

**Pajrok Andor**

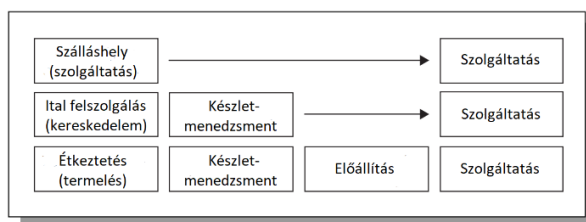
**KÖLTSÉGSZÁMVITEL, KÖLTSÉGALLOKÁCIÓ ÉS VETÍTÉSI ALAPOK  
A MAGYAR SZÁLLODAIPAR SZEREPLŐINEK KÖRÉBEN**

A vezetők döntéseinek támogatásához a számvitel nemzetközi szakirodalma kiemelt szerepet tulajdonít a költséginformációknak. A számvitel fejlődéstörténetében a költséginformációk széleskörű felhasználása figyelhető meg, a készletértékeléstől kezdve, a teljesítményértékelésen és az erőforrás-felhasználáson keresztül, egészen az eredményesség meghatározásáig. Napjainkban a számviteli szakirodalomban hangsúlyeltolódás tapasztalható a költséginformációk felhasználásának időszávjában. A költségszámvitel korai szakaszára jellemző múltorientáltságot egyre inkább a költséginformációk proaktív felhasználása váltja fel. A millennium küszöbén a vezetők szembesültek az üzleti környezet hektikus változásával, a technikai és technológiai folyamatok intenzitásának fokozódásával, a termékek életciklusának rövidülésével, a fogyasztói elvárások átalakulásával, melyek alapjaiban befolyásolták a költséginformációk előállításának módszertanát.

A Szállodaipar Egységes Számviteli Rendszere (USALI) a költségszámvitel tartalmi keretére építve a szállodaiparban érintett vezetők információigényének enyhítése érdekében született meg. A dokumentum közel száz éves fennállása ellenére nem foglal állást a költségfelosztás kérdéséről. Jelen tanulmány a Magyar Éttermek és Szállodák Szövetsége tagsági jogviszonnyal rendelkező szálláshelyszolgáltatók köréből merített 74 elemű mintát tartalmazó empirikus kutatás eredményeit ismerteti.

**Bevezetés**

A szállodaipar szereplőinek üzleti folyamatai összetett, komplex rendszert alkotnak, melyek felett az ellenőrző, irányító, koordináló mechanizmus működését a felsővezető, illetve a különböző részlegek vezetői látják el. A szállodák működésére a heterogén tevékenységi kör (szolgáltatás-kereskedelem-termelés), diverzifikált szervezeti felépítés (részlegek, szegmensek), szezonális kitérttség, a költségstruktúrában belül magas fix költségarány jellemző. A szállodaiparhoz hasonló, tőkeintenzív vállalkozások esetében az állandó költségek léte jelentősen befolyásolja a decentralizált szervezeti felépítéssel rendelkező, diverzifikált tevékenységek és üzleti modell egészének sikerét.



*Szálloda tevékenységei (1. ábra), Forrás: Harris, Peter – Mongiello, Marco (2006). Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry, 1st Edition*

A hazai és a nemzetközi szakirodalom képviselői<sup>1</sup> egyetértenek abban, hogy a vezetői döntések információs igényét leginkább a költséginformációk hivatottak csillapítani. Blocher et al. tanulmányában hangsúlyozzák a termelési és szolgáltatási költségek meghatározásának jelentőségét, mely a vállalkozás számára nélkülözhetetlen információt szolgáltat a jövőbeni működését befolyásoló területekhez, mint pl. önköltségszámítás, készletérték meghatározása; a tervezés, a költségelemzés és teljesítményértékelés; az operatív és stratégiai döntések alátámasztása. Mindezen területek kiemelt szerepet kölcsönöznek a költségfelosztás szerepének és módszertanának. Többen azt az álláspontot képviselik,<sup>2</sup> hogy a nem megfelelő költségelszámolási eljárás helytelen készletértéket, termékvonal meghatározást, erőforrás allokációt, a stratégiai szemlélet torzulását, a siker tényezőinek pontatlan meghatározását, valamint a versenyelőny csorbulását idézheti elő.

