégiai számviteli eljárások alkalmazása kedvező hatást váltott ki a stratégiai kiemelt jelentőséggel bíró személyi állomány erőforrás felhasználásának, kezelésének a folyamatára. A hazai felmérés segítségével azonosításra kerültek az eltérő költségszámítási eljárásokat alkalmazók követett versenystratégiái, ami nemzetközi dimenzióban is újdonságként értékelhető. A stratégiai vezetői számviteli módszertan és a teljesítmény közötti hatásvizsgálat legfontosabb megállapítása, hogy szignifikáns kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői számvitel alkalmazása és az átlagon felüli nem pénzügyi teljesítménymutatók között. A kutatás rámutat továbbá arra, hogy napjaink üzleti környezetére egyre jellemzőbb gazdasági válságok időszakában e tényezők közötti kapcsolat intenzitása erősödött.

Tárgyszavak: *szállodaipar, stratégiai vezetői számvitel, költségszámvitel, versenystratégiák, teljesítményindikátorok, COVID-19*

JEL-kód: M41

Készítette: Pajrok Andor

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

1. Témaválasztás indoklása és a kutatás jelentősége

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 döntéshozók számára a vállalatok sajátos tevékenységeire, jellemzőire szabott és működtetett számviteli információs rendszerekből kinyerhető információk állnak rendelkezésre. A számvitel azon területét, mely a vezetői döntések információs igényeinek való megfelelést tekinti feladatának, nevezzük vezetői számvitelnek.

A dinamikusan változó üzleti környezethez való alkalmazkodás érdekében a számvitel hazai és nemzetközi szakemberei (pl. Budai, 2006; Beke 2012; Blocher et al., 2019), illetve a szállodaiipar ágazatának kutatói is a vezetői döntések támogatását a számviteli információkhoz kapcsolják, mégpedig a jövőszemlélettel felruházott stratégiai vezetői számvitel területéhez (pl. Pavlatos–Paggios, 2009; Jones et al., 2012). A nemzetközi tanulmányok a stratégiai vezetői számvitelhez kapcsolódóan a költséginformációk vezetői döntéshozatalban betöltött meghatározó szerepét hangsúlyozzák (Stenzel-Stenzel, 2003; Blocher et al., 2019).

A költség-számvitel feladata, hogy megfelelő információt biztosítson a belső működési folyamatok költségkocsozóról és a költségek nagyságáról. A költség-számvitel hatékonyságát az alkalmazott költség-számítási eljárás határozza meg (Peršić–Janković, 2006). A stratégiai vezetői számvitel olyan eszköztár és módszertani keret, amely a költségek értelmezését, azonosítását stratégiai szemszögből közelíti meg. A koncepció 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 magyar kormány 2017 októberében a „Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030” című dokumentum 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, az implementált költségszámítási eljárások köréről, 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, az automatizációs kényszer (szállodaiipari forradalom 5.0) a piacon maradás érdekében még teljesebb és részletesebb információs kényszert támaszt a szálloda egésze, illetve tevékenységi körök, részlegek vezetői elé.

Tovább fokozzák az amúgy is kielezett versenyhelyzetet napjainkban az üzleti környezetet érő válságok, krízisek – a COVID-19 járvány, az ukrajnai háború, az energiaválság – hatásai, melyek ismételten ráirányítják a figyelmet a szállodaiipar sérülékenységre. 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 COVID-19 – a szállodaiipart 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, érthető és időszerű információk rendelkezésre állását követeli meg.

2. A dolgozat céljai, kutatási kérdései és felépítése

A kutatás célja a vezetői számvitel részterületét alkotó, stratégiai költségszámítási eljárások versenyképességi és eredményességi elemzése a hazai szállodaiipari 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 hosszú távú 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. Afonina (2015) hangsúlyozza a stratégiai vezetői számviteli eljárások összekapcsolásának szükségét a versenystratégiával.

