

A STRATÉGIAI KÖLTSÉGSZÁMVITEL MÓDSZERTANÁNAK RELEVANCIÁJA ÉS ALKALMAZÁSA A HAZAI SZÁLLODAIPAR VÁLLALKOZÁSAINAK KÖRÉBEN

Pajrok Andor

Eötvös József Főiskola, pajrok.andor@ejf.hu

Absztrakt

Napjainkra jellemző üzleti környezet változásának hatására a döntéshozók újabb és újabb információs igénnyel állnak elő. Ezen információs többlet jelentheti a már megszerzett ismeretkör bővítését, de akár szemléletváltást, új módszerek adaptálását is eredményezheti. Globalizált világunk versenypalettáján az üzleti siker kényszere megköveteli a vállalkozások vezetőitől a költséggazdálkodás mélyreható elemzését, az alkalmazott önköltségszámítás módszertan felülvizsgálatát, a költség szerkezetben bekövetkezett változások nyomán követését. Különösen igaz ez a turizmusban érintett szállodaipar vállalkozásaira, melyek magas tőkelekötést igénylő, rugalmatlanul változtatható kapacitásszinttel jellemezhetők.

A tanulmány arra tesz kísérletet, hogy a szállodaipar szereplői számára közzétett egységes számviteli rendszer (Uniform System of Account for the Lodging Industry - USALI) módszertani keretére alapozva felmérje a költségszámvitel stratégiai szemléletének és módszertani eszköztárának relevanciáját, illetve azok elterjedését és alkalmazását a hazai szállodaipar vállalkozásainak körében.

Kulcsszavak: *stratégiai költségszámvitel, USALI, versenyképesség*

Abstract

It is characteristic of our days that the decision makers due to the changes that occur in the financial milieu require more and more information. This surplus of information can lead to the expansion of an already acquired knowledge, to a change in attitude or to the application of new methods. On the competition list of the globalized world and under the pressure of financial success the CEOs of enterprises are required to analyse their cost accounting, to re-examine the applied method of prime cost calculation, to follow the changes in expenses. This is especially true for the enterprises of the lodging industry related to tourism, which can be characterized by inflexibly modifiable capacity levels that need big investments.

The paper attempts to assess the relevance of the strategic approach and methodological resources of cost accounting, their general use and application among the domestic enterprises of the lodging industry based on the methodological frame of the USALI.

Keywords: *strategy cost accounting, USALI, competitiveness*

Bevezetés

A XX. század végére a piaci környezet és az üzleti folyamatok felgyorsultak. A vállalatok vezetőinek szembe kellett nézni a gyors technikai és technológiai fejlődésből, valamint a versenykörnyezet élénküléséből származó hatásokkal. A termékek/szolgáltatások életciklusainak rövidülése, a homogén termékszerkezet feladásának kényszere, az általános és közvetlen költségek szerkezetében bekövetkezett változások új irányítási és elszámolási rendszerek kifejlesztését eredményezték. A számviteli szakemberek egy körének véleménye (STENZEL – STENZEL, 2003, HORNGEN et al. 2003), hogy a vezetői döntések információs igényeinek növekvő intenzitását leginkább a költséginformációk hivatottak csillapítani. Hangsúlyozzák, hogy a vezetők információs igényének számvittel történő összefonódása hívta életre a vezetői számvitel terminológia használatát, ami valójában nem más, mint a modern költségszámvitel. Mások a költségszámvitelt a vezetői számvitel részterületeként kezelik, míg a szakemberek egy harmadik csoportja a számviteli információs rendszer független részeként értelmezik.

A szállodaipar sajátosságából adódóan a vezetői döntéshozatal információs forrását a különböző tevékenységi körök, szegmensek (pl.: szállásnyújtás, étel és ital felszolgálás, illetve egyéb kiszolgáló tevékenység) működéséből nyerhető költséginformációk jelentik. Ebben a megközelítésben a számvitel feladata a különböző tevékenységi körök vezetői döntéseinek és azok hatásaiként elért eredmények közötti valós kapcsolat kimutatása. Ezen kapcsolat értékeléséhez a tevékenységek változó és fix költségcsoportosítást „előnyben részesítő” részleges költségszámítási eljáráson alapuló nemzetközi ajánlás, az USALI áll rendelkezésére.

1. A költségszámvitel fejlődéstörténete

Az információs igény által táplált költségrendszerek, elemzések fejlődésével párhuzamosan vizsgálható a költségszámvitel fejlődése. Annak ellenére, hogy a tág értelemben vett vezetői számvitel alkalmazására már a II. világháborút követően sor került, fejlődésvilágában az elmúlt évtizedekben figyelhető meg jelentős változás. Előtérbe kerülését a költségszámvitel „korszerűsítésének” igénye, illetve a pénzügyi számvitel adta törvényi keret határvonalainak átlépése eredményezte. Alapjaiban a vezetők részéről fennálló „értékes információk” szükségessége hozta életre, melyek közé elsősorban a költségekről beszerezhető információk, valamint a költségek alakulásának vezetői szemléletbe kerülése tartozik. A költségekhez való viszony alapján a vezetői (költség-)számvitel fejlődésében négy fejlődési fázist különíthetünk el (1. táblázat).