A szállodaipar szereplői számára közel száz éve rendelkezésre áll az ágazati sajátosságokat tartalmazó egységes számviteli ajánlás, az Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), mely tartalmi keretét tekintve egyszerre alkalmas a pénzügyi számvitel (beszámoló elkészítése, összeállítása) és a vezetői számvitel (vezetői döntések elősegítése) által megfogalmazott követelmények kielégítésére. Mára a dokumentum több kiadást is megélt, ugyanakkor nem foglal állást az ágazat költség szerkezetében domináns szerepet játszó általános költségek felosztásának módszertanával kapcsolatban.

A tanulmány a költségelszámítás, a költségfelosztás, a költségfelosztási modellek ismertetésén túl, nem kerüli meg az önköltségszámítás megállapítása érdekében a közgazdaságtan mainstream és a szállodaiparban alkalmazandó módszertan áttekintését sem, majd kitér a magyar szállodaipar szereplői körében végzett primer kutatás eredményeinek ismertetésére.

### A költségelszámítás fejlődéstörténete

A költségelszámítás megjelenése az ipari forradalom időszakához köthető. A költségelszámítás kialakulásának első jelei a nagyvállalatokban volt észlelhető. A tömegtermelés megvalósítása szükségszerűen a nagy termelési kapacitásokba való befektetések árán volt megvalósítható, ami új vezetési szemlélet elsajátítását követelte meg. A nagyvállalatok tulajdonosai – mint információ felhasználók – részletes információt követeltek meg a termékek termelési költségeiről.

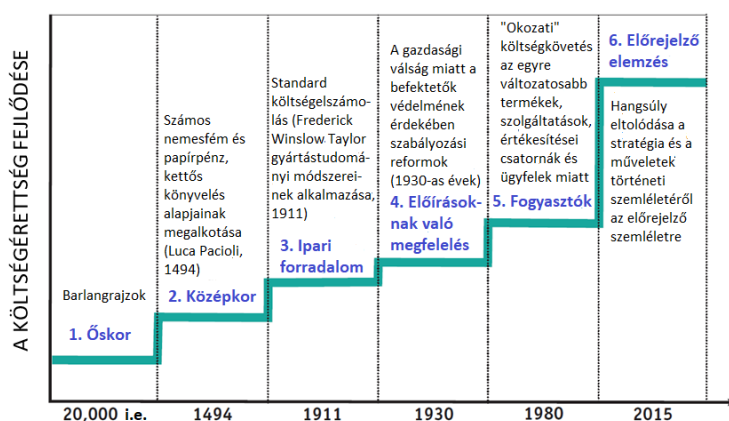
A 20. század elején a magas kapacitások feletti irányítás és ellenőrzés, valamint a piac működési rendszerének fejlődése eredményeként egyre intenzívebb fejlődésnek indul a költségelszámítás. A tulajdonosi és vezetői szerepkörök szétválása a költségelszámítás és a pénzügyi számvitel elkülönülését eredményezte. A pénzügyi számvitel továbbra is elsődlegesen a tulajdonosok, a befektetők, a hite-

<sup>1</sup> Vö. STENZEL, Catherine–STENZEL, Joe: *Essentials of Cost Management*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc. 2003. 331., BEKE Jenő: *Költségelszámítás*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, 2012. 289., MUSINSZKI Zoltán: *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet, Miskolc, 2018. 127., BLOCHER, J. Edward–STOUT, E. David–JURAS, E. Paul–SMITH, Steven: *Cost Management: A Strategic Emphasis – 8th Edition*. Mc Grow Hill Education, 2019. 948.

