



IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE IMPRESE ALBERGHIERE

di Mario Fabio Polidoro

Le aziende alberghiere, caratterizzate dalla presenza di numerose aree funzionali complementari, affinché possano fornire un prodotto turistico globale in grado di soddisfare in maniera competitiva le differenziate esigenze della clientela necessitano di un processo di interfaccia e di integrazione tra le attività.

Il sistema di pianificazione e controllo ha il compito di monitorare gli eventi significativi per la vita dell'impresa e di trasformarli in informazioni funzionali al processo decisionale, ad esempio fornendo un dettagliato piano di decisioni e di azioni grazie al quale sarà possibile misurare eventuali scostamenti e verificare il grado di efficacia, efficienza ed economicità del sistema impresa.

La pianificazione strategica analizza più scenari alternativi e con il supporto delle informazioni fornite dal sistema di programmazione e controllo consente di definire la scelta più opportuna per il perseguimento del vantaggio competitivo.

Nella fattispecie delle imprese alberghiere, la pianificazione consiste nel definire, specificare e valutare:

- i prodotti/servizi da offrire;
- le risorse disponibili o da acquisire per attivare i processi aziendali;
- i tempi necessari per la realizzazione delle diverse attività;
- i costi e i criteri di imputazione degli stessi a specifici oggetti;
- i risultati attesi.

Affinché il processo di pianificazione e controllo sia formalizzato, sono necessari anche:



- la definizione di obiettivi e standard;
- la formalizzazione in budget;
- lo svolgimento delle attività;
- la rilevazione dei risultati;
- il confronto tra obiettivi e risultati, e conseguente individuazione degli eventuali scostamenti;
- l'analisi degli scostamenti;
- le azioni correttive su obiettivi, strategie e modalità attuative.

Il controllo di gestione, pur presentando aspetti comuni, si differenzia in relazione alle peculiarità e al livello di varietà dell'impresa alberghiera. Esso deve essere sempre composto dall'elemento organizzativo e da quello contabile, quest'ultimo attuabile mediante una contabilità per centri di responsabilità.

I centri di responsabilità delle imprese alberghiere

I centri di responsabilità sono unità organizzative coordinate da un manager e preposte al raggiungimento di specifici obiettivi.

Con riferimento al processo di erogazione del servizio dell'impresa alberghiera, essi sono riconducibili alle seguenti aree :

- Room Division;
- Food & Beverage;
- Wellness;
- Congressi e conferenze;



- Noleggio e parcheggio auto;
- Altri servizi.

Tali aree nella realtà non sempre esistono per la mancanza, nel singolo albergo, dello specifico servizio erogato, ma l'obiettivo è quello di identificare tutti i possibili centri di responsabilità, al fine di limitare le aree non responsabilizzate, o aree di corresponsabilità, cioè di sovrapposizione delle responsabilità, spesso presenti nelle imprese alberghiere. Ad esempio una sovrapposizione ineliminabile è quella tra l'area Room Division e l'area Food & Beverage dovuta alla formula pensione completa, o mezza pensione.

L'esistenza di numerose correlazioni nell'ambito della stessa area, o tra differenti aree, costituisce un fattore legato alle peculiarità del processo di erogazione del servizio e alla stringente integrazione tra un servizio di base, il pernottamento, e i servizi accessori.

La contabilità dei costi, o contabilità analitica

Nella determinazione del costo da imputare ad una specifica area non è indifferente la tipologia dei processi produttivi aziendali.

La contabilità per centri di costo (cioè le singole unità funzionali in cui si può frazionare il processo produttivo e di cui si possono rilevare i costi) è il metodo più diffuso: si raccolgono i costi in centri, per poi imputarli ai prodotti/servizi.

Per una maggiore comprensione delle tipologie di costo da considerare è utile introdurre le distinzioni tra costi speciali e comuni e tra costi variabili e fissi.

La prima distinzione si basa sulla possibilità di imputare, in maniera più o meno oggettiva, i costi alberghieri ad una specifica area. I costi speciali (o diretti) sono attribuiti ai centri di responsabilità mediante misurazioni oggettive del volume di



fattore utilizzato e, quindi, del corrispondente costo (es. costi di pulizia delle stanze imputati all'area Room Division). I costi comuni (o indiretti), come i costi del personale della reception, preposto al check-in sia per le stanze che per gli altri servizi presenti nell'albergo, invece, vengono attribuiti ai centri mediante un criterio di ripartizione fondato su base unica o su base multipla .

La classificazione dei costi in variabili e fissi si basa sul grado di variabilità dei costi in riferimento alle variazioni della quantità di servizio erogata. I costi variabili variano in proporzione al numero di prodotti/servizi erogati (ad es. le bevande o gli accessori nel bagno); mentre i costi fissi rimangono immutati al variare del volume di produzione (ad es. personale, manutenzione).

