

A STRATÉGIAI VEZETŐI SZÁMVITEL MINT A SIKER ZÁLOGA A MAGYAR SZÁLLODAIPARBAN

STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING AS THE KEY TO SUCCESS IN THE HUNGARIAN HOTEL INDUSTRY

A magyar kormány 2017 októberében a „Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030” című dokumentum elfogadásával stratégiai szintre emelte a turizmus ágazatát. A megfogalmazott célok között szerepel, hogy 2030-ra a magyar turizmus GDP-hez való hozzájárulása 16%-ra növekedjen. A központi intézkedés ellenére viszonylag keveset lehet tudni a turizmusban érintettek hosszú távú teljesítményéről. A tanulmány a hazai turizmus igen érzékeny területét jelentő szállodaipar szereplőinek körében végzett primer felmérés alapján, statisztikai elemzéssel alátámasztva vizsgálja a stratégiai vezetői számvitel alkalmazása és a teljesítmény közötti kapcsolatot. Az empirikus kutatással alátámasztott elemzés újszerűsége, hogy a napjainkban még kevésbé kutatott nem pénzügyi indikátorok elemzésbe történő bevonásával fogalmazza meg következtetéseit. A magyar szállodaipar meghatározó jelentőségű szereplőit reprezentáló 74 elemű statisztikai minta vizsgálatán alapuló tanulmány legfontosabb megállapítása, hogy szignifikáns kapcsolat mutatható ki a stratégiai vezetői számvitel alkalmazása és az átlagon felüli nem pénzügyi teljesítménymutatók között. A kutatás rámutat arra, hogy napjaink üzleti környezetére egyre jellemzőbb gazdasági válságok időszakában e tényezők közötti kapcsolat intenzitása erősödött.

Kulcsszavak: szállodaipar, stratégiai vezetői számvitel, pénzügyi mutatók, nem pénzügyi indikátorok, COVID-19

In October 2017, the Hungarian government elevated the tourism sector to a strategic level by adopting the „National Tourism Development Strategy 2030”. One of the main goals of this formulated strategy is to increase the Hungarian tourism sector’s contribution to the GDP to 16% by 2030. Despite the central measure, relatively little is known about the long-term performance of tourism firms. The study presents the results of empirical research conducted among the participants of the hotel industry, which is a very sensitive area of the Hungarian service industry. The most important finding of the study, based on the analysis of a statistical sample of 74 items, is the significant relationship between the application of strategic management accounting and the above-average non-financial performance measures. Based on the results of the research, the intensity of the relationship between the examined factors strengthens in periods of economic crises.

Keywords: hotel industry, strategic management accounting, financial indicators, non-financial indicators, COVID-19

Finanszírozás/Funding:

A szerző a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesült pályázati vagy intézményi támogatásban. The author did not receive any grant or institutional support in relation with the preparation of the study.

Szerző/Author:

Pajrok Andor^a (pajrok.andor@ejf.hu) főiskolai adjunktus

^aEötvös József Főiskola (Eötvös József College) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2022. 10. 19-én, javítva: 2022. 12. 21-én, 2023. 03. 21-én és 2023. 04. 15-én, elfogadva: 2023. 05. 19-én. This article was received: 19. 10. 2022, revised: 21. 12. 2022, 21. 03. 2023 and 15. 04. 2023. 2023, accepted: 19. 05. 2023.

A turizmus, azon belül a szállodaipar egyre nagyobb szeletet hasít ki a hazai nemzetgazdaságból. Történeti távlatból vizsgálva a turizmus előretörése a globalizáció térnyeréséhez kapcsolható, mivel a turisztikai szolgáltatások magas minősége, innovativitása és inkluzivitása elő-

segíti a globalizációs folyamatokat. A szállodaipar hazai fejlődéstörténete is rámutat arra, hogy az ágazat nemcsak haszonélvezője vagy elszenvedője, hanem gerjesztője is a globalizációnak. Hazánkban már az 1980-as években megtalálható volt, míg a rendszerváltást követően felélén-

kült a magas minőséget biztosító 4-5 csillagos, jellemzően nyugati (amerikai) szállodalánckárkák 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 kínálathúzza iparágá válnak.

A rendszerváltástól a koronavírus megjelenéséig a hazai ágazat dinamikus növekedéséről beszélhetünk. Ezen időszakban a szállodaipar prosperáló gazdasági teljesítményét a 2008-as gazdasági válság törte csak meg. A KSH (2021) adatai alapján hazánkban a szálláshely-szolgáltatás, vendéglátás gazdasági ágazat közvetlen hozzájárulása a nemzetgazdasági tevékenységhez 2019-ben volt a legmagasabb, amikor a GDP 1,9%-át adta. A koronavírus-járvány hatására 2021-re ez az arány 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.

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), a szolgáltatás (pl. szállás, felszolgálat), a kiskereskedelem (pl. minibár) ellátásában, valamint a szolgáltatási elem egyidejűleg érvényesülő tömeg- és egyéni-esített jellegében öltönek testet. A szolgáltatási folyamat jellemzője, hogy térben és időben nem osztható, magas fokú dinamikával és szezonális oszcillációs kitettséggel rendelkezik. A magas tökelekötést igénylő, rugalmatlanul változtatható kapacitásszint kiépítése és kihasználása a vállalkozások versenyhelyzetét és üzleti sikerét alapjaiban befolyásolja.

Tovább fokozzák az amúgy is kielezett versenyhelyzetet napjainkban az üzleti környezetet erő gazdasági válságok, krízisek – a COVID-19 járvány, az ukrainai háború, az energiaválság – hatásai, melyek ismételten ráirányították a figyelmet a szállodaipar sérülékenységre. Az ágazat nemzetközi szakemberei egyetértenek abban, hogy a különböző gazdasági 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, Ren, & Tang, 2021; Pillai, Haldorai, Seo, & Kim, 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, teljes körű, érthető és időszzerű információk rendelkezésre állását követeli meg. A vállalati/

számvetési információs rendszer által előállított információk a különböző szervezeti egységek, tevékenységi körök, illetve a hierarchia különböző szintjén lévő döntéshozók erőforrásként hasznosul (Budai, 2002; Musinszki, 2018). A vezetők által meghozott döntések eredménye pedig végző soron a vállalkozás teljesítménymutatóiban fog tükröződni.