<sup>2</sup> BLOCHER et al. i. m.

lezők érdekeit szem előtt tartva szolgáltatott információt, de nem nyújtott megfelelő alapot a vállalat kormányzásához. Ennek érdekében a számviteli beszámoló és a pénzügyi számvitel által származtatott adatokat a számvitel sajátos részterülete mentén további feldolgozás alá vetették, melyet költségszámvitel vagy vezetői számvitel jelzővel illették.

A költségszámvitel fejlődéstörténeti megközelítésére Cokins<sup>3</sup> vállalkozik. Tanulmányában a költségszámvitel fejlődésének kronológiai megközelítését alkalmazta és hat fejlődési szakaszt különített el (2. ábra).

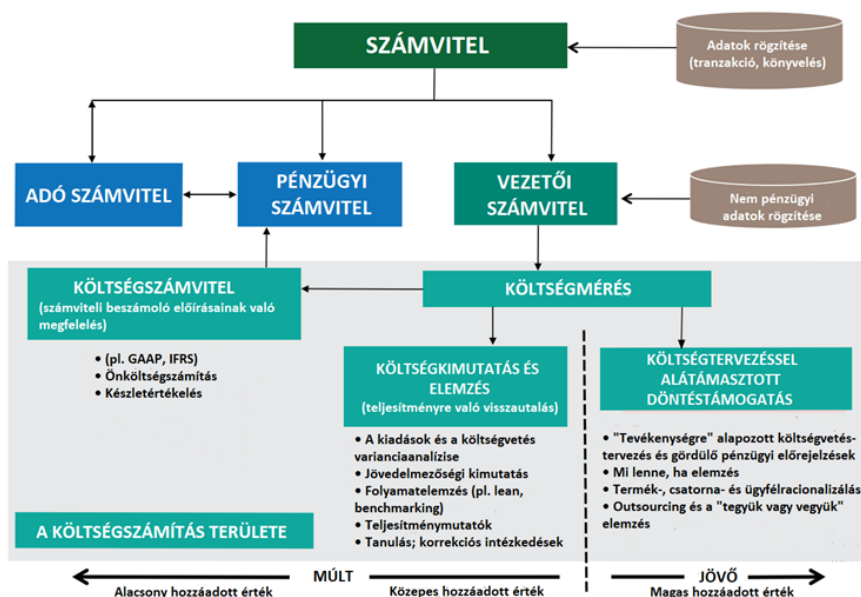


A költségszámvitel fejlődésének szakaszai (2. ábra), Forrás: COKINS, Gary: *Top 7 Trends in Management Accounting*. *Strategic Finance*, 2013/12, p.22

Időszámításunk előtti korszakra a sziklákkal, kőrákásokkal és barlangrajzokkal jellemezhető a költségek rögzítésének és „számbavételének” a folyamata. Ezen kezdetleges állapottal Luca Pacioli olasz matematikus és ferences szerzetes 1494-ben, a kettős könyvelés alapjait tartalmazó könyvének a megjelenése szakít. A standard költségelszámolás megjelenését az ipari forradalom időszaka hozta el a költségallokáció segítségével meghatározott egységköltség kidolgozásával. A 20. század elején a nagy gazdasági világválság következményeként a befektetők védelmének érdekében szabályozási reformok bevezetését eredményezte, melyek egyrészt hozzájárultak a számvitel fejlődéséhez – pl. az eladott áruk beszerzési értékének meghatározásával –, míg másrészt hátráltatták abban, pl. általános költségek felosztásánál javasolt költségtényezők sértették a költségcsatolás elvét. A 20. század végén a termékek, szolgáltatások, illetve az elosztási csatornák és ügyfélkörök széles változatainak megjelenése irányította a figyelmet az „okozati” költségkövetés gyakorlatára. A vállalkozások költségszerkezetében a közvetett költségek dominanciája a szakemberek figyelmét a költségelszámolási módszertan korszerűsítésének irányába terelte, melynek eredményeként született

<sup>3</sup> Vö. COKINS, Gary: *Top 7 Trends in Management Accounting, Part 1*. *Strategic Finance*, 2013/12. 21–29.

meg a tevékenység alapú költségszámítás. Napjainkban a stratégia szemlélet dominál, melyben az előrejelző és elemző tevékenységek kerülnek a fókuszba, így meghatározó szerep hárul a költségelőrejelzésekre. Ezen folyamatok eredménye, hogy az elmúlt évtizedben a költségszámvitel érettségi fázisában a legnagyobb fejlettségi szint tapasztalható.



