



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in Economia degli Scambi Internazionali

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il budget delle imprese alberghiere

Relatore

Ch. Prof. Maria Silvia Avi

Laureando

Sara Wolf

Matricola 816096

Anno Accademico

2011 / 2012

INDICE

Introduzione.....	1
-------------------	---

Capitolo primo

IL CONTROLLO DI GESTIONE

1. Definizione del concetto.....	4
2. Definizione di contabilità analitico gestionale.....	6
2.1 Confronto tra contabilità generale e contabilità analitico gestionale.....	8
3. I costi.....	11
3.1 Classificazione dei costi.....	12
3.2 Determinazione del full cost.....	20
4. Metodologie per la definizione del costo.....	22

Capitolo secondo

LA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO

1. Introduzione.....	25
2. Orientamento per centri di costo.....	27
3. Fasi per la determinazione del costo.....	29

3.1 Fase di localizzazione.....	31
3.2 Fase di allocazione.....	39
3.3 Fase di imputazione.....	42
4. Collegamento tra contabilità analitica e responsabilità assegnate ai managers.....	44
5. Articolazione dell'impresa alberghiera in reparti e servizi.....	46
5.1 Il servizio di ricevimento.....	48
5.2 Aree funzionali e la struttura organizzativa mista.....	52
5.3 Servizio governante e pulizia.....	52
5.4 Servizio contabilità.....	53
5.5 Servizio ristorazione e bar.....	54

Capitolo terzo

IL SISTEMA DEI BUDGET NELLE IMPRESE ALERGHIERE

1. Introduzione.....	56
2. Aspetti generali sul budget delle imprese alberghiere.....	57
2.1 Vantaggi e limiti.....	63
2.2 Controllo dei budget.....	64
2.3 L'analisi degli scostamenti.....	66
2.4 I costi standard.....	67
3. Il procedimento budgetario.....	69
3.1 Budget operative.....	70
3.1.1 Budget room division.....	71
3.1.2 Budget food and beverage.....	78
3.1.3 Budget golf.....	94
3.1.4 Budget delle attività sportive ed estetiche (health club).....	97
3.1.5 Budget altri department operative.....	101

3.1.6 Budget affitti, concessioni, commissioni ed altri ricavi.....	102
3.1.7 Budget marketing.....	104
3.1.8 Budget costi amministrativi e generali.....	107
3.1.9 Budget investimenti.....	110
3.2 Budget finanziario d'impresa.....	114
3.3 Budget generale d'impresa.....	123

Capitolo quarto

ALTRI STRUMENTI UTILI PER LE DECISIONI NELLA REALTA' ALBERGHIERA

1. Il margine di contribuzione.....	128
1.1 I ricavi.....	128
1.2 Confronto tra costi e ricavi.....	130
2. Il Break Even Point.....	138
3. Le scelte di Make or Buy.....	141
4. Lo yield management.....	153

Capitolo quinto

CASO AZIENDALE: ANALISI DEI BUDGET DI UN'IMPRESA ALBERGHIERA

1. Introduzione.....	160
2. Analisi dei budget.....	161
3. Conclusioni.....	175

INTRODUZIONE

Ho scelto "Il budget delle imprese alberghiere", quale argomento della mia tesi di laurea in Economia degli Scambi Internazionali, non soltanto perché la materia mi ha profondamente affascinata, ma anche perché strettamente legato alla mia vita e progetti futuri; infatti ho avuto l'occasione di viaggiare e soggiornare sovente in strutture alberghiere; mi piace socializzare e spesso mi ritrovo ad immaginare come gestirei io una struttura alberghiera. Questa materia e questo mio lavoro mi hanno dato l'opportunità di addentrarmi e sviscerare un mio progetto per il futuro: vorrei fare un'esperienza all'interno di una struttura alberghiera italiana o estera e poter applicare il mio studio sulla gestione d'impresa alberghiera per conoscere differenti realtà. A chiusura di questo mio lavoro ho analizzato un caso reale ed è stata un'esperienza positiva e concreta, non solo teorica, che voglio considerare l'inizio di un nuovo cammino lavorativo. L'esperienza familiare nel campo è sicuramente impagabile e ciò che ci sentiamo spesso reclamizzare da queste strutture è "gestione familiare dall'anno..."; credo di poter esorcizzare questa chimera e sicuramente di poter rincuorare chi, come me, non è figlio d'arte, affermando che una buona gestione d'impresa è data in primis dalla conoscenza dei propri limiti e da dati reali. Perciò la ricetta per la buona gestione deriva da uno studio a tavolino, fatto di numeri e voci e non solo di aneddoti familiari.