A dinamikus változó üzleti környezethez való alkalmazkodás érdekében a számvetés hazai és nemzetközi szakemberei (pl. Budai, 2006; Beke, 2012; Musinszki, 2018; Blocher, Stout, Juras, & Smith, 2019), illetve a szállodaipar ágazatának kutatói is a vezetői döntések támogatásáért a számvetési információkhoz kapcsolják, mégpedig a jövőszemlélettel felruházott stratégiai vezetői számvetés területéhez (pl. Pavlatos & Paggios, 2009; Jones, Atkinson, Lorenz, & Harris, 2012). A nemzetközi tanulmányok a stratégiai számvetéshez kapcsolódóan kiemelik a költséginformációk vezetői döntéshozatalban betöltött szerepét (Blocher et al., 2019). A vállalatvezetők körében végzett felmérés Magyarországon is alátámasztja a számvetés területére és a versenyképesség közötti kapcsolat fennállását. Egy 2019-ben végzett empirikus kutatás eredménye alapján a hazai – a magyar szállodaipar domináns szereplőinek körét is alkotó – KKV-k 64%-a tekint a számvetésre, mint a vállalat sikeressége szempontjából jelentős vagy kulcsfontosságú tevékenységre (Chikán, Czákó, Losonci, & Kiss-Dobronyi, 2019).

A tanulmány célja a magyar szállodaipar szereplőinek körében a stratégiai vezetői számvetési eljárások és a permanens teljesítmény közötti kapcsolat feltárása. A kutatás elején a szakirodalmi áttekintésben tárgyaljuk a stratégiai vezetői számvetés tartalmi keretét, eszköztárát, illetve a szállodaipari gyakorlatát. Ezt követően kerül górcső alá a teljesítménymutatók, a korszerű eljárások és a vállalati teljesítmények közötti kapcsolat nemzetközi szakirodalmának áttekintése, amit a magyar szállodaipari szereplők körében végzett empirikus felmérés statisztikai elemzése zár.

Szakirodalmi áttekintés

A témakörhöz kapcsolódó szekunder kutatást dominánsan a nemzetközi szakirodalom áttanulmányozása révén foglalkozunk össze.

Napjaink változó gazdasági környezete, a különböző iparágakban tapasztalható élénk versenykörnyezet és fogyasztói elvárásoknak való megfelelés ráirányította mind az elméleti, mind a gyakorlati szakemberek figyelmét a stratégiai vezetői számvetésre. A stratégiai számvetés a változó gazdasági környezethez való alkalmazkodás kényszere hívta életre. A szakirodalomban a stratégiai számvetés mint stratégiai vezetői számvetés jelent meg az 1980-as évek elején (Simmonds, 1981).

A számvetési kutatást végző szakemberek egy körének egybehangzó véleménye, hogy a vezetői döntések információs igényét leginkább a költséginformációk csillapítják. Blocher et al. (2019) úgy tekint a költségekkel kapcsolatos információkra, mint a vállalat stratégiai döntéseit alátámasztó elsődleges információs bázisra.

A nemzetközi szakirodalomban a vezetői számvitel fejlettségi szintjének meghatározására, a fejlődésére ható tényezők mentén különböző szakaszokat, szinteket azonosít, melyek összefoglalását Budai (2022) tette meg. A tanulmány napjaink követendő módszertanaként a vezetői döntéseket támogató, a költségek előrejelző és analitikai tulajdonságait is magába foglaló stratégiai vezetői számvitelt azonosította.

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 eszköztárelemet, eljárást tártak fel, melyeket öt csoportba soroltak (1. táblázat). Afonina (2015) álláspontja szerint a stratégiai vezetői számviteli eljárások által biztosított részletes költséginformációk elősegítik és támogatják a hosszú távú vezetői döntések meghozatalát.

1. 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 teljesítménymenedzsment
c) Stratégiai döntéshozatal	1. Stratégiai költségmenedzsment
	2. Stratégiai árképzés
	3. Márkaérték monitoring és számítás
d) Versenyárselemezés	1. Versenyársi költségbecslés
	2. Versenyhelyzet-monitoring
	3. Versenyárs teljesítményértékelés
e) Fogyasztók értékelése	1. Vevőkör nyereségességének elemzése
	2. Életciklus szerinti vevőkör-nyereségesség elemzése
	3. Vevőkör eszközként való értékelése

Forrás: Cadez & Guilding (2008, p. 5)

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

A szállodaipar nemzetközi szakirodalma alapján mára egységesedni látszik a stratégiai költségszámítási mód-

szertana és az alkalmazott eljárások köre. Az eszközkészlet az alábbi módszereket, eljárásokat tartalmazza (Pavlatos & Paggios, 2009; Gomes, Lima Santos & Arroiteia, 2013; Sevim & Korkmaz, 2014):

- tevékenység alapú költségszámítás (ABC – Activity Based Costing),
- célköltségszámítás (TC – Target Costing),
- teljes körű minőségirányítás (TQM – Total Quality Management),
- életciklus költségszámítás (LCC – Life Cycle Costing),
- öko-költségszámítás (Eco-Costing),
- benchmarking.

Napjainkban a stratégiai költségszámítási módszerek, eljárások áthatják a vezetői számvitel teljes folyamatát, hozzájárulnak annak széles körű alkalmazásához, hiszen egyszerűbb költségazonosítást, készletérték-meghatározást, pénzügyi ellenőrzést, a rendelkezésre álló erőforrások kedvezőbb és hatékonyabb felhasználását teszik lehetővé.

A stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazása egyre inkább felkeltette a szállodaiparban érintett szakemberek érdeklődését. Urquidi & Ripoll (2013) magas minőségi osztályba (4 és 5 csillagos) sorolható, turisztikailag forgalmas, kitüntetett helyen üzemelő, független, valamint szállodalánctagok körében vizsgálták a korszerű költségszámítási eljárások alkalmazásának jelentőségét. Következtetéseik alapján az eljárások alkalmazásához az élenkülő versenyhelyzet jelentős befolyásoló tényezőnek bizonyult. Gomes et al. (2013) 61 szállodaegység válasza it tartalmazó kérdőíves felmérése alapján megállapította, hogy a stratégiai költségszámítási módszerek alkalmazását az üzleti környezet bizonytalansága, a verseny intenzitása, a decentralizált szervezeti struktúra, a bonyolultabb szervezeti felépítés irányításához szükséges részletesebb és pontosabb információs forrás keretét jelentő formalizáltság és a szabványosítás indokolja. Pavlatos (2015) 106 magas minőségi osztályba sorolt hotel körében végzett felmérésében 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, valamint a vállalkozás életciklusának érettségi szakasza között. Pavlatos (2018) a 2013-ban lefolytatott vizsgálatát öt év után megismételte. A 88 szállodaegység körében lefolytatott vizsgálatának fókuszába a kiszámíthatatlan gazdasági környezet, a szervezeti felépítés, az életciklus és a szervezeti méret került. A statisztikai elemzés pozitív szignifikáns kapcsolatot igazolt az korszerű eljárás alkalmazása és a vizsgált tényezők között.

