

Pajrok Andor

**A KÖLTSÉGINFORMÁCIÓK SZEREPE A DÖNTÉSHOZATALBAN,
A MAGYAR SZÁLLODAIPAR KÖRÉBEN VÉGZETT EMPIRIKUS
KUTATÁS EREDMÉNYE**

A költséginformációk fontos szerepet töltenek be a vállalkozás stratégiai céljainak elérését szolgáló vezetői döntéstámogatás folyamatában. Napjaink változó üzleti környezetében a költségszámvitel által előállított költség- és teljesítményadatok a vezetői döntések legfontosabb és legmegbízhatóbb információsforrását képezik. Ezzel párhuzamosan a költségszámvitel által szolgáltatott adatok a vezetői tevékenység eredményességének megítélésénél a legfontosabb értékmérőként állt elő. A naprakész, megfelelő minőségű, felhasználói értékkel bíró költségadatok előállításáért a vállalatok által implementált belső számviteli információs rendszer felel.

A tanulmány a költséginformációk vezetői döntésekben betöltött szerepét vizsgálja, melyet a szállodaipar sajátosságaira formált számviteli információs rendszer lehetséges felépítésének és kialakításának kérdésköre követ. Továbbá sor kerül a magyar szállodaipar szereplői körében végzett feltáró kutatás eredményeinek összesítésére. A tanulmány empirikus kutatása 74 szállodaegységet tartalmazó minta kérdőíves felmérésének az eredményét tartalmazza. A válaszok kiértékelése rámutat a nemzetközi tapasztalatokkal összhangban a hazai ágazat szereplőinek költséginformációs érzékenységére.

A költséginformációk megjelenése a döntéshozatalban

A számviteli szakemberek egy körének egybehangzó véleménye,¹ hogy a vezetői döntések információs igényét leginkább a költséginformációk hivatottak csillapítani. Blocher et al. tanulmányában úgy tekint a költségekről szóló információkra, mint a vállalat stratégiai döntéseit alátámasztó elsődleges információs bázisra. Stenzel–Stenzel szerzőpáros tanulmányában hangsúlyozza a vállalkozás küldetésének elérése érdekében a költséginformációk felhasználási területeit, melyek fókuszpontját tekintve a tevékenységek, folyamatok irányítása köré épülnek. Vagyis a költségszámvitel olyan költségadatok hordozója, mely a vezetői számvitel strukturális információjaként az üzleti döntések alapjául szolgál. Megfogalmazásuk szerint „kizárólag a vezetői számvitel képes a nyers költségadatoknak jelentőséget tulajdonítani. Ezért a vezetői számvitel kötelessége, hogy a költségekről pontos

¹ Vö. COOPER, Robin–SLAGMULDER, Regine: *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon, 1997. 379., STENZEL, Catherine–STENZEL, Joe: *Essentials of Cost Management*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. 2003. 331., BLOCHER, J. Edward–STOUT, E. David–JURAS, E. Paul–SMITH, Steven: *Cost Management: A Strategic Emphasis – 8th Edition*. Mc Grow Hill Education, 2019. 948.

információt szolgáltatson. A költségmenedzsmentnek viszont a költségszerkezet javításán kell fáradoznia”²

A nemzetközi szakirodalommal összhangban a hazai számviteli szakemberek is hangsúlyozzák a számvitel mint információs rendszer kiemelt szerepét, mely közvetít a gazdasági események és a döntéshozók közötti kapcsolatban.³ A gazdasági események adatainak rögzítése, illetve azok meghatározott célból történő feldolgozása (pl. beszámolók, jelentések készítése), a jövőbeni gazdasági döntések alapját képző információs bázisként szolgálnak. A vállalkozások által működtetett információs és döntéshozatali rendszer hatékonysága, valamint a releváns információk rendelkezésre állása alapjaiban befolyásolja versenyképességüket. A célirányosan felépített számviteli információs rendszer a gazdasági események számviteli előírásoknak megfelelő rögzítésén túlmenően ki tudja elégíteni a külső és belső érdekhordozók információs igényeit. Míg a külső érdekhordozók megbízható és valós képet kívánnak kapni a vállalkozás vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetéről, addig a belső érdekeltek információs elvárásai a működési hatékonyság, az egyes termékek, folyamatok, szervezeti egységek eredményei, költségei és teljesítményei köré épülnek. A szakirodalom a számvitel előző területének kielégítése érdekében formálódó irányzatát pénzügyi számvitel, míg utóbbit vezetői számvitel terminológiával illeti.

