

## نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری: تأکید بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

حیدر ربیعی<sup>۱</sup>

علی صباح محمد رضا<sup>۲</sup>

### چکیده

صنعت گردشگری و هتلداری به دلیل ماهیت خدماتی، نوسان‌پذیری تقاضا، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی و ضرورت پاسخ‌گویی سریع به تحولات بازار، نیازمند نظام‌های اطلاعاتی کارآمد برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی است. در این میان، حسابداری مدیریت با فراهم‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی، یکی از ابزارهای کلیدی برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تخصیص بهینه منابع در این صنعت به شمار می‌رود. هدف این پژوهش، تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و مدیریتی صنعت گردشگری و هتلداری با اتکا بر ادبیات نظری و مطالعات پیشین است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، کتابخانه‌ای با رویکرد توصیفی - تحلیلی است. داده‌ها از طریق بررسی و تحلیل منابع معتبر شامل کتب تخصصی، مقالات علمی، گزارش‌های حرفه‌ای و اسناد مرتبط با حسابداری مدیریت، گردشگری و هتلداری گردآوری شده و به شیوه تحلیل مضمون و استنباط مفهومی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج بررسی ادبیات نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق به‌کارگیری ابزارهایی نظیر بودجه‌بندی، بهایابی، تحلیل هزینه - منفعت، طبقه‌بندی و کنترل هزینه‌ها، ارزیابی سودآوری و تکنیک‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌ای، نقش مؤثری در ارتقای شفافیت اطلاعات، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری، کنترل هزینه‌های عملیاتی و افزایش کارایی مالی در واحدهای فعال در صنعت گردشگری و هتلداری ایفا می‌کند. همچنین، مرور متون

۱ استاد دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری [alrabiei@ut.ac.ir](mailto:alrabiei@ut.ac.ir)

۲ دانشجوی مقطع ارشد، دانشگاه تهران پردیس البرز.

نشان می‌دهد که ضعف در نظام‌های اطلاعاتی، نبود مهارت‌های تخصصی، پیچیدگی ساختار هزینه‌ها و نوسانات محیطی از مهم‌ترین موانع بهره‌گیری اثربخش از حسابداری مدیریت در این صنعت است. بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که توسعه و استقرار نظام‌های نوین حسابداری مدیریت، همراه با آموزش مدیران و تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی، می‌تواند زمینه‌ساز بهبود تصمیم‌گیری، افزایش بهره‌وری، تقویت مزیت رقابتی و پایداری عملکرد در صنعت گردشگری و هتلداری باشد.

**کلیدواژه‌ها:** حسابداری مدیریت، صنعت گردشگری، هتلداری، کنترل هزینه، تصمیم‌گیری مدیریتی، ارزیابی عملکرد.

## مقدمه

حسابداری مدیریت در دهه‌های اخیر از یک نظام صرفاً مبتنی بر ثبت، گزارشگری داخلی و کنترل عملیات، به ابزاری راهبردی برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، برنامه‌ریزی، ارزیابی عملکرد و خلق ارزش در سازمان‌ها تحول یافته است (اسکاپن، ۱۹۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷). این تحول به‌ویژه در صنایع خدماتی، که با عدم قطعیت بالاتر، نوسان تقاضا و ضرورت واکنش سریع به تغییرات بازار مواجه‌اند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. صنعت گردشگری و هتلداری نیز به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های خدماتی، به سبب ویژگی‌هایی چون فصلی بودن تقاضا، تنوع خدمات، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی، حساسیت کیفیت خدمات و رقابت شدید، نیازمند نظامی اطلاعاتی است که بتواند مدیران را در اتخاذ تصمیم‌های دقیق، سریع و اقتصادی یاری رساند. در چنین بستری، حسابداری مدیریت نه تنها ابزار کنترل مالی، بلکه سازوکاری برای هدایت تصمیم‌های عملیاتی و راهبردی تلقی می‌شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸).

یکی از بنیادی‌ترین حوزه‌هایی که حسابداری مدیریت در صنعت هتلداری در آن نقش‌آفرینی می‌کند، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در واحدهای اقامتی و هتل‌ها غالباً پیچیده، چندبخشی و متأثر از سطح اشغال، نوع خدمات و نوسانات تقاضاست. هزینه‌های مرتبط با بخش‌هایی نظیر خانه‌داری، پذیرش، غذا و نوشیدنی، نگهداری و پشتیبانی، اگرچه در ظاهر عملیاتی‌اند، اما در عمل تأثیر مستقیمی بر سودآوری، کیفیت خدمات و قدرت رقابت‌پذیری بنگاه دارند. از این رو، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مانند بودجه‌بندی، بودجه‌بندی منعطف، تحلیل انحرافات و ارزیابی مراکز هزینه، این امکان را فراهم می‌کند که مدیران بتوانند رفتار هزینه‌ها را بهتر بشناسند، عوامل اصلی ایجاد هزینه را شناسایی کنند و در شرایط متغیر بازار، تصمیمات مناسب‌تری برای کنترل و کاهش هزینه‌های غیرضروری اتخاذ نمایند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در واقع، بدون شناخت دقیق بهای خدمات و نحوه تغییرپذیری هزینه‌ها، دستیابی به سودآوری پایدار در صنعت هتلداری دشوار خواهد بود.

در کنار مدیریت هزینه، مدیریت درآمد به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عرصه‌های تصمیم‌گیری در هتلداری، پیوندی مستقیم با حسابداری مدیریت دارد. ماهیت خدمات اقامتی به‌گونه‌ای

است که ظرفیت استفاده نشده اتاق‌ها در هر روز، عملاً از دست می‌رود و امکان ذخیره‌سازی آن برای آینده وجود ندارد؛ بنابراین، مدیران هتل باید بتوانند میان سطح تقاضا، ظرفیت موجود، هزینه‌های عملیاتی و اهداف سودآوری، توازن برقرار کنند. در این میان، حسابداری مدیریت با فراهم کردن اطلاعات تحلیلی درباره بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود، ترکیب فروش و عملکرد بخش‌های مختلف، بستر لازم را برای تصمیم‌گیری در زمینه مدیریت درآمد فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸). تحلیل شاخص‌هایی نظیر میانگین نرخ روزانه اتاق و درآمد حاصل از هر اتاق در دسترس، زمانی می‌تواند برای مدیریت مفید واقع شود که در کنار اطلاعات مربوط به ساختار هزینه و ظرفیت عملیاتی تفسیر گردد. به بیان دیگر، مدیریت درآمد در هتلداری تنها یک موضوع بازاریابی یا فروش نیست، بلکه به‌طور اساسی به تحلیل‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی پیامدهای مالی تصمیمات وابسته است.

قیمت‌گذاری نیز به‌عنوان سومین محور اصلی این پژوهش، یکی از حساس‌ترین حوزه‌های تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری به‌شمار می‌رود. تعیین قیمت خدمات در این صنعت صرفاً بر مبنای شرایط بازار یا رفتار رقبا انجام نمی‌شود، بلکه مستلزم درک هم‌زمان هزینه‌های ارائه خدمت، سطح تقاضا، ادراک مشتری از ارزش و اهداف سودآوری بنگاه است. حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق ارائه اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده، حاشیه سود، نقطه سر به سر و آثار مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری، به مدیران در انتخاب قیمت‌های مؤثر و اقتصادی یاری رساند (بارت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در شرایطی که تقاضا با نوسان همراه است، قیمت‌گذاری پویا و مبتنی بر اطلاعات دقیق، می‌تواند به بهینه‌سازی درآمد و استفاده بهتر از ظرفیت منجر شود؛ اما موفقیت این رویکرد، در گرو دسترسی به اطلاعات حسابداری مدیریت قابل اتکا و به‌موقع است. از این‌رو، قیمت‌گذاری در صنعت هتلداری را باید نتیجه تعامل میان تحلیل هزینه، مدیریت درآمد و شناخت شرایط بازار دانست.

با وجود اهمیت این کارکردها، استقرار و بهره‌گیری اثربخش از حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با چالش‌هایی نیز همراه است. پیچیدگی عملیات، دشواری تخصیص دقیق هزینه‌های غیرمستقیم، تغییرات سریع در الگوی تقاضا، محدودیت‌های فناوریانه و کمبود نیروی انسانی متخصص، از جمله عواملی هستند که می‌توانند اثربخشی

نظام‌های حسابداری مدیریت را در این صنعت کاهش دهند؛ مسئله‌ای که در کشورهای در حال توسعه نمود بیشتری دارد (هاستید، ۲۰۱۲). در عین حال، توسعه فناوری اطلاعات، سیستم‌های رزرواسیون، نرم‌افزارهای مالی و سامانه‌های تحلیلی، فرصت‌های تازه‌ای برای گردآوری، پردازش و تفسیر داده‌ها فراهم کرده است و می‌تواند توان حسابداری مدیریت را در زمینه کنترل هزینه، تحلیل سودآوری، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری تقویت کند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

بر این اساس، پژوهش حاضر با رویکردی کتابخانه‌ای و به شیوه توصیفی - تحلیلی، در پی آن است که نقش حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری، با تمرکز ویژه بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبیین کند. این مطالعه بر پایه بررسی و تحلیل منابع، متون و پژوهش‌های پیشین انجام شده و هدف آن، ارائه تصویری منسجم از کارکردهای حسابداری مدیریت در این سه حوزه و تبیین دلالت‌های آن برای بهبود تصمیم‌گیری، افزایش کارایی عملیاتی و ارتقای سودآوری در واحدهای اقامتی و هتل‌هاست (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵).

### **بیان مسئله**

صنعت گردشگری و هتلداری به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی در سطح جهان، سهم قابل‌توجهی در ایجاد اشتغال، توسعه منطقه‌ای و افزایش تولید ناخالص داخلی دارد. با این حال، این صنعت به دلیل ماهیت خدماتی، فسادپذیری ظرفیت، فصلی بودن تقاضا، نوسانات درآمدی، شدت رقابت و حساسیت بالا نسبت به تحولات اقتصادی و اجتماعی، همواره با عدم اطمینان و پیچیدگی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مواجه است (وطن‌پرست، ۱۳۹۷). در چنین فضایی، اتکای صرف به اطلاعات مالی سنتی برای اداره اثربخش واحدهای اقامتی و بنگاه‌های فعال در حوزه گردشگری کفایت نمی‌کند و مدیران برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری، نیازمند اطلاعاتی تحلیلی، به‌موقع و مرتبط هستند. در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نظام‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی، می‌تواند با فراهم‌ساختن اطلاعات مالی و غیرمالی، نقش مؤثری در پشتیبانی از تصمیم‌های عملیاتی و راهبردی ایفا کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸).

در ادبیات نوین، حسابداری مدیریت دیگر صرفاً به ثبت و گزارش هزینه‌ها محدود نمی‌شود، بلکه به‌مثابه ابزاری برای خلق ارزش، ارتقای کارایی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های راهبردی شناخته می‌شود (اسکاین، ۱۹۹۱). اهمیت این تحول در صنعت هتلداری بیش از سایر بخش‌ها آشکار است؛ زیرا بخش عمده‌ای از موفقیت در این صنعت به توانایی مدیران در کنترل هزینه‌های عملیاتی، مدیریت اثربخش درآمد و اتخاذ سیاست‌های مناسب قیمت‌گذاری وابسته است. از این‌رو، بررسی نقش حسابداری مدیریت در این سه حوزه، می‌تواند درک دقیق‌تری از ظرفیت‌های این دانش برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی واحدهای گردشگری و هتل‌ها فراهم سازد.

نخستین محور اساسی در این زمینه، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در هتل‌ها و واحدهای اقامتی، چندبعدی و متأثر از ماهیت خدماتی فعالیت‌هاست. هزینه‌های مرتبط با خانه‌داری، پذیرش، غذا و نوشیدنی، نگهداری، انرژی، نیروی انسانی و سایر بخش‌های پشتیبانی، سهم مهمی در بهای تمام‌شده خدمات دارند و هرگونه ضعف در کنترل و تحلیل آن‌ها می‌تواند سودآوری بنگاه را به‌طور مستقیم تحت تأثیر قرار دهد. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت با بهره‌گیری از ابزارهایی مانند بودجه‌بندی، بودجه‌بندی منعطف، تحلیل انحرافات، شناسایی مراکز هزینه و تحلیل رفتار هزینه، امکان شناخت دقیق‌تر منشأ هزینه‌ها و کنترل مؤثرتر آن‌ها را فراهم می‌کند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در واقع، مدیریت علمی هزینه‌های عملیاتی در صنعت هتلداری زمانی تحقق می‌یابد که اطلاعات هزینه‌ای از حالت ثبت صرف خارج شده و به مبنایی برای تحلیل، ارزیابی و تصمیم‌گیری مدیریتی تبدیل شود.

دومین محور کلیدی، مدیریت درآمد است که در صنعت هتلداری اهمیت ویژه‌ای دارد. یکی از ویژگی‌های اساسی این صنعت آن است که ظرفیت فروش‌نرفته در هر مقطع زمانی، قابل ذخیره‌سازی و انتقال به دوره‌های بعد نیست؛ از این‌رو، مدیریت درآمد در هتل‌ها صرفاً به معنای افزایش فروش نیست، بلکه به مفهوم استفاده بهینه از ظرفیت موجود برای حداکثرسازی درآمد و سودآوری است. تحقق این هدف، مستلزم دسترسی به اطلاعاتی درباره ساختار هزینه، سطح تقاضا، ظرفیت عملیاتی، ترکیب خدمات و بازده بخش‌های مختلف است. حسابداری مدیریت با ارائه چنین اطلاعاتی، زمینه تحلیل دقیق‌تر

عملکرد و اتخاذ تصمیم‌های منطقی‌تر را در زمینه تخصیص منابع، زمان‌بندی ارائه خدمات و ارزیابی سودآوری فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸). بنابراین، مدیریت درآمد در صنعت هتلداری را نمی‌توان مستقل از نظام حسابداری مدیریت بررسی کرد، زیرا تصمیم‌های مرتبط با درآمد زمانی اثربخش خواهند بود که بر پایه تحلیل هم‌زمان درآمد، هزینه و ظرفیت اتخاذ شوند.

سومین محور اصلی، قیمت‌گذاری است که یکی از حساس‌ترین و راهبردی‌ترین تصمیمات در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری به‌شمار می‌رود. قیمت‌گذاری در این صنعت تحت تأثیر متغیرهای متعددی از جمله سطح تقاضا، شدت رقابت، کیفیت خدمات، ادراک مشتری از ارزش، شرایط فصلی و ساختار هزینه قرار دارد. از این‌رو، تعیین قیمت خدمات، فرایندی صرفاً بازاریابی نیست، بلکه تصمیمی مالی-مدیریتی است که باید بر مبنای اطلاعات دقیق و تحلیلی انجام شود. حسابداری مدیریت از طریق ارائه داده‌های مرتبط با بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود، نقطه سر به سر و پیامدهای مالی سناریوهای مختلف، می‌تواند مبنایی علمی برای قیمت‌گذاری فراهم آورد و مدیران را در انتخاب نرخ‌های مناسب یاری دهد (بارت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در محیطی که نوسانات تقاضا و تغییرات اقتصادی بر رفتار مشتریان و هزینه‌های ارائه خدمات اثر می‌گذارد، قیمت‌گذاری اثربخش تنها زمانی امکان‌پذیر است که میان ملاحظات بازار و تحلیل‌های حسابداری مدیریت پیوندی منسجم برقرار شود.

در کنار این کارکردها، پیشرفت فناوری اطلاعات و توسعه نرم‌افزارهای مالی و عملیاتی، ظرفیت حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری به‌طور چشمگیری افزایش داده است. استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی و ابزارهای تحلیلی، امکان گردآوری و پردازش سریع‌تر داده‌ها، تهیه گزارش‌های دقیق‌تر و ارزیابی مستمر عملکرد را فراهم می‌کند و بدین‌ترتیب، زمینه بهبود کنترل هزینه، تحلیل سودآوری و تصمیم‌گیری در حوزه قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد را تقویت می‌سازد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷). با این حال، بهره‌گیری مؤثر از این ظرفیت‌ها در همه کشورها و سازمان‌ها یکسان نیست و در بسیاری از محیط‌های در حال توسعه، محدودیت‌هایی نظیر کمبود نیروی متخصص، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و پیچیدگی‌های مربوط به گردآوری و تفسیر داده‌های مالی، مانع استقرار کامل و اثربخش نظام‌های حسابداری مدیریت می‌شود (هاستید، ۲۰۱۲).

با توجه به آنچه گفته شد، مسئله اصلی آن است که در صنعت گردشگری و هتلداری، بقا و رقابت پذیری بنگاه‌ها نه تنها به جذب مشتری، بلکه به توانایی آن‌ها در کنترل هزینه‌های عملیاتی، مدیریت اثربخش درآمد و اتخاذ سیاست‌های منطقی قیمت گذاری وابسته است؛ امری که بدون برخورداری از اطلاعات تحلیلی و تصمیم‌ساز حسابداری مدیریت، به درستی محقق نخواهد شد. از این رو، تبیین جایگاه و کارکرد حسابداری مدیریت در این سه حوزه، از منظر علمی و کاربردی اهمیتی ویژه دارد.

بر همین اساس، پژوهش حاضر با رویکردی کتابخانه‌ای و به شیوه توصیفی - تحلیلی، بر پایه مطالعه متون، اسناد و مقالات پیشین، در پی آن است که نقش حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت گذاری بررسی و تبیین کند. هدف این مقاله آن است که با جمع‌بندی و تحلیل یافته‌های موجود در ادبیات موضوع، تصویری منسجم از ظرفیت‌ها، ابزارها و دلالت‌های حسابداری مدیریت در این حوزه ارائه دهد و نشان دهد که چگونه این دانش می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی، افزایش کارایی عملیاتی و ارتقای سودآوری در واحدهای اقامتی و گردشگری کمک کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵).

### **اهمیت و ضرورت پژوهش**

صنعت گردشگری و هتلداری به‌عنوان یکی از پیشران‌های مهم اقتصاد خدمات، نقش قابل توجهی در رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال و توسعه منطقه‌ای دارد. با این حال، ویژگی‌های ساختاری این صنعت، از جمله فصلی بودن تقاضا، نوسان پذیری درآمد، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی، رقابت شدید و حساسیت نسبت به شوک‌های بیرونی، سبب می‌شود اداره اثربخش واحدهای اقامتی و بنگاه‌های گردشگری بدون اتکای نظام‌مند به اطلاعات مدیریتی دقیق و به موقع، با دشواری‌های جدی مواجه شود. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی تصمیم‌ساز، می‌تواند با فراهم‌سازی تحلیل‌های مرتبط با هزینه، درآمد و سودآوری، پشتوانه‌ای برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و بهبود عملکرد مالی فراهم آورد (اسمیت و براون، ۲۰۲۰).