A szállodaipari teljesítmény elemzésének mutatói

A tanulmány a magyar szállodaipar szereplőinek körében a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a teljesítmény közötti kapcsolat feltárása érdekében, elsőként a szállodák teljesítményét hűen tükröző, meghatározó indikátorok körének beazonosítására fókuszál.

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, indikátortípust különítettek el (2. 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.

2. 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 (GOP-PAR); Szálloda nyereséggrátája; 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 (volontőri) megtérülési ráták; Munkavállalói elégedettség; Munkavállalói morál, motivációs szint; Munkavállalói elégedetlenség, visszacsatolás; Személyi juttatások	7
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
Kihasznált mutatók	Szobák vagy ágyak kihasználtsági rátája; Foglalások száma	13	Folyamatos fejlesztés	Vevőknek felkínált új szolgáltatások, termékek, aktivitások száma; A szolgáltatásnyújtás során felkínált újdonságok 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
Hatékonyság	Munkaerő hatékonysága; Termelékenységi mutatók (nyersanyag-, segédanyag- illetve energiafelhasználás); Eszközmegettérülés (TAT)	6	Versenyhelyzet	Átfogó versenyhelyzet; Új termék, szolgáltatás piacra vitelének eredményessége; Fogyasztói kör növelésének aránya; Hotel cégér	2
Összetett, komplex teljesítmény mutatók	A hotel teljesítményének átfogó pénzügyi értékelése; Kapcsolódó adatbányászati-elemző (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 viselkedésbefolyásolás; Döntéshozatal, felelősségdelegálás; Működés felügyelete, a termékmínőség fenntartása; Tervezés; Koordinálás; Értékelés; Felügyelet; Tárgyalás; Képviselés	2
Likviditási, pénzügyi	Pénzügyi likviditás; Kötelezettségek időbeni törlesztése; Pénzügyi stabilitás	5	Rugalmasság	Fogyasztói szükségletekhez és igényekhez való alkalmazkodás képessége; Fogyasztói elvárások időbeni észlelése; Igényelt termék és szolgáltatás időben történő kiszállítása	1
Pénzpiaci mutatók	Tőke megtérülés/Részvényarányos megtérülés (PER)/ Osztalékfizetési arány	4	Szervezeti eredmények	Kitűzött célok teljesítésének szintje; Kitűzött és elért kapacitáskihasználtsági szint aránya	1

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

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

A pénzügyi indikátorok szerepe

Az ágazati szakemberek 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 technikái fejlődés kapcsolatának hiányával indokolják (Kim, 2006; Lee & Kim, 2009).

Kim (2006) tanulmányában rámutatott, hogy a szállodaipar üzleti környezetének változása, a verseny intenzitásának és komplexitásának növekedése, a gazdasági válságok és a terrorselekmények háttérbe szorították a hagyományos pénzügyi mutatók gyakorlati alkalmazásának létjogosultságát. A közgazdaságtan mainstream irányzatához köthető azon értékmérő-mutatók kifejlesztésére irányuló kezdeményezés, melynek során a teljesítmény-mérést a folyamatok hosszú távon releváns, közvetlen értékaditív tényezőihez kapcsolják. Ezen erőfeszítések eredményeként említhető, a jellemzően tanácsadó cégek által kifejlesztett értékalapú megtérülési mutatók köre (Kim, 2006, p. 34):

- a Stern Stewart & Company által kifejlesztett gazdasági hozzáadott érték (EVA),
- a Boston Consulting Group mutatója a beruházásárnyos szabad pénzárammutató (HOLT),
- a KPMG Peat Marwickhoz köthető projektérték menedzsmentmutató (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 jelenértékékként is értelmezhető. A nemzetközi (pl. Uyemura, Kantor, & Pettit, 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.

A nem pénzügyi indikátorok szerepe

A többi ágazathoz képest a szállodaipar kutatói a fenntarthatóság és a társadalmi felelősségvállalás szempontjából sokkal nagyobb szerepet tulajdonítanak a nem pénzügyi jelentések tartalmának (Ivanković & Jerman, 2010; Stanišić et al., 2018). Meggyőződésük, hogy a pénzügyi számvitelre alapozva készült beszámoló alkalmatlan az érdekeltek (külső-belső) információs elvárásainak és igényeinek kielégítésére, szemben a nem pénzügyi jelentéssel. Az ágazaton belül a nem pénzügyi jelentések felhasználási köre igen sokrétű, hiszen elsődleges információs forrásként jelennek meg a szállodák közötti rangsor felállításánál, a szolgáltatott minőség és kiszolgálási színvonal megítélésénél, továbbá a beruházási döntések alátámasztásánál.

A szakirodalom egységes véleményt formál a jelentésekbe implementált nem pénzügyi indikátorok köréről (Ivanković & 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, Potter, & Srinivasan, 2005; Kotane & Kuzmina-Merlino, 2011). Banker et al. (2005, p. 398) megfogalmazása alapján a „*vevői elégedettség olyan kulcsfontosságú mérőszám, amely a hosszú távú teljesítmény meghatározó mutatója*”. Turner, Way, Hodari, & Witteman (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, McPhail, & Menghett, 2010).

A stratégiai vezetői számvitel és a teljesítmény közötti kapcsolat

A különböző ágazatok körében végzett empirikus kutatások egyes képet mutatnak a stratégiai költség-számvitel eljárásainak alkalmazása és a vállalati teljesítmény közötti kapcsolatról. Míg a szakirodalmi források egy köre a változók között fennálló pozitív szignifikáns kapcsolatról számol be (pl. Afonina, 2015), addig mások a kapcsolat hiányáról értekeznek (pl. Apak & Duman, 2020).

Ojra, Opute & Alsolmi (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 szükségét a versenystratégiával. 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, p. 138).

A szakirodalmi források a stratégiai számviteli eljárások teljesítmény növelésében rejlő lehetőségeire utalnak a szolgáltatóágazatban (Turner et al., 2017; Sedevich-Fonds, 2018; Ojra et al., 2021). Afonina (2015) szerint a fogyasztóorientált stratégiát követők – mint például a szállodaipar szereplői – élvezhetik 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, Sensini, Bello, & Vazquez, 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 fogyasztóorientál 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 szálláshelynyújtó 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 tanulmánya pozitív szignifikáns kapcsolatot igazolt a stratégiai vezetői számviteli módszertan széles spektrumának alkalmazása, valamint a teljesítményindikátorok között.