Ho introdotto il concetto di Controllo di Gestione nel primo capitolo; suddividendolo nei sottocapitoli in cui ho accennato a cosa sia la contabilità generale, differenziandola dalla contabilità analitico gestionale; mi sono soffermata sulla descrizione dei costi con la

classificazione in sottocategorie e sempre tenendo presente che la descrizione della materia era atta a descrivere la gestione di un'impresa alberghiera. Ho ritenuto opportuno dedicare un paragrafo alle "metodologie per la definizione del costo", perchè il mio lavoro vuole essere una guida sia per un pubblico già esperto o a conoscenza delle basi di economia, sia per chi si avvicina a questo mondo complesso e affascinante per la prima volta. Talvolta le etichette usate nelle descrizioni delle voci in materia di economia risultano complicate e lontane dalla realtà, volendomi rivolgere ad un vasto pubblico ho scelto di arricchire le descrizioni con grafici, tabelle e spiegazioni semplificate quanto più possibile.

Il secondo capitolo l'ho intitolato "la contabilità per centri di costo nelle realtà alberghiere"; coinvolge ancora i 'costi', ma questa volta dal punto di vista della determinazione del costo, ovvero nella suddivisione in tre fasi: locazione, allocazione ed imputazione. Mi sono soffermata sui vari reparti e servizi che può e talvolta deve avere l'impresa alberghiera, parlando del servizio di ricevimento, di ristorazione e bar, governante e pulizia, dell'area o aree funzionali e anche del servizio di contabilità.

Il capitolo terzo rappresenta il punto focale del mio studio. "Il sistema dei budget nelle imprese alberghiere" si struttura come una guida. Partendo dalla descrizione di cosa sia il budget e cosa rappresentano i costi, mi sono addentrata nello studio di questi elementi per la loro definizione nel caso dell'impresa alberghiera. Il budget crea lo stimolo ad organizzare l'impresa, responsabilizza gli organi coinvolti, obbliga ad un'organizzazione economica del futuro in maniera efficiente e allo stesso tempo dà risultati di facile ed immediata lettura evidenziandone eventuali scostamenti. Segue la descrizione delle varie tipologie di budget, partendo dai budget operativi fino a quello generale, comprensivo di tutte le informazioni. Ho preso a modello per la descrizione del budget principalmente tre testi e ciò lo si può riscontrare nelle tabelle ricostruite ad hoc:

- "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing"¹
- "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere"²

¹ Aiello, HOEPLI, Milano, 1988

² Avi, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995

- “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”³

Nell’ultimo capitolo espongo un caso pratico ovvero lo studio dei budget di un’impresa alberghiera che si è prestata alla mia analisi; in questo modo ho potuto esemplificare concretamente quanto studiato ed esposto nel terzo capitolo. Il budget ha quindi rappresentato nel mio studio uno strumento essenziale all’interno del controllo di gestione, ma non è sicuramente l’unico. Nel quarto capitolo, infatti, ho preso in considerazione altri strumenti quali: il margine di contribuzione, il break even point, le scelte di Make or Buy e lo yield management.

Ho voluto in questo modo dare continuità e considero di aver effettuato un’analisi esaustiva e soddisfacente, per quanto sintetica, di un caso di impresa alberghiera. Questo studio mi ha perfino esaltato offrendomi spunti e margine di ampliamento d’analisi, sperando di poterla concretizzare in un futuro a breve.

Le difficoltà che ho riscontrato nell’analisi del caso descritto nell’ultimo capitolo, sono principalmente dovute alla mia dichiarata inesperienza a contatto con chi ha a che fare quotidianamente con questa realtà, ma proprio queste difficoltà sono state utili per costruire il ponte che porta dalla teoria alla pratica.

Ringrazio il personale dell’impresa alberghiera che si è gentilmente prestata e soprattutto chi con esperienza ha saputo aiutarmi per garantire una migliore riuscita del mio elaborato.