A kutatás egésze Budai (2007) rendszerszemléletű számvitel megközelítését tekinti alapnak a számvitel értelmezése során. A számvitelre Sztanó (2022) szemléletének, illetve Budai (2007) mikro szintű megközelítésének szempontjából, mint vállalati, gyakorlati tevékenységre és tájékoztatási folyamatra tekintek. A vezetői számvitel tárgykörének lehatárolásánál, annak széles spektrumú megközelítéséből 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 előállítására. A versenyképesség meghatározásánál ugyancsak vállalati szinten Bodnár et al. (1997) ún. totális értelmezésével élek, míg a versenystratégiák tekintetében Porter (1980) általános versenytípológiáit veszem alapul. A kutatás során az alábbi kérdések megválaszolását tűztem 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 szálláshelyszolgáltatók eltérő versenystratégiát követnek?
- Melyek a szállodaiparban alkalmazott pénzügyi és nem pénzügyi teljesítményindikátorok?
- A stratégiai vezetői számviteli módszertani apparátus implementálása befolyásolja-e 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?

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 – pl. hitelezők, adóhatóság – 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 szerepére, a felelősségi központok vezetői által alkalmazott költséginformációkra, illetve a költséggazdálkodás jelentőségére. 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.

3. A kutatás hipotézisei

A tanulmány a magyar szállodaipar szereplőinek körében vizsgálja a korszerű költségszámítás eljárásainak teljesítményre és piaci megítélésére gyakorolt hatását. A dolgozat szekunder kutatása igazolta, hogy a magyar szállodaipar tekintetében ennek a témának a vizsgálatára még ezt megelőzően nem került sor. A kutatás elméleti hátterét ezért a nemzetközi szakirodalmi kutatások képezik. Erről a dolgozat 4. fejezetében 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 hipotéziseket fogalmaztam 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.

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 beszámoltak 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 szállodaláncokra 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 megkülönböztetésre és a 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 közötti összefüggés kapcsán.

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:

H₁: *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 szaktekinvélyei a stratégia sajátos megfogalmazásával élnek, álláspontjuk szerint a stratégia az „összefonódás elv”-e révén biztosítja a vállalat külső és belső környezetének 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 szükségsszerű 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:

H₂: *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 számviteli 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:

H₃: *A különböző költségsszámítási 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 ágazati szakirodalom szerint a kutatók (Setiawan, 2016; Turner et al, 2017; Alvarez et al., 2021) szignifikáns kapcsolatot tártak fel a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása 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:

H₄: *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:

H₅: *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:

H₆: *A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazó szállodaegységek sikeresebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz*

H_{6A}: *A szállodaegységeknél a válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan*

javuló pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik

H_{GB}: *A szállodaegységeknél válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértékek közötti kapcsolat szorossága fokozódik*

4. A kutatás módszertana és forrásai

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 körének szélesítésére. Ugyancsak elvárás, hogy új ismereteket vagy jobb megoldásokat tárjon fel, melyek a gyakorlatban hatékonyabban, eredményesebben szolgálhatják a szállodaiipar sajátos elvárásait.

A kutatás módszertana a külföldi és a hazai szakirodalom áttanulmányozásával kezdődik, mely segítségül 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 szállodaiipari vállalkozásokra terjed ki. Ezen adatok elemzése lehetőséget biztosít arra, hogy az elméleti kutatás ismeretanyagából megfogalmazott hipotézisek vizsgálata megtörténjen, feltárára 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 szállodaiiparban, mint rendszerben az egyedek „viselkedésének” jellemzői és törvényszerűségei.

Az eredmények ellenőrzése a dedukció módszertanának segítségével történt. Mivel a kutatás kifejezetten gyakorlatorientált az eredmények ellenőrzése megvalósulhatott a modell alkalmazásából származó előnyök kiértékelésével, vagyis az üzleti döntések tényleges problémamegoldásával. A primer 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 tényreésének 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 biztosított 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 vizsgálta. Ennek megfelelően összetett, logikai szempontból két fejezetre bontható kérdőív kidolgozására került sor (1. táblázat).

1. 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
	Önköltségszámítás gyakorlata	Önköltségszámítás, általános költségek allokációja, vetítési alapok
Költségkövetés, monitoring	-	Költségek feletti ellenőrzés gyakorlata, költséggazdálkodás

Forrás: saját szerkesztés

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, költségszámítási gyakorlatának, sajátosságainak megismerése, bemutatása.