L'analisi del punto di pareggio, o Break Even Analysis

Le imprese con una quota elevata di costi fissi, come le imprese alberghiere, per affrontare i maggiori rischi di perdite o incrementare gli utili possono eseguire l'analisi del punto di pareggio, allo scopo di determinare l'andamento dei costi e dei ricavi correlati alla loro attività.

Per determinare il punto di pareggio, l'impresa deve conoscere i costi sostenuti e deve saperli classificare.

Prima di tutto si dovrà procedere ad un'accurata ripartizione dei costi totali in fissi e variabili.

Il costo totale di produzione (CT) sarà determinabile a seguito dell'individuazione dell'ammontare dei costi fissi complessivi (CF) e dei costi variabili unitari (C_{vu}), tenuto conto delle quantità prodotte (Q_x):

$$CT = CF + C_{vu} \times Q_x$$



I ricavi totali (RT), invece, si otterranno moltiplicando le quantità vendute (Q_x) per i ricavi unitari (R_u), ovvero:

$$RT = R_u \times Q_x$$

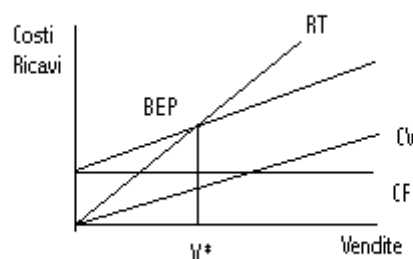
Il profitto (P) si otterrà dalla differenza tra ricavi totali e costi totali:

$$P = RT - CT$$

Ovvero:

$$P = R_u Q_x - [CF + C_{vu} Q_x]$$

In corrispondenza del profitto nullo si individuerà il punto di pareggio (o Break Even Point, BEP), punto in cui l'ammontare dei ricavi totali consente all'impresa la copertura integrale dei costi totali.



La forbice fra ricavi totali e costi totali si aprirà più rapidamente e vistosamente a sinistra (perdite) o a destra (ricavi) del punto di pareggio quanto più risulterà elevata la quota dei costi fissi.

La coincidenza tra momento di produzione e di erogazione del servizio, tipica delle imprese alberghiere, non permette alle unità ricettive di dotarsi di scorte, così da ammortizzare le eventuali discrepanze tra i livelli della domanda e l'output aziendale; per questo motivo sempre più spesso il pernottamento è abbinato ad altri servizi, al



fine di conseguire la soddisfazione del cliente da una parte e dall'altra l'assorbimento di quote crescenti della capacità di spesa dell'impresa stessa.

Il modello di analisi proposto offre all'imprenditore profittevoli elementi di conoscenza che, se correttamente valutati ed interpretati, possono accrescere il grado di comprensione della propria struttura ed aiutare a prendere decisioni di gestione che influenzeranno gli andamenti economici, finanziari e patrimoniali della compagine aziendale.

Il budget delle imprese alberghiere

Il budget rappresenta un fondamentale strumento di supporto alla programmazione e alla valutazione delle attività aziendali e risponde alla necessità di un raccordo tra il piano strategico e i concreti processi aziendali.

Il budget serve a garantire una coerenza tra le finalità e gli obiettivi espressi nella strategia aziendale e le azioni di breve periodo. La sua struttura si articola in un insieme di budget di area che compongono il budget generale e che riproducono i centri di responsabilità tipici dell'impresa alberghiera e precedentemente identificati.

A fronte della centralità dell'area Room Division nell'ambito del complessivo processo del servizio alberghiero verrà presentata l'articolazione del budget ad essa relativa.

Il budget Room Division

Per una corretta articolazione del budget si rende necessario determinare il numero di camere vendute, il prezzo di vendita della singola camera e di un pacchetto ampliato.

Per la determinazione del volume di vendita delle camere si dovranno identificare:

- il periodo di apertura dell'albergo,
- la capacità massima di occupazione (numero di stanze e di posti complessivi),

- il tasso di occupazione degli esercizi precedenti e il presumibile tasso di occupazione,
- la permanenza media articolata per tipologie di clienti,
- la ripartizione delle diverse tipologie di clienti tra camere singole, doppie, triple e suites.

La fissazione dei prezzi è funzione di numerose variabili quali:

- la tipologia di clienti (top rank, d'affari, convegnisti, individuali, appartenenti a gruppi o provenienti da particolari contratti con tour operator o agenzie di viaggi),
- la tipologia di camere (singole, doppie, triple e suites),
- la tipologia di trattamento (pernottamento, bed & breakfast, mezza pensione, pensione completa, pacchetto turistico, particolare promozione, ecc.),
- periodo stagionale (bassa, media o alta stagione),
- integrazione con altri servizi turistici presenti sul territorio.