A számvitel területei (3. ábra), Forrás: Cokins, G. (2013). Top 7 Trends in Management Accounting, December, Strategic Finance, p.27

A stratégiai költségszámvitel szakít a számvitel hagyományos múltorientált szemléletével és a költségadatok proaktív (előrelátó) felhasználását támogatja, miközben a nem pénzügyi információk szerepe felértékelődik. Számviteli szakemberek a stratégiai irányultságú számviteli információk elkészítéséhez új számviteli eszközrendszer alkalmazását tartják szükségesnek, melyek az értéklánc elemzés, stratégiai helyzetelemzés és a költségokozók elemzése. Ezen eszközrendszerek hangsúlyozzák a költség új szemléletű megközelítését, mely szemlélet már nem csak az újratermelési folyamat mentén értelmezi a költségeket, hanem a Porteri értéklánc valamennyi értéktermelő fázisa mellett. A teljesítmény és költségek mérésénél az output szemléletet az input elemek (felhasznált termelési tényezők, megvalósított intézkedések stb.) azonosítása váltja fel. (3. ábra)

Bhimani-Bromwich szerzőpáros<sup>4</sup> kutatásaikban a számvitel és a marketing kölcsönkapcsolatát hangsúlyozzák. Azzal a céllal, hogy a vállalkozás stratégiai po-

<sup>4</sup> Vö. BHIMANI, Al-BROMWICH, Michael: *Management Accounting: Evolution Not Revolution*. Elsevier Science & Technology, 1989.

zícója minél pontosabban beazonosításra kerüljön a versenytársak és környezetének kölcsönkapcsolatában. Roslender<sup>5</sup> tanulmányaiban folytatva a számvitel marketing irányultságát, azt társadalmi szemlélettel egészítette ki.

### A költségelosztás megjelenése, célja és költségelosztási módszerek

A költségelosztás kérdésköre a 19. század derekán látott napvilágot, amikor megkérdőjeleződött az ipari vállalatok termelési szerkezetét domináló szűk termékválaszték által biztosított gazdaságossági számítások létjogosultsága. A termelési szerkezet összetettségének növelése, a vezetői és tulajdonosi jogkörök szétválása új vezetési szemlélet elsajátítását követelte meg. A nagyvállalatok tulajdonosai – mint információ felhasználók – részletes információt követeltek meg a termékek termelési költségeiről, miközben a költség szerkezetben egyre nagyobb részarányt képviselt az általános költségek köre.<sup>6</sup>

A költségelosztás fejlődéstörténetének nemzetközi dimenziója támpontként szolgál néhány általános érvényű eljárással, módszertannal. A nemzetközi szállodaipar neves képviselői nem tesznek különbséget az ágazati és a közgazdaságtan főirányában kifejlesztett költségelosztási eljárások között, amit az idő függvényében az alábbi szakaszokra bontanak:<sup>7</sup>

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

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

Laáb<sup>8</sup> felfogásában a költség-számítási eljárások fejlődését két irányból lehet megközelíteni. Egyrészt a tényköltség-számításoktól haladva a tervköltség-számítás felé, másrészt a teljes költség-számítási módszerek mellett kifejlesztették a részköltség-számítási eljárásokat.

A *hagyományos teljes költségelosztási rendszer* középpontjában a költséghatékonyság állt. Az ipari forradalomig a számvitel elsődleges céljaként fogalmazódik meg a követelések és kötelezettségek nyilvántartása. A szűk termékválaszték, a homogén termékszerkezet időszakában a költség-számítás fel-

<sup>5</sup> Vö. ROSLENDER, Robin: *Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting*. Critical Perspectives on Accounting, 1996/10. Volume 7, Issue 5. 533–561.