A kérdőív 10 kérdést tartalmazó I. részében a felmérésben résztvevő szálláshely-szolgáltatók 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 szállodaiipar szereplői által alkalmazott számviteli eljárások és a követett versenyprioritások gyakorlatára, illetve a költséginformációk döntéshozatalban betöltött szerepére. A kérdőív második részében, az elkülönített részcsoportokban összesen 44 kérdés került megfogalmazásra. A kérdőív 29 kérdése válaszadók 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; Ivanković–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 a végső formája, ami végül az alapsokaság tagjai számára elérhetővé vált. A kérdőív kiküldéséhez és kitöltéséhez kapcsolódó részletes információk a dolgozat 6. fejezetében 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-négyszet próba), valamint paraméteres próbák (variancia elemzés – 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 logisztikus 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 alkalmaztam. A kapcsolat szignifikáns jellegének megállapítása 5%-os szignifikanciaszinten az F-próba alkalmazása révén valósult meg.

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

5. Az értekezés tudományos eredményei

A következőkben összefoglalásra kerülnek a megfogalmazott hipotézisek verifikálásának eredményei, illetve sor kerül a tézisek ismertetésére.

5.1. A stratégiai számviteli eljárások alkalmazását befolyásoló tényezők

A vizsgálatom a nemzetközi kutatások fókuszával összhangban, a hazai gazdasági körülményekhez igazodva a szállodaiparban a stratégiai számvitel eszköztár alkalmazását befolyásoló tényezők feltérképezését tűzi ki célul, mely során a külföldi tulajdon (49,9% vs. 50,0% részarány), a szobakapacitás (100 vs. 101 szoba), a szálloda státusza (független vs. szállodalánc tag), a minőségi osztályba sorolás (legfeljebb 3 vs. legalább 4 csillagos minősítés), illetve a szálloda földrajzi elhelyezkedésének (központ vs. vidék) hatásait vizsgálja a stratégiai számviteli eljárás alkalmazására. Ugyanakkor az elemzés a befolyásoló tényezők vizsgálatánál tekintettel volt a helyi, regionális sajátosságokra.

Az elemzés az SPSS szoftvercsomag segítségével valósult meg. A vizsgálat külön-külön két változó (stratégiai/hagyományos eljárást alkalmazók, illetve a különböző tényezők) közötti kapcsolat feltárására irányult. A nem metrikus (nominális és ordinális) változók közötti kapcsolat vizsgálatához a kereszttábla-elemzést hívtam segítségül.

A Kurtosis érték egy tényezőnél (minőségi kategória) a határérték körül mozgott, de az eltérés néhány ezredben volt mérhető, így a vizsgálatba vont tényezők eredményei alkalmasak a következtetések megfogalmazására. A binomiális logisztikus regresszió eredményei alapján nem mutatható ki a 3. változó által okozott torzítás.

A statisztikai vizsgálat eredménye alapján a korszerű eljárások alkalmazását Magyarországon elsősorban külföldi résztulajdon, a diverzifikált szolgáltatási portfólió, a hálózatosság, illetve a kiépített kapacitásszint magyarázza. Így az alábbi tézis megfogalmazására került sor:

T₁ *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 szálloda szereplőinek körében a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazásáról, ami elsősorban a külföldi résztulajdonnal, a hálózatosságal, a diverzifikált szolgáltatási portfólióval, illetve a kiépített kapacitásszinttel magyarázható.

5.2. A korszerű költségszámítási eljárások alkalmazásának hatása a költséggazdálkodásban

A kérdőívet kitöltők a költséggazdálkodásról, költségekről vallott nézeteiket 5 fokozatú Likert skálán értékelhették (1-kevésbé ért egyet, 5-teljesen egyetért). A különböző csoportok (korszerű vs. hagyományos eljárást alkalmazók) átlagainak összehasonlítására a varianciaelemzést használtam.

A statisztikai elemzés alapján kimondható, hogy 5% szignifikanciaszint mellett a két csoport szignifikánsan eltérően vélekedik a költségek feletti ellenőrzésről, a költségmegtakarítás lehetőségeiről. Ezen megállapítás eredményeként a termékek és szolgáltatások költségeinek pontosabb számbavétele, a költségmegtakarítás a korszerűbb eljárást alkalmazók esetében releváns véleményként fogalmazódott meg.