L'articolazione del budget si basa, inoltre, su una corretta imputazione dei costi variabili, dei costi fissi specifici e dei costi fissi comuni all'area Room Division.



Budget Room Division

	GENNAIO	...	DICEMBRE	TOTALE
Ricavi totali				
Costi variabili:				
- MOD				
- commissioni				
- lavanderia				
- pulizia				
- trasporto				
- prenotazioni				
- altri costi variabili				
Totali costi variabili				
Margine di contribuzione di primo livello				
Costi fissi specifici:				
- ammortamenti				
- personale				
- uniformi				
- prenotazioni				
- allestimenti				
- altri costi fissi				
Totali costi fissi				
Margine di contribuzione di secondo livello				
Costi fissi comuni				
Risultato operativo Room Division				

I sistemi di costing

I sistemi di determinazione dei costi di prodotto possono essere classificati in base alla configurazione di costo adottata; in particolare si parla di Full Costing e Direct Costing, con riferimento alla differente valutazione degli elementi da comprendere per il calcolo del costo totale di un prodotto.

Il sistema a costo pieno, o *Full Costing*, si fonda sul principio dell'assorbimento integrale dei costi: tutti i costi, diretti ed indiretti, sostenuti per la produzione ed erogazione del servizio alberghiero vengono presi in considerazione. L'imputazione



dei costi, cioè la divisione in quote da attribuire al prodotto dei costi indiretti, può avvenire su base unica o su base multipla.

Il sistema a costi variabili, o *Direct Costing*, si fonda su un principio teorico secondo cui i costi devono essere sostenuti a prescindere dal volume di produzione realizzato nell'arco temporale considerato. In questo caso si terrà conto solo dei costi direttamente imputabili ad una determinata attività o area.

L'adozione in azienda delle tecniche tradizionali, quali il full costing, produce in molti casi effetti distorsivi provocati da una ripartizione semplicistica dei costi indiretti. L'*Activity Based Costing* (ABC) si propone di eliminare questi effetti basandosi sempre sul principio dell'assorbimento totale dei costi, ma adoperando come meccanismo d'imputazione il grado di utilizzo, da parte dei prodotti, delle attività che generano costi indiretti.

Il percorso logico da seguire si articola in diverse fasi:

- individuazione delle attività che qualificano ciascuna area di interesse;
- allocazione dei costi alle attività;
- individuazione della relazione tra attività, servizi e determinanti di costo (cost driver);
- imputazione dei costi delle attività ai singoli servizi;
- imputazione dei costi diretti ai servizi;
- calcolo del costo di servizio.

Esempio di applicazione della ripartizione dei costi in un albergo

Ipotizziamo di essere il direttore generale di un hotel articolato in cinque reparti:

- sito e manutenzione: sistemazione dell'area, manutenzione dei fabbricati e delle attrezzature, sicurezza dell'hotel;
- pulizia e guardiania: lavanderia e guardiania;
- servizi ricreativi: piscine, saune, sala video ed campi da tennis;
- ospitalità: servizi di prenotazione, servizi al piano, portineria ed negozi;
- ristorazione: ristorante, coffee shop, bar delle piscine, attività di banchetti e catering.

Il primo problema da porsi riguarda la ripartizione dei costi di amministrazione, di contabilità, di marketing e di fabbricati ed utenze, cioè dei costi congiunti generati da attività che si svolgono a servizio di tutti i reparti dell'albergo, sui cinque reparti.

Il problema successivo è quello di trasferire i costi dei reparti di servizio (sito e manutenzione, pulizia e guardiania) sui tre reparti che erogano direttamente ai clienti il servizio, per poter poi definire i margini delle tre aree di business (servizi ricreativi, ospitalità e ristorazione).

Conoscendo i valori dei costi comuni e di quelli di reparto, nonché i dati quantitativi sui singoli reparti in termini di numero di dipendenti, metri quadri utilizzati e ricavi, è possibile procedere all'imputazione dei costi attraverso il calcolo del coefficiente di imputazione.

Determinati i valori da imputare a ciascuna area, è possibile determinare i nuovi costi di reparto, sommando ai costi originari i costi imputati.

Per quanto riguarda il trasferimento dei costi dei reparti di servizio (sito e manutenzione, pulizia e guardiania) sui tre reparti che erogano direttamente ai clienti il servizio, è sufficiente sommare i nuovi costi totali dei reparti in questione e calcolare il coefficiente di imputazione sulla base del totale dei metri quadri utilizzati dai tre reparti (servizi ricreativi, ospitalità e ristorazione); infine determinare i costi finali delle aree di business aggiungendo i nuovi costi imputati.



Il calcolo dei margini delle aree di business può seguire il metodo del direct costing, oppure quello del full costing.