A költség-számvitel, mint a vezetői számvitel alrendszer tartalmi kerete alatt a gazdasági egység különböző vezetési szintek információs igényeit kielégítő, döntéstámogató módszerek és eljárások összességét értik, mely információs szolgáltató funkció középpontjában a költség áll. A vezetői számvitel tág értelmezése magában foglalja a teljesítményorientált költség- és teljesítményszámítás mellett a gazdaságossági és pénzügyi számításokat is. A vezetők tevékenységeik ellátása érdekében rendszeres információt igényelnek a tervezés, a megvalósítás (irányítás) és az ellenőrzés folyamatához. A vezetői számvitel feladata, hogy ezen folyamatokhoz kapcsolódó döntések információhalmazát biztosítja, egyrészt a pénzügyi számvitel szolgáltatta múltorientált, másrészt a jövőre vonatkozó becült adatok felhasználásával. A számviteli információs rendszer felépítésével, működtetésével, illetve a vezetői igényeket kielégítő információk szolgáltatásának köréről sem nemzetközi ajánlás, sem a számviteli törvény (a kötelezően előírtakon kívül) nem értekezik, azt a vállalkozó döntésére bízta.

A költségek fogalmi, tartalmi keretének megközelítése

A szakirodalomban a vezetői számvitel információs szolgálatának középpontját jelentő költségek fogalmával, tartalmával és szerkezetével kapcsolatban alapvetően két irányzat álláspontja honosodott meg. A német szakirodalomban elterjedt elgondolás szerint a költség explicit formában kifejezhető, azaz költségként egy

² Stenzel–Stenzel i. m. 16–17.

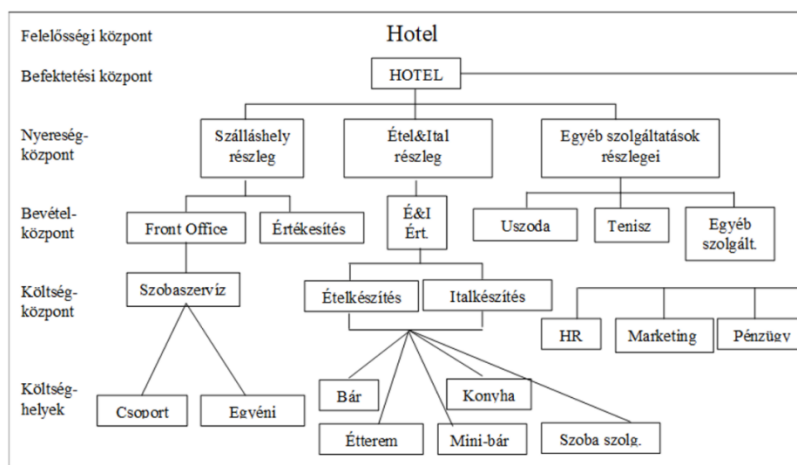
³ Vö. BEKE Jenő: *Költség-számvitel*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, 2012. 289., MUSINSZKI Zoltán: *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet, Miskolc, 2018. 127.

adott időszak teljesítményének előállítása érdekében, meghatározott mennyiségben felhasznált erőforrás-érték tekinthető. Ezzel szemben helyezkedik el az angolszász szakirodalom alternatív megfogalmazása, ahol a költség opportunity cost (feláldozott haszon) szemlélete dominál, azaz tartalmát tekintve a költség valamely meghatározott cél érdekében felhasznált, feláldozott erőforrások értéke vagy azon erőforrásérték, mely más erőforrás megszerzése érdekében merül fel.⁴

A hazai számviteli szakirodalom egységes költségfogalmi meghatározással él, ami a német üzemgazdasági irányzathoz áll közelebb. Költségnek nevezzük a tevékenység érdekében felhasznált erőforrások (élő- és holtmunka) pénzben kifejezett értékét. A fogalmi keret egyszerűsége ellenére a költségek tartalmi és szerkezeti meghatározásánál nehézségekbe ütközünk, ami visszavezethető a számvitel szabályozásának keretrendszerére.