1. táblázat: A költségszámvitel fejlődésének szakaszai a költségekhez való viszony alapján

RENDSZER SZERVEZET ELEMELI	A rendszer első szintje:	A rendszer második szintje: <i>Külső pénzügyi beszámolón alapuló</i>	A rendszer harmadik szintje:	A rendszer negyedik szintje:
Adatok minősége	A hibák valószínűsége magas Hosszútávú szemlélettől mentes	Jelentősebb meglepetésektől mentes Sztenderdek betartása	Elkülönült adatbázisok Önálló alrendszerek	Az adatbázis teljesen összehangolt a visszacsatolási rendszerrel
Külső pénzügyi jelentés	Nem jellemző	A külső pénzügyi beszámoló elvárásainak megfelelően	Megtartja a második szint jellemzőit	Célzott pénzügyi beszámoló rendszere
Termelési költségek	Nem jellemző	Kevésbé megbízható adatok Rejtett adatok a költségekről és az eredményességről	Néhány különálló rendszer – pl.: Activity Based Costing, stb.	Activity Based Management integrált rendszere
Operatív és stratégiai ellenőrzés	Nem jellemző	Visszacsatolás rendszere korlátozott és töredezett	Az eredmény méréséhez néhány különálló rendszer	Az eredmény mérésének operatív és stratégiai rendszere

Forrás: KAPLAN, R. S. - COOPER R. (1998): Cost and Effect – Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance, HBS Press, Boston, 12. p.

A fenti táblázat tájékoztatásul szolgál a belső elszámolásban alkalmazott költségadatokat figyelembevételének fejlődéséről. A fejlődési fokozat *első szakasza* az egyszerű üzleti folyamatok követésére alkalmas. A szakasz jellemzője, hogy a felhasználók számára szükséges információk előállítására érdekében a vezetői információk rendszerben a közvetlen költségek összekapcsolhatóak a tevékenységekkel, míg az általános költségek felosztása az előző periódusok tapasztalatai alapján történik. A *második szakaszban* a belső elszámolás a külső felhasználók igényéhez igazodik, mellőzve a belső felhasználók által támasztott elvárásokat és igényeket. Egyértelműen meghatározott a pénzügyi beszámolók iránti igény, a figyelem a folyamat és tevékenység adatok helyett a felelősségközpontok adataira összpontosul. A termelési költség kimutatások helytelenek az általános költségek allokálásának módszere miatt, illetve mivel a visszacsatolási rendszer a külső felhasználók igényein alapul, ezért a rendszer nem biztosít megfelelő információt a vezetők számára. A fejlődési folyamat *harmadik szakasza* a hagyományos elszámolási rendszer módszertanán alapul, mely biztosítja az egyedi folyamatokról és tevékenységekről beszerezhető költséginformációk előállítását. Az így elkészített elszámolás a hagyományos kimutatás kiegészítéseként jelenik meg, ezáltal elősegíti a tevékenységek, üzleti folyamatok, termékcsaládok vagy akár egyes termékek/szolgáltatások szerinti költségek felosztását és elszámolását. A kimutatások a vállalkozás szervezeti egységeinek szintjén készülnek el, ami összhangban van a hagyományos elszámolás gondolatvilágával. Ezen megközelítés előremutató a belső elszámolás fejlődésére nézve, ugyanakkor hangsúlyozza a külső és a belső felhasználók számára készített kimutatások összhangjának lehetőségét. A fejlődési folyamat *negyedik szakasza* előfeltételezi a

pénzügyi számvitel és belső elszámolás integrált egységét a vezetői információs rendszer más elemeivel összhangban. Ezen szint legfontosabb jellemzője, hogy a harmadik szakasz specializált rendszerei egy egységes adatbázist alkotnak az integrált információs rendszeren belül, így a külső felhasználók számára készített kimutatások adatai közvetlenül a belső elszámolások adatbázisából érhetőek el. A belső elszámolásnál alkalmazott költség allokátorok (pl.: ABC módszer) alkalmazása lehetőséget teremt, hogy a különböző tényezőkre közvetlenül el nem számolható (közvetett és általános) költségek az okozatok alapelveire támaszkodva az egyes tényezőkre feloszthatóvá váljanak. A költségkimutatás ezen formája értékesebb információt és ezáltal megbízhatóbb számviteli kimutatásokat biztosít.

2. USALI és az elvi keretét adó hagyományos költség-számvitel módszertan korlátai

2.1. USALI

Az Amerikai Hotelszövetség 1926-ban tette közzé a szállodaiparban érintettek üzleti eredményeik megállapítására és közzétételére ajánlott nemzetközi számviteli rendszert, mely a szakirodalomban USALI (*Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*) néven terjedt el. A többször átdolgozott, egységes módszertannal támogatott rendszer mára megfelelő alapot képez a szállodaipar vállalkozásai mellett, a vendéglátó és idegenforgalomban érdekelt vállalkozások gazdálkodásának követésére.