Igazolandó hipotézisek

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 indokoltóságát. 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 elsőként megfogalmazott hipotézise:

(1) H_0 : Pozitív kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértékek 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 fogalmaztuk meg a következő hipotézist:

(2) H_0 : Pozitív kapcsolat feltételezhető a 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 (Urquidí & 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 egy újabb, két alhipotézist tartalmazó hipotézis fogalmaztuk meg:

(3) H_0 : A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók sikeresebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz.

(3a) H_0 : A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértékek elérése közötti kapcsolat szorossága fokozódik.

(3b) H_0 : A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértékek elérése közötti kapcsolat szorossága fokozódik.

Módszertan

A tanulmány célja, hogy a csoportosítási ismérvek – korszerű/hagyományos és a prosperáló/hanyatló – közötti kapcsolatok feltárásával mutasson rá a stratégiai vezetői számvitel és a hosszú távú eredményes működéssel összeegyeztethető, átlagon felüli vagy évről-évre javuló teljesítménymutató értékek kapcsolatára, különös tekintettel napjaink kiszámíthatatlan üzleti környezetében (pl. COVID-19, szállodaipari forradalom 5.0, energiaválság).

A sorváltozó (korszerű/hagyományos eljárást alkalmazók) és a pénzügyi, valamint nem pénzügyi mutatók alapján csoportosított szállodaegységek (prosperáló/hanyatló) nominális változói közötti kapcsolat a keresztábla-elemzéssel, míg a változók közötti kapcsolat szorosságának vizsgálata a Cramer-féle V asszociációs együttható alkalmazásával valósul meg.

Mintavétel és a minta jellemzése

Az elemzésbe bevont szállodák alapsokaságát a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodák jelentették. A kutatás azért irányult a MSZÉSZ tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodákra, mivel Magyarországon ők jelentik az ágazat leginkább véleményformáló és befolyásoló képességgel bíró szereplőit.

A szakmai szervezet tagjai e-mailben elküldött linken elérhető online felületen vagy a régióüléseken személyes kitöltés révén vehettek részt a felmérésben. A kérdőíves felmérés az ágazat szereplői által implementált korszerű, valamint hagyományos számviteli eljárások alkalmazásának gyakoriságára fókuszált. A zárt kérdéssort tartalmazó kérdőív lehetőséget biztosított arra, hogy a felmérésben résztvevők egyéni módszertanát is felmérjük. A felmérés szakmai felügyeletét egyrészt a primer kutatás személyes lefolytatása, másrészt az e-mailes és telefonos elérhetőség megadása biztosította.

A stratégiai döntéseket támogató technikák, eljárások alkalmazását feltáró kérdőíves felmérés 2016 szeptemberében kezdődött és decemberében zárult, 74 válaszadó részvételével. A felmérés zárásának idején a MSZÉSZ-tagsággal rendelkező szállodaegységek száma 398 volt. A tagság körében tehát 18,59%-os volt a válaszadási hajlandóság. A KSH adatai alapján 2017 januárjában (STADAT, 4.5.14.) a Magyarországon működő szállodák száma 946 db volt, így a működő szállodák tekintetében a mintabeli sokaság részaránya 7,82%.

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

3. 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
Összesen	69	100,0	100,0

Forrás: saját szerkesztés

A felmérés kérdéseire adott válaszok minőségi voltára utal, hogy azok 81,2%-át a hazai iparág legszélesebb és legmélyebb rálátással rendelkező egység-, részleg-, és funkcióvezetői fogalmazták meg (3. táblázat).

A felmérésben választ adó szállodaegységek jellemzői alapján megállapítható, hogy a szállodák szerény szobakapacitási szinttel – a válaszadók 68,9%-a legfeljebb 100 szobával – rendelkeztek, amelyek döntően hazai finanszírozású (77,03%-a), független státusszal (64,9%), vidéki székhellyel (63,51%) és legalább 4 csillag minősítéssel (54,05%) rendelkező szállodaegységek voltak.

Ellenőriztük a változók közötti téves, hamis kapcsolatok meglétét. A bináris logisztikus regresszió eredményei alapján nem mutatható ki a 3. változó által okozott torzítás (a 3. változó kezelésével kapcsolatos bővebb iránymutatást tartalmaz Vargha, 2011). A tanulmány eredményei az alkalmazott módszertan keretei között helytállóak.

A számviteli eljárások alkalmazására irányuló felmérés óta eltelt közel hat év áthidalása, azaz az eljárások alkalmazásának létjogosultsága érdekében, 2022 májusában a tanulmány empirikus kutatásának statisztikai alapsokaságát képező szakmai szervezet (MSZÉSZ) vezetői és régióvezetői körében strukturált interjú készítésére került sor. A megismételt felmérés céljaként az fogalmazódott meg, hogy tárjuk fel a COVID-19 járványhelyzet hatását a költséginformációk szerepére, illetve azok előállításáért felelős (stratégiai) számviteli eljárások alkalmazására a hazai szállodaipar szereplőinek körében. Az interjúalanyok e-mailes megkeresés révén a nyílt kérdésfeltevésre válaszlevélben vagy előzetesen egyeztetett időpontban telefonon keresztül válaszolhattak. A megkérdezett nyolc főből hatan osztották meg véleményüket.

Adatgyűjtés és kutatási modell

A nemzetközi kutatásokkal összhangban a hazai ágazat eltérő módszertant (hagyományos/korszerű) 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 valósul meg.

Az ágazatra jellemző magas tőkeintenzitás, a beszámlók minőségére való tekintettel (Budai, Denich, & Hajdu, 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 beszámolóokban 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.

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 részcsoportba sorolása valósult meg: prosperáló, azaz folyamatosan vagy egyre javuló viszonyszámértékeket elérő, illetve hanyatló, vagyis folyamatosan vagy egyre romló mutatókkal rendelkező üzleti egységek (4. táblázat). 2020-ra vonatkozóan a 2020/2019. viszonyszám növekvő (állandó), valamint csökkenő értéke alapján határoztuk meg a csoportbontást.

4. táblázat

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 (-)	HANYATLÓ
csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	
csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	növekvő (+)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	növekvő (+)	csökkenő (-)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	
növekvő (+)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	csökkenő (-)	

Forrás: saját szerkesztés

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 három különböző online szállásfoglalási portál adatbázisára támaszkodik: www.szallas.hu, www.trivago.hu és a 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 négy tényező alapján vetettük össze a két részcsoportot: 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 jutunk az adott szálloda indikátorának összevont átlagértékéhez, illetve a felmérésben részt vevő szállodák adott indikátorainak összesített átlagértékéhez (felmérés mutatóinak átlagértéke).