A szálloda felépítése és a felelősségelvű számvitel, mint a költséginformáció felhasználását befolyásoló tényezők

A szállodaiipar számára közzétett egységes számviteli rendszer (USALI – Uniform System of Accounts for Lodging Industry) a teljesítményértékelés és az eredmény megállapítása kapcsán a gazdálkodó egységen (szállodán) belül a különböző tevékenységi köröket különálló felelősségi központként kezeli. Felfogásában a szálloda mint befektetési központ a tevékenységi körök nyereségközpontjaként épül fel, ahol a különböző részlegek egységei látják el a költség- és bevételközpontok szerepét. Míg a nyereségközpont vezetői a bevételekért és a költségek alakulásáért felelősek, addig a költségközpontok vezetőinek hatásköre kizárólag a költségek alakulását érinti (1. ábra).



A szálloda mint befektetési központ szerkezeti felépítése (1. ábra)

⁴ Vö. Beke i. m.; Musinszki i. m.

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

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

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

A szállodaiparban az értékteremtés a működési folyamat sajátosságából adódóan a különböző tevékenységi körök, szegmensek mentén figyelhető meg, melyek a szállásnyújtás, étel és ital felszolgálat, illetve egyéb kiszolgáló tevékenységek. Ebben a megközelítésben a számvitel feladata a különböző tevékenységi körök vezetői döntéseinek és annak hatásaiként elért eredmények közötti valós kapcsolat kimutatása. Ezen kapcsolat értékeléséhez a tevékenységek változó és állandó költségcsoporthozat „előnyben részesítő” részköltség-számítási eljárás áll rendelkezésre.

A szállodaipar számviteli információs rendszere mint a költséginformációk forrása

Stenzel–Stenzel megfogalmazásában a hatékony számviteli információs rendszer a vállalkozás sajátos jellemzőinek belső igényei, szükségletei és költségstruktúrája formálja. Hangsúlyozzák, hogy a számviteli információs rendszer elemeit összhangba kell hozni az alkalmazott technológiával, a rendelkezésre álló humán erőforrással, továbbá támogatnia kell a termékek és szolgáltatások, valamint a folyamatok minőségi fejlesztésének törekvéseit, illetve elősegíteni az alacsony költségen, magas minőségen és gyors reakcióidőn alapuló versenyhelyzet elérését.

Stenzel–Stenzel a vállalkozás által működtetett számviteli információs rendszer legfontosabb céljai között tüntetik fel:

- a múltbéli, jelenlegi költségek kimutatását, valamint a jövőbeni költségtervek extrapolálását,
- a költségstruktúra összetételének és viselkedésének összehangolását a vállalkozás céljával,
- reális és a megbízható stratégiai tervezés támogatását,

- a végső célok elérése érdekében az egyéni és csoportos viselkedések befolyásolását,
- a vállalkozás céljával és küldetésével összhangban az erőforrás felhasználásának ellenőrzését,
- az erőforrás allokáció elősegítését,
- a teljesítmények egyéni és csoportos felelősségi rendszerének kiépítését,
- a nyereséges vevőkör, üzleti folyamatok és régiók kulcstényezőire vonatkozó elemzések elősegítését, valamint
- a szervezet költségszerkezetének sajátos bemutatását, melyet valamennyi vezető megért és döntéseikhez felhasználhat.⁵

A szállodai szakemberek közül többen kétségbe vonják az ágazati sajátosságokat figyelembe vevő, a döntéstámogatás érdekében megfelelően alkalmazható, kifejlesztett számviteli információs rendszer rendelkezésre állását.⁶ Ugyanakkor a bizonytalanság csökkentése érdekében, méltatják annak szerepét a magas minőségű döntéshozatal és a versenylényök kihasználása révén.⁷

A szakirodalomban ezen hiányosságot az ágazat menedzseri feladatainak integritását befolyásoló tényezőkre vezetik vissza:

- A termelési folyamat megismételhető, előre rögzített sztenderdeken és műszaki folyamatokon alapul, addig a szálloda működésének a tevékenységei alapjaiban a vevő és a kiszolgáló között kialakuló kapcsolat érzékenységének a függvényében változik.
- Az egyedi, személyes jelleget öltő szolgáltatások minősége a szálloda személyzetére vezethető vissza, így elsősorban a szolgáltatások minőségének a felügyelete, ellenőrzése a meghatározó.
- A szálloda termékei és szolgáltatásai természetükből fakadóan azonnal rendelkezésre állnak, és immateriális jelleget öltenek. Így erősen kiszolgáltatottak a kereslet variabilitásának, a kihasználatlan kapacitások pótolhatatlan árbevétel kiesést jelentenek, ami a potenciális veszteség forrása (pl. kihasználatlan szoba vagy szabad asztal kapacitások).⁸

A számviteli információs rendszer keretének meghatározására vállalkozik Peršič–Janković, akik részletekbe menően tárgyalják a szállodák sajátosságainak megfelelő számviteli információs rendszer felépítését. Megfogalmazásuk szerint a kiépítésével, működtetésével szemben megfogalmazott követelmények a

⁵ Stenzel–Stenzel i. m. 35.

⁶ Vö. PHILIPS, A. Paul: *Performance measurement systems and hotels: A new conceptual framework*. International Journal of Hospitality Management, 1999/2. 171–182.; MIA, Lokman–PATIAR, Anoop: *The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study*, International Journal of Hospitality Management. 2001/2. 111–128. [2020.04.25.]; KAVČIČ, Slavka–IVANKOVIČ, Gordana: *The impact of management accounting systems on performance: An exploratory study of hotels in Slovenia*. In: S. Dixit (Ed.), *Promises and Perils in Hospitality and Tourism Management*, New Delhi: Aman Publications. 2006. 237–260.

⁷ Vö. DOWNIE, Nina: *The Accounting and Marketing Interface in Hotels*, Journal of Hospitality Financial Management. 1997/1. 68–69.

⁸ Vö. HARRIS, J. Peter–BRANDER, B. Jackie: *Research and development in hospitality accounting and financial management*, International Journal of Hospitality Management. 1998/2. 161–182.

tevékenységi körök sajátosságának függvényében, leginkább a szervezeti felépítés és az ellátandó, kitűzött feladatrendszer befolyásolja. Függetlenül a szervezeti felépítéstől és hierarchia rendszerétől (önálló vagy felelősségközpont egység) a számviteli információs rendszerrel kapcsolatban azon információs bázis előállításának követelményét fogalmazzák meg, melyek elősegítik a funkcionális folyamatok alaptevékenységeinek az ellátását. A feladatellátás tekintetében (szolgáltatás nyújtása) a közép és alsó szintű vezetők információs bázisának alapjául az áru, pénzügyi és információs áramlások sajátos forrását jelentő, belső munkafolyamatok és tevékenységek szolgálnak.⁹

A szálloda információs rendszerével szemben megfogalmazott általános követelmény, hogy a hierarchia minden szintjén biztosítsa a költségek, a kínálati szerkezet és a belső eredményesség feletti döntésekhez szükséges releváns információk előállítását. Ehhez első körben meg kell határozni a szegmensek munkafolyamatainak és tevékenységeinek tervezésénél és ellenőrzésénél alkalmazandó módszertani alapokat (pl. szervezeti egységek, elszámolási alapok meghatározása). Valamennyi szegmens tekintetében kiemelt szerepe van a nem számviteli információk szerepének, amelyek a *célpiaici* (végső, lojális fogyasztói kör kiépítése), *előállítási-technikai* (a fogyasztói elvárásoknak megfelelő szolgáltatás csomag összeállítása, mennyiségi és minőségi paraméterek kialakítása), valamint a *gazdasági* (munkafolyamatok folyamatos fejlesztése) célok teljesülését szolgálják.

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

⁹ Vö. PERIŠIĆ, Milena–JANKOVIĆ, Sandra: *Menedžersko računovodstvo hotela*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006.