اهمیت حسابداری مدیریت در صنعت هتلداری زمانی برجسته‌تر می‌شود که «رقابت‌پذیری» و «نوسانات بازار» به‌عنوان دو عامل تعیین‌کننده در موفقیت بنگاه‌ها در نظر گرفته شود. مدیران این صنعت ناگزیرند تصمیم‌هایی اتخاذ کنند که مستقیماً بر سودآوری اثر می‌گذارد؛ تصمیم‌هایی نظیر کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی، ارزیابی سودآوری خدمات و بخش‌ها، و طراحی سیاست‌های قیمت‌گذاری متناسب با شرایط تقاضا و رفتار رقبای حسابداری مدیریت با ارائه ابزارهای تحلیلی برای پیش‌بینی و مدیریت هزینه‌ها، تحلیل سودآوری و پشتیبانی از قیمت‌گذاری رقابتی، می‌تواند زمینه تصمیم‌گیری دقیق‌تر و کاهش خطاهای مدیریتی را فراهم سازد (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸).

از سوی دیگر، صنعت گردشگری به‌شدت از عوامل بیرونی مانند تغییرات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی اثر می‌پذیرد. این وابستگی به محیط، ریسک عملیاتی و مالی بنگاه‌های گردشگری و هتلداری را افزایش می‌دهد و ضرورت برخورداری از سازوکارهایی برای شناسایی ریسک‌ها و طراحی راهبردهای مالی برای مواجهه با عدم‌اطمینان را تقویت می‌کند. در این چارچوب، حسابداری مدیریت می‌تواند با ارائه اطلاعات مناسب برای سناریونویسی مالی، تحلیل حساسیت و ارزیابی پیامدهای گزینه‌های مدیریتی، به افزایش تاب‌آوری مالی بنگاه کمک کند (واکر و جونز، ۲۰۱۹).

با توجه به محورهای اصلی این مقاله، نخستین حوزه‌ای که ضرورت توجه به حسابداری مدیریت را توجیه می‌کند، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در هتل‌ها و واحدهای اقامتی، به دلیل چندبخشی بودن عملیات و تنوع خدمات، پیچیده و در بسیاری موارد متأثر از تغییرات سطح فعالیت است. به‌کارگیری روش‌ها و تکنیک‌هایی نظیر بودجه‌بندی، تحلیل نقطه سربه‌سر و تحلیل رفتار هزینه‌ها، می‌تواند به مدیران در کنترل هزینه‌ها، ارزیابی انحرافات و تصمیم‌گیری درباره کارایی بخش‌های مختلف یاری رساند (دروری، ۲۰۲۰). به‌ویژه در شرایطی که هزینه‌ها تحت تأثیر تورم، تغییرات نرخ ارز یا افزایش هزینه‌های تأمین قرار می‌گیرند، اهمیت وجود یک نظام حسابداری مدیریت تحلیلی برای پیشگیری از کاهش حاشیه سود دوچندان می‌شود.

دومین حوزه کلیدی، مدیریت درآمد است. از آنجا که در صنعت هتلداری بخشی از ظرفیت (مانند اتاق‌های خالی) قابلیت ذخیره‌سازی ندارد و در صورت فروش نرفتن عملاً از دست می‌رود، مدیریت درآمد به‌مثابه یکی از تصمیمات حیاتی برای تداوم فعالیت مطرح می‌شود. حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق تحلیل جریان‌های نقدی، پیش‌بینی درآمد، ارزیابی سودآوری سناریوهای مختلف و سنجش پیامدهای مالی تصمیمات کوتاه‌مدت و بلندمدت، به کاهش ناپایداری مالی و ارتقای موفقیت پایدار بنگاه کمک کند (هیلتون، ۲۰۱۷).

سومین حوزه، قیمت‌گذاری است که پیوندی مستقیم با هر دو حوزه هزینه و درآمد دارد. قیمت‌گذاری در گردشگری و هتلداری تنها تابع شرایط بازار نیست، بلکه در عمل نیازمند درک دقیق از بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود هدف، ظرفیت عملیاتی و رفتار تقاضا است. بنابراین، قیمت‌گذاری اثربخش زمانی تحقق می‌یابد که تصمیمات نرخ‌گذاری بر پایه اطلاعات تحلیلی و مدیریتی استوار باشد؛ اطلاعاتی که حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق گزارش‌های مدیریتی و تحلیل‌های سودآوری فراهم کند (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸).

افزون بر این، حسابداری مدیریت با ارائه گزارش‌های مدیریتی و شاخص‌های کلیدی عملکرد، می‌تواند به ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌های گردشگری و هتلداری کمک کند و با برجسته‌سازی نقاط قوت و ضعف، زمینه بهبود مستمر را فراهم سازد (اتکینسون و همکاران، ۲۰۱۹). این کارکرد، به‌طور غیرمستقیم با مدیریت هزینه و درآمد مرتبط است؛ زیرا بدون سنجش عملکرد، کنترل هزینه‌ها و اصلاح سیاست‌های درآمدی و قیمت‌گذاری امکان‌پذیر نخواهد بود. همچنین در چارچوب نگاه نوین به پایداری، حسابداری مدیریت با تولید اطلاعات قابل اتکا برای مدیریت منابع و بهبود تصمیم‌گیری، می‌تواند در حرکت به سوی عملکرد مسئولانه‌تر و ارتقای رضایت مشتریان نقش تسهیل‌گر داشته باشد (هورنگرن و همکاران، ۲۰۲۱).

با توجه به رشد و اهمیت صنعت گردشگری و هتلداری در کشورهای در حال توسعه، از جمله افغانستان، و نقش این صنعت در اشتغال‌زایی و ایجاد درآمد، پرداختن به نقش

حسابداری مدیریت در بهبود کارایی، سودآوری و کیفیت تصمیم‌گیری در این بخش ضروری به نظر می‌رسد (ویلیامز و هاینمان، ۲۰۱۸). بر همین اساس، مقاله حاضر با رویکرد کتابخانه‌ای و مبتنی بر مطالعه متون، اسناد و پژوهش‌های پیشین (فاقد داده‌های کمی و پیمایشی)، می‌کوشد اهمیت و کارکردهای حسابداری مدیریت را با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری تبیین کرده و دلالت‌های مدیریتی آن را برای تصمیم‌گیری بهتر و افزایش بهره‌وری جمع‌بندی کند.

### **اهداف پژوهش**

تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود تصمیم‌گیری و عملکرد مالی در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر سه حوزه کلیدی: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری خدمات.

### **اهداف فرعی**

۱. شناسایی و سامان‌دهی مفاهیم، رویکردها و ابزارهای حسابداری مدیریت کاربردی در صنعت گردشگری و هتلداری بر اساس ادبیات پژوهش.
۲. تبیین سازوکارهای حسابداری مدیریت در مدیریت و کنترل هزینه‌های عملیاتی (شامل تحلیل و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات) در واحدهای گردشگری و هتلداری.
۳. تبیین نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیریت درآمد از طریق تحلیل درآمد، سنجش سودآوری خدمات/بخش‌ها و پشتیبانی اطلاعاتی از تصمیمات مرتبط با ظرفیت و تقاضا.
۴. بررسی چگونگی بهره‌گیری از اطلاعات حسابداری مدیریت در قیمت‌گذاری خدمات با توجه به بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار.
۵. شناسایی چالش‌ها و محدودیت‌های استقرار و به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری (به‌ویژه در بستر کشورهای در حال توسعه) و تبیین پیامدهای آن برای کیفیت تصمیم‌گیری و کارایی عملیاتی.

### پرسش‌های پژوهش

آیا حسابداری مدیریت با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری، می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی و عملکرد مالی در صنعت گردشگری و هتلداری کمک کند؟

### پرسش‌های فرعی پژوهش

۱. آیا حسابداری مدیریت می‌تواند از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در صنعت گردشگری و هتلداری در حوزه‌های برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد پشتیبانی کند؟
۲. آیا حسابداری مدیریت می‌تواند به مدیریت و کنترل هزینه‌های عملیاتی در واحدهای گردشگری و هتلداری از طریق تحلیل و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات کمک کند؟
۳. آیا اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند در مدیریت درآمد از طریق تحلیل درآمد، سنجش سودآوری خدمات/بخش‌ها و پشتیبانی از تصمیمات مرتبط با ظرفیت و تقاضا نقش مؤثر داشته باشد؟
۴. آیا اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند مبنایی برای قیمت‌گذاری خدمات در صنعت گردشگری و هتلداری فراهم کند، به گونه‌ای که بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار را پوشش دهد؟
۵. آیا چالش‌ها و محدودیت‌های استقرار و به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری (به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه) می‌تواند اثربخشی تصمیمات مدیریتی و کارایی عملیاتی را تحت تأثیر قرار دهد؟

### گزاره‌ها

به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی و ارتقای عملکرد مالی و عملیاتی منجر می‌شود.

گزاره ۱: هرچه استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری‌های برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد بیشتر باشد، انتظار می‌رود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی در واحدهای گردشگری و هتلداری بهبود یابد.

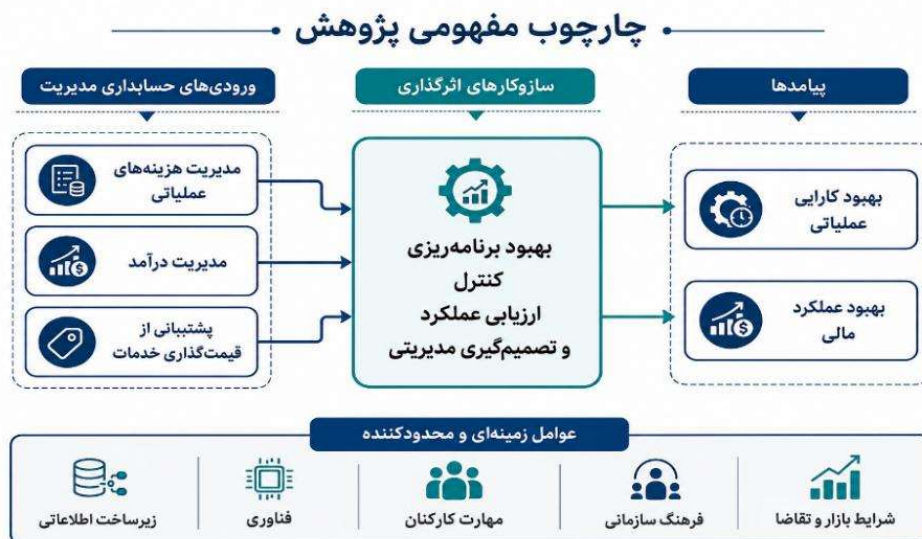
گزاره ۲: به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در مدیریت هزینه (تحلیل رفتار هزینه، بودجه‌بندی، کنترل انحرافات و کنترل هزینه) زمینه کاهش اتلاف منابع و افزایش کارایی عملیاتی را فراهم می‌کند.

گزاره ۳: استفاده از گزارش‌های مدیریتی مرتبط با درآمد و سودآوری (در سطح خدمت، بخش، کانال فروش یا مشتری) به مدیریت بهتر ظرفیت و تصمیمات درآمدی کمک می‌کند.

گزاره ۴: هرچه پیوند میان بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار در فرآیند قیمت‌گذاری قوی‌تر باشد، انتظار می‌رود تصمیمات قیمت‌گذاری سازگارتر و نتایج مالی مطلوب‌تر شود.

گزاره ۵: موانع سازمانی و محیطی (ضعف داده‌ها، محدودیت فناوری، کمبود مهارت، مقاومت سازمانی و شرایط ناپایدار بازار) استقرار و اثربخشی حسابداری مدیریت را تضعیف کرده و کیفیت تصمیمات را کاهش می‌دهد.

### چهارچوب مفهومی



## مبانی نظری

### ۱) مفهوم و جایگاه حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت یکی از حوزه‌های تخصصی حسابداری است که در پاسخ به نیاز روزافزون مدیران برای اطلاعات درون‌سازمانی تصمیم‌مبنا شکل گرفته است. این حوزه، برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر گزارشگری برون‌سازمانی و الزامات استاندارد تأکید دارد، بر تولید و تفسیر اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل، تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد تمرکز می‌کند. از منظر تاریخی، توسعه حسابداری مدیریت در دوره‌ای طولانی رخ داده و به‌ویژه در فاصله ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵ مسیر شکوفایی خود را طی کرده است؛ هرچند پس از ۱۹۲۵ برای مدتی نوآوری‌های تکنیکی آن کند شد. با این وجود، در ادامه و تحت فشار رقابت، تغییر فناوری و تحول نیازهای سازمانی، حسابداری مدیریت با رویکردهای جدید و توسعه‌یافته‌تر توانست نقش خود را در افزایش سودآوری و بقای سازمان‌ها بازیابی و تقویت کند (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادبیات نظری نیز بر نبود یک تعریف «واحد و مورد توافق» از حسابداری مدیریت تأکید شده است؛ زیرا برخی تعاریف بیش از حد کلی‌اند و برخی دیگر بر یک رویکرد پژوهشی یا کاربردی خاص تکیه دارند. بنابراین، فهم حسابداری مدیریت غالباً در قالب «کارکردها و حوزه‌های کاربرد» آن صورت می‌گیرد، نه صرفاً یک تعریف واژگانی (اسکاپن، ۱۹۹۱). این ویژگی برای پژوهش‌های مروری اهمیت دارد، زیرا امکان می‌دهد چارچوب نظری مطالعه بر مبنای کارکردهای کلیدی حسابداری مدیریت در یک صنعت مشخص (گردشگری و هتلداری) تدوین شود.

حسابداری مدیریت یکی از شاخه‌های تخصصی حسابداری است که با هدف تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری شکل گرفته است. برخلاف حسابداری مالی که بیشتر بر گزارشگری برون‌سازمانی و رعایت الزامات قانونی و استاندارد تمرکز دارد، حسابداری مدیریت ماهیتی درون‌سازمانی داشته و کارکرد اصلی آن، پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی در سطوح عملیاتی و راهبردی است. در واقع، این حوزه از حسابداری می‌کوشد از طریق شناسایی، اندازه‌گیری، تحلیل، تفسیر

و انتقال اطلاعات مرتبط، مدیران را در استفاده کارآمد از منابع و هدایت فعالیت‌های سازمان یاری رساند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

از منظر تاریخی، جانسون و کاپلان بر این باورند که فاصله زمانی ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵ را می‌توان دوران شکوفایی حسابداری مدیریت دانست؛ زیرا در این دوره، بسیاری از فنون و رویه‌های پایه‌ای این حوزه توسعه یافت. با این حال، پس از این دوره، روند نوآوری در ابزارهای حسابداری مدیریت برای مدتی با رکود نسبی مواجه شد. اما با تشدید رقابت جهانی، گسترش فناوری، تغییر انتظارات مشتریان و پیچیده‌تر شدن محیط کسب‌وکار، حسابداری مدیریت بار دیگر جایگاه خود را به‌عنوان ابزاری راهبردی برای بهبود عملکرد سازمانی باز یافت و از تمرکز صرف بر ثبت و کنترل هزینه‌ها به سمت ایفای نقش فعال در خلق ارزش و پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی حرکت کرد (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادبیات نظری، اجماع کاملاً یکسانی درباره تعریف حسابداری مدیریت وجود ندارد. اسکاپن تصریح می‌کند که تعریف جامعی که مورد توافق همگانی باشد، در این حوزه مشاهده نمی‌شود؛ زیرا برخی تعاریف بیش از حد کلی‌اند و برخی دیگر بر رویکردهای خاص پژوهشی یا کاربردی تمرکز دارند (اسکاپن، ۱۹۹۱). از این‌رو، در پژوهش‌های علمی، حسابداری مدیریت غالباً نه فقط از رهگذر تعریف واژگانی، بلکه از طریق کارکردها، ابزارها و نقش آن در فرایند تصمیم‌گیری تبیین می‌شود. این نکته در مقاله حاضر اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا پژوهش حاضر از نوع مروری/کتابخانه‌ای است و بر تحلیل کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری تمرکز دارد، نه بر آزمون تجربی روابط آماری.

## ۲) تحول مفهوم حسابداری مدیریت در نهادهای حرفه‌ای (IMA و CIMA)

با تحول محیط کسب‌وکار، نهادهای حرفه‌ای حسابداری نیز مفهوم حسابداری مدیریت را به‌گونه‌ای بازتعریف کرده‌اند که نشان‌دهنده گذار از «تمرکز صرف بر محاسبه بهای تمام‌شده» به سمت «نقش راهبردی در تصمیم‌سازی» باشد. در این چارچوب، حسابداری مدیریت مجموعه‌ای از فعالیت‌ها تلقی می‌شود که از طریق تبدیل داده‌ها به اطلاعات

تحلیلی، مدیران را در تصمیمات عملیاتی و راهبردی یاری می‌کند. این نگاه، حسابداری مدیریت را به یک قابلیت سازمانی برای خلق ارزش و نه فقط ثبت و طبقه‌بندی هزینه‌ها نزدیک می‌کند (اسکاپن، ۱۹۹۱).

در نتیجه، برای صنعت گردشگری و هتلداری، که با ویژگی‌هایی نظیر نوسان تقاضا، فصلی بودن، ظرفیت‌محور بودن خدمات و حساسیت قیمت مواجه است، نقش حسابداری مدیریت بیشتر در سه حوزه نمود می‌یابد: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری. در این مقاله مروری نیز مبانی نظری بر همین سه محور استوار می‌شود تا پیوند «ابزارهای حسابداری مدیریت» با «تصمیمات کلیدی مدیران» روشن گردد.

تحول مفهومی حسابداری مدیریت را می‌توان به‌خوبی در تعاریف ارائه‌شده توسط دو نهاد حرفه‌ای مهم، یعنی انجمن حسابداری مدیریت (IMA) و انجمن حسابداری مدیریت خبره (CIMA) مشاهده کرد. این تعاریف نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت از یک نظام صرفاً اطلاعاتی و کنترلی، به یک قابلیت راهبردی برای مدیریت ارزش، عملکرد و تصمیم‌سازی سازمانی تبدیل شده است.

### ۲-۱) حسابداری مدیریت از منظر انجمن حسابداری مدیریت (IMA)

انجمن حسابداری مدیریت در تعریف اولیه خود، حسابداری مدیریت را فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، انباشت، تجزیه و تحلیل، تهیه، تفسیر و انتقال اطلاعات مالی برای استفاده مدیریت در برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان معرفی کرده است. در این تعریف، تأکید اصلی بر نقش اطلاعات حسابداری در پشتیبانی از وظایف مدیریتی کلاسیک و همچنین پاسخگویی نسبت به منابع سازمانی است (انجمن حسابداری مدیریت، ۱۹۸۱).

با این حال، تعریف متأخرتر IMA نشان‌دهنده گسترش دامنه و عمق این نقش است. این نهاد در سال ۲۰۰۸ حسابداری مدیریت را حرفه‌ای دانست که در تصمیم‌گیری‌های مدیریت، طراحی سیستم‌های برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد، و ارائه تخصص در گزارشگری مالی و کنترل برای کمک به تدوین و اجرای استراتژی سازمان مشارکت می‌کند. این تحول مفهومی حاکی از آن است که حسابدار مدیریت دیگر صرفاً تهیه‌کننده

اطلاعات یا ناظر بر انطباق نیست، بلکه به‌مثابه شریک تجاری استراتژیک در کنار مدیریت قرار می‌گیرد و در حوزه‌هایی مانند برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک، کنترل داخلی و مدیریت هزینه ایفای نقش می‌کند (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸).