Az USALI alkalmas segítséget jelent mind a külső, mind a belső érdekeltek számára elkészítendő kimutatások, jelentések, számviteli beszámolók összeállításához. Az útmutató első része részletesen foglalkozik a számviteli beszámolóval, illetve annak összeállításával. A második rész tartalmazza az üzleti eredmény levezetésére alkalmas módszertani alapot, azaz a vállalkozás tevékenységi köre mentén elkészítendő ún. belső kimutatás összeállításának koncepcióját.

Az eredmény megállapítása kapcsán az USALI 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.

A koncepció a különböző részlegek eredményességének megállapításánál a hagyományos költség-gazdálkodás elvi keretén belül, a részköltség-számítás módszertanára épít. A részköltség-számítás módszertanát az általános költségek költségviselőkre való felosztásának problematikája hívta életre. Az eljárásnál egy időszak költségeiből csak egy meghatározott részt rendelnek hozzá a költségviselőkhöz, és a többi költséget csak az üzemi/üzleti eredmény megállapításánál veszik figyelembe.

Az USALI módszertana a költségtényezőhöz, illetve részleghez csak azon költségeket társítja, melyek ténylegesen az adott hierarchia szintjén merülnek fel, és ez azon költségkategoriók körét érinti, melyek felett az adott hierarchia szinten lévő vezető tényleges ellenőrzést képes gyakorolni. A termékek vagy szolgáltatások szintjén ezek a közvetlen költségek, a költség-helyek kapcsán a felmerült változó költségek, míg a részlegek esetében valamennyi változó költség és az általános költségek azon része, melyek felett a vezetők befolyásolási hatáskörrel bírnak. Az adott hierarchia szinten lévő vezető ellenőrzésén kívül eső költségek képezik az ún. nem ellenőrizhető költségkategoriókat, melyek lényeges hatást nem váltanak ki az adott részleg belső pénzügyi kimutatására.

2.2. A hagyományos költségvetés módszertanának korlátai

A huszadik század nyolcvanas éveire a vállalkozások költségvetésében jelentős változások figyelhetők meg. A változások között említendő, hogy a termelési, szolgáltatási költségvetésben az általános költségek helyét a közvetlen munkaerőköltség váltotta fel (KAPLAN 1984, JOHNSON - KAPLAN 1987). A költségvetésen belül a változó költségek uralmát átvette a fix költségek dominanciája, melyet két tényező együttes hatása eredményezett. Egyfelől az új termelési technológia által megkövetelt tőkeállomány, másfelől a termelési folyamat automatizációs fokának növelése révén a magasan képzett munkaerő közvetett költségnövekedése. Mindezek ráirányították a figyelmet az inputok, vagyis a termelés és szolgáltatás érdekében felhasznált erőforrások, valamint az azt felhasználó tevékenységek mélyebb kölcsönkapcsolatára. BLOCHER et al. (2002) értelmezésében a költségvetési eszköztár bővítésére irányuló erőfeszítések táptalaját a termelési és szolgáltatási folyamatok költségallokációs gyakorlatának újragondolása adja. Más szakértők (PERŠIĆ - JANKOVIĆ 2006) az újabb eljárások kifejlesztésének alapját visszavezetik a versenypozíció fenntartását biztosító kínálati ár meghatározására.

A termelési és szolgáltatási költségek definiálása a vállalkozás számára nélkülözhetetlen, hiszen alapvető információt szolgáltat működésük alapjairól. Segítségével határozható meg a termékek és szolgáltatások önköltsége és készletértéke; kiindulási alapot jelentenek a tervezési, költségellenőrzési és teljesítményértékelési folyamatok végrehajtásához; illetve a vállalat operatív és stratégiai döntéseinek alátámasztásához. A költségekről szóló információk jelentőségénél BLOCHER et al. (2002) kiemelik, hogy azok a vállalkozás stratégiai döntéseit alátámasztó elsődleges információk bázisként jelennek meg. Stratégiai szerepüknel fogva, a költséginformációk körét tágan értelmezik, magába foglalja:

- a termékek és szolgáltatások kínálati árának meghatározását,
- a termékszerkezet, szervezeti egység vagy forma (pl.: leányvállalati kör) bővítésének vagy szűkítésének pénzügyi vonzatát,
- a termelés vagy beszerzés feletti döntés elősegítését, illetve
- a termék/szolgáltatás vagy szervezeti egység eredményességének megítélését.

Értelmezésükben a hagyományos költségvetés módszertana helytelen kapacitáskihasználást, termékvonal meghatározást, erőforrás allokációt, a stratégiai szemlélet torzulását, a siker tényezőinek pontatlan meghatározását, valamint a versenyelőny csorbulását idézheti elő. Mindamelllett a különböző részlegek közötti költségfelosztás során, a módszertan főként annak egyszerűsége miatt, sem pedig szakmai érvek által diktálva fordul az értékesítési volumen vagy más könnyen mérhető változók önkényes alkalmazásához. Ezen a szemléleten PORTER (2006) is osztozik alapművében, amikor arról értekezik, hogy a támogató és a közvetett elsődleges tevékenységek költségei a legérzékenyebbek a helytelen allokációra, aminek egyenes következménye a szegmens termék/szolgáltatás vagy fogyasztói kör pontatlan költség- és helytelen ármeghatározása. STENZEL - STENZEL (2003) megerősítik, hogy a döntések hagyományos költségvetés számolás módszertanával történő alátámasztása más területeken is hasonló, tovagyrúzó szemléletre sarkallja a vállalkozás vezetőit. Vagyis amennyiben a döntéshozók a költséggazdálkodás során a számviteli beszámolóból származtatott, elsődlegesen pénzügyi szemléletet tükröző információkra

támaszkodnak, akkor operatív szinten már a kezdetektől fogva korlátozott információs bázissal rendelkeznek.