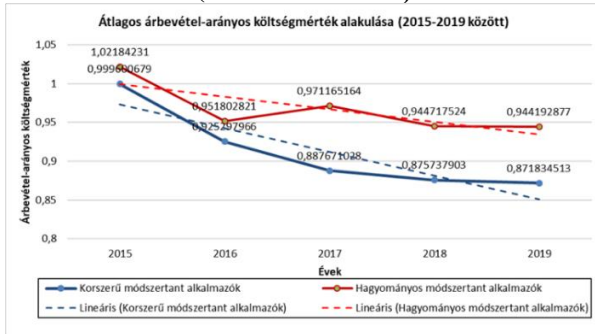
Az eltérő vélemények tényleges megvalósulása érdekében a statisztikai vizsgálat gyakorlati igazolásához megvizsgáltam a szállodák költséggazdálkodásának eredményét, szerepét. A tanulmány elemzési időperiódusa, a konjunktúrával jellemezhető 2015–2019-es időszak, illetve a 2020-as évi gazdasági válság időszaka.

A felmérésben részt vett szállodák értékesítési nettó árbevételéhez viszonyított anyagjellegű, személyi jellegű ráfordítások és értékcsökkenési leírás összegének alakulását vettem alapul. A vizsgált mutató (értékesítés nettó árbevétele – működés szűkebb értelemben vett költségei, ráfordításai) százalékos arányának komplementer értéke a szálloda alaptevékenységéhez tartozó árréssel, nyereségrátával azonosítható.

A vizsgált években a mutató a két csoport tekintetében csökkenő tendenciájú, azonban szignifikáns különbség mutatkozik az egyenesek meredekségében.

A gazdasági konjunktúra idején a mutató alakulását, tendenciáját az 1. ábra mutatja.

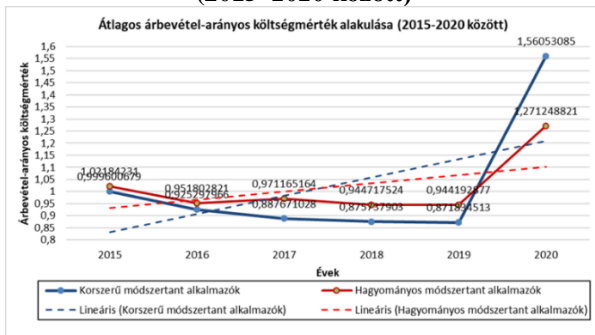
1. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2019 között)



Forrás: A számviteli beszámolók alapján saját szerkesztés

A járványhelyzet hatása alapjaiban megváltoztatta az iparág gazdálkodásának körülményeit. A vizsgált mutató átlagos értéke mindkét csoport tekintetében meghaladta az 1-et, azaz a ráfordítások, költségek összege (átlagosan 27,12, illetve 56,05 százalékkal) felülmúlták az értékesítés nettó árbevételének értékét (2. ábra). A korszerű költségeljárást alkalmazók esetében a mutató átlagos értéke jelentősen meghaladta az elvárt szintet, ami az eljárás alkalmazását támogató tényezőkkel (kiépített kapacitásszint, diverzifikált szolgáltatási portfólió, külföldi résztulajdon, hálózatosodás) magyarázható.

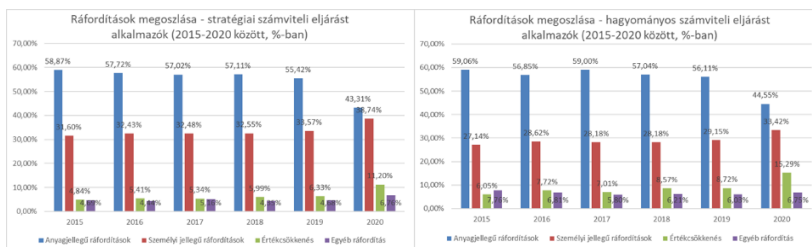
2. ábra: Átlagos árbevétel-arányos költségmérték alakulása (2015–2020 között)



Forrás: A számviteli beszámolók alapján saját szerkesztés

Belak (2011) a válságidőszakban követendő költséggazdálkodási modelljében a nyers költségadatokat helyett azok szerkezeti megoszlására alapozott költségdöntésekre hívta fel a figyelmet. Ennek tükrében az elemzésemet én is kiterjesztettem a két részcsoport ráfordításszerkezetének vizsgálatára (3. ábra).