³ Liberatore, CEDAM, Padova, 1993

IL CONTROLLO DI GESTIONE

1. Definizione del concetto

Secondo Gino Zappa *“l’azienda è una coordinazione economica in atto, istituita e retta per il soddisfacimento dei bisogni umani”* ed è inoltre *“un istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento di bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza”*⁴. Come si può vedere da questa definizione l’azienda è considerata un sistema proteso al conseguimento di una complessità di fini.

In questo ambito il controllo di gestione è un sistema a supporto delle decisioni aziendali. La base di un sistema informativo aziendale è costituita da rilevazioni quantitative, il cui frutto è la rilevazione dei risultati. In altre parole, mediante le rilevazioni quantitative, le scelte operate dai manager aziendali vengono tradotte in dati, consentendo, non solo di correggere le decisioni future, ma anche di selezionare ed interpretare nel modo più corretto le informazioni provenienti dall'esterno.

In generale il sistema informativo aziendale è rappresentato da tre sub-sistemi:⁵

⁴ Zappa, “Tendenze nuove negli studi di ragioneria”, ISTITUTO EDITORIALE SCIENTIFICO, Milano, 1927, pp. 30-40

Nell’articolo n. 2555 del Codice Civile, “azienda” è definita come “il complesso di beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa”. La definizione di “azienda” data da Zappa differisce da quella del Codice Civile, introducendo due specifiche:

- 1) Le persone che lavorano all’interno dell’azienda;
- 2) Il fine economico, quale scopo dello svolgimento dell’attività economica.

⁵Si fa qui riferimento alla classificazione utilizzata da Avi, “Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico-

- 1) sub-sistema informativo;
- 2) sub-sistema organizzativo;
- 3) sub-sistema dinamico di processo.

Il primo sub-sistema riguarda la raccolta di dati concernenti tutte le informazioni, contabili e non, utili ai manager per prendere le proprie decisioni. La raccolta di questi dati include processi di percezione, osservazione e rilevazione. Questo sub-sistema è essenziale per attuare il processo di controllo; in esso si riuniscono: la contabilità analitica, la contabilità generale, il sistema di budget d'impresa ed il sistema delle variazioni.

Il secondo sub-sistema riguarda non tanto l'organizzazione dell'azienda, ma si riferisce all'attribuzione delle responsabilità ai manager aziendali. Ci sono però dei capisaldi da rispettare, ovvero: le responsabilità devono essere assegnate in modo chiaro, non devono essere oggetto di duplicazione e/o sovrapposizione ed infine devono essere misurabili.

Il terzo ed ultimo sub-sistema riguarda la traduzione delle informazioni ricevute dal sistema di controllo, in dati utili per le decisioni da prendere. Affinché sia efficace questo sub-sistema deve seguire delle fasi:

(1) Individuazione della *mission* aziendale.

(Il primo punto è tra parentesi, poiché questo obiettivo farebbe parte, più propriamente, del momento della "nascita" dell'impresa);

1. Individuazione degli obiettivi aziendali:

- globali: a medio-lungo periodo (come, ad esempio, la determinazione del reddito d'esercizio o il raggiungimento di un certo ROI),
- analitici: di breve periodo (come, ad esempio, la determinazione dei ricavi di vendita o del costo del lavoro);