Az USALI-val szemben megfogalmazott hiányosságok, korlátok alapja a módszertan bázisát jelenő hagyományos, azaz részköltség-számítás apparátus hiányosságaira vezethető vissza. Nem ad útmutatást az általános költségek felosztására vonatkozóan, azt egy ésszerű és fair alapon megválasztott felosztó kulcs segítségével látja megvalósíthatónak, ami az üzleti döntések rövid távú szemléletét erősítheti.

Általában a turisztikai, és így a szállodaipar ágazatra jellemző szezonális kereslet, az abban érintetteket arra ösztökéli, hogy a kihasznált kapacitásszint tényleges költségeit kövessék nyomon, míg a le nem kötött kapacitások által „felemészített” költségek háttérbe szorulnak. Ezen szemlélet arra serkenthet a beruházás, azaz a kapacitásszint tervezése során, hogy a döntés a maximális kereslet kielégítését szem előtt tartva szülessen meg.

A hagyományos eljárás módszertanának korlátai, valamint a vezetői számvitel oldaláról megfogalmazott elvárások a költség-számvitel eszköztárának bővítését, új eljárások kifejlesztését hívták életre. BLOCHER et al. (2002) a vállalkozások számára legalkalmasabb módszertan és technika alkalmazásának feltételeit vizsgálják. Tanulmányukban arra a megállapításra jutottak, hogy a legmegfelelőbb módszertan kiválasztásánál három tényezőt kell figyelembe venni: az iparág és a termék/szolgáltatás jellege; vállalkozás stratégiája és a vezetők információs elvárásai; valamint az alkalmazott rendszer bevezetéséből, testre szabásából, működtetéséből eredő előnyök és hátrányok.

A szakemberek (CAGWIN - BOUWMAN 2000, BLOCHER et al. 2002, BEHESHTI 2004) egyöntetű véleménye, hogy a költség-számvitel módszertanának fejlesztéséhez, azaz a stratégiai szemlélet meghonosulásához leginkább az alábbi eljárások megalkotása segített:

- Tevékenység alapú költségelszámolás (*Activity Based Costing - ABC*),
- Célköltség számítás (*Target Costing - TC*),
- Teljes körű minőségirányítás (*Total Quality Management - TQM*),
- Életciklus költségelszámolás (*Whole Life Cycle Costing - LCC*),
- Környezeti költségelszámolás (*Environmental Costing - EC*).

Ezen eljárások áthatják a vezetői számvitel teljes folyamatát, valamint hozzájárultak annak széleskörű alkalmazásához, hiszen az egyszerűbb költségbeazonosítás és az ellenőrzés hangsúlya az erőforrások kedvezőbb és hatékonyabb felhasználását teszik lehetővé. A módszertan fejlesztése támaszpontként szolgált a modern eljárások terjedéséhez, valamint a versenyképesség növeléséhez. GAGNE - DISCENZA (1995) hangsúlyozzák, hogy a költség-számvitel korszerű módszertana képessé teszi a vállalatot, hogy a végső fogyasztók igényeinek legmegfelelőbb terméket, legalacsonyabb önköltségi áron állítsa elő. ERNST&YOUNG (2003) felmérése a korszerű eljárási rendszereket alkalmazók motivációs hátterét vizsgálta. A felmérés eredménye alapján elmondható, hogy a motivációs halmaz részeként a költségek feletti ellenőrzés és megtakarítás, a végső fogyasztói elvárásokkal való összhang megteremtése (egyrészt az alacsonyabb önköltség, másrészt a magasabb kiszolgálási színvonal) jelenik meg, mint a versenyelőny elérése érdekében kifejtett törekvések tárháza.