<sup>6</sup> Vö. PERIŠIĆ, Milena–JANKOVIĆ, Sandra: *Menedžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006. 665., Beke i. m.

<sup>7</sup> PERIŠIĆ–JANKOVIĆ i. m. 141.

<sup>8</sup> Vö. LAÁB Ágnes: *Vezetői számvitel – Elmélet és módszertan*. Oktatási segédlet, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, 2009.

adata a közvetlen munka- és anyagfelhasználás nyomon követése volt, nem foglalkoztak az általános költségek termékekhez rendelésével, a tőkelekötés költségeivel. A teljes költségfelosztási rendszer célja a vállalati működés keretében felmerült költségek vetítési alapok segítségével termékekre történő felosztása. A költségviselőkre terhelt tényleges összköltség alapján határozódott meg a kalkulációs egység összköltsége, illetve mennyiségi korrekciójával a kalkulációs egység önköltsége.

A *rész költség-számítás* során kizárólag a változó költségek felosztása valósul meg a kalkulációs egységekre. A gyakorlatban legerjedtebb módszere a direct-costing eljárás, mely módszertan során csak a közvetlenül a kapacitáskihasználtság mértékéhez igazodó költségeket számolják el a termékekre. Arról ad tájékoztatást, hogy a termék árbevételeiből mekkora összeg fedezi a fix költségeket és az elérni kívánt eredményt.

A *korszerű eljárásokat* (tervköltség számítási módozatokat) magukba foglaló mozgalom az 1980-as évek elejére tehető. A piaci elvárások kielégítése a sztenderdizált folyamatokról az egyéniesített tömegtermékek, szolgáltatások irányába terelte a figyelmet. Az új költség-számítási eljárások célkeresztjébe az általános költségek növekvő mértéke, valamint az egyéniesített termékek ár és minőségi jellemzőinek meghatározása került. Átértékelődött a költségviselők értelmezése a termékek és szolgáltatások köréről a folyamatok, fogyasztói körök, értékesítési/ellátási csatornák, illetve piaci szegmensek szemléletére. A termékek, szolgáltatások fajlagos fedezeti szemléletét felváltja a teljes költség ismeretének az igénye.

### **Az általános költségek felosztása és vetítési alapok az USALI rendszerében**

Amerikában a Hotel Szövetség által 1926-ban közzétett Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) dokumentum alkalmas keretül szolgált a szállodaiparban érintettek üzleti eredményeinek megállapítására. Az USALI segítséget jelent mind a külső, mind a belső érdekeltek számára elkészítendő kimutatások, jelentések, számviteli beszámolók összeállításához.<sup>9</sup>

Az eredmény megállapításához az USALI a 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. A koncepció során alkalmazott alapelv az ún. „felelősség elvű számvitel”, mely az emberi tényező hatását vizsgálja a működésre. A különböző részlegek vezetői, a részleg jellegéből adódóan eltérő rálátással bírnak a részleg bevételeinek és költségeinek alakulására. Így megkülönböztet nyereségközpontokat és költségközpontokat.

A koncepció a különböző részlegek eredményességének megállapításánál a hagyományos költség-gazdálkodás elvi keretén belül, a többlépcsős rész költség-

<sup>9</sup> Vö. KWANSA, Francis-RAYMOND, S. Schmidgall: Uniform System of Accounts for the Lodging Industry. Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly, 1999/40(6). 88-94.

számítás módszertanára épít. A különböző szegmensek fedezeti összegeivel szemben, az ok-okozati elv érvényesítésével kerül allokálásra a közvetett költségek felosztható része, míg az időszak eredménye a felelősség központok fel nem osztható költségeinek levonásával kerül meghatározásra.

Az USALI nem foglal állást a költségfelosztás során alkalmazandó vetítési alap tekintetében, azt a szállodán belüli illetékesekre bízta. Az alkalmas tényező kiválasztásánál szükség van a vetítési alap természetének, valamint az általános költségek közötti kölcsönkapcsolatának feltárására.