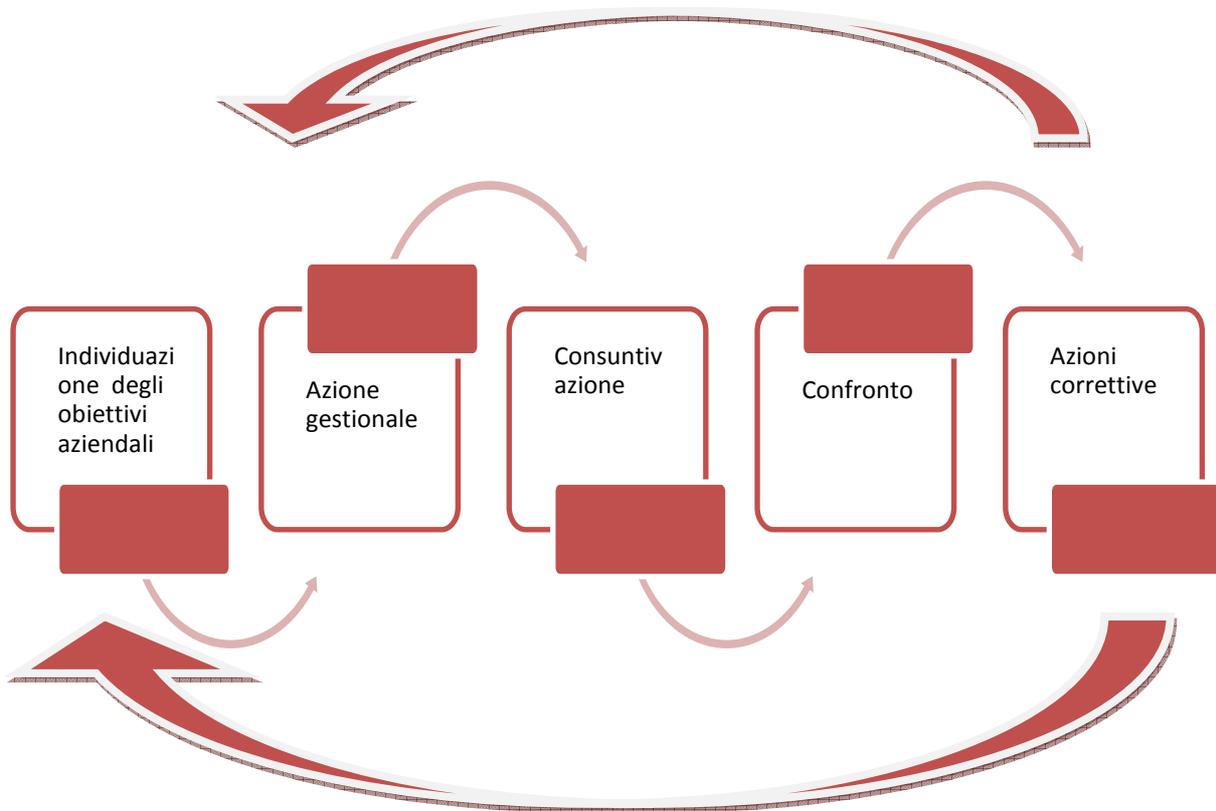
2. Azione gestionale;

3. Consuntivazione: fase in cui vengono identificati i valori effettivamente raggiunti;

4. Confronto fra obiettivi e risultati (fase di ispezione/verifica);

5. Azioni correttive che possono incidere sull'azione gestionale o sugli obiettivi

da fissare.



Dallo schema si deduce che nella dottrina economico-aziendale il controllo di gestione è considerato come *“il processo mediante il quale i dirigenti si assicurano che le risorse vengano ottenute e utilizzate in modo efficace ed efficiente nel perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione”*⁶.

Dove per *“efficacia”* si intende il rapporto tra fine conseguito e fine atteso (tanto più coincidono, tanto più è efficace); per *“efficienza”* si intende il rapporto tra input ed output (più risultati si ottengono dalle risorse, più l'azienda sarà efficiente).

2. Definizione di contabilità analitico gestionale

⁶ R.N. Anthony, “Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi”, ETAS, Milano, 1967, p.33

Il sistema informativo aziendale, unitariamente considerato, prevede, oltre alla contabilità generale, la cosiddetta contabilità analitico gestionale, definita anche contabilità industriale (termine proprio delle aziende industriali). La necessità di introdurre tale contabilità, deriva dal fatto che la contabilità generale è insufficiente ai fini direzionali, in quanto, non solo riguarda lo svolgimento della gestione ormai passata, ma allo stesso tempo trascura i fatti interni di gestione e la formazione dei costi. Definiamo quindi contabilità analitico gestionale una tecnica amministrativa di predeterminazione, rilevazione, destinazione, analisi e controllo dei costi e dei ricavi, tale da permettere di “acquistare e impiegare le risorse in modo efficace ed efficiente, in vista del raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione, evidenziati in sede di pianificazione strategica”⁷.

La contabilità dei costi, così definita, permette di controllare lo svolgimento della gestione e il suo grado di efficienza, di fornire i dati per la fissazione dei prezzi e accertare la loro remuneratività, di orientare le decisioni aziendali attraverso calcoli di convenienza economica comparata al fine di scegliere tra decisioni alternative, analizzare la redditività di settori aziendali e di singole commesse o di serie di prodotti, fornire dati alla contabilità generale per valutare i prodotti in lavorazione e i beni strumentali costruiti internamente e infine determinare il costo del prodotto nonché predisporre la programmazione aziendale. Tutto ciò evidenzia come il suo campo di applicazione sia molto ampio, a partire dalle aziende industriali, dove ha avuto origine, per arrivare fino al terziario avanzato in cui ha trovato applicazione in questi ultimi anni.