Az adott szálláshelynyújtó (y_{ij}) j-ik indikátor súlyozott átlagértékének (\bar{y}_j) vonatkozásában:

$$\bar{y}_j = \frac{\sum_{i=1}^{f_j} y_{ij}}{f_j}, \text{ ahol } 1 \leq y_{ij} \leq 10$$

Ahol:

\bar{y}_j – a t-ik szálláshelynyújtó j-ik indikátorának súlyozott számtani átlagértéke,

y_{ij} – a t-ik szálloda j-ik indikátorának i-ik portálértéke,

f_j – a t-ik szálloda j-ik indikátorának számossága.

A j-ik indikátor átlagértéke:

$$\bar{x}_j = \frac{\sum_{i=1}^{f_j} x_{ij}}{f_j}, \text{ ahol } 1 \leq x_{ij} \leq 10$$

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

$$\bar{y}_j \geq \bar{x}_j$$

azaz a t-ik szálloda j-ik mutatójának súlyozott számtani átlagértéke meghaladja vagy eléri a felmérésben részt vevő indikátor átlagértékét, akkor a j-ik indikátor tekintetében a t-ik szálloda prosperáló teljesítményéről beszélhetünk, azonban amennyiben alulmarad, azaz

$$\bar{y}_j < \bar{x}_j$$

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.

A kutatás eredményei

Stratégiai módszertan alkalmazása

A primer felmérés eredményéből (5. táblázat) kiolvasható, hogy a stratégiai vezetői számviteli eljárások közül a leggyakrabban alkalmazott eljárás a benchmarking (válaszadók 33,8%-a alkalmazza), amit a teljes körű minőségirányítás (23,0%), a célköltségszámítás (18,9%) és a tevékenység alapú költségszámítás (6,8%) követ. A klímaváltozás témakörében napjainkban egyre többször előtérbe kerülő környezeti költségeket számba vevő öko-költségszámítás módszertanát azonban a szállodák csak igen szűk köre vezette be (4,1%).

5. táblázat

A stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának gyakorlata a hazai szállodaipar szereplőinek körében

Eljárások	Alkalmazza (db)	Megoszlás (%)	Összes válasz (db)	Megoszlás (%)
Célköltségszámítás	14	18,9	74	100,0
Tevékenység alapú költségszámítás	5	6,8	74	100,0
Teljes körű minőségirányítás	17	23,0	74	100,0
Öko-költségszámítás	3	4,1	74	100,0
Életciklus költségszámítás	1	1,4	74	100,0
Benchmarking	25	33,8	74	100,0

Forrás: saját szerkesztés a kérdőíves felmérés alapján

Mivel az elemzés nem tér ki az egyszerre két vagy annál több eljárás egyidejű, ún. integrált alkalmazásának hatátsáira, így az adattisztítást követően megállapítható, hogy a 74 elemű mintából 35 szállodaegység, a mintabeli sokaság 47,29%-a legalább az egyik vizsgálatba vont eljárást alkalmazza.

A szakmai szervezet (MSZÉSZ) vezetői és régióvezetői körében 2022 májusában lefolytatott strukturált interjúk válaszaiból leszűrhető következtetés alapján kijelenthető, hogy a járványhelyzet a költségek pontosabb megállapítását, a termékek és szolgáltatások önköltségének előtérbe kerülését, illetve a stratégiai számviteli eljárások alkalmazásának megerősítését hozta magával. A kiválasztott szakértői kör egyik tagja az alábbi mó-

don fogalmazta meg észrevételét: „*Véleményem szerint a COVID-19 ráirányította a figyelmet a termékek/szolgáltatások, folyamatok önköltségének minél pontosabb meghatározására, de inkább a szolgáltatók oldaláról*”. Hasonló vélekedést fogalmazott meg egy másik szakértő „*Mindenképpen előtérbe került a költségek folyamatos figyelése, elemzése és igen, a költségekről szóló, illetve abból származott információk köre felértékelődött. Vannak költségek, melyeknél döntéshelyzetben vagyunk: más beszállítót tudunk választani, de vannak költségek (pl. energia, bér), ahol nagy hangsúlyt kell fektetni a költségcsökkentő lehetőségek feltérképezésére.*”, ugyancsak ezen véleményt osztja az alábbi válaszadó: „*...a régió kisebb egységeiben felértékelődhetett a költségek pontosabb megállapítására való igény a szállodák vezetőiben, vagy tulajdonosaiban, hogy megértsék a folyamatokat és reagálni tudjanak azokra. Kiemelnék két területet, melyek vizsgálata meghatározó a 2022-es évben, ez a food cost és az energiaköltségek területe.*”

A nemzetközi szakirodalomból merített szekunder kutatási eredmények – miszerint a válsághelyzetben inkább növekszik a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásának köre, a korszerű eljárások alkalmazása hosszabb távon fejti ki teljesítményre gyakorolt hatását –, valamint a szakértői interjúk válaszaiból alapján a vizsgált mintán belül a 2016-os felmérésben feltárt stratégiai eljárások alkalmazásának arányát kivetítettük a vizsgált időperiódus egészére.

A pénzügyi indikátorok alakulása

Az elemzés lefolytatásánál a szállodalánctagok 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 értékét alkalmaztuk.

A felmérésben közreműködő három egység beszámolója nem volt elérhető, így a konjunktúra időszakára a vizsgálódásunk 71 egység adataira terjedt ki. A gazdasági válság időszakának vizsgálatánál további két szállodaegység beszámolója nem volt elérhető, így a vizsgálódás e tekintetben 69 elemű minta adataira terjedt ki.

A 6. táblázatban a két eltérő időszakban a stratégiai számvitel eljárást alkalmazók és a ROA, ROE, EVA-mutatók alapján történt csoportosítás található.

Az indikátorértékek (ROA, ROE, EVA) és a stratégiai számvitel eszköztárát 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 (7. táblázat). A sor és az oszlopváltozó (EVA prosperáló) között a kapcsolat erősségét tekintve pedig, közepesen gyenge szignifikáns kapcsolat azonosítható (Cramer $V_{EVA\ prosperáló2016-2019\ KAT.} = 0,262$).

6. 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		igen	nem		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

7. táblázat

A stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók és a ROA, ROE, EVA-mutatók (2016-2019 közötti időszak, illetve a 2020-as évben)

Indikátorok	Pearson Khi-négyzet			Cramer's V	
	Érték (χ^2)	df	Kétoldali szignifikanciaszint (p)	Érték	Hozzávetőleges szignifikancia
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 6. táblázatból kitűnik, hogy a gazdasági válság hatása különösen a ROE és ROA mutatók alapján történt besorolást befolyásolta. Az elemzésből kiolvasható (7. táblázat), hogy egyszázalékos szignifikanciaszinten statisztikai kapcsolat feltételezhető a „ROE prosperáló” és a hagyományos eljárás alkalmazása, illetve az „EVA prosperáló” és a korszerű eljárás alkalmazása között. A gazdasági válság pedig megerősítette a korszerű eljárás alkalmazása és az EVA-mutató közötti kapcsolat erősségét (Cramer $V_{EVA\ prosperáló2020\ KAT} = 0,567$). Ebből levonható az a következtetés, hogy a korszerű, stratégiai vezetői számviteli 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 nem pénzügyi indikátorok értékelése

Az elemzés időtávja, illetve a gazdasági környezetben bekövetkezett változások lehetőségét adnak arra, hogy

a nem pénzügyi mutatókban bekövetkezett változások nyomán 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.