این تغییر نگاه برای صنعت گردشگری و هتلداری اهمیت زیادی دارد؛ زیرا در این صنعت، تصمیمات مدیریتی غالباً باید در شرایط عدم اطمینان، نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت و فشار رقابتی اتخاذ شوند. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت تنها زمانی اثربخش خواهد بود که بتواند از سطح «ثبات و گزارش» فراتر رود و به ابزار تحلیلی برای پشتیبانی از مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل شود.

## ۲-۲) حسابداری مدیریت از منظر انجمن حسابداری مدیریت خبره (CIMA)

انجمن حسابداری مدیریت خبره نیز در تعریف‌های خود، مسیر مشابهی را طی کرده است. این انجمن در تعریف سال ۱۹۸۷، حسابداری مدیریت را ارائه اطلاعات مورد نیاز مدیریت برای تدوین سیاست‌ها، برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌ها، تصمیم‌گیری درباره گزینه‌های مختلف، افشای اطلاعات و حفاظت از دارایی‌ها می‌داند. در این چارچوب، حسابداری مدیریت با وظایفی چون برنامه‌ریزی بلندمدت، بودجه‌ریزی کوتاه‌مدت، ثبت معاملات واقعی، کنترل مالی، مدیریت نقدینگی و ارزیابی سیستم‌ها و عملیات پیوند خورده بود (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۱۹۸۷).

اما در نسخه اصلاح‌شده سال ۲۰۰۵، CIMA حسابداری مدیریت را به‌عنوان به‌کارگیری اصول حسابداری و مدیریت مالی برای ایجاد، حفظ، حراست و افزایش ارزش برای ذی‌نفعان تعریف کرد. در این بازتعریف، حسابداری مدیریت دیگر تنها ابزار کنترل عملیات نیست، بلکه بخشی جدایی‌ناپذیر از مدیریت تلقی می‌شود که باید در تدوین استراتژی، برنامه‌ریزی در افق‌های مختلف، تصمیمات عملیاتی، اندازه‌گیری عملکرد مالی و غیرمالی، حفاظت از دارایی‌ها، و پیاده‌سازی حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی نقش‌آفرین باشد (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

این تحول نشان می‌دهد که در ادبیات حرفه‌ای معاصر، حسابداری مدیریت به شدت با مفاهیمی چون کارایی، ارزش‌آفرینی، پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی و هم‌راستایی با استراتژی سازمان گره خورده است. این برداشت برای صنعت هتلداری و گردشگری، که در آن تصمیمات روزمره عملیاتی تأثیر مستقیمی بر سودآوری دارند، مبنایی نظری و کاربردی بسیار مهم فراهم می‌آورد.

### ۳) ویژگی‌های صنعت گردشگری و هتلداری و دلالت‌های آن برای حسابداری

#### مدیریت

صنعت هتلداری و گردشگری در زمره کسب‌وکارهای خدماتی است که در آن بخش قابل توجهی از هزینه‌ها به صورت ثابت یا نیمه‌ثابت (نظیر هزینه ساختمان، استهلاک، نیروی انسانی کلیدی، انرژی و نگهداری) و بخشی دیگر به صورت متغیر (مانند مواد مصرفی، ملزومات و برخی هزینه‌های عملیاتی وابسته به سطح خدمت) بروز می‌کند. از سوی دیگر، «ظرفیت ارائه خدمت» (اتاق، تخت، صندلی، تور و...) ماهیتاً فسادپذیر است؛ یعنی ظرفیت فروش‌نرفته در یک روز/فصل معمولاً قابل ذخیره و انتقال به آینده نیست. این شرایط، هم مدیریت هزینه را پیچیده می‌کند و هم مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری را به تصمیمات حیاتی بدل می‌سازد. بنابراین، حسابداری مدیریت در این صنعت باید بتواند همزمان:

۱. هزینه‌های عملیاتی را اندازه‌گیری، تحلیل و کنترل کند،
  ۲. درآمد را در سطح بخش‌ها/کانال‌ها/فصول پایش و بهینه‌سازی نماید،
  ۳. قیمت‌گذاری را با تکیه بر اطلاعات بهای تمام‌شده و شرایط بازار پشتیبانی کند.
- صنعت گردشگری و هتلداری از منظر مدیریتی و حسابداری، دارای ویژگی‌هایی است که آن را از بسیاری از صنایع تولیدی متمایز می‌سازد. نخست آنکه در این صنعت، بخش عمده‌ای از خدمات ماهیت ظرفیت‌محور و فناشدنی دارد؛ به این معنا که ظرفیت فروش‌نرفته در یک دوره زمانی، معمولاً قابل ذخیره‌سازی و انتقال به آینده نیست. برای مثال، اتاق خالی یک هتل در یک شب، فرصتی از دست‌رفته برای کسب درآمد تلقی می‌شود. دوم آنکه تقاضا در این صنعت اغلب فصلی، نوسانی و وابسته به شرایط محیطی

است. سوم آنکه ساختار هزینه‌ها ترکیبی از هزینه‌های ثابت، نیمه‌ثابت و متغیر است و همین امر، تصمیم‌گیری درباره کنترل هزینه، تعیین قیمت و مدیریت ظرفیت را پیچیده می‌سازد.

در چنین بستری، حسابداری مدیریت نقشی اساسی در فراهم‌کردن اطلاعات مرتبط برای تصمیمات مدیران ایفا می‌کند. این اطلاعات می‌تواند شامل بهای تمام‌شده خدمات، تحلیل سودآوری بخش‌ها، انحرافات بودجه‌ای، گزارش‌های عملکرد، تحلیل ظرفیت و ارزیابی کانال‌های درآمدی باشد. از این منظر، اهمیت حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری را باید در توان آن برای پیوند دادن اطلاعات مالی و غیرمالی با تصمیمات عملیاتی و راهبردی جست‌وجو کرد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت در این صنعت، تنها ابزار کنترل نیست، بلکه بخشی از زیرساخت تصمیم‌سازی برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی محسوب می‌شود (وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ بارت، ۲۰۰۸).

#### ۴) مدیریت هزینه‌های عملیاتی

یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، پشتیبانی از مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. هزینه‌های عملیاتی در هتل‌ها و بنگاه‌های گردشگری طیف وسیعی از اقلام را در بر می‌گیرد؛ از جمله هزینه‌های اقامت، خانه‌داری، غذا و نوشیدنی، انرژی، استهلاک، تعمیر و نگهداری، بازاریابی، نیروی انسانی و خدمات پشتیبانی. از آنجا که بخش بزرگی از این هزینه‌ها مستقیماً بر سودآوری اثرگذارند، شناسایی دقیق، طبقه‌بندی مناسب و تحلیل مستمر آن‌ها برای مدیران ضروری است. در مبانی نظری حسابداری مدیریت، مدیریت هزینه‌های عملیاتی نه صرفاً با هدف «کاهش هزینه»، بلکه با هدف کنترل، بهینه‌سازی و هم‌راستاسازی هزینه‌ها با سطح فعالیت و ارزش ایجادشده مطرح می‌شود. در این چارچوب، ابزارهایی مانند بودجه‌بندی، حسابداری مسئولیت، تحلیل انحرافات، تحلیل هزینه-حجم-سود و روش‌های هزینه‌یابی می‌توانند برای شناسایی عوامل ایجادکننده هزینه و ارزیابی کارایی عملیاتی به‌کار گرفته شوند. اهمیت این موضوع در صنعت هتلداری از آن جهت بیشتر است که تصمیمات مربوط به سطح خدمات، کیفیت، اشغال ظرفیت و ترکیب خدمات، همگی دارای پیامدهای

هزینه‌ای‌اند و بدون اطلاعات حسابداری مدیریت، امکان ارزیابی دقیق این پیامدها محدود خواهد بود (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). از منظر نظری، هرچه ساختار اطلاعاتی سازمان قادر باشد هزینه‌ها را در سطح فعالیت، خدمت یا مرکز مسئولیت تفکیک و ردیابی کند، زمینه برای تصمیم‌گیری بهتر درباره تخصیص منابع و کنترل هزینه‌ها فراهم‌تر خواهد شد. بنابراین، در صنعت گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت باید بتواند تصویری روشن از رفتار هزینه‌ها در شرایط مختلف تقاضا و ظرفیت ارائه دهد تا مدیران در مورد کنترل مخارج، استفاده بهینه از منابع و بهبود بهره‌وری عملیاتی تصمیمات دقیق‌تری اتخاذ کنند.

### ۵) مدیریت درآمد

مدیریت درآمد یکی دیگر از محورهای اساسی در صنعت گردشگری و هتلداری است که به‌طور مستقیم با حسابداری مدیریت پیوند دارد. مدیریت درآمد، در معنای عام، به مجموعه سیاست‌ها و تصمیماتی اشاره دارد که با هدف حداکثرسازی درآمد و سود از طریق تنظیم ظرفیت، زمان‌بندی عرضه، بخش‌بندی مشتریان، مدیریت کانال‌های فروش و انطباق با الگوهای تقاضا اتخاذ می‌شوند. در هتلداری، به‌ویژه به دلیل فناشدنی بودن ظرفیت، مدیریت درآمد از اهمیت مضاعف برخوردار است.

اگرچه مدیریت درآمد در برخی ادبیات به حوزه بازاریابی و مدیریت خدمات نزدیک دانسته می‌شود، اما در واقع بدون پشتوانه اطلاعاتی حسابداری مدیریت نمی‌تواند به‌صورت مؤثر اجرا شود. حسابداری مدیریت از طریق ارائه اطلاعات مربوط به درآمدهای تفکیک‌شده، سودآوری بخش‌ها، هزینه‌های مرتبط با کانال‌های فروش، و مقایسه عملکرد واقعی با اهداف بودجه‌ای، زمینه لازم برای تصمیم‌گیری در حوزه مدیریت درآمد را فراهم می‌کند. به بیان دیگر، مدیریت درآمد زمانی می‌تواند به افزایش سود منجر شود که تصمیمات درآمدی صرفاً بر حجم فروش متکی نباشند، بلکه با تحلیل هزینه و حاشیه سود همراه شوند (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت هتلداری، تحلیل درآمد به‌تنهایی کافی نیست و باید در کنار تحلیل سودآوری قرار گیرد. ممکن است بخشی از درآمد از یک کانال خاص افزایش یابد، اما به دلیل

کارمزد بالا، هزینه خدمت‌رسانی یا تخفیف‌های سنگین، سودآوری نهایی آن مطلوب نباشد. از این رو، مبانی نظری حسابداری مدیریت بر آن استوار است که اطلاعات درآمدی باید با داده‌های هزینه‌ای ترکیب شود تا مدیران بتوانند میان «رشد درآمد» و «بهبود سودآوری» تمایز قائل شوند. این رویکرد، پیوند مستقیم مدیریت درآمد با کارکرد تحلیلی حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

## ۶) قیمت‌گذاری

قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری یکی از حساس‌ترین و راهبردی‌ترین حوزه‌های تصمیم‌گیری است؛ زیرا قیمت نه تنها بر درآمد اثر می‌گذارد، بلکه بر سطح تقاضا، نرخ اشغال، ادراک مشتری از ارزش خدمت و جایگاه رقابتی واحد تجاری نیز تأثیرگذار است. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت با فراهم کردن اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود هدف، نقطه سر به سر و پیامدهای مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری، می‌تواند مبنای تحلیلی لازم برای این تصمیمات را فراهم آورد.

در مبانی نظری، قیمت‌گذاری را می‌توان حاصل تعامل دو منطبق اصلی دانست: منطبق هزینه‌محور و منطبق بازارمحور. در رویکرد هزینه‌محور، قیمت باید به گونه‌ای تعیین شود که هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم خدمت را پوشش دهد و سود مورد انتظار را تأمین کند. در مقابل، در رویکرد بازارمحور، عواملی مانند کشش تقاضا، قیمت رقبا، فصل، نوع مشتری و ارزش ادراک‌شده توسط مشتری تعیین‌کننده‌اند. حسابداری مدیریت در این میان نقش واسطی ایفا می‌کند که از یک سو حداقل قیمت قابل قبول را بر مبنای اطلاعات هزینه‌ای مشخص می‌سازد و از سوی دیگر امکان تحلیل مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری را در شرایط بازار فراهم می‌کند (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت هتلداری، این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که قیمت‌گذاری غالباً باید پویا، زمان‌مند و متناسب با سطح تقاضا انجام شود. در نتیجه، قیمت‌گذاری صرفاً بر پایه قضاوت شهودی یا مقایسه با رقبا نمی‌تواند پاسخ‌گوی نیازهای مدیریتی باشد. وجود یک نظام حسابداری مدیریت کارآمد این امکان را فراهم می‌کند که مدیران اثر تغییرات قیمت را

بر درآمد، سودآوری، اشغال ظرفیت و هزینه‌های عملیاتی ارزیابی کرده و سیاست‌های قیمت‌گذاری را با دقت بیشتری طراحی کنند.

### ۷) پیوند نظری میان مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

یکی از مهم‌ترین نکات نظری در مقاله حاضر آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری سه حوزه مستقل و جدا از هم نیستند، بلکه اجزای به‌هم‌پیوسته یک نظام تصمیم‌گیری مدیریتی‌اند. اطلاعات مربوط به هزینه‌های عملیاتی، مبنای تعیین حداقل قیمت قابل قبول و ارزیابی سودآوری خدمات را فراهم می‌سازد. از سوی دیگر، تحلیل درآمد و رفتار تقاضا می‌تواند به اصلاح سیاست‌های قیمت‌گذاری و تخصیص ظرفیت منجر شود. همچنین، تصمیمات قیمت‌گذاری خود بر سطح فروش، ترکیب مشتریان، استفاده از ظرفیت و در نهایت بر ساختار هزینه اثر می‌گذارد.

بر این اساس، حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی می‌تواند نقش واقعی خود را ایفا کند که این سه حوزه را به‌صورت یکپارچه پشتیبانی کند. یعنی نه فقط هزینه‌ها را اندازه‌گیری کند، نه فقط گزارش‌های درآمدی ارائه دهد، و نه فقط محاسبات بهای تمام‌شده را برای تعیین قیمت فراهم آورد؛ بلکه بتواند بین این داده‌ها پیوند تحلیلی برقرار کرده و آن‌ها را به اطلاعاتی تبدیل کند که برای تصمیم‌گیری مدیریتی سودمند باشند. این نگاه، با رویکردهای جدید IMA و CIMA نیز سازگار است؛ زیرا در هر دو دیدگاه، حسابداری مدیریت دیگر محدود به گزارشگری یا کنترل نیست، بلکه بخشی از فرایند خلق ارزش و اجرای استراتژی تلقی می‌شود (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

بررسی مبانی نظری نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در سیر تحول خود از یک نظام مبتنی بر ثبت، طبقه‌بندی و کنترل اطلاعات مالی به یک سازوکار تحلیلی و راهبردی برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی تبدیل شده است. تعاریف ارائه‌شده توسط IMA و CIMA نیز این تحول را تأیید می‌کنند و نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت امروزه با حوزه‌هایی مانند مدیریت عملکرد، کنترل منابع، تدوین استراتژی، مدیریت ریسک و خلق ارزش برای ذی‌نفعان پیوندی تنگاتنگ دارد (انجمن حسابداری مدیریت، ۱۹۸۱؛

انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۱۹۸۷؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت گردشگری و هتلداری، این تحول مفهومی اهمیت بیشتری می‌یابد؛ زیرا ویژگی‌های خاص این صنعت، از جمله فناشدنی بودن ظرفیت، نوسان تقاضا، رقابت شدید و حساسیت قیمت، نیاز به اطلاعات تحلیلی و تصمیم‌یار را افزایش می‌دهد. از این‌رو، حسابداری مدیریت در این صنعت باید در سه حوزه اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری ایفای نقش کند. در نتیجه، مبانی نظری مقاله حاضر بر این دیدگاه استوار است که حسابداری مدیریت، از طریق تولید و تفسیر اطلاعات مرتبط، می‌تواند بستر لازم برای ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری، بهبود عملکرد مالی و افزایش کارایی عملیاتی در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری را فراهم آورد.

### **چارچوب تحلیلی حسابداری مدیریت در بستر صنعت گردشگری و هتلداری اهداف و وظایف حسابداری مدیریت در ارتقای عملکرد سازمانی**

تحقق اهداف راهبردی و عملیاتی در بنگاه‌های اقتصادی، مستلزم وجود یک نظام اطلاعاتی تصمیم‌محور است که بتواند میان اهداف کلان سازمان و اقدامات اجرایی پیوند برقرار کند. حسابداری مدیریت با ایفای نقشی کلیدی در فرآیند تصمیم‌سازی، مدیریت را در دستیابی به اهدافی نظیر حداکثر کردن ارزش شرکت و ثروت سهامداران، ارتقای سودآوری، مدیریت بهینه هزینه‌ها، افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مسئولیت‌های اجتماعی یاری می‌رساند. در صنعت گردشگری و هتلداری که با رقابت شدید و حساسیت بالای تقاضا روبه‌روست، این اهداف تنها از طریق هماهنگی دقیق میان مدیریت هزینه‌های عملیاتی و راهبردهای درآمدی محقق می‌شوند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در راستای تحقق این اهداف، می‌توان چهار وظیفه محوری برای حسابداری مدیریت در مقام «نظام پشتیبان تصمیم» تبیین کرد که هر یک به‌گونه‌ای با محورهای اصلی این پژوهش (هزینه، درآمد و قیمت‌گذاری) در ارتباط هستند:

الف) تأمین اطلاعات تصمیم‌مبنا و برنامه‌ریزی راهبردی و عملیاتی

این وظیفه بر توانمندی حسابداری مدیریت در ارائه تحلیل‌های پیش‌نگر تأکید دارد. در بعد عملیاتی، استفاده از مدل‌های پیش‌بینی و بودجه‌بندی به مدیران هتل‌ها و بنگاه‌های گردشگری کمک می‌کند تا با توجه به نوسانات فصلی، هزینه‌های عملیاتی خود را پیش‌بینی و برای مدیریت نقدینگی برنامه‌ریزی کنند. در بعد راهبردی، حسابداری مدیریت با ارائه تحلیل‌های بلندمدت، به تدوین استراتژی‌های قیمت‌گذاری و ورود به بازارهای جدید کمک می‌نماید. این اطلاعات، زیرساخت اصلی برای اتخاذ تصمیمات مربوط به «مدیریت درآمد» را فراهم می‌آورد تا سازمان بتواند در زمان مناسب، خدمت مناسب را با قیمت مناسب به مشتری مناسب ارائه دهد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰).