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

A számviteli információs alrendszerek által követendő folyamatok és tevékenységek köre (tevékenységi körönként) (1. táblázat), Forrás: Peršić, M.–Janković, S. (2006) alapján saját szerkesztés

A különböző szegmensekben (felelősségi központokban) zajló folyamatok, tevékenységek követését a vezetői információs rendszer alegységei biztosítják, így beszélhetünk a szálláshely-szolgáltatás, étel-ital felszolgálat és egyéb turisztikai tevékenységek alrendszeréről (1. táblázat). Míg az első két alrendszer viszonylag stabil folyamat és tevékenység szerkezettel jellemezhető, addig az utóbbi igen heterogén folyamatokat tükrözhet. Valamennyi szegmens szempontjából kiemelt jelentőséggel bír a tevékenység és munkafolyamatok költségeinek azonosíthatósága.

Ivanković–Jerman tanulmányukban méltatják a számviteli információs rendszer gyakorlati relevanciáját.¹⁰ Az információs rendszer alkalmazásától teszik függővé a szálloda kialakított kínálati portfóliójának hatékonyságát, a célpiacra megcélzott célcsoportok és azok elégedettségének elérését. Mivel a szálloda üzemeltetése személyek irányításán keresztül valósul meg, így végső soron a pénzügyi eredményesség az alkalmazottak teljesítményével, az új termékfejlesztésekkel és a fogyasztói elégedettséggel magyarázható. A számviteli információs rendszer által szolgáltatott időszerű és hasznos információk megfelelő költségelemzéssel és kínálati portfólióval társítva, hozzájárulnak a kiemelkedő teljesítmény eléréséhez és a veszteség bekövetkezésének csökkentéséhez.

Kutatásuk empirikus vizsgálata 2 eltérő időszakot karol fel (viszonylag nyugodt 2004-es és gazdasági kihívásokkal teli 2008-as évet). A felmérésének eredményei igazolják, hogy a magas minőségi (4 és 5 csillag) kategóriába és nagy kapacitással (több mint 150 szoba) rendelkező szállodák eltérő hierarchia szintjét és részlegét irányító vezetők a rövid távú döntéseik során a részlegek nyereségességére alátámasztása érdekében fordulnak előszeretettel a számviteli információs rendszerhez. Másrészt a részlegvezetők előnyben részesítik a fogyasztói elégedettséget tükröző (nem pénzügyi) információk felhasználását. Hosszú távú döntéseknél a felsővezetői kör él a részlegek nyereségességét és a fogyasztói elégedettséget növelő információkkal, míg a részlegvezetők inkább a fogyasztói elégedettség elérése érdekében alkalmazzák a VIR adta lehetőségeket. Bizonytalan gazdasági környezetben megismételt felmérés eredményei a fenti megállapítások megerősítésével jártak.

Mintavétel

Az elemzésbe bevont szállodák alapsokaságát a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnal rendelkező szállodák jelentették. A tanulmány primer kutatásának bázisát egy alapkutatásban részt vett szállodaegységek képezik, mely kutatás a hazai szállodaipar költséggazdálkodásának feltárására irányult. A kérdőíves felmérés 2016. december végén zárult, 74 válaszdó

¹⁰ Vö. IVANKOVIĆ, Gordana–JERMAN, Mateja: *The Use of Decision Making Information: A Comparative Exploratory Study of Slovene Hotels, Managing Global Transitions*. 2010/3. 307–324. http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1581-6311/8_307-324.pdf [2021.04.14.]

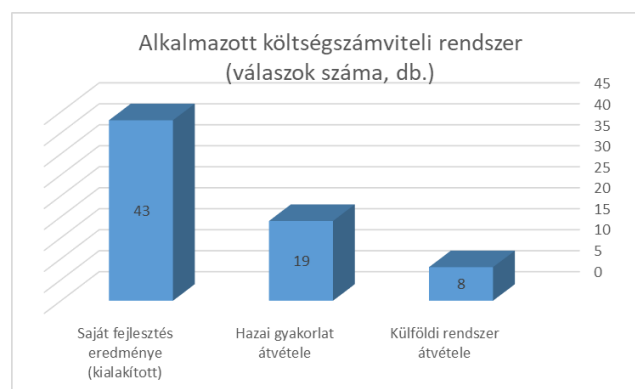
részvételével. A kérdőíves felmérés zárásának idején a MSZÉSZ tagsággal rendel-

kező szállodaegységek száma 398 volt. A tagság körében tehát 18,59%-os volt a válaszadási részarány. A mintabeli sokaság részaránya 7,82%-os az összes működő szállodához – 946 db, KSH – viszonyítva.