Accanto a questi si affianca un altro strumento molto importante per gli organi direzionali nell'ambito dei processi di programmazione e controllo: il budget.

Il budget è uno dei principali strumenti ai fini direzionali ed è inteso come “*documento amministrativo avente per oggetto la gestione di un esercizio futuro, osservata negli aspetti: economico (budget economico), patrimoniale (budget patrimoniale) e finanziario (budget finanziario)*”⁸.

Il budget esprime obiettivi futuri come risultato di decisioni già prese, ma non è un semplice strumento di informazione sulla gestione futura. Di questo però parleremo più approfonditamente nei capitoli seguenti.

⁷ Brusa, “Contabilità dei costi”, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1995, p. 2

⁸ Brusa, “Contabilità dei Costi”, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1979, p.3

2.1 Confronto tra contabilità generale e contabilità analitico gestionale

Facendo un'analisi comparata tra le due contabilità sorgono elementi di differenziazione ed elementi che in qualche modo le accomunano⁹.

- 1) Il primo elemento fondamentale di differenziazione si riferisce ai destinatari delle informazioni fornite dalle due contabilità. In particolar modo la contabilità dei costi è rivolta a soggetti interni all'azienda, ovvero la direzione. La contabilità generale fornisce invece informazioni sia per i soggetti interni all'azienda (andamento generale e salute dell'azienda con le analisi per indici e per flussi) ma anche informazioni all'esterno (valenza pubblica).
- 2) Il secondo elemento riguarda l'epoca di riferimento; poiché la contabilità generale riflette solamente operazioni passate, mentre la contabilità dei costi riguarda sia la gestione passata, ma da anche informazioni che possono permettere di fare delle previsioni.
- 3) Il terzo elemento riguarda l'oggetto di rilevazione che per la contabilità industriale si riferisce a scambi interni tra i vari centri di costo ovvero tra le varie attività o ancora tra le aree di risultato interne ad una medesima azienda. Nel caso invece della contabilità generale i fatti da rilevare sono quelli relativi a scambi con il mercato esterno.
- 4) Il quarto elemento di differenziazione consiste nel criterio di classificazione in quanto la contabilità generale classifica i costi per natura, cioè in base a fattori fisico-economici (materie prime, semilavorati, salari e stipendi ecc...) mentre la contabilità industriale li classifica in base alla loro destinazione ovvero per attività, per centri di costo e per prodotto.
- 5) Il quinto elemento è relativo al momento in cui vengono rilevati i costi relativi alle operazioni. Nel caso della contabilità generale i costi vengono rilevati sulla base di documenti probatori e quindi fin tanto che questi non sussistono, non si rileva alcunché. Nel caso invece della contabilità analitica, i costi vengono rilevati al momento dell'impiego dei fattori produttivi e ciò può provocare delle difformità

⁹ Si propone una rielaborazione dell'esame effettuato da Brusa, "Contabilità dei costi", GIUFFRÈ EDITORE, 1979, p.4 e seguenti

rispetto al dato oggettivo. Tali difformità sono accentuate dalla necessità di tempestività delle informazioni che provengono dalla contabilità analitica e che spesso impongono valutazioni anche di carattere soggettivo.

- 6) Il sesto elemento di differenziazione consiste nella obbligatorietà della tenuta della contabilità generale, la quale è disciplinata dalla legge civile e da quella fiscale. Al contrario, la contabilità industriale non ha alcun vincolo di legge.
- 7) Il settimo elemento riguarda la possibilità di impiego delle informazioni ai fini direzionali. La contabilità industriale è utilizzata in modo più continuativo al contrario della contabilità generale che usa le scritture contabili in modo più saltuario.
- 8) Ottavo e ultimo elemento della presente lista è la metodologia di rilevazione che per la contabilità generale è effettuata tramite la partita doppia, mentre per la contabilità industriale può essere contabile o extra-contabile¹⁰.

Dal confronto sopra evidenziato è possibile ricavare una tabella riassuntiva delle differenze e delle analogie tra le due contabilità.