ب) راهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی و مدیریت هزینه  
مدیران برای هدایت صحیح فرآیندهای ارائه خدمت (نظیر خدمات اقامتی و پذیرایی)، به اطلاعاتی فراتر از گزارش‌های مالی سنتی نیاز دارند. حسابداری مدیریت با بهره‌گیری از تکنیک‌های نوینی همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، مدیریت زنجیره ارزش و هزینه‌یابی هدف، به شناسایی محرک‌های هزینه در بخش‌های مختلف عملیاتی می‌پردازد. این ابزارها به مدیران اجازه می‌دهند تا هزینه‌های غیرضروری را شناسایی و حذف نموده و فرآیند ارائه خدمت را به گونه‌ای مدیریت کنند که علاوه بر حفظ کیفیت، بهای تمام‌شده رقابتی برای پشتیبانی از تصمیمات قیمت‌گذاری فراهم شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ اسکاچن، ۱۹۹۱).

ج) ایجاد انگیزش و هم‌راستاسازی اهداف (مدیریت مسائل نمایندگی)  
در صنعت گردشگری، به‌ویژه در هتل‌های زنجیره‌ای که مالکیت از مدیریت جداست، تضاد منافع احتمالی (مسئله نمایندگی) می‌تواند کارایی سازمان را تهدید کند. حسابداری مدیریت از طریق ابزارهایی مانند بودجه‌بندی عملیاتی و تحلیل انحرافات، سازوکاری برای نظارت بر عملکرد مدیران و کارکنان ایجاد می‌کند. همچنین با استفاده از شاخص‌هایی نظیر ارزش افزوده اقتصادی (EVA) در سیستم‌های پاداش، انگیزه لازم را در مدیران ایجاد می‌کند تا تصمیماتی اتخاذ کنند که منجر به افزایش ثروت سهامداران و بهبود سودآوری

بلندمدت شود. این امر مستقیماً بر دقت در اجرای سیاست‌های مدیریت درآمد و کنترل هزینه‌های عملیاتی اثرگذار است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ بارت، ۲۰۰۸).

د) سنجش مسئولیت و ارزیابی عملکرد بخش‌های تابعه

با توجه به تنوع مراکز فعالیت در یک واحد اقامتی یا گردشگری (مانند بخش غذا و نوشیدنی، خانه‌داری و فروش)، ارزیابی جداگانه عملکرد هر بخش ضرورت دارد. حسابداری مدیریت با پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری سنجش مسئولیت و کارت ارزیابی متوازن (BSC)، به مدیران امکان می‌دهد تا سهم هر بخش را در سودآوری کل و تحقق اهداف قیمت‌گذاری بسنجند. الگوبرداری (Benchmarking) از بهترین عملکردها در صنعت نیز به سازمان کمک می‌کند تا شکاف‌های موجود در مدیریت هزینه‌های عملیاتی را شناسایی و برای بهبود کارایی اقدام نماید (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰).

وظایف چهارگانه فوق‌نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری صرفاً یک واحد گزارشگر نیست، بلکه «موتور محرک تصمیم‌گیری» است. مدیریت هزینه‌های عملیاتی از طریق ابزارهای کنترلی و هزینه‌یابی، مدیریت درآمد از طریق بودجه‌بندی و تحلیل‌های پیش‌نگر و قیمت‌گذاری از طریق تحلیل بهای تمام‌شده و ارزیابی عملکرد در این چارچوب نظری با هم پیوند می‌خورند. این نظام یکپارچه، بستر لازم را برای تبدیل چالش‌های محیطی صنعت گردشگری به فرصت‌های سودآوری پایدار فراهم می‌سازد.

### تکنیک‌های حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری

حسابداری مدیریت مجموعه‌ای از ابزارها و روش‌های تحلیلی است که با هدف پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی، برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد به کار گرفته می‌شود و معمولاً اطلاعاتی دقیق، به‌موقع و غالباً درون‌سازمانی (و در بسیاری موارد محرمانه) را برای مدیران فراهم می‌کند (خدای‌پور و طالبی، ۱۳۹۱). در صنعت گردشگری و هتلداری، به دلیل نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت و فشار رقابتی، کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت زمانی برجسته‌تر می‌شود که به‌صورت مستقیم در خدمت سه حوزه تصمیم‌ساز قرار گیرد: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری. از این منظر، تکنیک‌های حسابداری مدیریت صرفاً ابزار «کاهش هزینه» نیستند، بلکه

سازوکارهایی برای افزایش کارایی عملیاتی، بهبود سودآوری و تقویت توان رقابتی در بازار به شمار می‌روند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادامه، مهم‌ترین تکنیک‌های مرتبط با محورهای پژوهش (با رویکرد مروری) تبیین می‌شود.

۱) هزینه‌یابی و بهای تمام‌شده خدمات (پایه مدیریت هزینه و قیمت‌گذاری) هزینه‌یابی یکی از بنیادی‌ترین تکنیک‌های حسابداری مدیریت است که با هدف محاسبه بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات و تحلیل رفتار هزینه‌ها به کار می‌رود. این فرایند شامل شناسایی، طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌هاست و می‌تواند بر مبنای روش‌های مختلفی نظیر هزینه‌یابی واقعی، نرمال و استاندارد انجام شود؛ به‌گونه‌ای که در هزینه‌یابی واقعی، ثبت بر مبنای هزینه‌های تحقق‌یافته صورت می‌گیرد، در حالی که در هزینه‌یابی نرمال و استاندارد از نرخ‌های از پیش تعیین‌شده یا برآوردی برای کنترل و مقایسه استفاده می‌شود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱).

در واحدهای اقامتی و خدماتی، دقت در محاسبه و ردیابی هزینه‌ها اهمیت مضاعف دارد؛ زیرا بسیاری از تصمیمات قیمت‌گذاری، تخفیف‌دهی و طراحی بسته‌های خدماتی (Package) باید با آگاهی از ساختار هزینه‌ای انجام شود تا درآمد اسمی به زیان عملیاتی تبدیل نشود. در این راستا، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند با شناسایی «محرک‌های هزینه» و تفکیک دقیق‌تر هزینه‌های غیرمستقیم، تصویر شفاف‌تری از بهای تمام‌شده خدمات در بخش‌ها/فرایندهای مختلف ارائه دهد (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). نتیجه کاربرد این تکنیک در صنعت هتلداری، تقویت توان مدیریت در کنترل هزینه‌های عملیاتی و نیز فراهم کردن مبنایی دقیق‌تر برای قیمت‌گذاری هزینه‌پایه و تحلیل سودآوری است.

۲) قیمت‌گذاری مبتنی بر تحلیل هزینه-بازار (پیوند مستقیم با مدیریت درآمد) قیمت‌گذاری در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، تصمیمی چندبعدی است که باید به‌صورت همزمان از منظر «هزینه» و «بازار» تبعیت کند. از یک سو، قیمت باید توان پوشش هزینه‌های عملیاتی و تحقق سود هدف را داشته باشد و از سوی دیگر، باید نسبت

به تقاضا، فصل، شدت رقابت و ارزش ادراک‌شده از سوی مشتری حساس باشد. به همین دلیل، قیمت‌گذاری زمانی اثربخش خواهد بود که بر پایه اطلاعات هزینه‌یابی و تحلیل سودآوری و نیز شناخت شرایط بازار انجام شود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲). در ادبیات مدیریت، رویکردهای متنوعی برای قیمت‌گذاری مطرح شده است؛ از جمله قیمت‌گذاری مبتنی بر تقاضا، قیمت‌گذاری رقابتی و راهبردهایی نظیر سرشیرگیری یا قیمت‌گذاری رهبر. در قیمت‌گذاری سرشیرگیری، قیمت اولیه بالاتر تعیین می‌شود و با ورود رقبا یا تغییر شرایط بازار تعدیل می‌گردد (ناصر و همکاران، ۱۳۹۲). در قیمت‌گذاری رهبر نیز کاهش قیمت برخی خدمات/محصولات منتخب برای جذب مشتریان و اثرگذاری بر سهم بازار مطرح است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲). با این حال، نکته محوری در صنعت هتلداری آن است که تصمیمات قیمت‌گذاری باید در قالب یک منطق منسجم «مدیریت درآمد» تحلیل شوند؛ یعنی قیمت نه صرفاً به‌عنوان یک عدد، بلکه به‌عنوان ابزار مدیریت ظرفیت و تقاضا در کنار کنترل هزینه‌ها دیده شود (وطن پرست، ۱۳۹۷).

۳) بودجه‌بندی و کنترل (زیرساخت کنترل هزینه و پایش سیاست‌های درآمدی) بودجه‌بندی یکی از ابزارهای کلاسیک و در عین حال ضروری حسابداری مدیریت است که با هدف برنامه‌ریزی منابع، هماهنگی واحدها، کنترل هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد در یک دوره زمانی معین به کار گرفته می‌شود (آذر و مومئنی، ۱۳۹۰). در صنعت گردشگری و هتلداری، بودجه‌بندی علاوه بر کارکرد کنترل هزینه‌های عملیاتی، می‌تواند مبنای پایش سیاست‌های مدیریت درآمد نیز باشد؛ زیرا به مدیران کمک می‌کند اهداف درآمدی، هزینه‌ای و سودآوری را برای بخش‌ها و دوره‌های زمانی (به‌ویژه فصل‌های اوج/ارکود) تعیین و سپس عملکرد واقعی را با برنامه مقایسه کنند (محمدرضائی و احمدی، ۱۳۹۸). روش‌های بودجه‌بندی متنوع‌اند و انتخاب آن‌ها باید متناسب با ویژگی‌های سازمان و محیط رقابتی انجام شود؛ از جمله بودجه جامع، بودجه انعطاف‌پذیر، افزایشی، برنامه‌ای، مبنای صفر و مبنای فعالیت (رحمانی، ۱۳۹۳). در این میان، بودجه‌بندی افزایشی به دلیل سادگی کاربرد رایج دارد اما می‌تواند ناکارآمدی‌ها را تداوم دهد؛ در حالی که بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت با تمرکز بر فرایندها و کارایی مصرف منابع، برای محیط‌های

رقابتی و هزینه‌حساس مناسب‌تر ارزیابی می‌شود (سیرانی، ۱۳۹۲). همچنین نقش سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در جمع‌آوری، پردازش و گزارشگری داده‌ها برای اجرای مؤثر بودجه‌ها و کنترل مدیریتی، یک عامل پشتیبان مهم تلقی می‌شود (دیچو و همکاران، ۱۹۹۸).

۴) تجزیه و تحلیل سودآوری و نقطه سر به سر (پل ارتباطی میان هزینه، درآمد و قیمت) تحلیل سودآوری، توانایی واحد تجاری در خلق سود از طریق مدیریت منابع و عملیات را بررسی می‌کند و از منظر حسابداری مدیریت، به شناسایی عوامل اثرگذار بر سود در سطح خدمت، مشتری، کانال فروش یا بخش عملیاتی کمک می‌نماید. استفاده از شاخص‌ها و نسبت‌هایی نظیر سود ناخالص، هزینه‌های عملیاتی، سود عملیاتی، درصد سود خالص به فروش و نرخ بازده دارایی‌ها می‌تواند نمایی از کارایی و اثربخشی عملکرد ارائه دهد (وطن پرست، ۱۳۹۷).

در این میان، تحلیل نقطه سر به سر نیز برای تصمیمات مرتبط با قیمت‌گذاری و سیاست‌های درآمدی اهمیت دارد؛ زیرا نشان می‌دهد در چه سطحی از درآمد/فروش، درآمدها و هزینه‌ها برابر می‌شود و سود عملیاتی صفر است (وطن پرست، ۱۳۹۷). در صنعت هتلداری، این تحلیل می‌تواند در ارزیابی پیامدهای مالی تخفیف‌ها، قراردادهای عمده (گروهی) یا تغییر در ترکیب خدمات مورد استفاده قرار گیرد، مشروط بر آنکه ساختار هزینه‌ها و رفتار آن‌ها به درستی شناسایی و تفکیک شود.

۵) تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری (پشتیبان تصمیمات ظرفیت و توسعه خدمات) تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری در حسابداری مدیریت ناظر بر ارزیابی پروژه‌ها و انتخاب گزینه‌ای است که بیشترین ارزش اقتصادی را برای سازمان ایجاد کند. تکنیک‌های رایج در این حوزه شامل روش‌های تنزیلی مانند خالص ارزش فعلی و نرخ بازده داخلی و نیز روش‌های غیرتنزیلی مانند دوره بازگشت سرمایه و نرخ بازده حسابداری است (مهدی و همکاران، ۱۳۹۵). در صنعت گردشگری و هتلداری، این ابزارها معمولاً برای تصمیمات توسعه ظرفیت (توسعه اتاق‌ها، نوسازی، ایجاد خدمات مکمل) به کار می‌روند و به صورت غیرمستقیم می‌توانند بر ساختار هزینه‌های عملیاتی، استراتژی‌های مدیریت درآمد و حتی

سیاست‌های قیمت‌گذاری اثرگذار باشند؛ زیرا هر تصمیم سرمایه‌ای، الگوی هزینه و نقطه سر به سر سازمان را تغییر می‌دهد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

۶) تکنیک‌های راهبردی حسابداری مدیریت

در رویکردهای جدیدتر، حسابداری مدیریت راهبردی بر ارائه اطلاعاتی تمرکز دارد که به تصمیم‌گیری در سطح رقابتی و بلندمدت کمک می‌کند؛ از جمله تحلیل رقبا، تحلیل روند هزینه‌ها و قیمت‌ها و ارزیابی جایگاه سازمان در بازار. تکنیک‌های این حوزه معمولاً بر پیوند دادن اطلاعات حسابداری با استراتژی رقابتی تمرکز دارند و می‌توانند به تصمیمات مربوط به طراحی سبد خدمات، انتخاب بازار هدف و اصلاح سیاست‌های قیمت‌گذاری کمک کنند (بارت، ۲۰۰۸). در صنعت هتلداری، ارزش این رویکرد زمانی بیشتر می‌شود که اطلاعات هزینه و درآمد در کنار شناخت رقبا و ترجیحات مشتری به تصمیمات یکپارچه «هزینه - درآمد - قیمت» تبدیل شود.

مرور ادبیات نشان می‌دهد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که به صورت یکپارچه در خدمت مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری قرار گیرند. هزینه‌یابی و بهای تمام‌شده، مبنای کنترل هزینه و تعیین حداقل قیمت اقتصادی را فراهم می‌کند؛ بودجه‌بندی و کنترل، ابزار برنامه‌ریزی و پایش انحرافات هزینه‌ای و درآمدی است؛ تحلیل سودآوری و نقطه سر به سر، پیوند تحلیلی میان هزینه و درآمد را برقرار می‌سازد؛ و تکنیک‌های سرمایه‌گذاری و راهبردی، امکان تصمیم‌گیری درباره ظرفیت و جهت‌گیری رقابتی را فراهم می‌آورند (خدای پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ بارت، ۲۰۰۸).

### **ویژگی‌های صنعت گردشگری و هتلداری و پیامدهای آن برای حسابداری مدیریت**

صنعت گردشگری و هتلداری از جمله بخش‌های خدماتی است که ساختار عملیاتی و مالی آن، تفاوت‌های معناداری با بسیاری از صنایع تولیدی و حتی سایر بخش‌های خدماتی دارد. این صنعت، اگرچه از منظر اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دارای آثار گسترده‌ای بر توسعه کشورها و جوامع محلی است، اما از منظر مدیریتی نیز به دلیل ویژگی‌های خاص خود، نیازمند نظامی اطلاعاتی و تحلیلی است که بتواند تصمیم‌گیری

را در محیطی ناپایدار، رقابتی و ظرفیت‌محور پشتیبانی کند. در این میان، حسابداری مدیریت از آن جهت اهمیت می‌یابد که امکان تحلیل منسجم رابطه میان هزینه‌های عملیاتی، درآمد و قیمت‌گذاری را در بستر این صنعت فراهم می‌سازد. مطالعات مربوط به اقتصاد گردشگری نشان می‌دهد که این صنعت از یک سو در ایجاد درآمد، اشتغال، تحرک بخش‌های خدماتی و تقویت مبادلات اقتصادی نقش مهمی دارد و از سوی دیگر، به واسطه اتکای گسترده به خدمات اقامتی، پذیرایی، حمل‌ونقل و سایر فعالیت‌های وابسته، با ساختاری پیچیده از هزینه‌ها و درآمدها مواجه است (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲؛ شورای جهانی سفر و گردشگری، ۲۰۲۱). از این رو، اهمیت گردشگری برای این مقاله نه صرفاً از منظر آثار کلان اقتصادی آن، بلکه بیشتر از این جهت است که محیطی ایجاد می‌کند که در آن تصمیمات مربوط به کنترل هزینه، مدیریت ظرفیت، تنظیم درآمد و قیمت‌گذاری، جایگاهی اساسی پیدا می‌کنند.

### ماهیت خدماتی و ظرفیت‌محور صنعت گردشگری و هتلداری

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های صنعت گردشگری و به‌ویژه هتلداری، ماهیت خدماتی آن است. در این صنعت، خروجی اصلی نه یک کالای ملموس، بلکه تجربه‌ای خدمت‌محور است که در تعامل مستقیم میان ارائه‌دهنده و مصرف‌کننده شکل می‌گیرد. همین ویژگی موجب می‌شود کیفیت خدمت، زمان ارائه، نحوه استفاده از ظرفیت، و ادراک مشتری از ارزش دریافتی، تأثیر مستقیمی بر شکل‌گیری درآمد و سودآوری داشته باشد. در چنین شرایطی، مدیریت نمی‌تواند صرفاً بر افزایش فروش یا توسعه خدمات تمرکز کند، بلکه باید به‌صورت همزمان بهای تمام‌شده خدمت، ساختار هزینه‌های ثابت و متغیر، و توان بازار در پذیرش قیمت را نیز مدنظر قرار دهد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

ویژگی مهم دیگر این صنعت، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت است. ظرفیت اتاق‌های هتل، صندلی‌های تور یا خدمات اقامتی ارائه‌نشده در یک بازه زمانی، برخلاف موجودی کالا در صنایع تولیدی، قابل ذخیره‌سازی برای دوره‌های بعد نیست. به بیان دیگر، اتاقی که در یک شب خالی بماند، درآمد بالقوه همان شب برای همیشه از دست خواهد رفت. این ویژگی، مدیریت درآمد را به یکی از محورهای اساسی مدیریت در هتلداری تبدیل

می‌کند و ضرورت استفاده از اطلاعات دقیق حسابداری مدیریت را در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با قیمت، تخفیف، ترکیب مشتریان و زمان‌بندی فروش افزایش می‌دهد (خدماتی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱).