A vizsgált indikátorértékek szerinti megoszlás eredményének figyelembevételével megállapítható, hogy a konjunktúra időszakában a korszerű eljárást alkalmazók kedvezőbb piaci megítélésel számolhattak a szálloda tisztasága (minőségi elvárások, higiénia stb.), a személyzet kiszolgáló készsége, kedvessége, illetve a kínált szolgáltatásokkal (pl. szolgáltatási portfólió, színvonal, elérhetőség stb.) kapcsolatos elvárások tekintetében, mint a hagyományos eljárást alkalmazók (8. táblázat).

A felszínes megállapítások helyett a statisztikai szignifikáns kapcsolatok feltárására ismételten a keresztábra-elemzés hívható segítségül (9. táblázat).

A keresztábra-elemzés rámutat, hogy a 0,01-es szignifikanciaszinten kapcsolat tételhető fel a sor és a „sze-

8. táblázat

A 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 felett	igen	24	16	40	26	14	40
	nem	11	23	34	9	25	34
Összesen		35	39	74	35	39	74

Forrás: saját szerkesztés az adatok SPSS szoftver feldolgozásának eredményei alapján

9. táblázat

A 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 (χ^2)	df	Kétoldali szignifikanciaszint (p)	Érték	Hozzávetőleges szignifikancia
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**
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**

Megjegyzés: * $p < 0,05$ és ** $p < 0,01$

Forrás: saját szerkesztés az SPSS feldolgozás alapján

mélyzet”, illetve a „szolgáltatás” oszlopváltozók között ($\chi^2_{\text{SZEMÉLYZET}}=4,391$, $p_{\text{SZEMÉLYZET}}=0,036$; $\chi^2_{\text{SZOLGÁLTATÁS}}=5,636$, $p_{\text{SZOLGÁLTATÁS}}=0,018$). Az elemzés követelményének jelentős „felhígításával”, azaz 10 százalékos szignifikanciaszinten 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 ($Cramer V_{\text{SZEMÉLYZET}}=0,244$, $Cramer V_{\text{SZOLGÁLTATÁS}}=0,276$) 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 (8. táblázat).

A keresztábra-elemzésből (9. táblázat) ugyanakkor kitűnik, hogy 0,01 szignifikanciaszinten, a „személyzet” indikátor kivételével, valamennyi vizsgálatba vont nem pénzügyi mutató értéke és a korszerű stratégiai számviteli eljárás alkalmazása között szignifikáns kapcsolat mu-

tatható 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. E folyamat az ágazat szakképzett, tapasztalt dolgozóinak – akik a válság időszakában pályaelhagyók lettek – szakképzetlen, illetve tapasztalatlan munkaerővel történő helyettesítésére vezethető vissza.

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 hipotézisek verifikálása

Az 1. 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 számviteli eszköztár alkalmazása és a gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató között. Addig a tradicionális megtérülési mutatók (ROA, ROE) értékeiben bekövetkezett változások arra engednek következtetni, hogy azok a hagyományos eljárás alkalmazásával mutatnak összefüggést, így az 1. hipotézis nem nyert bizonyítást.

A gazdasági válság a korszerű számviteli eljárások alkalmazásának magyarázó változói közé emeli a „tisztaság” (higiénia) és az „ár-érték arány” tényezőket. A 2. hipotézis bizonyítást nyert.

A 3a) 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 közepesen gyengébb értékét a válság közepesen erős szintre emelte. A 3a) alhipotézis bizonyítást nyert.

A 3b) 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 – valamilyen tényező vonatkozásában emelkedett. A konjunktúra időszakára jellemző sor és a különböző oszlopváltozók közötti szignifikáns gyenge kapcsolat a válság időszakra közepes, illetve közepesen gyenge asszociációs kapcsolatra módosult. Ennek tükrében a 3b) alhipotézis bizonyítást nyert.

A 3a) és 3b) alhipotézisek egyenkénti verifikálása a 3. hipotézis bizonyítását eredményezi.

A vizsgált hipotézisek ellenőrzésének, a kutatás eredményeinek összefoglalását a 10. táblázat tartalmazza.

10. táblázat

A kutatás eredményeinek összefoglalása

Hipotézis sorszama	Hipotézis megfogalmazása	Eredmény
H ₁	Pozitív kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorérték elérése között	Nem nyert bizonyítást
H ₂	Pozitív kapcsolat feltételezhető a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorérték elérése között	Bizonyítást nyert
H ₃	A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárást alkalmazók sikerebben alkalmazkodnak a környezetben bekövetkező változásokhoz	Bizonyítást nyert
H _{3a}	A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi indikátorértékek elérése közötti kapcsolat szorossága fokozódik	Bizonyítást nyert
H _{3b}	A válság időszakában a stratégiai vezetői számviteli eljárás alkalmazása és az átlag feletti nem pénzügyi indikátorértékek elérése közötti kapcsolat szorossága fokozódik	Bizonyítást nyert

Forrás: saját szerkesztés

A 2. 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” és a „szolgáltatás megítélése” tényezők, valamint a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása között. Válsághelyzetben a „személyzet” kivételével, valamilyen vizsgált tényező esetében a kapcsolat statisztikailag bizonyítható.

A kutatás eredményeinek gyakorlati hasznosítása és továbbfejlesztési irányok

A tanulmány céljaként fogalmazódott meg, hogy feltárja a stratégiai számvitel eszköztár alkalmazása és a vállalati teljesítménymutatók közötti kapcsolatot, különös tekintettel a gazdasági konjunktúra, valamint válsághelyzet időszakában.

A COVID-19 járványhelyzet hatása hazánkban is ráirányította a vállalkozások figyelmét a költséginformációk döntéshozatalban betöltött szerepére. Ezen a téren a hazai szálláshely-szolgáltatók különösen a kínálati portfólió szélesítése, a készletezési, illetve a beszállítói és fogyasztói kört

érintő döntéseik kapcsán szembesültek (Pogácsás & Szepesi, 2023). A stratégiai számviteli eljárások által szolgáltatott részletes költséginformációk segítségével szolgálhatnak a napjainkban egyre gyakoribb válsághelyzetek költségérzékeny döntéseinek meghozatalában, a változó üzleti környezethez való alkalmazkodásban.