¹⁰ Per scritture extra contabili si intendono quelle scritture che “non sono vincolate a forme particolari o regole precise, ma possono riclassificare, secondo vari criteri, dati già rilevati nella contabilità generale, oppure raccogliere dati esclusi dalla stessa. Possono avere per oggetto: calcoli di costo, calcoli di convenienza economica comparata, determinazione di risultati economici di singoli reparti o gruppi di attività, calcoli di rendimenti e statistiche riguardanti l’attività complessiva dell’azienda”. Salmi, “L’impresa alberghiera, gestione controllo”, CLUEB, Bologna, 1993, p.125

Oggetto di confronto

- Destinatari

- Epoca di riferimento

- Oggetto di rilevazione

- Criterio di classificazione

- Momento di rilevazione

- Obbligatorietà

- Utilizzo direzionale

- Metodo di rilevazione

Contabilità generale

Ha una funzione informativa di importanza interna ed esterna (valenza pubblica)

Riflette operazioni passate

I fatti da rilevare sono fatti esterni di gestione

Classifica i costi per natura

La registrazione avviene quando si hanno i documenti

Queste scritture sono obbligatorie

Sono utilizzate in modo saltuario

Partita doppia

Contabilità industriale

Ha una funzione informativa interna

Riguarda la gestione passata ma da delle informazioni per fare previsioni

Si riferisce prevalentemente ai fatti interni

Classifica i costi per natura, ma soprattutto per destinazione

I costi sono rilevati quando vengono impiegati i fattori produttivi

Questo tipo di scritture non sono obbligatorie

Sono utilizzate in modo continuativo

Contabilmente o extra-contabilmente

Come possiamo vedere dal grafico ci sono molte differenze tra i due tipi di contabilità per cui *“non è corretto affermare che la seconda è una semplice analisi della prima”*, poiché anche se la contabilità industriale viene svolta a costi consuntivi *“è bene notare che è necessario disporre di alcuni valori resi noti dalla contabilità industriale stessa (come, ad esempio, le rimanenze di magazzino, per valorizzare le quali occorre conoscere i costi di produzione sostenuti)”*¹¹.

Dopo aver fatto una breve panoramica sulle differenze tra le due contabilità è opportuno addentrarci maggiormente sulle caratteristiche della contabilità analitico gestionale con particolare attenzione alla sua applicazione nel settore alberghiero. Per fare ciò è indispensabile definire le diverse categorie di costi per poi passare alla determinazione del *full cost*.

3. I costi

Tutte le imprese devono capire quanto rende il proprio prodotto (in relazione anche a servizi o beni non fisici), per raggiungere tale scopo si cerca di determinare il rendimento unitario. Questa determinazione richiede però una preventiva riclassificazione dei costi a seconda delle loro caratteristiche; vige infatti il cosiddetto *principio del relativismo* che afferma che *“i costi sono delle grandezze relative che vanno configurate con criteri e procedimenti logicamente diversi secondo gli scopi conoscitivi”*¹².

Di seguito si propone una classifica dei diversi tipi di costi.

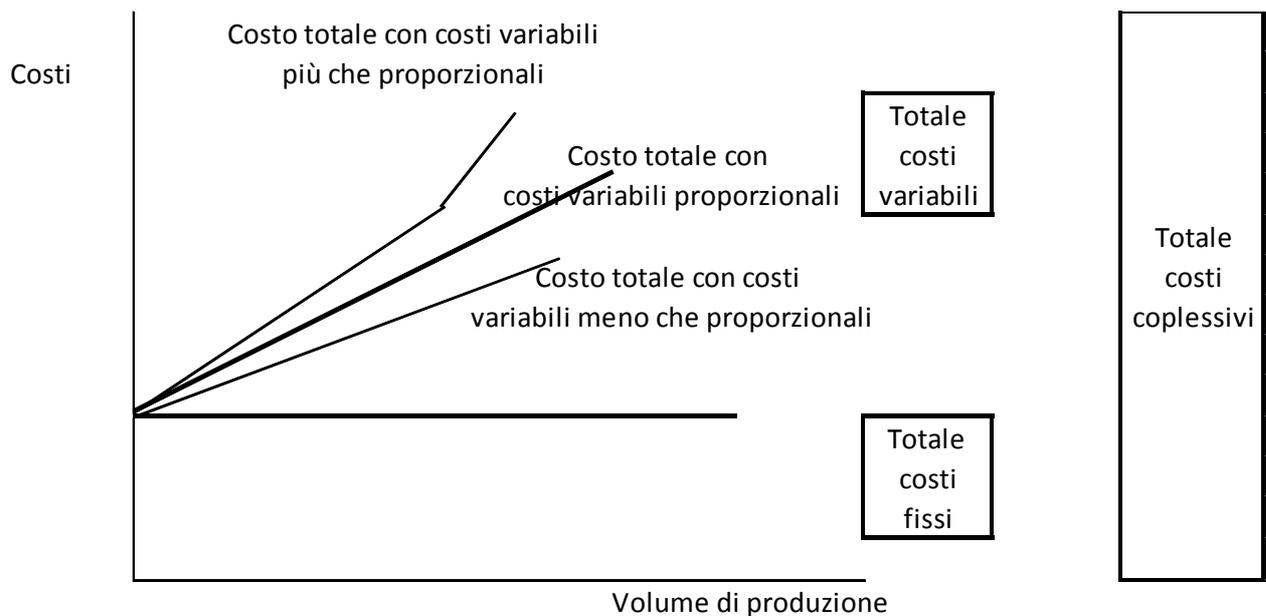
¹¹Brusa, “Contabilità dei costi”, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1979, p.6