3. ábra: A stratégiai vs. hagyományos költségvetési eljárás alkalmazók ráfordításszerkezetének alakulása (2015–2020 között, %-ban)



Forrás: saját szerkesztés

A 3. ábrából leolvasható, hogy a hagyományos eljárást alkalmazók körében a proporcionális és diszkrecionális költségelemeket tartalmazó anyagjellegű ráfordítások részaránya a konjunktúra időszakában magasabb volt, mint 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 idomult a modell elvárásaihoz a korszerű eljárást implementáló csoport esetében. Ezen eredmények tükrében fogalmazódik meg az alábbi tézis:

T₂ *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 mainstream irányzatához képest a szállodaiipar 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

rairányította a figyelmet a költséggazdálkodásra, azaz az erőforrások felhasználásának és gazdálkodásának stratégiai jelentőségére. A válság kezelése során a hosszú távú célok elérése érdekében a költséggazdálkodásra hangsúlyos szerep hárul. Különösen akkor, amennyiben az kiegészül a Belakmodell 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”.

5.3. A követett versenystratégiák

A kérdőív fókuszpontjai között szerepelt a szállodák által alkalmazott versenystratégiák feltárása. Elsődlegesen a két csoportba sorolt szállodák porteri versenystratégiák (költségvezérelt és megkülönböztető) szerinti azonosíthatóságát vizsgálom, kiegészítve a szállodákra jellemző minőség alapú versenyprioritással. A kérdőívben a válaszok 5 fokozatú Likert skálán voltak értékelhetők. A vizsgálat során a már használt varianciaelemzés statisztikára támaszkodtam. Az eredmények értelmében a korszerű módszertant alkalmazók esetében prioritást élvez a minőségre és a megkülönböztetésre, illetve az integrált ún. legjobb-értékre alapozott versenytípológia követése. A megfogalmazott tézis:

T₃ A különböző költségszámítási 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.

5.4. A stratégiai vezetői számvitel és a pénzügyi mutatók közötti kapcsolat

A nemzetközi kutatásokkal összhangban a hazai ágazatban eltérő vezetői számviteli módszertant (hagyományos/stratégiai eljárás) alkalmazók pénzügyi mutatóinak vizsgálata során a tőkearányos megtérülés (ROE) és az

eszközarányos megtérülés (ROA), mint hagyományos, valamint a gazdasági hozzáadott érték (EVA), mint értékalapú teljesítménymutató segítségével valósult meg.

A teljesítménymutatók tekintetében a mutatók abszolút értéke vagy annak bizonyos értéksávba kerülése helyett, a mutatókból számított viszonyszám alakulását vizsgáltam. A vizsgált mutatók alakulásának tükrében a felmérésben résztvevők két részcsoportha sorolása valósult meg: prosperáló, azaz folyamatosan vagy egyre javuló viszonyszám értékeket elérők, illetve hanyatló, vagyis a folyamatosan vagy egyre romló mutatókkal rendelkező üzleti egységek.

Az indikátorértékek (ROA, ROE, EVA) és a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók közötti kapcsolatok elemzése keresztábra-analízissel valósult meg. Az elvégzett statisztikai vizsgálat függvényében 5 százalékos szignifikanciaszinten a prosperáló hosszú távú teljesítménymutató és a stratégiai eljárás alkalmazása között szignifikáns kapcsolat mutatható ki. Így a megfogalmazott tézis:

T₄ *Kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló gazdasági hozzáadott érték (EVA) pénzügyi indikátorérték között*

A vizsgálat eredményeként a pénzügyi mutatók közül a vállalati teljesítmény hosszú távú értékmutatójának tekintett gazdasági hozzáadott érték (EVA) a hazai szállodaiipar vonatkozásában is meghatározó teljesítményindikátornak számít. A vizsgálat rámutatott, hogy a stratégiai vezetői számviteli eljárások révén előállított információk kedvező hatást gyakorolnak a vezetői döntéseken keresztül a tulajdonosi érték maximalizálására.

5.5. A stratégiai vezetői számvitel és a nem pénzügyi mutatók közötti kapcsolat

Az ágazat nemzetközi trendjével összhangban a tanulmány a nem pénzügyi mutatók tekintetében kiemelt érzékenységgel kezelt vevői elégedettségre fókuszált. A szállodák által nyújtott teljesítmény összevetése a szolgáltatást igénybe vevő fogyasztók utólagos értékelései révén valósult meg. A fogyasztói megítélés kapcsán az alábbi 5 tényező alapján került a két részcsoporth (hagyományos/stratégiai eljárást alkalmazók) összevetésre: elhelyezés, tisztaság, ár-érték arány, személyzet és a szolgáltatások megítélése.