### نوسان تقاضا و آثار آن بر هزینه و درآمد

فصلی بودن و نوسان‌پذیری تقاضا از دیگر ویژگی‌های بارز صنعت گردشگری و هتلداری است. تقاضا در این صنعت تحت تأثیر عوامل متعددی مانند شرایط آب‌وهوایی، مناسبت‌های مذهبی و فرهنگی، تعطیلات، تحولات اقتصادی، امنیت مقصد، و حتی بحران‌های جهانی تغییر می‌کند (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۰). این نوسان‌پذیری سبب می‌شود که درآمد واحدهای فعال در این صنعت از ثبات کافی برخوردار نباشد و در نتیجه، برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و کنترل هزینه‌ها با پیچیدگی بیشتری همراه شود. در چنین شرایطی، بخش مهمی از چالش مدیریتی به این موضوع بازمی‌گردد که چگونه می‌توان هزینه‌های عملیاتی نسبتاً ثابت را در دوره‌های افت تقاضا کنترل کرد و در عین حال، در دوره‌های رونق، از ظرفیت موجود حداکثر بهره را برد. این مسئله نشان می‌دهد که در صنعت هتلداری، تحلیل رفتار هزینه‌ها و تفکیک هزینه‌های ثابت، متغیر و نیمه‌متغیر، صرفاً یک تمرین حسابداری نیست، بلکه مبنای تصمیم‌گیری برای بقا و سودآوری سازمان است. همچنین، نوسانات تقاضا ایجاب می‌کند که سیاست‌های قیمت‌گذاری نیز حالت ایستا نداشته باشند و متناسب با سطح تقاضا، نوع بازار هدف و شرایط رقابتی تنظیم شوند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).

### تنوع خدمات و پیچیدگی ساختار هزینه

صنعت هتلداری معمولاً تنها به ارائه اقامت محدود نمی‌شود، بلکه طیفی از خدمات نظیر پذیرایی، برگزاری رویدادها، تفریحات، خدمات رفاهی، فروش جانبی و در برخی موارد خدمات حمل‌ونقل را نیز در بر می‌گیرد. این تنوع خدمات، اگرچه می‌تواند فرصت‌های بیشتری برای خلق درآمد فراهم آورد، اما در عین حال ساختار هزینه را پیچیده‌تر می‌سازد. به همین دلیل، درک سودآوری واقعی هر بخش، خدمت یا مشتری بدون بهره‌گیری از تکنیک‌های مناسب حسابداری مدیریت دشوار خواهد بود.

در این فضا، تخصیص دقیق هزینه‌های غیرمستقیم، شناسایی محرک‌های هزینه و تفکیک بخش‌های سودآور از بخش‌های کم‌بازده اهمیت زیادی پیدا می‌کند. برای نمونه، ممکن است برخی خدمات جانبی از منظر جذب مشتری و ارتقای تجربه اقامت مفید باشند، اما از منظر مالی حاشیه سود محدودی داشته یا حتی به‌طور غیرمستقیم هزینه‌زا باشند. بنابراین، مدیران برای تصمیم‌گیری درباره ادامه، اصلاح یا توسعه خدمات، نیازمند اطلاعاتی هستند که فراتر از ثبت هزینه‌ها، روابط واقعی میان هزینه، درآمد و قیمت را آشکار سازد (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

### نقش فناوری و کانال‌های توزیع در مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

تحول دیجیتال و گسترش پلتفرم‌های رزرو و فروش الکترونیکی، ساختار رقابت و درآمدزایی در صنعت گردشگری و هتلداری را به‌طور معناداری تغییر داده است. رزروهای آنلاین، سامانه‌های مقایسه قیمت، پلتفرم‌های واسطه و کانال‌های توزیع دیجیتال، ضمن افزایش دسترسی به بازار، نوع جدیدی از هزینه‌ها و ملاحظات مدیریتی را نیز ایجاد کرده‌اند. برای مثال، کمیسیون پلتفرم‌ها، هزینه‌های بازاریابی دیجیتال، هزینه‌های فناوری و هزینه‌های مربوط به مدیریت شهرت آنلاین، همگی بر بهای تمام‌شده و حاشیه سود تأثیر می‌گذارند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱).

از سوی دیگر، این تحولات امکان واکنش سریع‌تر به نوسانات تقاضا و اعمال سیاست‌های پویا در قیمت‌گذاری را نیز فراهم کرده‌اند. در نتیجه، قیمت‌گذاری در هتلداری بیش از گذشته از یک تصمیم ساده مبتنی بر هزینه فراتر رفته و به فرایندی تحلیلی تبدیل شده است که باید در آن، اطلاعات هزینه‌ای، ظرفیت قابل عرضه، وضعیت رقبا، رفتار مشتری و زمان خرید به‌طور همزمان لحاظ شود. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت در این محیط صرفاً به تهیه گزارش‌های هزینه محدود نیست، بلکه باید داده‌های لازم برای مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری پویا را نیز فراهم سازد (بارت، ۲۰۰۸).

### پایداری، کیفیت خدمات و پیامدهای هزینه‌ای آن

یکی از روندهای مهم در صنعت هتلداری، توجه فزاینده به پایداری محیطی و مسئولیت اجتماعی است. به‌کارگیری راهکارهایی نظیر کاهش مصرف انرژی، مدیریت پسماند،

استفاده بهینه از آب و بهره‌گیری از فناوری‌های سبز، از یک سو می‌تواند هزینه‌های عملیاتی را در بلندمدت کاهش دهد و از سوی دیگر، ارزش ادراک‌شده خدمات را در نگاه بخشی از مشتریان افزایش دهد (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۰). این موضوع نشان می‌دهد که برخی تصمیمات هزینه‌ای در هتلداری را نمی‌توان صرفاً از منظر کاهش مخارج ارزیابی کرد، بلکه باید آثار آن‌ها بر جایگاه رقابتی، تصویر برند و حتی امکان اعمال قیمت‌های بالاتر نیز بررسی شود.

همچنین، کیفیت خدمات در این صنعت رابطه‌ای مستقیم با رضایت مشتری، تکرار خرید و شهرت بازار دارد. با این حال، ارتقای کیفیت معمولاً مستلزم صرف هزینه در حوزه‌هایی مانند آموزش کارکنان، بهبود زیرساخت، فناوری و نظارت است. از این رو، یکی از چالش‌های اصلی مدیریت آن است که میان کنترل هزینه‌های عملیاتی و حفظ سطح مطلوب کیفیت تعادل برقرار کند. این تعادل، بدون دسترسی به اطلاعات تحلیلی درباره هزینه کیفیت، سودآوری مشتریان و بازده هزینه‌های خدماتی، به‌سختی قابل تحقق خواهد بود (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

### تنوع گونه‌های گردشگری و ضرورت انعطاف در تحلیل‌های مدیریتی

گردشگری صرفاً به یک الگوی همگن محدود نمی‌شود، بلکه اشکال متنوعی مانند طبیعت‌گردی، گردشگری تاریخی، مذهبی، ورزشی، روستایی و دیجیتال را در بر می‌گیرد. هر یک از این گونه‌ها، الگوی متفاوتی از تقاضا، مدت اقامت، سطح مصرف خدمات، حساسیت به قیمت و انتظارات مشتری ایجاد می‌کنند (یونسکو، ۲۰۲۲؛ سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲). به همین دلیل، تصمیم‌گیری مدیریتی در صنعت گردشگری و هتلداری نمی‌تواند مبتنی بر یک الگوی ثابت هزینه و درآمد باشد.

برای مثال، مشتریان گردشگری مذهبی ممکن است حساسیت بیشتری به قیمت و دسترسی داشته باشند، در حالی که در برخی انواع گردشگری تجربه‌محور، ارزش ادراک‌شده و کیفیت خدمات نقش پررنگ‌تری در تصمیم خرید ایفا می‌کند. این تفاوت‌ها نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت باید امکان تحلیل سودآوری خدمات و مشتریان را در سطوح مختلف فراهم آورد تا قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد متناسب با ویژگی‌های هر

بازار هدف طراحی شود. بنابراین، تنوع گونه‌های گردشگری نه فقط یک ویژگی بازار، بلکه یک متغیر تعیین‌کننده در طراحی نظام اطلاعاتی و تحلیلی مدیریت است.

### جایگاه صنعت هتلداری در کانون تحلیل مقاله

در میان اجزای مختلف صنعت گردشگری، هتلداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا بخش قابل‌توجهی از تجربه گردشگر، هزینه‌های سفر و جریان درآمدی مقصد از طریق خدمات اقامتی شکل می‌گیرد. هتل‌ها در عین آنکه از فرصت‌های ایجادشده توسط توسعه گردشگری بهره می‌برند، با فشار مستمر برای کنترل هزینه‌های نیروی انسانی، انرژی، نگهداری، بازاریابی و فناوری نیز مواجه‌اند. افزون بر این، ساختار درآمدی آن‌ها به‌شدت وابسته به نرخ اشغال، ترکیب مشتریان، کانال‌های فروش و سیاست‌های قیمت‌گذاری است (شورای جهانی سفر و گردشگری، ۲۰۲۱).

از این منظر، هتلداری نمونه‌ای شاخص از صنعتی است که در آن حسابداری مدیریت می‌تواند نقشی فراتر از ثبت و گزارشگری ایفا کند و به ابزار تحلیلی برای هدایت عملیات، تصمیم‌گیری درباره قیمت، کنترل هزینه‌ها و ارزیابی سودآوری تبدیل شود. به بیان دیگر، اگرچه صنعت گردشگری در سطح کلان مزایای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی متعددی دارد، اما در سطح بنگاه، موفقیت در این صنعت وابسته به توانایی مدیران در برقراری توازن میان کاهش و کنترل هزینه‌های عملیاتی، بیشینه‌سازی درآمد و طراحی سیاست‌های اثربخش قیمت‌گذاری است.

بررسی ادبیات مرتبط نشان می‌دهد که صنعت گردشگری و هتلداری به دلیل ماهیت خدماتی، فسادپذیری ظرفیت، نوسان تقاضا، تنوع خدمات، وابستگی به فناوری و شدت رقابت، محیطی پیچیده برای تصمیم‌گیری مدیریتی ایجاد می‌کند. در چنین محیطی، تحلیل‌های سنتی و ایستا برای اداره بنگاه کافی نیست و مدیران نیازمند اطلاعاتی هستند که بتواند همزمان ابعاد هزینه، درآمد و قیمت را تبیین کند. به همین سبب، شناخت ویژگی‌های این صنعت تنها از منظر توصیف کلی آن اهمیت ندارد، بلکه مقدمه‌ای ضروری برای فهم این واقعیت است که چرا حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید به‌صورت یک نظام یکپارچه و راهبردی در خدمت مدیریت هزینه‌های عملیاتی،

مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری قرار گیرد (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲).

### روش تحقیق

این مقاله از نوع مروری/ کتابخانه‌ای و با رویکرد کیفی توصیفی - تحلیلی تدوین شده است و هدف آن تبیین و سامان‌دهی ادبیات موجود درباره نقش و کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با تأکید بر سه محور اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری است. بنابراین پژوهش حاضر فاقد داده‌های کمی، پیمایش میدانی، پرسشنامه و آزمون‌های آماری بوده و یافته‌ها بر پایه تحلیل و جمع‌بندی نظام‌مند منابع مکتوب استخراج شده‌اند.

### منابع و شیوه گردآوری داده‌ها (مطالعه اسنادی)

داده‌های مورد استفاده در این پژوهش از طریق مطالعه اسنادی و جست‌وجوی کتابخانه‌ای گردآوری شده است. در این راستا، منابعی شامل مقالات علمی - پژوهشی، کتاب‌های تخصصی، پایان‌نامه‌ها و گزارش‌های معتبر نهادی در حوزه گردشگری و هتلداری و نیز حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفتند. تمرکز انتخاب منابع بر آثاری بوده است که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به موضوعات زیر پرداخته‌اند:

۱. ساختار و رفتار هزینه‌های عملیاتی در بنگاه‌های خدماتی به‌ویژه هتل‌ها و کسب‌وکارهای گردشگری؛
۲. منطق‌ها و ابزارهای مدیریت درآمد در محیط‌های ظرفیت‌محور و فصلی؛
۳. رویکردهای قیمت‌گذاری خدمات و ارتباط آن با بهای تمام‌شده، ارزش ادراک‌شده مشتری و شرایط رقابتی؛
۴. تکنیک‌های حسابداری مدیریت مرتبط با تصمیم‌گیری و کنترل، مانند هزینه‌یابی و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل، تحلیل سودآوری و نقطه سر‌به‌سر و نیز ابزارهای ارزیابی سرمایه‌گذاری نظیر ارزش فعلی خالص و نرخ بازده داخلی.

### روش تحلیل و ترکیب یافته‌ها

تحلیل اطلاعات با روش توصیفی - تحلیلی انجام شد. بدین صورت که ابتدا مفاهیم و مبانی نظری مرتبط با حسابداری مدیریت در صنایع خدماتی و به ویژه گردشگری و هتلداری استخراج و دسته‌بندی گردید؛ سپس با رویکرد تطبیقی، ارتباط هر یک از تکنیک‌ها و مفاهیم با سه محور اصلی مقاله (هزینه عملیاتی، درآمد و قیمت‌گذاری) تبیین شد. در گام بعد، با ترکیب (synthesis) یافته‌های ادبیات، چارچوب مفهومی مقاله برای توضیح این موضوع شکل گرفت که چگونه ویژگی‌هایی نظیر فصلی بودن تقاضا، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت، تنوع خدمت و رقابت قیمتی، ضرورت به کارگیری هم‌زمان ابزارهای مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری را در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری تشدید می‌کند (خدمای پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

### ملاحظات اعتباربخشی در پژوهش مروری

برای افزایش انسجام و اتکاپذیری نتایج، منابع منتخب از حیث اعتبار علمی/ نهادی، ارتباط مستقیم با موضوع مقاله و هم‌راستایی با محیط خدماتی گردشگری و هتلداری ارزیابی شدند و تلاش شد مفاهیم استخراج‌شده با ادبیات پذیرفته‌شده حسابداری مدیریت تطبیق داده شود. همچنین، از ورود به ادعاهای نیازمند داده‌های میدانی (مانند اندازه‌گیری اثر، آزمون فرضیه یا تعمیم آماری) پرهیز شده و متن در چارچوب یک پژوهش مروری، بر تبیین روابط و سازوکارهای مدیریتی متمرکز مانده است.

### خروجی روش تحقیق

برونداد این روش، ارائه یک جمع‌بندی تحلیلی و چارچوب‌بندی‌شده از ادبیات است (وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ ناصح و همکاران، ۱۳۹۲؛ محمدرضائی و احمدی، ۱۳۹۸) که نشان می‌دهد حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری چگونه می‌تواند از طریق (۱) کنترل و بهینه‌سازی هزینه‌های عملیاتی، (۲) طراحی سازوکارهای مدیریت درآمد در شرایط نوسانی و ظرفیت‌محور، و (۳) پشتیبانی از تصمیمات قیمت‌گذاری، به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی و ارتقای کارایی مالی بنگاه کمک کند.

### یافته‌های تحقیق

یافته‌های این پژوهش برآمده از مطالعه کتابخانه‌ای، بررسی اسناد و تحلیل توصیفی - تحلیلی ادبیات حسابداری مدیریت در حوزه گردشگری و هتلداری است؛ از این رو، آنچه در این بخش ارائه می‌شود نه حاصل آزمون‌های آماری و داده‌های میدانی، بلکه نتیجه ترکیب و تفسیر منسجم مطالعات پیشین در پرتو هدف اصلی پژوهش، اهداف فرعی، سؤال اصلی، سؤالات فرعی و گزاره‌های مطرح شده است. بر این اساس، بررسی منابع نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، بیش از آنکه صرفاً مجموعه‌ای از فنون ثبت و گزارش اطلاعات مالی باشد، یک سازوکار تصمیم‌یار برای مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در محیطی است که با نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت، فصلی بودن فعالیت و حساسیت شدید مشتریان نسبت به قیمت مواجه است. در چنین بستری، یافته‌های پژوهش را می‌توان در چارچوب هدف اصلی مقاله، یعنی تبیین نقش و کارکردهای حسابداری مدیریت در ارتقای کارایی مالی و عملیاتی شرکت‌های گردشگری و هتلداری، و نیز در نسبت با پنج هدف فرعی نخست و سؤالات متناظر با آن‌ها، در چند محور به‌هم‌پیوسته صورت‌بندی کرد.

### یافته‌های مرتبط با هدف اصلی پژوهش و سؤال اصلی: تبیین جایگاه حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری

یافته‌های حاصل از بررسی ادبیات نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، به دلیل ماهیت خدماتی، ظرفیت‌محور و ناپایدار این صنعت، کارکردی فراتر از حسابداری مالی متعارف پیدا می‌کند. در این صنعت، بخش قابل توجهی از هزینه‌ها ماهیت ثابت یا نیمه‌ثابت دارند و در مقابل، درآمدها به‌شدت از نرخ اشغال، شدت تقاضا، فصل فعالیت، نوع بازار هدف و کانال‌های فروش تأثیر می‌پذیرند. از این رو، اطلاعاتی که صرفاً در سطح گزارشگری برون‌سازمانی باقی بمانند، برای تصمیم‌گیری مدیران کافی نیستند و باید به اطلاعاتی تحلیلی، آینده‌نگر و تصمیم‌محور تبدیل شوند. در همین چارچوب، ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که نقش اصلی حسابداری مدیریت در این صنعت، پشتیبانی از سه حوزه تصمیم‌گیری است: نخست، کنترل و مدیریت

هزینه‌های عملیاتی؛ دوم، تحلیل و مدیریت درآمد در شرایط نوسان تقاضا و محدودیت ظرفیت؛ و سوم، قیمت‌گذاری آگاهانه و سودآور.

بر این اساس، گزاره اصلی پژوهش مبنی بر اینکه حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان زیرساخت اطلاعاتی و تحلیلی تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری عمل کند، در بررسی منابع مورد تأیید قرار می‌گیرد. زیرا مطالعات نشان می‌دهند که بدون شناخت دقیق ساختار هزینه، رفتار هزینه‌ها، الگوی درآمد و رابطه میان قیمت و تقاضا، نه کنترل هزینه‌های عملیاتی به‌درستی امکان‌پذیر است و نه تصمیم‌گیری درباره قیمت، ظرفیت و سرمایه‌گذاری می‌تواند از اتکای لازم برخوردار باشد. در واقع، یافته‌ها مؤید آن است که در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت باید هم‌زمان سه نوع اطلاعات را تولید و تلفیق کند: اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و اطلاعات سودآوری. این سه جریان اطلاعاتی زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که به‌جای کاربرد جزیره‌ای، در یک چارچوب یکپارچه برای برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد به‌کار گرفته شوند.

**یافته‌های مرتبط با هدف فرعی اول و سؤال فرعی اول: نقش حسابداری مدیریت**

#### **در بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی**

یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش آن است که ادبیات حسابداری مدیریت، ابزارهای متعددی را برای بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی در شرکت‌های گردشگری و هتلداری معرفی می‌کند، اما اثربخشی این ابزارها زمانی افزایش می‌یابد که با اقتضانات خاص این صنعت پیوند بخورند. در متون بررسی‌شده، ابزارهایی نظیر ارزش فعلی خالص، نرخ بازده داخلی، نرخ بازده حسابداری، دوره بازگشت سرمایه، شاخص سودآوری و مدل جریان‌های نقدی تنزیل‌شده به‌عنوان مهم‌ترین روش‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری معرفی شده‌اند (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ نایت، ۱۹۹۱؛ فراموز و همکاران، ۱۳۹۹؛ ولک و همکاران، ۲۰۰۴؛ محسنی، ۱۳۹۹؛ نمازی، ۱۳۹۶). با این حال، تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که کاربرد این ابزارها در صنعت گردشگری و هتلداری نباید صرفاً در سطح سنجش انتزاعی سودآوری پروژه باقی بماند، بلکه باید با شاخص‌هایی مانند نرخ اشغال، طول دوره

اقامت، درآمد حاصل از هر واحد ظرفیت، ترکیب خدمات، هزینه‌های نگهداری، هزینه‌های بازاریابی و اثرات فصلی تقاضا تلفیق شود.