A megfogalmazott ágazati stratégia ellenére máig kevés ismerettel rendelkezünk a hazai szállodák működéséről, a hosszú távú teljesítményüket tükröző indikátorok köréről. 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.

A tanulmány kizárólag a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a szálloda permanens teljesítménye közötti kapcsolat feltárására irányult, nem vizsgálta a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazásához szükséges feltételek, erőforrások, szervezeti felépítés, illetve nélkülözhetetlen vezetői kompetenciák körének számbavételét, ami újabb kutatási irányként fogalmazódik meg.

A tanulmány korlátjai

A tanulmány a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazásának feltárására irányuló 2016 év végén lebonyolított kérdőíves felmérés válaszain alapul. Az empirikus eredmények, következtetések megfogalmazása a primer kutatás bázisát jelentő alapsokaság (MSZÉSZ tagság) 18,59%-át jelentő statisztikai minta véleményét tartalmazza. Annak ellenére, hogy a 2022 májusában lefolytatott strukturált interjú keretében a szakértői fókuszcsoporthoz a stratégiai vezetői számviteli eljárások implementálását ösztönző körülményekről számolt be, a különböző módszerek bevezetésének, működtetésének erőforrás- (pl. technikai, humán, anyagi), illetve teljesítményre gyakorolt hatásainak időigénye miatt az alkalmazott eljárások (stratégiai/hagyományos) megoszlási arányának kivételése valósult meg a vizsgált időperiódus során.

A tanulmány által alkalmazott keresztábra-elemzés a mintabeli statisztika aggregált adataira épít, ahol a két képzett minőségi ismérv közötti kapcsolat meglétét vagy annak hiányát vizsgálja. Az adatok aggregálása miatt a tényezők között meglévő egyéb kapcsolatokra nem terjed ki a jelen elemzés. A tanulmány továbbá eltekint a szekunder kutatásokban alkalmazott stratégiai eljárások integrált alkalmazásának hatásvizsgálatától.

Ugyancsak korlátként értelmezhető, hogy a tanulmány nem tesz különbséget a fogyasztói értékítéletek figyelembevételénél a különböző típusú kereslet – pl. szabadidős, üzleti, hivatásos – által támasztott elvárások tekintetében. A tanulmány nem tér ki a vevői elégedettségén kívül egyéb, a teljesítményt befolyásoló nem pénzügyi indikátorokra, mint például a nemzetközi szakirodalomban is említett munkavállalói elégedettség, morál szerepére.

Összefoglalás

A tanulmány a hazai szállodaipar szereplőinek körében implementált stratégiai vezetői számviteli eljárások azonosítására, valamint alkalmazásuk és a teljesítménymutatók közötti kapcsolat feltárására irányult. Az empirikus kutatás során elemzett 74 elemű minta alapsokaságát a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél tagsági jogviszonnyal rendelkezők jelentették. 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-mutatókat, míg a nem pénzügyi indikátor tekintetében a vevői elégedettséget vontuk be.

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 (Abdullhussien & Hamza, 2012; Afonina, 2015).

A vizsgált teljesítménymutatók értékei alapján a miniat képző szállodaegységek prosperáló vagy hanyatló besorolása valósult meg. A tanulmány célja, hogy a csoportosítási ismérvek (korszerű/hagyományos, valamint a prosperáló/hanyatló) közötti kapcsolatok feltárásával rámutasson a stratégiai vezetői számviteli eszköztár alkalmazására és a hosszú távú eredményes működéssel összeegyeztethető, folyamatosan növekvő pénzügyi, illetve az átlagon felüli nem pénzügyi teljesítménymutatók közötti kapcsolatra.

A tanulmány empirikus vizsgálata nem tárt fel szignifikáns kapcsolatot a stratégiai vezetői számviteli eljárások alkalmazása és a folyamatosan javuló pénzügyi teljesítménymutatók között, így az *1. hipotézis nem nyert bizonyítást*. Az elemzés ezen eredménye szöges ellentétben áll a nemzetközi szakirodalomban fellelhető megállapításokkal (Pavlatos, 2015; Setiawan, 2016; Turner et al., 2017; Pavlatos, 2018; Alvarez et al., 2021).

A cikk a nem pénzügyi indikátorok tekintetében a nemzetközi kutatásokkal koherens fogyasztóorientált 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 eljárások alkalmazása és az átlagon felüli nem pénzügyi indikátorérték között, így a *2. hipotézis bizonyítást nyert*.

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 (Urquidí & 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 növekszik a válság időszakban, a *3. hipotézis bizonyítást nyert*.

A kutatás során alkalmazott gyakorlatias megközelítés felkeltheti a hazai kutató figyelmét, valamint a téma iránt érdeklődők látókörébe emelheti az eddig szerény kutatási bázist jelentő, sajátos ágazati jellemzőkkel bíró, de annál izgalmasabb területet. Hasonló kutatások száma a szállodaiparban elenyésző, így jelen tanulmány e tekintetben hiánypótló.