A vizsgálatba vont öt tényező értékeinél alkalmazott két eltérő adatfelvételi időpont (2018. április, illetve 2021. július) hűen tükrözi a konjunktúra és a járványhelyzet időszakában képviselt fogyasztói értékítéletet.

A keresztábra-elemzés rámutat, hogy konjunktúra időszakában 5 százalékos szignifikanciaszint mellett a „személyzet”, a „szolgáltatás”, illetve az

„elhelyezkedés” változók, míg válság idején a „személyzet” indikátor kivételével valamennyi vizsgálatba vont nem pénzügyi mutató értéke és a korszerű számviteli eljárás alkalmazása között szignifikáns kapcsolat azonosítható. Az eredményből fogalmazódott meg a következő tézis:

T₅ *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.

5.6. A stratégiai vezetői számvitel és a teljesítményindikátorok közötti kapcsolat intenzitásának vizsgálata a válság időszakában

A hipotézis verifikálása két alhipotézis ellenőrzésének a segítségével történt. A H_{6A} alhipotézis a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértéket elérő szállodák és a stratégiai vezetői számviteli 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 konjunktúra idején felvett közepesnél gyengébb értékét a válság közepesen erős szintre emelte.

A H_{6B} alhipotézis ellenőrzésénél a Cramer-együttható értékének vizsgálatából kitűnik, hogy a tényezők közötti kapcsolat szorossága a két eltérő gazdasági időszakban továbbra is közepesen erős, ugyanakkor tényezőnként vizsgálva a két eltérő időszak értékeinek növekedéséből kiolvasható, hogy a válság (járványhelyzet) növelte az adott tényezők esetében a korszerű, stratégiai eljárások alkalmazásának indokoltságát.

A statisztikailag ellenőrzött két alhipotézis eredményéből fogalmazódott meg a következő tézis:

T₆ *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 alapulnak.

6. Az értekezés új és újszerű eredményeinek összefoglalása

A dolgozat hozzáadott értéke, hogy a stratégiai vezetői számviteli eljárásokat alkalmazók körét a hagyományos eljárást követők gyakorlatával veti össze. A komparatív elemzés rámutat a magyar szállodaiparban a stratégiai vezetői számviteli eljárások implementálásából származó hatások előnyeire. A nemzetközi szekunder kutatások áttekintése révén megerősítésre vagy útköztetésre 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, válaszáin 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 versenysztratégiai 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 versenysztratégia 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 versenysztratégiák 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 sikeresebb hatásfokkal ruházta 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 – konjunktúra és válság – eredményéből fogalmazza meg következtetéseit.

A kutatásom újszerűségének tükrében megfogalmazott javaslatok:

- A dolgozat szekunder kutatása nemzetközi kitekintésével beazonosítja és feltárja a szállodaiparban végbemenő tendenciákat, majd a hazai ágazati szereplők körében végzett primer kutatás

segítségül szolgál a hazánkban megvalósuló folyamatok feltérképezéséhez, megértéséhez, illetve komparatív elemzéséhez. A sajátos jellemzőkkel bíró iparági folyamatok, trendek megismerése az ágazat szabályozásáért, stratégiájának megalkotásáért, formálásáért felelőseinek nyújt eligazodást.

- A dolgozatban feltárára 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 ismertetése. Ezen felismerés és a versenytipológia gyakorlati alkalmazása az ágazati szereplők versenyképességének helyzetére lehet kedvező befolyással.
- A nemzetközi szakirodalmi források szintetizálásával feltárára 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.
- A primer kutatás eredményei segítenek eligazodni az ágazat összetett és bonyolult kölcsönkapcsolatokkal rendelkező tevékenység-halmazában a stratégia szemléletének és alkalmazásának sajátosságairól, szerepéről. Addig a szekunder kutatásból merített nemzetközi empirikus eredmények 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. 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 szakemberek számára, az egyébként keveset vizsgált 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 elégedettségén 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.