3. A stratégiai költségszámvitel a versenyképesség növelésének szolgálatában

A XX. század végétől a külföldi kutatók a költségszámvitel eszköztárának fejlesztésén, korszerűbb változatainak kifejlesztésén dolgoztak. Számos kutató helyezte vizsgálatainak látókörébe a továbbfejlesztett eljárások, módszertanok alkalmazásának hatásait a vállalkozások pénzügyi eredményességére és versenyképességére (POWELL 1995, HENDRICKS - SINGHAL 1997, CAGWIN - BOUWMAN 2000, BEHESHTI 2004, SHARMA 2005, CADEZ - GUILDING 2007, AGUS - HASSAN 2009). Az említett szakemberek véleménye döntően eltér az újabb és korszerűbb módszertan alkalmazásából eredő hatásokról. Míg többségük osztja azon nézetet miszerint a tevékenység alapú költségelszámolás (Activity Based Costing - ABC) módszertanának adaptálása a vállalkozások pénzügyi eredményességére pozitív hatást fejt ki (CAGWIN - BOUWMAN 2000, BEHESHTI 2004), addig a teljes körű minőségirányítás (Total Quality Management – TQM) eredményre gyakorolt hatásai megosztják a szakemberek véleményét. Az eltérő nézetek visszavezethetőek a megfigyelés alá vont vállalkozások által alkalmazott TQM módszertan eltérő szintű gyakorlati kivitelezésére. A vizsgált vállalkozások között voltak olyanok, melyeknél a TQM teljes körű gyakorlati implementációja volt tapasztalható, azonban néhány vállalkozás, a rövid távon elérhető nyereség kiaknázásának érdekében a TQM részleges és rendszertelen adaptálását hajtotta végre. Az ütköző vélemények másik forrása a TQM eltérő alkalmazásbeli elvéből eredeztethető. Egyes vállalkozásoknál a TQM gyakorlati bevezetését a külföldi piacon való megjelenés kényszerítette ki, nem pedig a vállalkozás termékeinek/szolgáltatásainak, illetve üzleti folyamatainak minőségi javítását célzó intézkedések. A célköltség-számítás (Target Costing – TC) módszertanának kevesebb figyelmet szentelt a szakirodalom, ami részben azzal magyarázható, hogy a módszertan kifejlesztésének kezdeti szakaszai a japán nyelvet beszélő szakemberekhez kötődik, így az üzleti világnyelvet használó (elsősorban angol és német) kutatók számára korlátozott „törzsanyag” állt rendelkezésre. Az elérhető kutatások megállapításai, hogy a célköltség-számítás módszertan biztosítja mind a rövid, mind a hosszú távú nyereségesség fenntartását, mivel a nem vagy alacsonyán jövedelmező termékek/szolgáltatások már a fejlesztések során elvetésre kerülnek (COOPER 1996, COOPER - CHEW 1996, COOPER - STAGMULDER 1997).

COOPER - KAPLAN (1988) munkájukban rámutatnak a hagyományos módszertan korlátaira, és felhívják a figyelmet, hogy az eljárás a termékek/szolgáltatások fajlagos költségeinek torzulásához vezet. A szerzők a megváltozott üzleti környezetben szorgalmazzák a modern, stratégiai költség-számítási eljárások alkalmazását. A szakemberek hangsúlyozzák, hogy az egyes költség-számítási eljárások együttes alkalmazásával kiegészíthetők és javíthatóak az eljárások pozitív, szinergia hatásai (COOPER - KAPLAN 1991). Ezen feltételezést követően a kutatások a különböző eljárások integrációjára irányultak (SHANK 1989, KAPLAN - COOPER 1998, BLOCHER et al. 2002, BEHESHTI 2004, THOMPSON et al. 2008). A kutatások eredményeként az fogalmazódott meg, hogy egy időben több korszerű eljárás alkalmazása hozzájárul a nyereségesség eléréséhez, valamint egy korszerű módszer alkalmazása alapjaiban megkönnyíti egy másik költség-számítási eljárás bevezetését. BLOCHER et al. (2002) tanulmányaikban a tevékenység alapú, a célköltség és az életciklus költségelszámolás integrált módszertanának alkalmazását javasolják a kutatás és fejlesztés, a termelés/szolgáltatás nyújtás, a marketing, az ellátás és értékesítési folyamatok költségeinek leszorítása érdekében.

A korszerű módszertan és koncepció alkalmazásának hátrányait kutatók nem foglalnak állást azok teljes körű vagy részleges elvetése mellett, még a vállalat egyes részterületeinek viszonylatában sem.

4. Módszertan és eredmények

4.1. Módszertan

Jelen fejezet a hazai szállodaipar szereplői körében végzett primer kutatás részeredményeit tartalmazza. Az online kérdőíves felmérés célja az ágazatban érintett menedzsment által alkalmazott költséggazdálkodás gyakorlatának feltérképezése volt, melyből következtetések vonhatók le az iparág által alkalmazott költségszámvitel fejlettségének a fokára. A kutatás kitüntetett szerepet szánt a stratégiai szemlélet feltárására, így a versenyképesség, az alkalmazott versenyprioritások, a versenystratégia és a költségek közötti kapcsolat szorosságának a vizsgálatára.

A kutatás lebonyolítására 2015. március-július időperiódusban került sor. A felmérésbe a Magyar Szállodák és Éttermek Szövetségénél tagsági jogviszonnyal rendelkező szállodák kerültek bevonásra, melyek az ágazat leginkább véleményformáló és befolyásoló képességgel bíró szereplői. A 390 elemű alapsokaságból 51 egység (13,08%) vett részt a felmérésben, melyek jellemzését a 2. táblázat mutatja.