به‌بیان دیگر، یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت زمانی می‌تواند به بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری کمک کند که ابزارهای سنتی بودجه‌بندی سرمایه‌ای را از حالت عمومی خارج کرده و متناسب با محیط تصمیم‌گیری گردشگری بازتعریف کند. برای مثال، ارزیابی خرید تجهیزات، توسعه ظرفیت اقامتی، سرمایه‌گذاری در نرم‌افزارهای رزرو، نوسازی فضاهای خدماتی یا ورود به کانال‌های فروش جدید، در صورتی دقیق خواهد بود که جریان‌های نقدی مورد انتظار بر مبنای واقعیت‌های بازار گردشگری، از جمله نوسان تقاضا، وابستگی به فصل، هزینه کمیسیون واسطه‌ها و امکان فروش مجدد ظرفیت، برآورد شود. بنابراین، یافته‌ها این گزاره را تقویت می‌کند که ابزارهای حسابداری مدیریت به خودی خود کافی نیستند، بلکه کیفیت تصمیم‌گیری به نحوه بومی‌سازی و تفسیر آن‌ها در متن صنعت وابسته است.

همچنین بررسی منابع نشان می‌دهد که در کنار روش‌های تنزیلی، روش‌های غیرتنزیلی نیز همچنان در عمل مورد توجه قرار دارند، زیرا برای برخی مدیران قابلیت فهم و کاربرد سریع‌تری دارند (ولک و همکاران، ۲۰۰۴). با این حال، ادبیات مورد بررسی تأکید می‌کند که اتکای صرف به این روش‌ها، به‌ویژه در محیط‌هایی که ارزش زمانی پول، ریسک و افق زمانی پروژه اهمیت دارد، می‌تواند به تصمیمات کم‌دقت‌تری بینجامد. از این منظر، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید میان سادگی کاربرد و دقت تحلیلی توازن برقرار کند؛ یعنی از یک‌سو اطلاعات را برای مدیران عملیاتی قابل فهم سازد و از سوی دیگر، از ساده‌سازی مفراطی که منجر به تصمیم‌گیری ناکارا می‌شود، پرهیز کند.

**یافته‌های مرتبط با هدف فرعی دوم و سؤال فرعی دوم: نقش گزارشگری و**

### **گزارش‌های سالانه در شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی**

تحلیل منابع نشان می‌دهد که اگرچه گزارش‌های سالانه و صورت‌های مالی در وهله نخست کارکردی برون‌سازمانی دارند، اما در صنعت گردشگری و هتلداری می‌توانند

به‌عنوان یکی از مبانی مهم تحلیل مدیریتی نیز ایفای نقش کنند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که گزارش‌های مالی، در صورتی که از ویژگی‌های کیفی مناسب برخوردار باشند، می‌توانند به افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی کمک کنند (امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷؛ سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ عرب مازیار یزدی، ۲۰۰۱). با این حال، اهمیت این گزارش‌ها در این پژوهش صرفاً از منظر ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان بیرونی نیست، بلکه از منظر تأمین داده‌های پایه برای تحلیل ساختار هزینه، الگوی درآمد و روندهای عملکردی نیز مورد توجه قرار می‌گیرد.

یافته‌ها نشان می‌دهد که در شرکت‌های گردشگری، شفافیت مالی زمانی معنا و کارایی واقعی پیدا می‌کند که اطلاعات گزارش‌شده بتواند برای تحلیل تصمیم‌های مدیریتی نیز به‌کار آید. برای مثال، گزارش جریان وجوه نقد صرفاً ابزاری برای اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران نیست، بلکه می‌تواند توان بنگاه در پوشش هزینه‌های ثابت، مدیریت نقدینگی فصول کم‌تقاضا و تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های آتی را آشکار کند. همچنین صورت سود و زیان، اگر با تحلیل مدیریتی همراه شود، می‌تواند سهم هر بخش از درآمد، وزن هزینه‌های اداری، فروش، بازاریابی و عملیات را روشن سازد و به مدیران در تشخیص حوزه‌های قابل اصلاح کمک کند.

از منظر ویژگی‌های کیفی اطلاعات، منابع مورد بررسی بر مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و به‌موقع بودن تأکید دارند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ سجادی، ۲۰۰۸). تحلیل این ویژگی‌ها در متن صنعت گردشگری نشان می‌دهد که مربوط بودن اطلاعات به این معناست که داده‌های مالی باید مستقیماً در خدمت مسائل واقعی مدیران قرار گیرند؛ از جمله تصمیم درباره نرخ‌گذاری، تخصیص ظرفیت، کنترل هزینه‌های عملیاتی و سنجش سودآوری خدمات. قابلیت اتکا نیز زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که بنگاه با تنوع زیاد فعالیت‌ها، کانال‌های فروش و اقلام هزینه‌ای مواجه است و هرگونه خطا در ثبت یا تخصیص هزینه‌ها می‌تواند تحلیل سودآوری را مخدوش سازد. قابلیت مقایسه، امکان تحلیل روند عملکرد در دوره‌های زمانی مختلف و سنجش جایگاه بنگاه در برابر رقبا را فراهم می‌کند و به‌موقع بودن نیز در صنعتی که تصمیمات

آن به سرعت تحت تأثیر تغییرات بازار قرار می‌گیرد، یکی از پیش‌شرط‌های کارایی مدیریتی است.

بنابراین، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که گزارشگری مالی در این صنعت، زمانی بیشترین اثر را بر کارایی دارد که از سطح گزارشگری قانونی و ادواری فراتر رود و به یک نظام اطلاعاتی پیوند بخورد که بتواند داده‌های رسمی را به اطلاعات تحلیلی برای کنترل عملیات، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل کند. از این رو، گزاره مرتبط با نقش گزارشگری مالی در بهبود کارایی و شفافیت، در ادبیات مورد بررسی تأیید می‌شود، اما با این قید که اثربخشی آن وابسته به پیوند میان گزارشگری مالی و حسابداری مدیریت است.

### **یافته‌های مرتبط با هدف فرعی سوم و سؤال فرعی سوم: چالش‌های تعیین سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری**

یکی از محورهای برجسته در منابع بررسی‌شده، دشواری تعیین دقیق سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که این دشواری عمدتاً از چند منشأ ناشی می‌شود: پیچیدگی خدمات، تنوع مراکز هزینه، سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، نوسان سطح فعالیت، ضعف در تفکیک هزینه‌ها و محدودیت در به‌کارگیری روش‌های نوین بهایابی (عالی‌ور، ۱۳۸۶؛ نمازی، ۱۳۹۶؛ رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). در چنین فضایی، سود و زیان صرفاً نتیجه تفاوت میان درآمد و هزینه ثبت‌شده نیست، بلکه بازتابی از کیفیت بهایابی، نحوه تخصیص هزینه‌ها و دقت در شناسایی منابع ایجاد ارزش و مصرف منابع است.

تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که یکی از چالش‌های مهم، استفاده از روش‌های سنتی بهایابی در محیطی است که ساختار فعالیت آن به‌طور فزاینده پیچیده شده است. در بسیاری از بنگاه‌های گردشگری، هزینه‌های غیرمستقیم مانند بازاریابی، تبلیغات، فروش آنلاین، کمیسیون‌های واسطه‌گری، خدمات پشتیبانی، نگهداری و سربار اداری سهم معناداری در بهای تمام‌شده خدمات دارند، اما در صورت نبود نظام بهایابی مناسب، این هزینه‌ها یا به‌درستی شناسایی نمی‌شوند یا تخصیص آن‌ها به خدمات و بخش‌های مختلف

به صورت غیرواقعی بینانه انجام می‌شود. در نتیجه، سودآوری واقعی هر خدمت، هر بخش یا هر کانال فروش به درستی آشکار نمی‌شود و تصمیم‌گیری درباره توسعه، حذف یا اصلاح خدمات با خطا همراه می‌گردد.

یافته‌ها همچنین حاکی از آن است که بهایابی استاندارد، با وجود ظرفیت تحلیلی خود در شناسایی انحرافات، در صنعت گردشگری با محدودیت‌هایی مواجه است؛ زیرا نوسانات شدید تقاضا، تغییر در سطح اشغال، و تنوع شرایط بازار، امکان اتکای کامل به استانداردهای از پیش تعیین‌شده را کاهش می‌دهد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴). از سوی دیگر، بهایابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند در شناسایی دقیق‌تر محرک‌های هزینه و تخصیص واقعی بینانه‌تر سربرار مؤثر باشد، اما استقرار آن نیازمند داده‌های تفصیلی، زیرساخت اطلاعاتی مناسب و درک روشن از فرایندهای عملیاتی است؛ امری که در بسیاری از بنگاه‌های این صنعت به طور کامل فراهم نیست (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). از این رو، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که مسئله سود و زیان در این صنعت، پیش از آنکه مسئله گزارش‌نهایی باشد، مسئله کیفیت نظام بهایابی و طبقه‌بندی هزینه است.

همچنین، ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که تعیین سود و زیان با موضوع قیمت‌گذاری نیز ارتباطی مستقیم دارد. هنگامی که بهای تمام‌شده خدمات به درستی محاسبه نشود، قیمت‌گذاری یا کمتر از سطح اقتصادی صورت می‌گیرد و سودآوری را تضعیف می‌کند، یا بیش از سطح تحمل بازار تعیین می‌شود و تقاضا را کاهش می‌دهد. در نتیجه، یافته‌ها دلالت بر آن دارد که چالش تعیین سود و زیان، نه یک مسئله صرفاً حسابداری، بلکه مسئله‌ای بین‌رشته‌ای در پیوند با مدیریت عملیات، مدیریت درآمد و سیاست‌های قیمت‌گذاری است.

**یافته‌های مرتبط با هدف فرعی چهارم و سؤال فرعی چهارم: طبقه‌بندی هزینه‌ها به‌عنوان مبنای کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی**

بررسی منابع نشان می‌دهد که طبقه‌بندی هزینه‌ها، یکی از بنیادی‌ترین پیش‌نیازهای استقرار حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است؛ زیرا بدون تفکیک

صحیح هزینه‌ها بر مبنای ماهیت، رفتار، قابلیت انتساب و ارتباط آن‌ها با خدمات، امکان طراحی سازوکار مؤثر برای کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی وجود ندارد (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ دروری، ۲۰۱۳؛ گارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در صنعت گردشگری، طبقه‌بندی هزینه‌ها تنها یک اقدام فنی برای سامان‌دهی حساب‌ها نیست، بلکه ابزاری تحلیلی برای فهم ساختار مالی و عملیاتی بنگاه است.

در این چارچوب، تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم، ثابت و متغیر، کنترل‌پذیر و کنترل‌ناپذیر، و هزینه‌های محصول و دوره، برای مدیران امکان آن را فراهم می‌کند که منشأ اصلی فشار هزینه‌ای را تشخیص دهند. برای مثال، در هتل یا شرکت گردشگری، هزینه‌های مربوط به نیروی انسانی، انرژی، مواد مصرفی، نگهداری، توزیع، فروش و بازاریابی، هر یک رفتار و حساسیت متفاوتی نسبت به سطح فعالیت دارند. بدون چنین شناختی، سیاست‌های کاهش هزینه ممکن است به‌جای حذف اتلاف، به کاهش کیفیت خدمات یا تضعیف ظرفیت رقابتی بینجامد. بنابراین، یکی از یافته‌های مهم پژوهش این است که کنترل هزینه‌های عملیاتی باید بر تحلیل رفتار هزینه استوار باشد، نه صرفاً بر محدودسازی عمومی مخارج.

افزون بر این، تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که طبقه‌بندی هزینه‌ها پیوند مستقیمی با بودجه‌بندی و پیش‌بینی نیز دارد. هرچه ساختار هزینه روشن‌تر و رفتار آن قابل‌فهم‌تر باشد، بودجه‌ریزی دقیق‌تر، کنترل انحرافات واقع‌بینانه‌تر و تخصیص منابع کارآمدتر خواهد بود. این موضوع در صنعت گردشگری اهمیت مضاعف دارد، زیرا نوسانات تقاضا موجب می‌شود که خطا در برآورد هزینه‌ها آثار جدی‌تری بر نقدینگی و سودآوری بگذارد. از این رو، یافته‌ها مؤید آن است که بودجه‌بندی در این صنعت باید متکی بر طبقه‌بندی تحلیلی هزینه‌ها و شناخت الگوهای فصلی و ظرفیتی باشد، نه صرفاً بر تعمیم داده‌های گذشته. همچنین منابع بررسی‌شده نشان می‌دهد که تحلیل هزینه‌ها می‌تواند در شناسایی خدمات، فعالیت‌ها یا بخش‌هایی که از منظر سودآوری ضعیف‌تر هستند، نقش مؤثری ایفا کند (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). این یافته به‌ویژه از آن جهت اهمیت دارد که در

بسیاری از بنگاه‌های گردشگری، برخی خدمات به صورت ظاهری درآمدزا به نظر می‌رسند، اما پس از احتساب هزینه‌های غیرمستقیم، کمیسیون‌ها، هزینه‌های پشتیبانی و مصرف ظرفیت، ممکن است سودآوری محدودی داشته باشند. بنابراین، طبقه‌بندی هزینه‌ها نه تنها ابزار کاهش هزینه است، بلکه مبنای اصلاح ترکیب خدمات، تخصیص بهینه منابع و بهبود مزیت رقابتی نیز به شمار می‌آید.

### یافته‌های مرتبط با هدف فرعی پنجم و سؤال فرعی پنجم: پیوند مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

یکی از مهم‌ترین نتایج تحلیلی حاصل از این پژوهش آن است که در صنعت گردشگری و هتلداری، سه حوزه مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، سه حوزه مستقل و منفک نیستند، بلکه اجزای یک نظام تصمیم‌گیری واحدند. بررسی ادبیات نشان می‌دهد که بسیاری از ناکارآمدی‌ها در این صنعت ناشی از آن است که بنگاه‌ها هزینه‌ها را بدون توجه به آثار آن بر کیفیت و درآمد مدیریت می‌کنند، یا قیمت‌گذاری را بدون اتکا به اطلاعات هزینه‌ای و ظرفیت‌محور انجام می‌دهند، یا درآمد را صرفاً از زاویه افزایش فروش می‌نگرند و به سودآوری واقعی بی‌توجه می‌مانند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلویی و همکاران، ۱۳۹۸؛ رحمانی، ۱۳۹۳؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ نمازی، ۱۳۹۶).

یافته‌ها نشان می‌دهد که قیمت‌گذاری در شرکت‌های گردشگری نمی‌تواند صرفاً بر مبنای هزینه یا صرفاً بر مبنای رقابت تعیین شود. از یک سو، نادیده گرفتن بهای تمام‌شده واقعی و هزینه‌های مرتبط با ارائه خدمت، می‌تواند سودآوری را به خطر اندازد؛ و از سوی دیگر، بی‌توجهی به شرایط تقاضا، رفتار مشتریان، سطح قیمت رقبا و ارزش ادراک‌شده خدمت، می‌تواند به از دست رفتن بازار منجر شود. بنابراین، ادبیات مورد بررسی از نوعی رویکرد تلفیقی دفاع می‌کند که در آن، قیمت‌گذاری باید حاصل برهم‌کنش اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات بازار و اطلاعات مربوط به ظرفیت و تقاضا باشد. در چنین وضعی، حسابداری مدیریت نقش محوری در فراهم‌آوردن زیرساخت اطلاعاتی این تلفیق ایفا می‌کند.

از منظر مدیریت درآمد نیز یافته‌ها نشان می‌دهد که در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، هدف صرفاً افزایش حجم فروش نیست، بلکه باید ترکیب فروش، زمان فروش، نرخ فروش و نوع مشتریان به‌گونه‌ای مدیریت شود که حداکثر درآمد قابل تحقق از ظرفیت موجود حاصل شود. این هدف بدون دسترسی به اطلاعات دقیق درباره هزینه خدمات‌رسانی، حاشیه سود هر بخش و آثار قیمت بر تقاضا امکان‌پذیر نیست. بنابراین، حسابداری مدیریت با فراهم‌سازی اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده، سودآوری خدمات و تحلیل نقطه سر به سر، زمینه لازم را برای تصمیم‌گیری درباره سطح قیمت، تخفیف‌ها، بسته‌های خدماتی و اولویت‌بندی مشتریان فراهم می‌سازد.

در همین راستا، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی نباید به‌صورت صرفاً انقباضی فهم شود. در صنعت خدماتی، کاهش نسنجیده برخی هزینه‌ها ممکن است به افت کیفیت، کاهش رضایت مشتری و در نهایت کاهش درآمد بینجامد. از این رو، ادبیات بررسی‌شده تأکید دارد که کاهش هزینه باید هوشمندانه، فعالیت‌محور و مبتنی بر تحلیل ارزش باشد؛ یعنی میان هزینه‌هایی که ارزش آفرین‌اند و هزینه‌هایی که ناشی از اتلاف، دوباره‌کاری یا ناکارآمدی‌اند، تمایز قائل شود. این برداشت، پیوندی روشن میان مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری برقرار می‌کند و نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در این صنعت، باید فراتر از کارکردهای سنتی، در خدمت خلق ارزش و پایداری سودآوری قرار گیرد.