A tézisfüzetben felhasznált irodalom

- 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.
- 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.
- 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.
- Ansari, S.L.** – Bell, J.E. – Cypher, J.H. (1997): *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Chicago, Irwin, 250 p.
- 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.
- Állami Számvevőszék** (2021): *ELEMZÉS A turizmus helyzete - a járvány előtt és alatt* [on-line].
https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2021/turizmus_jarvany20210325.pdf?download=true
- Beke J.** (2012): *Költségszámvitel*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, 336 p.
- Belak, V.** (2011): Upravljanje troškovima u krizu. *Računovodstvo, revizija i financije*, Augusztus, pp. 15-24.
- Bodnár V.** - Dobák M. – Lázár L. (1997): *A „szervezettervezés és menedzsment kontroll” alprojekt zárótanulmánya*. A tanulmány sorozat Z23. kötete, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék, 56 p.
- 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>

- 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.** (2007): A számviteli rendszer helye és szerepe változó világunkban, PhD doktori értekezés, PTE KTK, Pécs, 212 p.
- 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.
- 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.
- Chadec, 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Fabricius-Ferke Gy.** (2018): *A controlling informatikai módszertanának innovációs lehetőségei*. PhD doktori értekezés, Szent István Egyetem, Gödöllő
- Gomes, C.** – Arroiteia, 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>
- 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
- Jones, T.** – Atkinson, H. – Lorenz, A. – Harris, P. (2012): *Strategic Managerial Accounting: Hospitality, Tourism and Events Applications. Sixth edition*. Goodfellow Publishers Ltd, Woodeaton, Oxford
- 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.)
- Kardos B.** – Sisa K. – Veress A. (2021): *Vezetői számvitel - Elmélet, módszertan*. Saldo Kiadó, Budapest, 200 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.
- 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.
- 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.
- Magyar Turisztikai Ügynökség** (2017): *Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030*. https://mtu.gov.hu/documents/prod/mtu_strategia_2030.pdf (2020.09.25.)
- McManus, L.** (2013): Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 33. No. 6. pp. 140-152.
- Michalkó G.** – Vizi I. (2001): A turizmus mint globalizációs jelenség Magyarországon [on-line]. *Iskolakultúra*, 11. évf. 11. sz. pp. 10-19. http://real.mtak.hu/60975/1/EPA00011_iskolakultura_2001_11_010-019.pdf
- 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 customer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 18. pp. 111-128.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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. 15 9-167.pdf
- Simmonds, K.** (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, Vol. 59. No. 4. pp. 26-29.
- 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.
- Sztanó I.** (2022): *A számvetel alapjai*. Ötödik, átdolgozott kiadás, Perfekt, Budapest, 526 p.
- 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.
- 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.

Az értekezés témakörében megjelent saját publikációk

- Pajrok, A.** (2008): Financial Reporting in the Lodging Industry from the Segment Reporting Aspect. *ANNALES UNIVERSITATIS APULENSIS SERIES OECONOMICA*, Vol. 10. No. 1. Paper: 13
- Pajrok, A.** (2012): Cost Accounting for Globalization and its Impacts on the Hotel Industry. In: Assoc, Prof Dimitar Birov; Yanka, Todorova (szerk.): *Regional development for unleashing growth throughout Southeastern Europe: Proceeding of the 5th International Conference for Entrepreneurship, Innovation and Regional Development, ICEIRD 2012*, Ohrid, Macedónia: St. Kliment Ohridski University Press, pp. 624-633.
- Pajrok A.** (2014): A számviteli alapelvek szerepe a hazai és nemzetközi számviteli szabályozás harmonizációs környezetében, különös tekintettel az USALI rendszerére. *SUGO SZEMLE*, 1. évf. 2. sz. pp. 41-53.
- 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.** (2017): A stratégiai költségszámvitel módszertanának relevanciája és alkalmazása a hazai szállodaipar vállalkozásainak körében. *Turisztikai és Vidékfejlesztési Tanulmányok*, 2. évf. 1. sz. pp. 65-77.
- 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. *SZAKma*, 2022:4, 51. p.
- 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): Issue of Allocation of Overheads – the Practice of the Hungarian Hotel Industry. *Acta Academiae Beregsasiensis Economics*, Vol. 1. No. 1. pp. 297-311.
- 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*, 54. évf. 3. sz. pp. 54-69.
- Pajrok A.** (2023): A stratégiai vezetői számvitel mint a siker záloga a magyar szállodaiparban. *Vezetéstudomány*, 54. évf. 7–8. sz. pp. 77-91.
- Papp, L.** – Pajrok, A. (2010): The Role of Controlling and its Admission within SMS Enterprises in Hungary – Especially in the Hospitality Industry.