Felhasznált irodalom

1988. évi VI. törvény a gazdasági társaságokról. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=98800006.TV&txtrefere=99200002.TV>
- Abdulahussien, M., H., & Hamza, S. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: an empirical study. *Studies in Business and Economics*, 7(2), 126-140. <https://magazines.ulbsibiu.ro/eccsf/RePEc/blg/journal/7210hatif&sadik.pdf>
- Afonina, A. (2015). Strategic management tools and techniques and organizational performance: findings from the Czech Republic. *Journal of Competitiveness*, 7(3), 19-36. <https://doi.org/10.7441/joc.2015.03.02>
- 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*, 12(2), 24-35. <https://doi.org/10.30845/ijbss.v12n2p3>
- 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*, 22(4), 580-610. <https://doi.org/10.31460/mbdd.634289>
- Atkinson, H. & Brander Brown, J. (2001). Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13(3), 128-136. <https://doi.org/10.1108/09596110110388918>
- 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*, 46(4), 394-412. <https://doi.org/10.1177/001088040527559>
- Beke, J. (2012). *Költségszámvetel*. Pécs: Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar.
- Bélyácz, I. (2007). *A vállalati pénzügyek alapjai*. Budapest: Gondolat Kiadó. https://regi.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011_0001_543_08_A_vallalati_penzugyek_alapjai/ch01.html
- Blocher, E.J., Stout, D.E., Juras, P.E., & Smith, S. (2019). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. New York: McGraw Hill Education.
- Budai, E. (2002). A tevékenységirányítás és a számvetel kapcsolódási pontja. *Vezetéstudomány*, 33(7-8), 85-93. http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/4765/1/VT_2002n7_8p85.pdf
- Budai, E. (2006). Számviteli adatokra ható tényezők elemzése a változások összefoglalása. In: Véry, Z. (Eds.), *Controllingtrendek: A sikeres vállalatirányítás gyakorlata* (pp. 1-26). Budapest: Raabe Kiadó.
- Budai, E. (2022). Vezetői döntések a digitális kultúra keretei között. In: Jarjabka, Á., & Szabó-Bálint, B. (Eds.), *Példaértékű vezetés és gyümölcsei: Tiszteletkötet Dr. Szűcs Pál Tanár úr 80. születésnapja alkalmából* (pp. 159-169). Pécs: Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar Vezetés- és Szervezéstudományi Intézet.
- Budai, E., Denich, E., & Hajdu, D. (2021). Financial reporting quality at SMEs – a theoretical approach. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 23(1), 109-121. <https://doi.org/10.29302/oconomica.2021.23.1.11>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- 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*, 92, 102718. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2020.102718>
- Chikán, A., Czakó, E., Losonci, D., & Kiss-Dobronyi, B. (2019). *A 4. ipari forradalom küszöbén. Gyorsjelentés a 2019. évi kérdőíves felmérés eredményeiről*. Versenyképességi Kutató Központ, Vállalatgazdasági Intézet, Budapest Corvinus Egyetem. <http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/4328/>
- Fiáth, A. (2004). Az értékközpontú vállalatirányítás gyakorlata a Mol Rt-nél. *Vezetéstudomány*, 35(3), 38-46. http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/4503/1/VT_2004n3p38.pdf
- 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*, 29(3), 397-404. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2009.10.021>
- Gomes, C., Lima Santos, L., & Arroiteia 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*, Valencia (España), julho de 2013. <https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/1265/1/VII%20Iberoamericano.pdf>
- IM. (é. n.). <https://e-beszamolo.im.gov.hu/oldal/kezdolap>
- Ivankovič, G., & Jerman, M. (2010). The use of decision making information: a comparative exploratory study of Slovene hotels. *Managing Global Transitions*, 8(3), 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*. Woodeaton, Oxford: Goodfellow Publishers Ltd.
- Juhász, L. (2012). *Bevezetés a szállodák világába. A szállodaipar és története*. Budapest. <https://docplayer.hu/525609-I-1-szallodaipar-es-tortenete-dr-juhasz-laszlo-phd-i-1-bevezetes-a-szallodak-vilagaba.html>

- 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*, 30(1), 34-49.
<https://doi.org/10.1177/1096348005284268>
- Kotane, I., & Kuzmina-Merlino, I. (2011). Non-financial indicators for evaluation of business activities. *European Integration Studies*, 5, 213-219.
<https://doi.org/10.5755/j01.eis.0.5.1099>
- Központi Statisztikai Hivatal. (2021). *Magyarország 2021*. https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/mo/mo_2021.pdf
- Központi Statisztikai Hivatal. (2020). *STADAT, 4.5.14.-es táblázat*. https://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_evkozi/e_oga001a.html
- Lee, S., & Kim, W.G. (2009). EVA, refined EVA, MVA, or traditional performance measures for the hospitality industry? *International Journal of Hospitality Management*, 28(3), 439-445.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2009.01.004>
- McManus, L. (2013). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: Evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33(June), 140-152.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2012.07.007>
- Musinszki, Z. (2018). *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet. Miskolc: Miskolci Egyetem.
- Ojra, J., Opute, A.P., & Alsolmi, M.M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Future Business Journal*, 7(Nov), 64.
<https://doi.org/10.1186/s43093-021-00109-1>
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756-767.
<http://dx.doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0582>
- Pavlatos, O. (2018). Strategic cost management, contingent factors and performance in services. *Accounting and Management Information Systems*, 17(2), 215-233.
<http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2018.02002>
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
<https://doi.org/10.1108/02686900910919910>
- Pillai, S.G., Haldorai, K., Seo, S.W., & Kim, W.G. (2021). COVID-19 and hospitality 5.0: Redefining hospitality operations. *International Journal of Hospitality Management*, 94(Apr), 102869.
<https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2021.102869>
- Pnevmatikoudi, K., & Stavrinoudis, T. (2016). Classification of hotel performance measurement indicators presented in international scientific research. *European Journal of Tourism Research*, 12, 82-98.
<https://doi.org/10.54055/ejtr.v12i.214>
- Pogácsás, P., & Szepesi, P. (2023). A koronavírus hatása a magyar kis- és középvállalkozásokra. *Vezetéstudomány*, 54(2), 25-39.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.02.03>
- Rigby, D. (2001). Management tools and techniques: a survey. *California Management Review*, 43(2), 139-160.
<https://doi.org/10.2307/41166079>
- Sedevich-Fons, L. (2018). Linking strategic management accounting and quality management systems. *Business Process Management Journal*, 24(6), 1302-1320.
<https://doi.org/10.1108/BPMJ-02-2018-0038>
- Setiawan, A.S. (2016). Role of strategic management accounting and integrated performance in hotel industry. *Advances in Global Business Research*, 13(1), 2421-2434. <http://eprints.ukmc.ac.id/427/1/antoniussinggih%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. *International Journal of Arts and Commerce*, 3(9), 159-167. https://www.ijac.org.uk/images/frontImages/gallery/Vol._3_No._9/12._159-167.pdf
- Shank, J.K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York, NY: The Free Press.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, 59(4), 26-29.
- Stanišić, M., Radović, N., & Nikolić, J. (2018). Possibilities of non-financial reporting in the hospitality. Paper presented at FINIZ 2018 – The Role of Financial and Non-Financial Reporting in Responsible Business Operation.
<https://doi.org/10.15308/finiz-2018-3-9>
- turizmus.com (2021. október 7). „Valami van, de nem ez az igazi...” – helyzetkép a budapesti szállodapiacról. <https://turizmus.com/szallashely-vendeglatas/budapesti-szallodapiac-mszesz-regioules-1177480>
- turizmus.com (é. n.). <https://turizmus.com>
- 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*, 63(May), 33-43.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
- 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*, 5(2), 65-82.
<https://doi.org/10.5296/jmr.v5i2.2520>
- 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*, 9(2), 94-109.
<https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.1996.tb00118.x>
- Vargha, A. (2011). A parciális korrelációs együttható értelmezési problémái a többdimenziós normalitás feltételének sérülése esetén. *Statisztikai Szemle*, 89(3), 275-293. https://www.ksh.hu/statszemle_archive/2011/2011_03/2011_03_275.pdf
- www.booking.com
- www.szallas.hu
- www.trivago.hu