Seguendo il metodo del direct costing è sufficiente conoscere i ricavi e i costi specifici del reparto, dalla cui differenza ricavare il margine di contribuzione.

Il metodo del full costing, invece, tiene conto di tutti i costi, diretti ed indiretti, che sono stati sostenuti nei reparti, pertanto si dovrà fare riferimento anche ai costi imputati durante le varie fasi di ripartizione. Dalla differenza tra il margine di contribuzione e i costi imputati si determina il margine operativo di ciascuna area.

Esempio di applicazione dei sistemi di pricing in un ristorante

Supponiamo che all'interno dell'hotel, si desideri aprire un ristorante.

La determinazione del prezzo del menù è ritenuto un elemento determinante per la redditività, il numero di clienti e l'immagine del ristorante.

Per fissare il prezzo di ciascuna pietanza, si dovrà disporre di dati di base relativi alle pietanze quali:

- costi delle materie prime;
- tempo di preparazione medio;
- numero di piatti per preparazione;
- difficoltà di preparazione (da 1 a 5).

Il costo delle materie prime è una stima del costo obiettivo di ogni pietanza, poiché tende a variare frequentemente e in maniera rilevante.

Ipotizzando il numero di pasti e di cene a settimana e l'importo medio di un conto per il pranzo e di uno per la cena, si possono costruire i piani e i budget del ristorante.



Nel formulare i prezzi si possono utilizzare, inoltre, delle stime di costi mensili preparate dall'amministrazione. Il budget in esame comprende, inoltre, i materiali di consumo, l'ammortamento delle attrezzature di cucina e una quota di costi di pubblicità e generali imputati al ristorante.

Sulla base delle ipotesi appena esposte, si può calcolare il costo a minuto della cucina, considerando la somma degli stipendi del personale, così come il costo a portata del personale diverso da quello della cucina.

Il medesimo metodo può essere utilizzato per il calcolo dei costi comuni a minuto e a portata, dove per costi comuni si intende la somma delle voci di costo, materiali di consumo, ammortamento delle attrezzature di cucina e quota di costi di pubblicità e generali imputati al ristorante.

Infine è possibile calcolare la quota di ripartizione dei costi di pubblicità e generali, confrontando il valore dei costi generali e di pubblicità con quello dei costi specifici.

In base al costo medio a minuto del personale della cucina, è possibile attribuire ad ogni pietanza un costo della manodopera diretta in relazione anche al tempo di preparazione della pietanza stessa.

Attraverso l'attribuzione a ciascuna pietanza dei relativi costi diretti (manodopera diretta, materiali e altro personale), secondo il direct cost pricing, è possibile determinare il prezzo di ciascun piatto sulla base del totale dei costi diretti, opportunamente incrementato in relazione alla percentuale di ricarica calcolata sul margine di contribuzione.

Per la determinazione del prezzo del singolo piatto secondo il full cost pricing, invece, si deve tenere conto non solo dei costi diretti, ma anche di quelli indiretti e la percentuale di ricarica del totale di costi dovrà essere calcolata sul margine operativo.

Il full cost pricing può basarsi sulla quota a pietanza, sulla quota a minuto di preparazione e su criteri multipli. La differenza sta nel dettaglio dei costi diversi da quelli diretti:

- il full cost pricing - quota a pietanza aggiunge ai costi considerati nel direct cost pricing la quota di costi comuni, cioè il costo medio comune a portata;
- il full cost pricing - quota a minuto di preparazione si differenzia dal precedente solo per la base di calcolo della quota di costi comuni, che questa volta è data dal costo medio a minuto per i minuti di preparazione di ciascuna pietanza;
- il full cost pricing - criteri multipli, infine, basa il calcolo del prezzo finale per pietanza anche sui costi imputati, cioè ammortamento attrezzature cucina, materiali di consumo e costi di pubblicità e generali.

Bibliografia essenziale

- AIELLO G. (1998), *Economia e tecnica dell'azienda turistica: aziende alberghiere, di viaggi e di ristorazione*, Hoepli
- AMOROSO M.(1983), *Economia e organizzazione delle aziende alberghiere*, Pacini Editore
- FERRAGINA V. (2007), *Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere*, in *Contabilità finanza e controllo*, Vol. 30
- JAGELS M.G. (2006) *Hospitality Management Accounting*, John Wiley & Sons
- HAZZARD P.A.- JAMES P. (1992), *Managerial Accounting in the Hospitality Industry*, Nelson Thornes Ltd
- LIBERATORE (1993), *Il controllo di gestione nelle imprese turistiche-ricettive*, Cedam
- PERONI G. (1998), *Economia e management delle imprese alberghiere*, Franco Angeli Editori
- POLIDORO M. F. (2003), *Il controllo di gestione*, Maggioli Editore