¹²Mucelli-Moretti, “L'analisi della gestione aziendale”, ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, 2006, p.53

3.1 Classificazione dei costi

Costi fissi e costi variabili

L'elemento che li differenzia è il diverso comportamento che essi hanno al variare della quantità di prodotti o servizi erogati. Più precisamente i costi fissi sono quei costi che non variano al variare della quantità prodotta con il presupposto che la capacità produttiva rimanga costante (ad esempio i canoni di leasing, le spese generali aziendali e le rate di fitto). I costi variabili viceversa mutano, al variare della quantità prodotta e/o venduta (ad esempio materie prime e costi di trasporto), seguendo diverse leggi. In particolar modo si parla di variabilità proporzionale, progressiva, e digressiva. Nel primo caso i costi variabili sono proporzionali alla quantità prodotta, nel secondo caso i costi variano più che proporzionalmente rispetto alla quantità e nell'ultimo caso variano meno che proporzionalmente rispetto al volume produttivo. Nel grafico seguente possiamo vedere la rappresentazione dei costi variabili ed i costi fissi. I costi variabili sono rappresentati da una retta crescente (i costi crescono al crescere delle quantità), mentre quelli fissi sono rappresentati da una retta parallela all'asse delle ascisse, poiché i costi restano costanti anche all'aumentare della quantità.



Nelle imprese alberghiere, la predisposizione e lo scambio di ospitalità, e degli altri servizi accessori, prevede una capacità ricettiva di base, le cui caratteristiche strutturali determinano il livello di offerta temporanea, nonché la formazione dei valori patrimoniali e di componenti negativi di reddito destinati a condizionare il divenire economico dell'impresa per periodi non brevi. Ciò significa che vi è un esborso iniziale che condiziona il futuro economico dell'impresa sia in termini di capacità ricettiva, sia in termini di costi. Il costo fisso sarà quindi dato dalla quota di ammortamento annuo che l'impresa alberghiera dovrà sostenere per ammortizzare l'albergo. Altri costi fissi possono essere individuati nei costi di una parte del personale, costi relativi a manutenzioni periodiche, costi legati ad attrezzature, gli oneri finanziari, ecc...

E' importante ricordare tuttavia, che in quasi tutte le aziende, vi è un margine di discrezionalità che sulla base di decisioni pressoché autonome, consentono almeno parzialmente di sostituire i costi fissi con costi variabili o il contrario. Esempio emblematico è la sostituzione di manodopera con impianti automatizzati. Nel caso dell'impresa alberghiera, tuttavia, siamo di fronte ad una realtà particolare caratterizzata da una produzione labour intensive con componenti diretti minimali e con un difficile, se non impossibile, collegamento tra input ed output (dove per output si intende la soddisfazione del cliente). Se ne deduce che nella realtà alberghiera sia difficile una massiccia sostituzione dei costi fissi con i costi variabili. Questa politica infatti procurerebbe un impatto negativo sul servizio offerto e per forza di cose sul reddito.