A nemzetközi számviteli szakemberek egy köre<sup>10</sup> tanulmányaikban rámutatnak, hogy az általános költségek költségviselőkre való felosztásánál kizárólag egyetlen vetítési alap alkalmazása nem vezethet pontos eredményhez. A megállapításukat az általános költségek keretében fellelhető költségtípusok és –csoportok alakulása, valamint a költségtényezők közötti ok-okozati kapcsolat vizsgálatára vezetik vissza. Véleményük szerint – különösen a szálloda, mint felelősségi központ szerkezeti felépítéssel jellemezhető vállalkozások esetében – ok-okozati kapcsolat áll fenn az általános költségek típusai és a költségtényezők (pl. termék, részleg, divízió) között, ezért nem létezik kizárólag egyetlen olyan tényező (vetítési alap), mely önmagában kifejezné az általános költségek mértékének alakulását és a költségviselők közötti összefüggés intenzitását.

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

*A vetítési alapok köre a funkcionális osztályok tevékenységének a függvényében (1. táblázat)  
Forrás: Singh, 2010. <https://www.slideshare.net/ranasingho820/cost-driver>*

Általános gyakorlat, hogy munkai igényes termelési körülmények között a bért, míg tőkeintenzív termelési körülmények között a munkaórát használják vetítési alapként. Az általános költségek költségviselőkre való felosztása során kifinomult költségtényezőket alkalmazása javasolt. (1. táblázat)

<sup>10</sup> Blocher et al. i.m.

### Módszertan

A tanulmány empirikus része épít a magyar szállodaipar szereplőinek körében, a költségfelosztási eljárások alkalmazását feltáró kutatás mintabeli statisztikájára. Az elsődleges kutatás alapsokaságát a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél (MSZÉSZ) tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodák jelentették. Az adatfelvétel kérdőív segítségével valósult meg online vagy a papír alapú kérdőív kitöltésével. Az adatfelvétel 2016 decemberében zárult 74 válaszadó részvételével. A kérdőíves felmérés zárásának idején a MSZÉSZ tagsággal rendelkező szállodaegységek száma 398 volt. A tagság körében tehát 18,59%-os volt a válaszadási hajlandóság. A mintabeli sokaság részaránya 7,75% a 955<sup>11</sup> működő szállodához viszonyítva.

### Kutatás eredményei

A nemzetközi szakirodalomban az USALI ajánlásával szemben támasztott kritikai észrevételek a rövid távú eredményesség érdekében alkalmazott önköltségszámítási módszertannal szemben fogalmazódnak meg, melynek alapját a részköltségszámítási eljárás adja. Hasonló értékítélet megfogalmazásáról ad képet a felmérés eredménye, amennyiben az önköltségszámítás alapját képző költségszámítási gyakorlat döntéstámogató szerepére kérdez rá. Az alkalmazott eljárásról nyilvánított vélemények a *rövid távú következményekkel bíró vezetői döntések támogatásában* rejlő szerepvállalását méltatták. A válaszadók 87,9%-a (66 válaszadóból, 58 válasz) véli úgy, hogy az alkalmazott költségszámítási gyakorlat a stratégiai célok elérését szolgálja.

A költségfelosztás alkalmazott gyakorlatáról elmondható, hogy az jellemzően a hagyományos költségelszámolás módszertanán (54 válaszadó – 72,97% – azonos mértékben vagy eltérő vetítési alap segítségével allokálja az általános költségeket) alapul (2. táblázat, több válaszadási lehetőséggel).