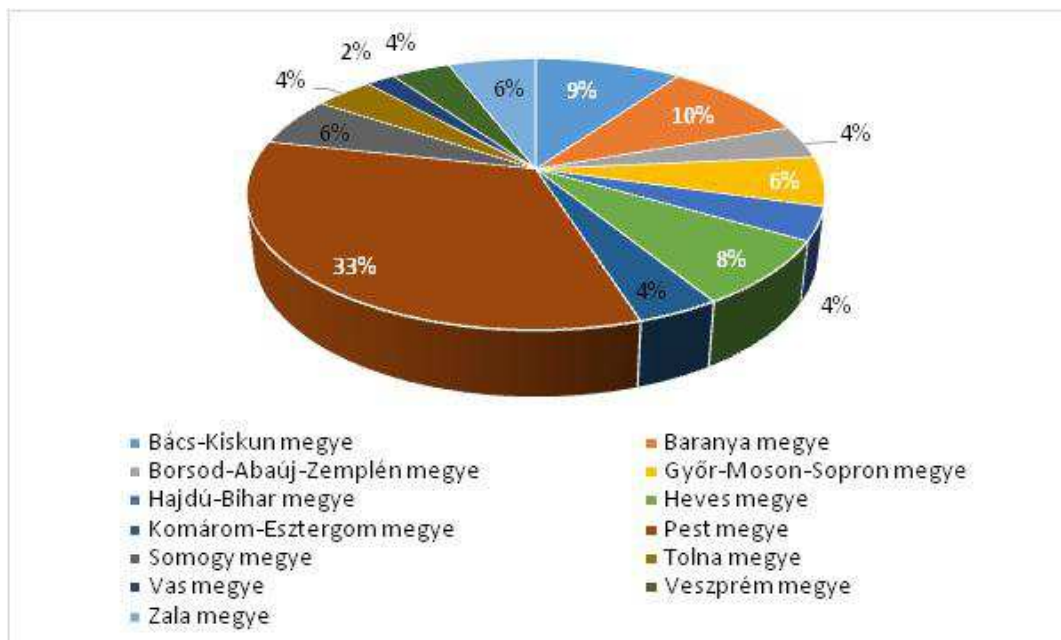
2. táblázat: A felmérésben részt vevők jellemzése

A szálloda minőségi kategóriája (csillagok száma)			A szálloda státuszát tekintve		
Minősítés	db	%		db	%
Nem besorolt	4	7,8	Önálló	30	58,8
2 csillag	1	2,0	Hazai szállodalánc része	16	31,4
3 csillag	22	43,1	Külföldi szállodalánc része	4	7,8
4 csillag	21	41,2	Egyéb	1	2,0
5 csillag	3	5,9			

Forrás: saját szerkesztés

A felmérésben jellemzően közepes és magas minőségi kategóriába sorolt, önálló vagy hazai szállodalánc részét képező egységek vettek részt. Az 1. ábra szemlélteti a kutatásban részt vett egységek megyeszékely szerinti bontását.

1. ábra: A felmérésben részt vevő szállodák területi megoszlása



Forrás: saját szerkesztés

4.2. Eredmények

A hazai szállodaegységek által alkalmazott költségszámvitel gyakorlatának feltárásánál a mintabeli sokaság 90,2%-a (46 válasz) a számviteli beszámolóból származtatott információkat alkalmasnak véli az eredmény megállapításához, és csak 5,9%-a válaszolta ennek ellenkezőjét. Az eredményesség és a költségek közötti kapcsolat vizsgálatánál a válaszadók 44%-ánál nyert visszaigazolást, hogy az eredmény legfőként a költségeken keresztül befolyásolható, míg ezzel a megállapítással a válaszadók 24%-a nem ért egyet. A költségek szerepének és azok mértékének csökkentése kitüntetett jelentőséggel bír, hiszen azt a válaszadók (68,7%) a stratégia szerves részeként jelölték meg.

A szervezeti szinten felmerülő általános költségek (az összköltségen belüli arányuk átlagosan 39,2%, 18,8%-os szórással) felosztását a felmérésben részt vevők több mint kétharmadánál (69,4%-ánál), a különböző tevékenységi körök (szálláshely, étel-ital felszolgálat, konferenciák szervezése, wellness szolgáltatások stb.) esetében, eltérő mértékben kerül felosztásra. A résztvevők legnagyobb arányban vetítési alapként az árbevétel (55,8%-a), az összes költség arányát (20,9%-ban) és a vendégszám (14,0%-ban) mutatóit alkalmazzák.

Az önköltségszámítás jelentőségének ellenére (a válaszadók 89,8%-a véli fontosnak) az alkalmazott gyakorlat tekintetében kételyeket fogalmaznak meg, hiszen 14,0% véli teljes mértékben megfelelőnek, és 58,0% elégedett az alkalmazott eljárással.

A kérdőív versenyképesség vizsgálata részénél a felmérésben szereplők 96,08%-a adott értékelhető választ. A válaszadók 1-5 fokozatú Likert-skála mentén osztályozhatták (1 - teljes mértékben nem ért egyet, 5 - teljes mértékben egyetért) a versenyképesség és a versenytényezők jelentőségét. A visszajelzések összesített eredményeit tartalmazza a 3. táblázat.