A kutatásban résztvevő szállodák jellemzői alapján megállapítható, hogy a szállodák szerény szobakapacitás szinttel (rendelkezésre álló, kiadható szobák száma 100 alatti), döntően hazai finanszírozású, önálló státusszal, vidéki székhellyel és 4 csillag minősítéssel rendelkező szállodaegységek voltak.

Alkalmazott költségszámvitel, az önköltségszámítás gyakorlata

A tematikusan felépített kérdőív céljaként fogalmazódott meg a felmérésben részt vett egységek által alkalmazott költségszámvitel gyakorlatának feltárása, mely alkalmas keretül szolgálhat a hazai szektor mélyebb megismerésére. Ezen elvárás különösen annak fényében kelt érdeklődést, miszerint a válaszadók (72 válasz, 97,3% válaszadási arány) 95,8%-a véli úgy, hogy a számviteli beszámolóiból származtatott információk alkalmasak a szálloda (részleg) teljesítményének (eredményességének) megállapításához. Tekintettel a számviteli beszámolók különböző manipulációs lehetőségeire (pl. alkalmazott értékcsökkenési módszertan), melyek hatással lehetnek az időszak költségállományára, nyilvánvalóan a beszámolók nem adnak teljes képet a vállalkozás valós teljesítményéről.



Az alkalmazott költségszámviteli rendszer eredete (1. ábra)

A gyakorlatba átültetett költségszámviteli rendszer alapját képző számviteli információs rendszer jellemzője a saját, egyedileg kialakított gyakorlat követése, míg a több egységgel vagy hálózati tagszállodák esetében jelenik meg a hazai vagy külföldi rendszer átvétele (1. ábra). A költségek követésének, monitoringolásának gyakorlata főként a részlegek, illetve a szálloda szintjén valósul meg (2. táblázat). Az integrált területek széleskörű alkalmazását 5 válaszadó jelezte, mégpedig a termék/szolgáltatás, szolgáltatási folyamat és a részlegek mentén.

A költségek követése a következő területek mentén történik	Válasz (N)
Részlegek szintjén	32
Szálloda egésze szintjén	25
Termék/szolgáltatás szintjén	19
Termelési/szolgáltatási folyamatok mentén	8
Egyéb	0

A költségek követésének területei (több válaszadási lehetőség) (2. táblázat)

A 2. ábra adataiból kitűnik, hogy a költségelemzés és –követés gyakorlatára a folyamatba épített szemlélet (közbenső kalkuláció) uralkodik (48 válasz), amit az utókalkuláció követ (30 válasz). Az ágazatban a tervezést és elemzést leginkább támogató összevont eljárások egyidejű alkalmazását a felmérésben részt vevők 11 egysége jelölte meg, míg duális eljárások közül a folyamatba épített és utókalkuláció 9 válaszadó, illetve elő- és utókalkuláció 2 válaszadó esetében merül fel.



A költségek követésének módja (több válaszadási lehetőség) (2. ábra)

Az egységek által követett módszer feltárásához 5 fokozatú Likert skálát használunk (az értékskála szélső értékei: 1-teljes mértékben nem ért egyet, míg 5-teljes mértékben egyetért), ami a válaszok számtani középértéke és szórása alapján elemezhető. Az alkalmazott módszertan kapcsán (3. táblázat) leginkább a *költségek feletti ellenőrzés* ($\bar{y}=3,96$, $6=0,91$) biztosítása fogalmazódik meg, míg legkevésbé a *költségtakarékosság* ($\bar{y}=3,74$, $6=0,81$) és a *folyamatok, tevékenységek hatékonyságának fejlesztése* ($\bar{y}=3,75$, $6=0,93$), melyek közel azonos értékelest kaptak. Az *önköltségszámítás* módszertanának információs tartalmáról közepes értékítélet ($\bar{y}=3,84$, $6=0,65$) fogalmazódik meg. A kérdésekre adott átlagértékek azt sugallják, hogy a szállodaiipar szereplői alapjaiban megfelelőnek tartják

az alkalmazott gyakorlat hasznosulását, azonban a tényezők magas szórásértékei indokolják a kérdéskör részletesebb vizsgálatát.