Gyakorlat	Gyakoriság (N)	Arány (%)
A különböző részlegekre azonos mértékben valósul meg az általános költségek allokációja	12	19,67
A különböző részlegek eltérő vetítési alapot alkalmaznak az általános költségek felosztásához	42	68,85
A tevékenységek és folyamatok (pl. ABC költségszámítás) mentén valósul meg az általános költségek felosztása	5	8,2
Nem kerül allokálásra	2	3,28
<b>Összesen</b>	<b>61</b>	<b>100</b>

*Az általános költségek felosztásának gyakorlata – több válaszadási lehetőséggel (2. táblázat)*

A leggyakrabban alkalmazott vetítési alapként (66 válasz, több válaszadási lehetőséggel) az árbevétel, az összes költség aránya, a vendégszám, a felhasznált

<sup>11</sup> Vö. KSH STADAT, 4.5.14.



anyagok mértéke, valamint az alapterület és munkaóra került megjelölésre (3. táblázat). Az egyéb lehetőségek alatt két válasz érkezett, mindkét esetben az adagszám került nevesítésre.

Vetítési alap	Gyakoriság (N)	Arány (%)
Árbevétel	32	48,48
Teljes költség aránya	16	24,24
Vendégszám	7	10,61
Felhasznált anyagok	6	9,1
Alapterület	2	3,03
Munkaóra	1	1,51
Egyéb	2	3,03
<b>Összesen</b>	<b>66</b>	<b>100</b>

*Az általános költségek felosztásánál alkalmazott vetítési alapok – több válaszadási lehetőséggel (3. táblázat)*

A korszerű eljárások alapjait képző vetítési alapok közül a folyamatok, tevékenységek (5 válaszadó) tekintetében az alábbi folyamatok megjelölésére került sor (több válaszadási lehetőséggel): irányítás-vezetéshez kapcsolódó folyamatok: 4 válasz (80%); szállásadás (check-in és check-out) tevékenységei: 3 válasz (60%); takarítás: 2 válasz (40%); mosodai szolgáltatások: 2 válasz (40%); beszerzési tevékenységek: 2 válasz (40%); kiegészítő szolgáltatások (pl. uszoda, wellness): 2 válasz (40%); marketing tevékenységek: 1 válasz (20%).

A vizsgált szállodaegységek esetében az egyidejűleg alkalmazott folyamatok, mint költségtényezők átlagos számértéke nemzetközi viszonylatban alacsony, az empirikus kutatás eredményeként ez az érték a hazai szállodák esetében 3,6, míg szórása 6,26. Ebből a szempontból a primer kutatás eredménye sok tekintetben hasonlóságot mutat a nemzetközi felmérések<sup>12</sup> eredményeivel.

Az alkalmazott önköltségszámítási gyakorlatról nyilvánított vélekedések szemszögéből a válaszadók 44,44%-a (24 válasz) értékeli azt megfelelőnek. A mintabeli sokaság (72 válasz, 97,3% válaszadási arány) kétharmadánál (66,2%, azaz 49 válasz) a számviteli politika ugyan tartalmaz önköltségszámítási szabályzatot, azonban a válaszadók kicsivel több mint fele (56,8%-a, 42 válasz, összesen 57 válasz 77,0% részvétel mellett) tartja azt megfelelőnek a jövőbeni üzleti döntések megalapozásához.

### Összegzés

A tanulmány a költségszámvitel fejlődéstörténeti megközelítésén, az általános költségek felosztásának kérdéskörén, illetve a költségallokáció során alkalmazandó vetítési alapok tárgyalásán keresztül vizsgálja a hazai szállodaipar szereplői által alkalmazott költségszámvitel gyakorlatát. Az empirikus kutatás eredményeinek közlése az ágazati sajátosságok, elméleti alapok történeti megközelítésének

<sup>12</sup> Vö. PAVLATOS, Odysseas–PAGGIOS, Iannis: *Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece*. Journal of Hospitality&Taurism Research, 2009/33(4). 511–527.

fejlődésvilágával összhangban valósul meg, így a 74 elemű statisztikai minta válaszaiból nyert következtetések alkalmas keretül szolgálnak a magyar szállodaipar költségfelosztási gyakorlatának feltárására mellett, a nemzetközi gyakorlatba való beágyazódás fokának megítélésére is.