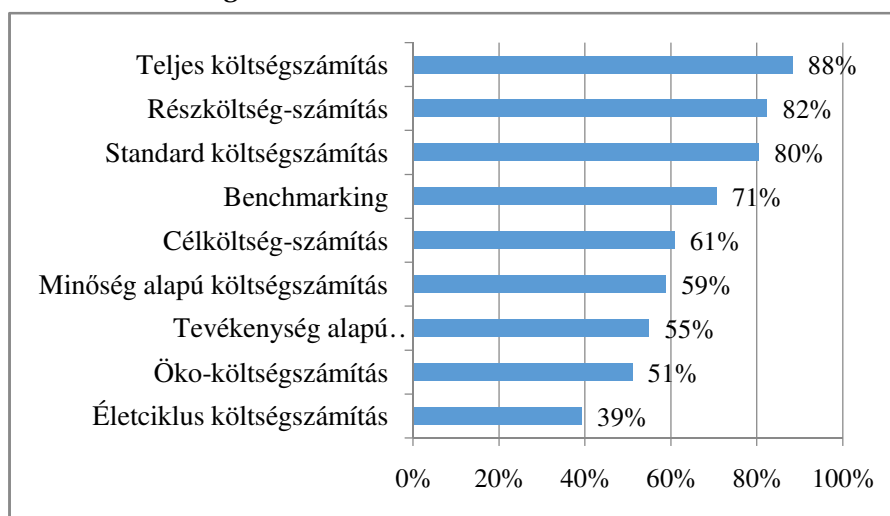
3. táblázat: A felmérésben részt vevők által alkalmazott versenytényezők

Versenyképesség és versenytényezők	Átlagos érték	Válaszolt
Hangsúly az ár alapú versenyen van	3,4	49
Minőség alapú verseny dominál	4,1	49
A termék megkülönböztetése dominál	4,0	49

Forrás: saját szerkesztés

A költség-számvitel eszköztárának különböző módszertanai közül a válaszadók a teljes költség-számítás eljárását ismerik, míg a stratégiai szemléletet tükrözők közül a Benchmarking és Célköltség-számítás eljárások a legismertebbek (2. ábra).

2. ábra: A költség-számvitel különböző módszertanának ismerete



Forrás: saját szerkesztés

A korszerűbb eljárások alkalmazásának korlátai között leginkább a módszertan ismereteinek hiányát, illetve a kivitelezésének bonyolultságát jelölték meg.

A következő táblázat (4. táblázat) általános képet ad a különböző eljárásról alkotott véleményekről. Ezek alapján megállapítható, hogy míg a termékek és szolgáltatások önköltség csökkentését leginkább a standard költség-számítás módszertanának érdemével azonosítják, addig a versenyhelyzet növelését a Benchmarking és a Célköltség-számításhoz kapcsolják.

4. táblázat: A felmérésben részt vevők által alkalmazott versenytényezők

Költségszámítási módszer	Termékek/ szolgáltatások önköltségének csökkentése	A fogyasztói elégedettség növelése	A költségek feletti ellenőrzés növelése	Minőség és a feletti ellenőrzés javítása	Versenyhelyzet javítása	Üzleti stratégia megvalósítása
Teljes költségszámítás	44,4%	14,8%	11,1%	22,2%	3,7%	3,7%
Részköltség-számítás	52,9%	0,0%	11,8%	35,3%	0,0%	0,0%
Standard költségszámítás	71,4%	21,4%	0,0%	7,1%	0,0%	0,0%
Célköltség-számítás	5,0%	20,0%	0,0%	30,0%	40,0%	5,0%
Tevékenységen alapuló költségszámítás	20,0%	25,0%	0,0%	45,0%	10,0%	0,0%
Minőség alapú költségszámítás	0,0%	10,0%	0,0%	83,3%	6,7%	0,0%
Öko-költség alapú számítás	3,0%	12,1%	36,4%	9,1%	39,4%	0,0%
Életciklus költségszámítás	9,1%	18,2%	18,2%	9,1%	36,4%	9,1%
Benchmarking	5,9%	5,9%	0,0%	11,8%	70,6%	5,9%

Forrás: saját szerkesztés

Összességében elmondható, hogy az iparág hazai szereplői érzékenyen kezelik a költségek területét. Mélyebb megállapítást a különböző eljárásról alkotott vélemények kiértékelése után kaphatunk, de alapjaiban a korszerű módszertan elveivel összehangolt vezetési szemléletről tanúskodik a felmérés eredménye.