برآیند کلی یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پاسخ به سؤال اصلی مقاله و سؤالات فرعی آن، در قالب یک نتیجه منسجم قابل صورت‌بندی است: حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی اثربخش و راهبردی خواهد بود که اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و سازوکارهای قیمت‌گذاری را در یک چارچوب تحلیلی یکپارچه گردآورد و در خدمت تصمیم‌گیری مدیریتی قرار دهد. بر این اساس، هدف اصلی پژوهش مبنی بر تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود کارایی مالی و عملیاتی در این صنعت، در ادبیات بررسی‌شده تأیید می‌شود. همچنین پنج هدف فرعی نخست و سؤالات متناظر با آن‌ها نیز نشان می‌دهد که:

- حسابداری مدیریت، ابزار مؤثری برای بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی است، مشروط بر آنکه ابزارهای آن با اقتضات خاص صنعت گردشگری تطبیق یابد؛
  - گزارشگری مالی و گزارش‌های سالانه، زمانی به شفافیت و کارایی واقعی منجر می‌شوند که با نیازهای تحلیلی مدیران و نظام حسابداری مدیریت پیوند بخورند؛
  - دشواری تعیین سود و زیان در این صنعت، بیش از هر چیز ناشی از ضعف در بهایابی، تخصیص هزینه‌ها و فقدان نگاه تحلیلی به ساختار هزینه و درآمد است؛
  - طبقه‌بندی هزینه‌ها، پیش‌نیاز اساسی کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی و نیز پایه‌ای برای بودجه‌بندی، تحلیل سودآوری و تصمیم‌گیری مدیریتی است؛
  - و نهایتاً، مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، باید به صورت یک منظومه یکپارچه دیده شوند، نه به عنوان حوزه‌هایی جدا از یکدیگر.
- بر این مبنا، گزاره‌های پژوهش نیز در سطح تحلیلی تأیید می‌شوند و نشان می‌دهند که استقرار مؤثر حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری می‌تواند به شفافیت بیشتر، کنترل دقیق‌تر هزینه‌ها، تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر در زمینه درآمد و قیمت، و در نهایت بهبود سودآوری و پایداری عملکرد بینجامد. با این حال، این کارکرد زمانی تحقق می‌یابد که بنگاه‌ها از رویکردهای صرفاً سنتی و ثبتي فاصله گرفته و به سمت استفاده تحلیلی، یکپارچه و راهبردی از ابزارهای حسابداری مدیریت حرکت کنند.

### جمع‌بندی و دلالت‌های تحلیلی پژوهش

برآیند این پژوهش کتابخانه‌ای و مبتنی بر تحلیل متون و اسناد علمی نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، صرفاً یک ابزار پشتیبان برای ثبت و گزارش اطلاعات مالی نیست، بلکه سازوکاری تحلیلی و تصمیم‌یار برای مواجهه با پیچیدگی‌های مالی و عملیاتی این صنعت به‌شمار می‌آید. یافته‌های حاصل از مرور و ترکیب ادبیات بیانگر آن است که ویژگی‌های خاص صنعت گردشگری و هتلداری، از جمله فصلی بودن تقاضا، نوسان‌پذیری بازار، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت، تنوع خدمات، سهم قابل توجه هزینه‌های غیرمستقیم و حساسیت بالای مشتریان نسبت به قیمت، موجب می‌شود که کاربرد حسابداری مدیریت در این حوزه از سطح ابزارهای

سنتی فراتر رود و به یک نظام منسجم برای مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل شود. از این منظر، مسئله اصلی در این صنعت صرفاً محاسبه سود و زیان یا تنظیم گزارش‌های مالی نیست، بلکه ایجاد پیوندی مؤثر میان اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و تصمیم‌های قیمت‌گذاری است؛ پیوندی که بتواند هم‌زمان کارایی عملیاتی، شفافیت مالی و سودآوری پایدار را تقویت کند.

تحلیل منابع نشان داد که در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، کیفیت تصمیم‌گیری مالی و عملیاتی تا حد زیادی به کیفیت اطلاعاتی وابسته است که حسابداری مدیریت تولید می‌کند. ابزارهایی مانند ارزش فعلی خالص، نرخ بازده داخلی، شاخص سودآوری، دوره بازگشت سرمایه و مدل جریان‌های نقدی تنزیل‌شده، اگرچه در ادبیات حسابداری مدیریت از جایگاه مهمی برخوردارند، اما در این صنعت زمانی ارزش تحلیلی واقعی پیدا می‌کنند که در پرتو شرایط خاص فعالیت‌های گردشگری و هتلداری تفسیر شوند؛ یعنی در کنار برآوردهای مالی، متغیرهایی همچون نرخ اشغال، الگوی فصلی تقاضا، ظرفیت بلااستفاده، هزینه‌های نگهداری، هزینه‌های توزیع و کمیسیون فروش نیز در نظر گرفته شود (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ نایت، ۱۹۹۱؛ نمازی، ۱۳۹۶؛ محسنی، ۱۳۹۹). از این رو، یکی از مهم‌ترین نتایج این پژوهش آن است که کارآمدی ابزارهای حسابداری مدیریت در این صنعت، نه در استفاده صوری از آن‌ها، بلکه در انطباق تحلیلی آن‌ها با واقعیت‌های عملیاتی و اقتصادی بنگاه نهفته است.

در همین راستا، ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید از رویکردی ایستا و صرفاً گذشته‌نگر فاصله بگیرد و به ابزاری آینده‌نگر برای تصمیم‌سازی تبدیل شود. در این صنعت، بسیاری از تصمیم‌ها از جنس تصمیم‌های کوتاه‌مدت و میان‌مدت‌اند؛ مانند تخصیص ظرفیت، کنترل هزینه‌های دوره‌ای، انتخاب ترکیب خدمات، سیاست‌های تخفیف، زمان‌بندی فروش، و نحوه مواجهه با دوره‌های اوج و رکود تقاضا. بنابراین، اطلاعاتی که صرفاً برای انعکاس عملکرد گذشته تهیه شوند، نمی‌توانند پاسخ‌گوی نیازهای مدیران باشند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت، زمانی در این صنعت کارکرد مؤثر دارد که بتواند اطلاعات تاریخی

را به تحلیل‌های تصمیم‌محور برای آینده تبدیل کند و از این طریق، میان برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد پیوند برقرار سازد.

از منظر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مرور منابع آشکار ساخت که یکی از بنیادی‌ترین مسائل در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، فقدان نظامی تحلیلی برای شناخت رفتار هزینه‌ها و تفکیک درست آن‌ها است. در این صنعت، بخش مهمی از هزینه‌ها نه تنها متنوع، بلکه در هم‌تنیده و چندمنشأیی هستند؛ به‌گونه‌ای که اگر طبقه‌بندی مناسبی میان هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، ثابت و متغیر، کنترل‌پذیر و کنترل‌ناپذیر، و هزینه‌های مرتبط با خدمات و دوره برقرار نشود، هیچ‌گونه کنترل مؤثر هزینه‌ای امکان‌پذیر نخواهد بود (نمازی، ۱۳۹۶؛ دروری، ۲۰۱۳؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵). از این جهت، یکی از نتایج محوری پژوهش آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی در صنعت گردشگری، بیش از آنکه به سیاست‌های کلی کاهش مخارج وابسته باشد، به توانایی بنگاه در شناسایی منشأ هزینه، تحلیل رفتار هزینه و سنجش رابطه هزینه با سطح فعالیت و کیفیت خدمت وابسته است.

این نتیجه از آن جهت اهمیت دارد که در محیط خدماتی گردشگری و هتلداری، هرگونه کاهش هزینه لزوماً به معنای بهبود عملکرد نیست. گاه کاهش نسنجیده هزینه‌ها در بخش‌هایی مانند خدمات مشتری، نگهداری، بازاریابی یا آموزش نیروی انسانی، در کوتاه‌مدت به صرفه‌جویی منجر می‌شود، اما در میان‌مدت با تضعیف کیفیت خدمات، کاهش رضایت مشتریان و افت درآمد، آثار منفی گسترده‌تری برجای می‌گذارد. بر همین اساس، این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت باید در خدمت کنترل هوشمند هزینه‌ها باشد، نه صرفاً کاهش کمی آن‌ها. به بیان دیگر، تمایز میان هزینه‌های ارزش‌آفرین و هزینه‌های ناشی از اتلاف، ناکارآمدی یا دوباره‌کاری، برای بنگاه‌های گردشگری و هتلداری اهمیت اساسی دارد. این برداشت، حسابداری مدیریت را از سطح یک ابزار ثبتي به سطح یک سازوکار تحلیلی برای بهبود بهره‌وری عملیاتی ارتقا می‌دهد.

در پیوند با این موضوع، نتایج پژوهش تأکید می‌کند که طبقه‌بندی هزینه‌ها در این صنعت باید فراتر از یک اقدام حسابداری فنی تلقی شود و به‌عنوان یکی از ارکان تصمیم‌سازی

مدیریتی شناخته شود. تفکیک دقیق هزینه‌ها می‌تواند به مدیران کمک کند تا بخش‌های پرهزینه، خدمات کم‌بازده، کانال‌های فروش پرهزینه و فعالیت‌های فاقد توجیه اقتصادی را شناسایی کنند و بر آن اساس، سیاست‌های اصلاحی مؤثرتری اتخاذ نمایند (گارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). بنابراین، یکی از دلالت‌های مهم پژوهش آن است که در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی زمانی پایدار و اثربخش خواهد بود که مبتنی بر نظام منسجم طبقه‌بندی، بهایابی و تحلیل هزینه باشد.

در خصوص مدیریت درآمد، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که این مفهوم در صنعت گردشگری و هتلداری با منطق رایج افزایش فروش تفاوت دارد. در این صنعت، به دلیل محدودیت ظرفیت و فسادپذیری خدمات، امکان ذخیره‌سازی ظرفیت فروخته‌نشده وجود ندارد؛ از این رو، مسئله اصلی فقط افزایش تعداد فروش نیست، بلکه بهینه‌سازی ترکیب فروش، زمان فروش، نرخ فروش و نوع مشتریان است. حسابداری مدیریت در این زمینه می‌تواند با ارائه اطلاعات مرتبط با حاشیه سود خدمات، بهای تمام‌شده هر خدمت، سهم هزینه‌های توزیع و بازاریابی، و آثار تغییرات قیمت بر سودآوری، پشتوانه‌ای برای تصمیم‌گیری دقیق‌تر در مدیریت درآمد فراهم کند. بررسی منابع نشان می‌دهد که بدون چنین اطلاعاتی، مدیریت درآمد در عمل به مجموعه‌ای از واکنش‌های کوتاه‌مدت و تجربی تقلیل می‌یابد و از تبدیل شدن به یک رویکرد تحلیلی و برنامه‌ریزی‌شده بازمی‌ماند.

این پژوهش نشان می‌دهد که در صنعت گردشگری، مدیریت درآمد زمانی اثربخش است که اطلاعات حسابداری مدیریت بتواند از سطح گزارش درآمد کل فراتر رود و سودآوری هر خدمت، هر بازار هدف، هر کانال فروش و حتی هر دوره زمانی را روشن سازد. در غیر این صورت، ممکن است بنگاه در ظاهر با رشد درآمد مواجه باشد، اما به دلیل افزایش هزینه‌های جذب مشتری، تخفیف‌های نامتناسب، کمیسیون‌های بالا یا ارائه خدمات کم‌حاشیه، سودآوری واقعی آن کاهش یافته باشد. از این رو، یکی از نتایج مهم پژوهش آن است که مدیریت درآمد در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری باید بر اطلاعات درآمدی ظرفیت‌محور و سودآوری‌محور استوار باشد، نه صرفاً بر ارقام فروش اسمی. این نتیجه با

محور اصلی مقاله نیز هم‌راستا است و نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند با ترکیب تحلیل درآمد و تحلیل هزینه، تصویری دقیق‌تر از عملکرد اقتصادی بنگاه ارائه دهد.

در زمینه قیمت‌گذاری نیز بررسی متون و منابع علمی نشان داد که این موضوع در صنعت گردشگری و هتلداری از پیچیدگی خاصی برخوردار است. قیمت‌گذاری در این صنعت نه می‌تواند صرفاً هزینه‌محور باشد و نه صرفاً بازارمحور. از یک‌سو، نادیده گرفتن بهای تمام‌شده واقعی خدمات و سهم هزینه‌های غیرمستقیم، منجر به قیمت‌هایی می‌شود که هرچند ممکن است در کوتاه‌مدت مشتری جذب کنند، اما در بلندمدت سودآوری بنگاه را تضعیف می‌کنند. از سوی دیگر، اتکای صرف به قیمت‌گذاری مبتنی بر رقابت یا ارزش ادراک‌شده، بدون شناخت ساختار هزینه و ظرفیت عملیاتی، می‌تواند موجب شود که بنگاه با وجود فروش مناسب، از نظر مالی در موقعیت ناپایدار قرار گیرد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلوئی و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین، این پژوهش به این جمع‌بندی می‌رسد که قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری باید حاصل تلفیق سه دسته اطلاعات باشد: اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات تقاضا و بازار، و اطلاعات مربوط به ظرفیت و سودآوری.

بر این اساس، یکی از نتایج کلیدی پژوهش آن است که حسابداری مدیریت در این صنعت باید زمینه‌ساز گذار از قیمت‌گذاری شهودی و مقطعی به قیمت‌گذاری تحلیلی و نظام‌مند شود. این امر مستلزم آن است که مدیران نه‌تنها بهای تمام‌شده خدمات را به‌درستی بشناسند، بلکه آثار هر سطح از قیمت بر درآمد، سود و استفاده از ظرفیت را نیز ارزیابی کنند. چنین رویکردی، به‌ویژه در دوره‌های رکود یا افت تقاضا، اهمیت مضاعفی دارد؛ زیرا در این شرایط، وسوسه کاهش شتاب‌زده قیمت‌ها بدون محاسبه پیامدهای سودآوری بسیار بالاست. پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند با فراهم ساختن اطلاعات لازم درباره حداقل قیمت اقتصادی، نقطه سر‌به‌سر، حاشیه مشارکت و آثار سیاست‌های تخفیف، نقشی تعیین‌کننده در عقلایی‌سازی تصمیمات قیمت‌گذاری ایفا کند.

از دیگر نتایج مهم این پژوهش، برجسته شدن مسئله یکپارچگی نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است. ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که یکی از علل اصلی ضعف در کنترل هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، پراکندگی اطلاعات و فقدان ارتباط نظام‌مند میان بهایابی، بودجه‌بندی، گزارشگری داخلی و تحلیل سودآوری است (نمازی، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ رحمانی، ۱۳۹۳). در چنین شرایطی، هر یک از این حوزه‌ها به صورت جزیره‌ای مدیریت می‌شوند و در نتیجه، تصویر منسجم و قابل اتکایی از عملکرد و ظرفیت اقتصادی بنگاه شکل نمی‌گیرد. جمع‌بندی این پژوهش مؤید آن است که اثربخشی حسابداری مدیریت در این صنعت، وابسته به آن است که اطلاعات مربوط به هزینه‌ها، درآمدها، بودجه‌ها، انحرافات، قیمت‌ها و سودآوری خدمات، در یک چارچوب هماهنگ و تحلیلی به یکدیگر متصل شوند.

در حوزه گزارشگری مالی و گزارش‌های سالانه نیز نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اگرچه این گزارش‌ها عمدتاً با هدف پاسخگویی برون‌سازمانی تهیه می‌شوند، اما در صورت برخورداری از ویژگی‌های کیفی مناسب، می‌توانند ورودی ارزشمندی برای تحلیل‌های مدیریتی باشند (امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷؛ سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶). با این حال، جمع‌بندی پژوهش آن است که ارزش واقعی گزارشگری مالی در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی آشکار می‌شود که داده‌های رسمی و دوره‌ای آن به اطلاعات تفسیری و کاربردی برای مدیریت تبدیل شود. به بیان دیگر، شفافیت مالی زمانی در خدمت بهبود کارایی قرار می‌گیرد که گزارش‌ها فقط روایت گذشته نباشند، بلکه مبنایی برای تحلیل ساختار هزینه، ارزیابی کیفیت درآمد، تشخیص ریسک‌های مالی و پشتیبانی از سیاست‌های قیمت‌گذاری باشند. بنابراین، پژوهش حاضر نقش گزارشگری مالی را نه به عنوان جایگزین حسابداری مدیریت، بلکه به عنوان یکی از منابع ورودی آن تبیین می‌کند.

همچنین مرور ادبیات نشان داد که تعیین سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، به دلیل پیچیدگی بهایابی و سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، با دشواری‌های

اساسی مواجهه است. این موضوع به‌ویژه زمانی تشدید می‌شود که بنگاه از روش‌های سنتی و غیرتحلیلی استفاده کند یا در طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌ها دچار ضعف باشد (عالی‌ور، ۱۳۸۶؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). از این رو، جمع‌بندی پژوهش نشان می‌دهد که سود و زیان در این صنعت نباید صرفاً به‌عنوان پیامد نهایی عملکرد مالی نگریسته شود، بلکه باید آن را نتیجه کیفیت نظام اطلاعاتی و تحلیلی بنگاه دانست. هر اندازه نظام حسابداری مدیریت در شناسایی، طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌ها دقیق‌تر عمل کند، امکان محاسبه واقعی‌تر سودآوری خدمات، بخش‌ها و تصمیمات افزایش می‌یابد. این نتیجه، پیوند مستقیمی با محور اصلی مقاله دارد؛ زیرا مدیریت هزینه عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری همگی در نهایت در سنجش سودآوری واقعی تبلور می‌یابند.

در جمع‌بندی نهایی می‌توان گفت که این پژوهش، بر پایه تحلیل منابع و مطالعات پیشین، به این نتیجه می‌رسد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید به‌صورت یک نظام یکپارچه تصمیم‌یار فهم شود؛ نظامی که از یک‌سو با تحلیل دقیق هزینه‌ها، زمینه کنترل و بهینه‌سازی هزینه‌های عملیاتی را فراهم می‌سازد؛ از سوی دیگر، با فراهم‌سازی اطلاعات ظرفیت‌محور و سودآوری‌محور، مدیریت درآمد را پشتیبانی می‌کند؛ و در نهایت، با ترکیب داده‌های هزینه‌ای، درآمدی و بازار، مبنای قیمت‌گذاری آگاهانه و اقتصادی را شکل می‌دهد. در این چارچوب، مهم‌ترین دلالت نظری و کاربردی پژوهش آن است که بقای رقابتی و سودآوری پایدار بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، بیش از هر چیز به کیفیت نظام اطلاعاتی و تحلیلی آن‌ها وابسته است؛ و حسابداری مدیریت، در صورت استقرار صحیح و استفاده راهبردی، می‌تواند این نقش را به‌طور مؤثر ایفا کند.

بر این اساس، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی در این صنعت، تمرکز بر یک بعد خاص کافی نیست، بلکه باید سه محور اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری به‌صورت هم‌زمان و در ارتباط با یکدیگر مورد توجه قرار گیرند. از این منظر، حسابداری مدیریت نه صرفاً ابزار کنترل مالی، بلکه زبان تحلیلی تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری است؛ زبانی که

می‌تواند با ارتقای شفافیت، کاهش ناکارآمدی، افزایش دقت در تخصیص منابع و پشتیبانی از سیاست‌های درآمدی و قیمتی، زمینه‌ساز عملکردی منسجم‌تر و پایدارتر شود.

### پیشنهاد‌های کاربردی و دلالت‌های اجرایی پژوهش

با توجه به ماهیت کتابخانه‌ای/مروری این مقاله و اتکای آن بر تحلیل اسناد و پژوهش‌های پیشین (بدون استفاده از داده‌های کمی یا ابزارهایی نظیر پرسشنامه)، پیشنهاد‌های ارائه‌شده در این بخش، نه به‌عنوان نتایج تعمیم‌پذیر یک مطالعه میدانی، بلکه به‌مثابه دلالت‌های کاربردی و اجرایی استخراج‌شده از جمع‌بندی ادبیات مطرح می‌شوند. بر این اساس، مرور منابع نشان داد که در صنعت گردشگری و هتلداری، اثربخشی حسابداری مدیریت زمانی بیشینه می‌شود که سه حوزه «مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری» به‌صورت یکپارچه و مبتنی بر اطلاعات قابل اتکا مدیریت شوند (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ نمازی، ۱۳۹۶). بنابراین، پیشنهاد‌های زیر متناسب با محورهای اصلی مقاله و در امتداد مباحث بخش‌های پیشین تنظیم شده است.