Az alkalmazott költségvetési módszertan biztosítja a szálloda/részleg számára:	Gyakoriság (N)	Középérték (\bar{y})	Szórás (s)
- Költségek ellenőrzését	73	3,96	0,91
- Költségtakarékosságot, megtakarítást	73	3,74	0,81
- A folyamatok, tevékenységek hatékonyságának növelését	73	3,75	0,93
- Pontos információt szolgáltat a termék/szolgáltatás önköltségéről	74	3,84	0,65

Az alkalmazott költségvetési jellemzése (3. táblázat)

A nemzetközi szakirodalomban az USALI ajánlásával szemben támasztott kritikai észrevételek a rövid távú eredményesség érdekében alkalmazott önköltségszámítási módszertannal szemben fogalmazódnak meg, melynek alapját a rész költség-számítási eljárás adja. Hasonló értékítélet megfogalmazásáról ad képet a felmérés eredménye, amennyiben az önköltségszámítás alapját képező költségvetési gyakorlat döntéstámogató szerepére kérdezzük rá (4. táblázat). Az alkalmazott eljárásról nyilvánított vélemények a rövid távú következményekkel bíró vezetői döntések támogatásában rejlő szerepvállalását méltatják.

Szállodánál/egységnél alkalmazott költségvetési jellemzője	Igen (N)	Megoszlás (%)	Nem (N)	Megoszlás (%)	Összesen (N)	Megoszlás (%)
A költséginformációk a vezetői döntések előkészítését szolgálja	73	98,6	1	1,4	74	100,0
A stratégiai célok elérését szolgálja	58	87,9	8	12,1	66	89,2

Az alkalmazott költségvetési és a döntéshozatal kapcsolata (4. táblázat)

Napjaink üzleti környezete olyan követelményeket állít a szállodák gazdálkodása elé (minőség előtérbe kerülése, a szolgáltatási kínálat szélesítése, a termékek/szolgáltatások életciklusának csökkenése, a rugalmas szolgáltató rendszerek terjedése, a technológia gyors fejlődése, a különböző folyamatok - logisztika, beszerzés, adatfeldolgozás stb. - térnyerése), melyek között a versenyben maradáshoz a teljes költség számbavételét biztosító technikák, eljárások (mint pl. a korszerű költségelszámolási) alkalmazásával érhető el.

Összegzés

A tanulmány a költséginformációk szerepét vizsgálja a turizmus ágazat, azon belül is a szállodaiipar szereplőinek döntéstámogatósi folyamatában. A nemzetközi és a hazai szekunder források áttanulmányozását követően kerül ismertetésre a

költséginformációk előállításáért felelős, az ágazati sajátosságokat tartalmazó számviteli információs rendszer javasolt felépítése, amit a hazai ágazat szereplőinek gyakorlatáról feltárt ismeret bemutatása követ. Az empirikus kutatás a Magyar Szálloda és Étterem Szövetségnél (MSZÉSZ) tagsági viszonnal rendelkező szállodaegységek válaszain alapul, mely statisztikai minta feltárási eredménye reprezentatív képet és betekintést ad a napjainkban még kevésbé kutatott hazai szállodaipar szereplőinek gyakorlatáról. Az empirikus kutatás eredménye rámutat, hogy a hazai ágazati szereplők költséginformációk alapjául szolgáló információs rendszer dominánsan saját fejlesztés eredményeként áll elő. A költségadatok követése jellemzően a különböző tevékenységi körök, részlegek mentén folyamatos, főként a költségek ellenőrzése és a termékek, szolgáltatások önköltségének megállapítása céljából valósul meg. Ugyanakkor az eredményességi szemlélet tükrében a költségadatok a stratégiai időhorizonttal szemben, főként a rövid távú következményekkel bíró részlegvezetői döntések előkészítését szolgálják.