Összegzés

Az USALI több évtizedes fennállása és folyamatos fejlesztése ellenére sem alkalmas a vezetők által támasztott elvárásoknak megfelelni, szükségszerűnek látszik a modern költségszámítási módszerekkel való ötvözése. Jelen tanulmány a haza turizmus egyik meghatározó ágazatának, a szállodaiparnak a stratégiai költségszámítási érzékenységet és gyakorlatának feltárását célozza meg. A vezetési szemléletben a költségszámítási korszerű technikáinak meghonosítása - a pontosabb információk révén - a vállalkozások által stratégiai célként megfogalmazott versenyelőny növelését szolgálhatja. Az értekezés rámutat, hogy a hazai szállodaipar csíráiban pozitív képet tükröz az új vezetési szemlélet elveinek követéséről, ismeretéről. Mindazonáltal még messze nem beszélhetünk a stratégiai szemlélet gyakorlatának beágyazódásáról. Különösen akkor, ha figyelembe vesszük, hogy a válaszadók közel fele (44%-a) véli úgy, hogy a nyereség

legfőképp a költségeken keresztül befolyásolható, miközben a felmérésben részt vevők csak elenyésző aránya kapcsolja össze az üzleti stratégia megvalósítását a költséggazdálkodás (korszerű) eszközeivel. A stratégiai nézetet tovább árnyékolja a primer kutatás azon következtetése, hogy az eredményességet leginkább torzító általános költségek allokálása, elsődlegesen a hagyományos szemléletre jellemző felosztó kulcs (jellemzően az árbevétel) segítségével valósul meg.

Összességében azonban reményteli képet fest a felmérés azon eredménye, hogy a stratégiai költségszámvitelre jellemző jövő irányultság az alkalmazott versenytényezők mentén egyre több esetben megjelenik.

Felhasznált irodalom:

- AGUS, A. – HASSAN, Z. (2009): Can Benchmarking Through TQM Implementation Improve Performance? Some Empirical Evidence. *World Journal of Management*, 1 (1), pp. 62-81.
- BEHESHTI, H. M. (2004): Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system. *Industrial Management&Data Systems*, 104 (5), pp. 377-383.
- BLOCHER, E. J. – CHEN, K. H. – LIN, T. W. (2002): *Cost management: A strategic emphasis*, USA: McGraw-Hill Irwin Boston, MA
- CADEZ, S. – GUILDING, C. (2007): Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting&Organizational Change*, 3 (2), pp. 126-142.
- CAGWIN, D. – BOUWMAN, M. J. (2000): The Association Between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance. *Management Accounting Research*, 13 (1), <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.198.8499&rep=rep1&type=pdf>, letöltve 2016. január 10.
- CLARK, P. J. (1995): The old and the new in management accounting. *Management Accounting*, June, pp. 46-51.
- COOPER, R. (1996): Costing techniques to support corporate strategy: Evidence from Japan. *Management Accounting Research*, 72 (2), pp. 219-246.
- COOPER, R. – CHEW, B. (1996): Control tomorrow's cost through today's designs. *Harvard Business Review*, January-February, 74 (1), pp. 1-10.
- COOPER, R. – KAPLAN, R. S. (1988): How Cost Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, April, pp. 21-25.
- COOPER, R. – KAPLAN, R. S. (1991): *The Design of Cost Management System: Text, Cases, and Readings*, Englewood Cliffs, NJ:Prentice Hall
- COOPER, R. – SLAGMULDER, R. (1997): *Target Costing and Value Engineering*. Productivity Press, Portland, Oregon
- GAGNE, M. L – DISCENZA, R. (1995): Target costing. *Journal of Business&Industrial Marketing*, 10 (1), pp. 16-22.
- JOHNSON, H. T. – KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA

- KAPLAN, R. S. – COOPER R. (1998): *Cost and Effect – Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*, HBS Press, Boston
- KAPLAN, R. S. (1984): The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), pp. 390-418.
- HENDRICKS, K. B – SINGHAL, V. R. (1997): Does Implementing an Effective TQM Program Actually Improve Operating Performance? Empirical Evidence from Firms That Have Won Quality Awards. *Management Science*, 43 (9), pp. 1258-1274.
- HORNGREN, C., T. – DATAR, S., T. – RAJAN, M. (2003): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 11th ed., Upper Saddle River (NJ): Prentice Hall
- PERŠIĆ, M. – JANKOVIĆ, S. (2006): *Menadžersko računovodstvo hotela*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- PORTER, M., E. (2006): *Versenysztratégia*. Akadémiai Kiadó Zrt., Budapest
- POWELL, T. C. (1995): Total Quality Management as Competitive Advantage: A Review and Empirical Study. *Strategic Management Journal*,
http://www.business.uzh.ch/professorships/som/stu/Teaching/FS10/MA/som/Powell_1995_TQM_practices.pdf (letöltve 2016. január 5.)
- SHANK, J. K. (1989): Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?. *JMAR*, 1 (fall), pp. 47-65.
- SHARMA, D. S. (2005): The Association between ISO 9000 Certification and Financial Performance. *International Journal of Accounting*, 40 (2), pp. 151-172.
- STENZEL, C. - STENZEL, J. (2003): *Essentials of Cost Management*. New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- THOMPSON, A. A – STRICKLAND, A. J. – GAMBLE, J. E. (2008): *Strateški menadžment. U potrazi za konkurentskom prednošću*, MATE, Zagreb

Egyéb források:

- ERNST&YOUNG - IMA (2003): *2003 Survey of Management Accounting*,
<http://www.imanet.org/docs/default-source/general/2003surveyofmgmtaccting-ey.pdf?sfvrsn=2> (letöltve: 2015. december 10.)