Révfy, T. – Pajrok, A. (2011): Development of Accounting Regulation and its effects on Enterprise Operation in Hospitality Industry. In: Polenakovik, R. – Jovanovski, B. – Velkovski, T. (szerk.): *The 4th International Conference for Entrepreneurship, Innovation and Regional Development: Proceedings of the ICEIRD 2011*, Ohrid, Macedónia: Université Saint-Clément d'Ohrid de Sofia, (2011), pp. 1271-1277.

Konferencia-előadások

Pajrok A. (2023): *A stratégiai vezetői számvitel alkalmazásának hatása a fogyasztói értékelésekre a hazai szállodaiparban a COVID-19 előtt, alatt és azt követően*. V. Nemzetközi Turizmusmarketing Konferencia: A turizmus korszakváltása – Okos desztinációk és okos magatartás válságok idején, Pécs, Magyarország: Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Marketing és Turizmus Intézet (2023), 2023. április 28.

Pajrok A. (2022): *A szállodaiparban tevékenykedő magyar KKV-k versenyképessége költséggazdálkodás aspektusból*. Matthias Corvinus Collegium (MCC) - Matthias Corvinus Collegium (MCC) (szerk.) III. Vállalkozáskutatási konferencia (2022), Konferencia helye, ideje: Matthias Corvinus Collegium (MCC), Budapest, 2022. november 17.

Pajrok A. (2022): *A szállodaipar számára közzétett egységes számviteli rendszer szabályozási keretének evolúciós megközelítése a fenntarthatóság tükrében*. Beyond Financial Reporting – Fenntarthatóság: Integrált gondolkodás és integrált vállalati jelentés, Budapesti Gazdasági Egyetem Magyar Tudomány Ünnepe 2022., Konferencia helye, ideje: Budapesti Gazdasági Egyetem, 2022. november 10.

Pajrok, A. (2022): *The Role of Cost Accounting in the Period of Economic Crisis – Empirical Study from the Hungarian Hotel Industry*. Financial Crises and Crisis Management Experiences, International Finance Conference 2022, Konferencia helye, ideje: Partium Christian University, Romania, 2022. június 2–3.

Pajrok A. (2020): *A stratégiai költségelszámolás alkalmazása és hatásai napjaink változó gazdasági környezetében – empirikus vizsgálat eredményei*. Változás, újratervezés és fejlődés tudományos konferencia, Konferencia helye, ideje: Pécs, Magyarország 2020.11.05.–2020.11.06., Pécs: Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar

Pajrok, A. (2020): *The Effects of Strategy Cost Accounting Methods in Today's Changing Economic Environment - The Results of an Empirical Study of the Hungarian Lodging Industry*. ICMEA 2020, Konferencia helye, ideje: Alba Iulia, Románia 2020.11.19.

Pajrok, A. (2018): *The Implication and Impacts of Strategy Cost Accounting Methods in the Lodging Industry in Hungary*. International Conference on Management, Economics and Accounting, 10th Edition – ICMEA 2018, Alba Iulia, Romania, 9th – 10th of November, 2018

Pajrok A. (2018): *Korszerű költségelszámolási módszertan alkalmazásának hatásai a hazai szállodaipar szereplőinek körében*. SZÁMVITEL Nemzetközi konferencia, Számvitel-Tudomány-Szakma-Oktatás, 2018. október 15-16., Pécs PTE KTK

Pajrok, A. (2017): *The Role of USALI in the Process of International Harmonization of Accounting Regulations – Evidence from Hungary*. 4th SINO-HUNGARIAN INTERNATIONAL CONFERENCE FORUM and 10th Accounting International Conference, Science-Profession- Education, 7th of November 2017., Pécs PTE KTK

Pajrok A. (2012): *A környezeti (zöld) számvitel a szállodaiparban*. SZÁMVITEL Konferencia, Számvitel-Tudomány-Szakma-Oktatás, 2012. október 15–16., Pécs PTE KTK