### ۱) استقرار و توسعه نظام یکپارچه حسابداری مدیریت با تمرکز هم‌زمان بر هزینه، درآمد و قیمت‌گذاری

پیشنهاد می‌شود شرکت‌های گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت را از حالت «کارکردهای جزیره‌ای» (مانند بهایابی جدا از بودجه‌بندی یا قیمت‌گذاری جدا از تحلیل سودآوری) خارج کرده و به سمت نظام یکپارچه اطلاعات مدیریتی حرکت کنند؛ نظامی که بتواند داده‌های هزینه‌ای، درآمدی و عملیاتی را در قالب گزارش‌های داخلی منظم، هم‌زمان و قابل تحلیل ارائه کند. ادبیات نشان می‌دهد پراکندگی اطلاعات و نبود پیوند میان زیرسیستم‌های بهایابی، بودجه‌بندی، کنترل انحرافات و تحلیل سودآوری، از عوامل مهم تضعیف تصمیم‌گیری در بنگاه‌های خدماتی از جمله گردشگری است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ رحمانی، ۱۳۹۳؛ نمازی، ۱۳۹۶).

در چنین چارچوبی، توصیه می‌شود طراحی گزارش‌های داخلی به‌گونه‌ای انجام شود که مدیران بتوانند به‌صورت دوره‌ای، شاخص‌های کلیدی مرتبط با هر سه محور مقاله را رصد

کنند؛ از جمله: روند هزینه‌های عملیاتی (به تفکیک مراکز هزینه)، کیفیت درآمد (به تفکیک کانال‌های فروش/خدمات)، و نتایج سیاست‌های قیمت‌گذاری بر حاشیه سود.

## ۲) ارتقای زیرساخت‌های فناورانه و نرم‌افزارهای تخصصی برای کاهش خطا و افزایش قابلیت اتکا در اطلاعات مدیریتی

با توجه به سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، تنوع خدمت، و تعدد کانال‌های فروش در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، پیشنهاد می‌شود این شرکت‌ها از نرم‌افزارهای تخصصی و فناوری‌های نوین برای گردش داده‌های دقیق و به‌موقع بهره‌گیرند. ادبیات گزارشگری مالی و اطلاعات حسابداری تأکید می‌کند که ویژگی‌هایی مانند قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن، شرط لازم برای تصمیم‌گیری اقتصادی است (سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷).

از منظر حسابداری مدیریت نیز، هر اندازه داده‌های عملیاتی و مالی در سیستم‌های اطلاعاتی منسجم‌تر ثبت و پردازش شوند، امکان تحلیل‌های دقیق‌تری در حوزه کنترل هزینه‌های عملیاتی، پایش درآمد و ارزیابی سیاست‌های قیمت‌گذاری فراهم می‌شود (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷). بنابراین، توصیه می‌شود سرمایه‌گذاری در فناوری، نه صرفاً به‌عنوان هزینه، بلکه به‌عنوان پیش‌نیاز ارتقای کیفیت اطلاعات مدیریتی و کاهش هزینه‌های پنهان ناشی از خطا و دوباره‌کاری تلقی شود.

## ۳) بازطراحی طبقه‌بندی هزینه‌ها و تقویت بهایابی تحلیلی برای کنترل هزینه‌های عملیاتی

یکی از دلالت‌های روشن ادبیات این است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی در بنگاه‌های خدماتی، بدون طبقه‌بندی دقیق هزینه‌ها و شناخت رفتار آن‌ها به نتیجه نمی‌رسد (دروری، ۲۰۱۳؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵). بر همین مبنا، پیشنهاد می‌شود شرکت‌های گردشگری و هتلداری:

- ساختار مراکز هزینه را بازنگری کنند (عملیات، فروش و بازاریابی، پشتیبانی، نگهداری و...)
- هزینه‌ها را به تفکیک مستقیم/غیرمستقیم و ثابت/متغیر گزارش کنند،

• و تحلیل انحرافات را به‌صورت منظم در سطح مراکز مسئولیت اجرا نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود، متناسب با اندازه و پیچیدگی بنگاه، امکان‌سنجی استفاده از رویکردهای بهایابی دقیق‌تر (مانند بهایابی مبتنی بر فعالیت) انجام شود؛ زیرا ادبیات نشان داده است که در محیط‌های با سربار بالا و تنوع فعالیت زیاد، روش‌های سنتی ممکن است به تحریف بهای تمام‌شده خدمات و در نتیجه خطای تصمیم‌گیری بینجامند (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). هدف این توصیه، صرفاً تغییر تکنیک نیست، بلکه افزایش دقت در تشخیص «هزینه واقعی خدمت» و فراهم کردن مبنای معتبر برای قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد است.

#### **۴) استقرار تحلیل سودآوری خدمت/کانال فروش به‌عنوان حلقه اتصال مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری**

با توجه به اینکه در صنعت گردشگری و هتلداری، درآمد بالا الزاماً به معنای سودآوری بالا نیست، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها تحلیل سودآوری را از سطح کل بنگاه به سطح خدمت، بسته خدماتی، بازار هدف و کانال فروش توسعه دهند. ادبیات مدیریت و حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که تحلیل سودآوری در سطح خرد، ابزار کلیدی برای تصمیم‌گیری درباره ترکیب خدمات، مدیریت تخفیف‌ها، کنترل کمیسیون‌ها و اصلاح سیاست‌های فروش است (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵؛ گارسون و همکاران، ۲۰۱۲). بر این اساس، پیشنهاد می‌شود گزارش‌های داخلی به‌گونه‌ای طراحی شوند که حاشیه سود و هزینه‌های مرتبط با هر کانال فروش (مثلاً فروش مستقیم، واسطه‌ها، پلتفرم‌های آنلاین) قابل مشاهده و مقایسه باشد. چنین رویکردی کمک می‌کند تصمیمات مدیریت درآمد (مثل تغییر سهم کانال‌ها یا سیاست تخفیف) در پیوند مستقیم با قیمت‌گذاری و اثر آن بر سودآوری اتخاذ شود، نه صرفاً بر مبنای رشد فروش یا افزایش نرخ اشغال.

#### **۵) تقویت رویکرد قیمت‌گذاری تحلیلی و پرهیز از قیمت‌گذاری صرفاً شهودی یا تقلیدی**

پیشنهاد می‌شود سیاست‌های قیمت‌گذاری در شرکت‌های گردشگری و هتلداری به‌صورت صریح بر سه پایه استوار شود: بهای تمام‌شده معتبر، شناخت تقاضا و محدودیت ظرفیت.

ادبیات داخلی نشان می‌دهد فاصله گرفتن از قیمت‌گذاری صرفاً تقلیدی یا مبتنی بر حدس، برای ارتقای رقابت‌پذیری و پایداری سودآوری ضروری است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلوئی و همکاران، ۱۳۹۸).

در این راستا، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها:

- حداقل قیمت اقتصادی (مبتنی بر هزینه و حاشیه مشارکت) را مشخص کنند،
- آثار تخفیف‌ها را بر سودآوری (نه فقط بر فروش) بسنجند،
- و تصمیمات قیمت را با گزارش‌های تحلیلی هزینه - درآمد همسو سازند.

این توصیه با یافته‌های ادبیات هم‌خوان است که نشان می‌دهد تصمیم قیمت‌گذاری در گردشگری، به دلیل فسادپذیری ظرفیت و نوسانات تقاضا، باید بر تحلیل‌های حسابداری مدیریت و نه صرفاً بر تجربه فردی متکی باشد (نمازی، ۱۳۹۶؛ رحمانی، ۱۳۹۳).

**۶) توانمندسازی مدیران در تحلیل‌های هزینه، درآمد و قیمت از طریق**

#### **آموزش‌های هدفمند**

پیشنهاد می‌شود برنامه‌های آموزشی مدیران و سرپرستان عملیاتی در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، از آموزش‌های عمومی مالی فراتر رفته و به صورت هدفمند بر تحلیل هزینه‌های عملیاتی، تحلیل درآمد و تصمیمات قیمت‌گذاری متمرکز شود. ادبیات حسابداری مدیریت تأکید می‌کند که حتی بهترین سیستم‌های اطلاعاتی، بدون «سواد تحلیلی مدیریتی» به خروجی‌های تصمیم‌ساز تبدیل نمی‌شوند (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ نمازی، ۱۳۹۶).

بنابراین، توصیه می‌شود آموزش‌ها شامل مباحثی مانند تحلیل رفتار هزینه، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات، تحلیل سودآوری خدمت/کانال فروش، و استفاده از ابزارهای ارزیابی سرمایه‌گذاری باشد (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ ولک و همکاران، ۲۰۰۴). این آموزش‌ها می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را در شرایط عدم قطعیت بازار گردشگری بهبود دهد و اتکای مدیران به تصمیمات صرفاً شهودی را کاهش دهد.

#### **مسیر پیشنهادی برای پژوهش‌های آینده**

با توجه به اینکه این مقاله ماهیت مروری دارد، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی، ضمن حفظ تمرکز بر سه محور هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، در چند جهت حرکت کنند:

- تدوین و ارزیابی الگوهای مفهومی یکپارچه برای اتصال بهایابی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در بنگاه‌های گردشگری؛
- مطالعه تطبیقی ابزارهای حسابداری مدیریت در زیرحوزه‌های گردشگری (هتل، آژانس، اکوتوریسم، خدمات پذیرایی)؛
- و بررسی موانع سازمانی و نهادی استقرار سیستم‌های حسابداری مدیریت (مانند کمبود داده، مقاومت سازمانی، یا فقدان استانداردهای داخلی گزارشگری مدیریتی) (نمازی، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳).

این پیشنهادها می‌تواند ادامه طبیعی مسیر مقاله حاضر باشد و به توسعه ادبیات تخصصی حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری کمک کند.

**منابع:**

۱. آذر، عادل و منصور مؤمنی، (۱۳۹۰)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه تهران.
۲. اسکاپن، رابرت دبیلو (۱۹۹۱). حسابداری در محیط‌های تورمی، ترجمه: ایرج نوروش، مهدی فرهادی، محمدرضا شمس بیدهندی، ابوالفضل عباسی، تهران: صفار.
۳. احمد پور احمد، و احمدی، احمد. (۱۳۸۷). استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی در ارزیابی کیفیت سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳ (۵): ۲۳-۳۴.
۴. پورحیدری، امید؛ رحمانی، علی و رضا غلامی. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر مدیریت واقعی سود بر رفتار سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۵ (۱): ۸۵ - ۵۵.
۵. حساس یگانه، یحیی، و صیادی، محمد. (۱۳۹۰). استفاده از تحلیل ممیزی (تابع تشخیص) جهت پیشبینی تداوم فعالیت شرکت‌ها با استفاده از برخی ارقام حاصل از صورت‌های مالی اساسی (ترازنامه، صورت‌حساب سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد). حسابداری مدیریت، ۴(۲): ۱-۱۵.
۶. خدای پور، احمد، و طالبی، رقیه. (۱۳۹۱). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، ۱ (۱۰): ۱۷۳-۱۱۷.
۷. رحمانی، تیمور. (۱۳۹۳). کتاب اقتصاد کلان برای دانشجویان مدیریت و حسابداری، تهران: نورعلم.
۸. محمدرضایی، فخرالدین و سیده لیلا احمدی، (۱۳۹۸)، "مدیریت سود در شرکت‌های بورسی و شرکت‌های غیر بورسی تابعه آنها"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۱۲): ۲۸۲-۲۵۶.
۹. ناصح، حسین. (۱۳۹۲). تاثیر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود بر هزینه سرمایه: ارائه شده در اولین همایش ملی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و..

۱۰. نمازی، محمد. (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت استراتژیک: از تیوری تا عمل، تهران: سمت. ج ۱.
۱۱. وطن پرست، محمدرضا. (۱۳۹۷). زبان تخصصی حسابداری، تهران: ترمه.
۱۲. ویکراماسینگ، دانتور و آلاواتاج، چاندانا، ترجمه: رضوان حجازی، محمد حیدری و اکبر کنعانی (۱۳۹۷)، تحولات در حسابداری مدیریت، چاپ دوم، انتشارات ترمه-تهران.
۱۳. عالی ور، عزیز (۱۳۸۶)، حسابداری صنعتی: مفاهیم و کاربردهای در هزینه‌یابی، تهران: سازمان حسابرسی.
۱۴. سیرانی، حسن (۱۳۹۲). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و حسابرسی، تهران: مرکز آموزش تحقیقات صنعتی ایران.
۱۵. مهدی، محمدی و سیداحمد، سیدی و محمدی، علی (۱۳۹۵). حسابداری-مدیریت بهای تمام شده، تهران: کتابخانه فرهنگ، ج ۱.
۱۶. Dechow, P., Kothari, S. P., & Watts, R. L, (۱۹۹۸), "The Relation between Earnings and Cash Flows", *Journal of accounting and Economics*, ۲
۱۷. Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. (۲۰۱۳). Financial statement comparability and credit risk. *Review Accounting Studies*, Vol. ۱۸, Pp. ۷۸۳-۸۲۳.
۱۸. Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (۲۰۰۸). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. ۴۶, Pp. ۴۶۷-۴۹۸.
۱۹. Hofstede G (۲۰۱۲). National cultural dimensions, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, ۸ (۴), ۵۵۱-۵۶۸.
۲۰. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (۲۰۱۹) *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution* (۷th ed.). Pearson .
۲۱. Drury, C. (۲۰۱۳). *Management and Cost Accounting*. Springer .
۲۲. Drury, C. (۲۰۲۰). *Management and Cost Accounting* (۱۱th ed.). Cengage Learning .
۲۳. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (۲۰۱۲). *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Education .
۲۴. Hilton, R. W., & Platt, D. E. (۲۰۱۷). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. McGraw-Hill Education.

۲۵. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (۲۰۱۵). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson .
۲۶. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (۲۰۲۱). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (۱۷th ed.). Pearson .
۲۷. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (۲۰۱۸). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting (۳rd ed.). Harvard Business Review Press .
۲۸. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (۲۰۱۵). Advanced Management Accounting. Pearson .
۲۹. Smith, J., & Brown, K. (۲۰۲۰). Strategic Cost Management in the Tourism and Hospitality Sector. Routledge .
۳۰. Walker, G., & Jones, R. (۲۰۱۹). Risk Management and Accounting for the Tourism Industry. Cambridge University Press .
۳۱. Williams, P., & Heinemann, J. (۲۰۱۸). Tourism and Hospitality in Developing Economies: Global Impacts and Challenges. Springer .
۳۲. IUCN (۲۰۲۱). Ecotourism and Conservation. Retrieved from <https://www.iucn.org>
۳۳. OECD (۲۰۲۱). Digital Transformation in Tourism. Retrieved from <https://www.oecd.org> <https://www.oecd.org>
۳۴. OECD (۲۰۲۲). The Role of Tourism in Service Sector Growth. Retrieved from [<https://www.oecd.org>] <https://www.oecd.org>
۳۵. OECD (۲۰۲۳). Tourism Trends and Policies. Retrieved from [<https://www.oecd.org>](<https://www.oecd.org>)
۳۶. UNDP (۲۰۲۲). United Nations Development Programme, Tourism and Development Report. Retrieved from [<https://www.undp.org>](<https://www.undp.org>)
۳۷. UNESCO (۲۰۲۲). World Heritage and Tourism. Retrieved from [<https://www.unesco.org>](<https://www.unesco.org>)
۳۸. UNEP (۲۰۲۲). Green Tourism Report. Retrieved from [<https://www.unep.org>](<https://www.unep.org>)
۳۹. UNWTO (۲۰۲۰). Religious Tourism: A Growing Trend. Retrieved from [<https://www.unwto.org>](<https://www.unwto.org>)
۴۰. UNWTO (۲۰۲۲). Rural Tourism: Sustainable Practices for Development. Retrieved from [<https://www.unwto.org>](<https://www.unwto.org>)
۴۱. UNWTO (۲۰۲۳) World Tourism Organization, Annual Report. Retrieved from [<https://www.unwto.org>](<https://www.unwto.org>)
۴۲. WTTC (۲۰۲۰). World Travel & Tourism Council, Economic Impact Reports. Retrieved from [<https://www.wttc.org>](<https://www.wttc.org>)

۴۳. WTTC (۲۰۲۱). Economic Impact of Sports Tourism. Retrieved from [https://www.wttc.org](https://www.wttc.org) (<https://www.wttc.org>)
۴۴. WTTC (۲۰۲۲). Strengthening International Relations through Tourism\*. Retrieved from [https://www.wttc.org](https://www.wttc.org) (<https://www.wttc.org>)
۴۵. World Bank (۲۰۲۱). Tourism and Economic Development. Retrieved from [https://www.worldbank.org](https://www.worldbank.org) (<https://www.worldbank.org>)
۴۶. World Economic Forum (WEF) (۲۰۲۱). The Future of Travel and Tourism in a Post-Pandemic World. Retrieved from [https://www.weforum.org](https://www.weforum.org) (<https://www.weforum.org>)

## **The Role of Management Accounting in Improving Financial Performance and Decision-Making in the Tourism and Hospitality Industry: Emphasis on Operating Cost Management, Revenue Management, and Pricing**

### Abstract

The tourism and hospitality industry, due to its service-oriented nature, demand volatility, high proportion of operating costs, and the need for rapid responses to market changes, requires efficient information systems to support managerial decision-making. In this context, management accounting, by providing both financial and non-financial information, is regarded as one of the key instruments for planning, control, performance evaluation, and optimal resource allocation in this industry. The purpose of this study is to explain the role of management accounting in improving the financial and managerial performance of the tourism and hospitality industry through reliance on the theoretical literature and prior studies. In terms of purpose, this research is applied; in terms of method, it is a library-based study with a descriptive–analytical approach. The data were collected through the review and analysis of authoritative sources, including specialized books, scholarly articles, professional reports, and documents related to management accounting, tourism, and hospitality, and were examined using thematic analysis and conceptual inference.

The findings of the literature review indicate that management accounting, through the use of instruments such as budgeting, costing, cost–benefit analysis, cost classification and control, profitability evaluation, and capital investment decision-making techniques, plays a significant role in enhancing information transparency, improving the quality of decision-making, controlling operating costs, and increasing financial efficiency in firms operating in the tourism and hospitality industry. The review of the literature also shows that weaknesses in information systems, lack of specialized skills, complexity of cost structures, and environmental fluctuations are among the most important barriers to the effective use of management accounting in this industry. Accordingly, it can be concluded that the development and implementation of modern management accounting systems, together with managerial training and the strengthening of information infrastructures, can provide the foundation for better decision-making, higher productivity, stronger competitive advantage, and more sustainable performance in the tourism and hospitality industry.

**Keywords:** Management accounting, tourism industry, hospitality, cost control, managerial decision-making, performance evaluation.