A primer kutatás eredményei ráirányítják a figyelmet a magyar szállodaipar költségfelosztás során alkalmazott hagyományos költségelszámolás módszert gyakorlatának dominanciájára. Az általános költségek felosztásánál vetítési alapként alkalmazott tényezők körében az árbevétel és a teljes költség aránya jelenik meg, míg a korszerű eljárásnak tekinthető tevékenységalapú költségelszámolás mindössze a válaszadók 8,2%-nál van jelen.

## Irodalom

- BEKE Jenő: *Költségszámvitel*. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar, Pécs, 2012.
- BHIMANI, Al-BROMWICH, Michael: *Management Accounting: Evolution Not Revolution*. Elsevier Science & Technology, 1989  
DOI:10.1016/0024-6301(92)90388-i
- BLOCHER, J. Edward–STOUT, E. David–JURAS, E. Paul–SMITH, Steven: *Cost Management: A Strategic Emphasis – 8th Edition*. Mc Grow Hill Education, 2019.
- COKINS, Gary: *Top 7 Trends in Management Accounting, Part 1*. Strategic Finance, 2013/12. 21–29.
- COKINS, Gary: *Top 7 Trends in Management Accounting, Part 2*. Strategic Finance, 2014/1. 41–47.
- COOPER, Robin–KAPLAN, S. Robert: *How Cost Accounting Distorts Product Costs*. Management Accounting. 1988/4. 20–27.
- HARRIS, Peter–MONGIELLO, Marco: *Accounting and Financial Management, Developments in the International Hospitality Industry, 1st Edition*. Elsevier, 2006. 49.
- KWANSA, Francis–RAYMOND, S. Schmidgall: *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly, 1999/40(6). 88–94.  
DOI: 10.1177/00108804990400062
- LAÁB Ágnes: *Vezetői számvitel – Elmélet és módszertan*. Oktatási segédlet, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem, 2009.
- MUSINSZKI Zoltán: *Költségkontrolling*. Oktatási segédlet, Miskolc, 2018.
- PAVLATOS, Odysseas–PAGGIOS, Iannis: *Activity-Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence From Greece*. Journal of Hospitality & Tourism Research, 2009/33(4). 511–527.  
DOI: 10.1177/1096348009344221
- PERIŠIĆ, Milena–JANKOVIĆ, Sandra: *Menedžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006. 665.
- ROSLENDER, Robin: *Relevance Lost and Found: Critical Perspectives on the Promise of Management Accounting*. Critical Perspectives on Accounting, 1996/10. Volume 7, Issue 5. 533–561.  
DOI: 10.1006/cpac.1996.0054
- SINGH, Rana: *Cost drivers and Cost behaviour*. 2010.  
<https://www.slideshare.net/ranasingho820/cost-driver>  
www.ksh.hu (KSH STADAT, 4.5.14.)

**Abstract**

**COST ALLOCATION PRACTICES BETWEEN PARTICIPANTS OF THE HUNGARIAN HOTEL INDUSTRY**

In order to support managers' decisions, the international accounting literature assigns a special role to cost information. In the history of the development of accounting, a wide range of use of cost information can be observed, starting from inventory evaluation, through performance evaluation and resource use, all the way to the determination of effectiveness. Nowadays, in the accounting literature, there is a shift in emphasis in the time frame of the use of cost information. The historical orientation characteristic of the early stages of cost accounting is increasingly being replaced by the proactive use of cost information. On the threshold of the millennium, managers were faced with the hectic change of the business environment, the increasing intensity of technical and technological processes, the shortening of product life cycles, and the transformation of consumer expectations, which fundamentally influenced the methodology for producing cost information.

The Uniform Accounting System of the Lodging Industry (USALI) was created to satisfy the information needs of managers involved in the hospitality industry, based on the content framework of cost accounting. Despite the document's existence for almost a hundred years, it does not take a position on the issue of cost allocation. This study presents the results of empirical research with a sample of 74 elements drawn from a group of accommodation providers who are members of the Hungarian Hotel and Restaurant Association.

*Keywords: cost allocation, USALI, cost drivers, Hungarian Hotel Industry.*