Irodalom

- BEKE Jenő: *Költségszámvitel*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, 2012.
- BLOCHER, J. Edward–STOUT, E. David–JURAS, E. Paul–SMITH, Steven: *Cost Management: A Strategic Emphasis – 8th Edition*. Mc Grow Hill Education, 2019.
- COOPER, Robin–SLAGMULDER, Regine: *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon, 1997.
DOI:10.1201/9780203737378
- DOWNIE, Nina: *The Accounting and Marketing Interface in Hotels*. Journal of Hospitality Financial Management. 1997/1. 68–69.
DOI: <https://doi.org/10.1080/10913211.1997.10653698>
- HARRIS, J. Peter–BRANDER, B. Jackie: *Research and development in hospitality accounting and financial management*, International Journal of Hospitality Management. 1998/2. 161–182. DOI:10.1016/S0278-4319(98)00013-9
- INSTITUTE OF THE AMERICAN HOTEL & MOTEL ASSOCIATION: *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 9th edition*, Educational East Lansing, Michigan, 1996.
- IVANKOVIČ, Gordana–JERMAN, Mateja: *The Use of Decision Making Information: A Comparative Exploratory Study of Slovene Hotels, Managing Global Transitions*. 2010/3. 307–324.
http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1581-6311/8_307-324.pdf
- KAVČIČ, Slavka–IVANKOVIČ, Gordana: *The impact of management accounting systems on performance: An exploratory study of hotels in Slovenia*. In: S. Dixit (Ed.), *Promises and Perils in Hospitality and Tourism Management*, New Delhi: Aman Publications. 2006. 237–260.
- MAGYAR TURISZTIKAI ÜGYNÖKSÉG: *Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030*; 2017; https://mtu.gov.hu/documents/prod/mtu_strategia_2030.pdf [

- MAGYAR TURISZTIKAI ÜGYNÖKSÉG: *Nemzeti Turizmusfejlesztési Stratégia 2030 – Turizmus 2.0*; 2021;
https://mtu.gov.hu/documents/prod/NTS2030_Turizmus2.0-Strategia.pdf
- MIA, Lokman–PATIAR, Anoop: *The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study*, International Journal of Hospitality Management. 2001/2. 111-128.
DOI: [https://doi.org/10.1016/S0278-4319\(00\)00033-5](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(00)00033-5)
- MUSINSZKI Zoltán: *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet, Miskolc, 2018.
- PERIŠIĆ, Milena–JANKOVIĆ, Sandra: *Menedžersko računovodstvo hotela*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006.
- PHILIPS, A. Paul: *Performance measurement systems and hotels: A new conceptual framework*. International Journal of Hospitality Management, 1999/2. 171–182. DOI: [10.1016/S0278-4319\(99\)00016-X](https://doi.org/10.1016/S0278-4319(99)00016-X)
- STENZEL, Catherine–STENZEL, Joe: *Essentials of Cost Management*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. 2003.

Abstract

Cost information plays an important role in the process of managerial decision support to achieve a company's strategic goals. In today's changing business environment, cost and performance data generated by cost accounting has become the most important and reliable source of information for management decisions. At the same time, it emerged as the most important measure of value in assessing the effectiveness of management activities. The internal accounting information system implemented by the companies is responsible for the production of up-to-date, high-quality cost data with user value.

The aim of the study is to analyze the role of cost information in management decisions, and then to examine the possible structure and design of an accounting information system shaped by the specifics of the hotel industry. After that, the results of the exploratory research carried out among the participants of the Hungarian hotel industry will be summarized. The empirical research of the study includes the results of a sample questionnaire survey of 74 hotel units. The evaluation of the answers points out the cost information sensitivity of the participants in the domestic sector, in line with international experience.

EÖTVÖS JÓZSEF FŐISKOLA

H-6500 Baja, Szegedi út 2.

Tel.: +36-79/524-624

E-mail: info@ejf.hu

Honlap: www.ejf.hu

Közösségi oldalak elérhetősége:

Facebook: [/ejf.hu](https://www.facebook.com/ejf.hu)

Instagram: [ejf_baja_official](https://www.instagram.com/ejf_baja_official)

TikTok: [@ejfbaja](https://www.tiktok.com/@ejfbaja)