I costi variabili generalmente manifestano una variabilità meno che proporzionale rispetto al variare delle presenze (quando vi è un aumento delle presenze pur mantenendosi al di sotto della capacità produttiva). Se tuttavia il numero di presenze sale al di sopra della capacità produttiva si possono determinare delle disfunzioni e delle inefficienze tali da farli aumentare in modo più che proporzionale. I costi variabili sono generalmente costi legati alle agenzie o alle organizzazioni che forniscono la clientela, nonché costi relativi ai prodotti alimentari e non, e infine ai costi relativi al personale stagionale.

Nel fare la distinzione in esame, risulta importante una considerazione specifica per le imprese alberghiere: è risaputo che la maggior parte delle imprese ricettive sono assoggettate ad una domanda instabile che si manifesta con punte elevatissime in alcuni periodi dell'anno definiti di alta stagionalità e riservano in altri periodi una frequenza nulla o pressoché minima. Non è quindi inusuale da parte degli albergatori procedere in tali periodi

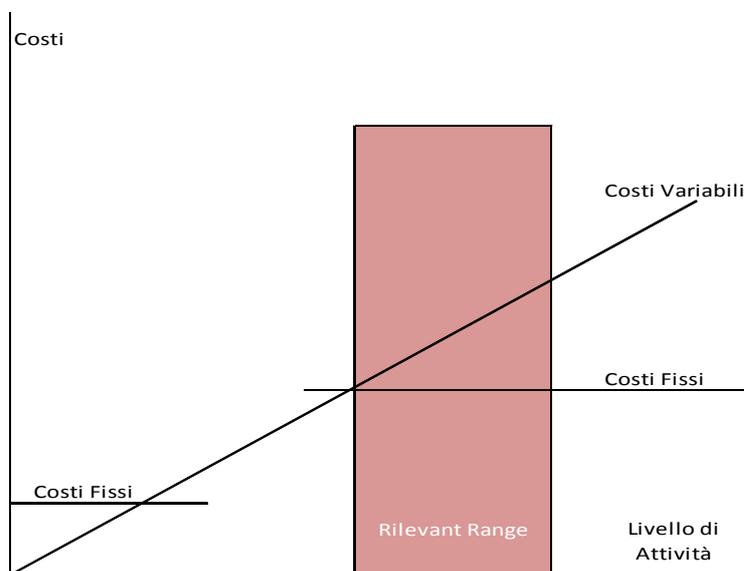
di bassa fruizione dei servizi, alla chiusura degli stabili. Ciò determina una situazione particolare nella definizione dei costi.

I costi variabili rimangono tali e ovviamente si manifestano proprio per la loro caratteristica solo nei periodi di apertura.

I costi fissi viceversa si possono distinguere in strutturali e costi fissi di gestione. I costi fissi strutturali sono quelli che sussistono indipendentemente dall'apertura o dalla chiusura dell'esercizio. La quota più rilevante di tali costi è data dagli ammortamenti degli edifici, delle attrezzature e dagli oneri finanziari relativi al loro finanziamento ma non solo; spesso nonostante l'edificio sia chiuso è necessaria la presenza di personale per la manutenzione e la predisposizione dei locali e delle attrezzature utilizzabili poi nei periodi di apertura. I costi fissi di gestione sono quelli viceversa, che si sostengono solamente quando l'albergo è funzionante. Si possono annoverare in tale categoria una parte dei costi del personale, ammortamenti delle attrezzature, ecc...

In realtà la distinzione tra costi fissi e costi variabili ha delle ipotesi sottostanti che possono essere così sintetizzate:

- La prospettiva di analisi è statica e pertanto assume valenza solo per il breve periodo. Ciò significa che è circoscritta in un orizzonte temporale limitato con riferimento al quale la capacità produttiva, tecnologie e processi sono dati. La classificazione ha quindi valore solo in una cosiddetta "area di rilevanza" (relevant range) all'interno della quale abbiamo condizione medie normali di svolgimento dell'attività produttività costante dei fattori.



- La seconda ipotesi, anch'essa molto importante, si riferisce al fatto che i valori di costi e ricavi debbono essere totali e non unitari. Infatti se prendiamo i costi unitari otterremo:

$$\text{Costo unitario variabile} = \frac{C \text{ Var Tot}}{q}$$

Se la legge di variabilità de costi variabili fosse di perfetta proporzionalità, se si aumenta di una unità la produzione anche il costo variabile totale aumenta e il rapporto rimane costante.

$$\text{Costo fisso unitario} = \frac{CF \text{ Tot}}{q}$$

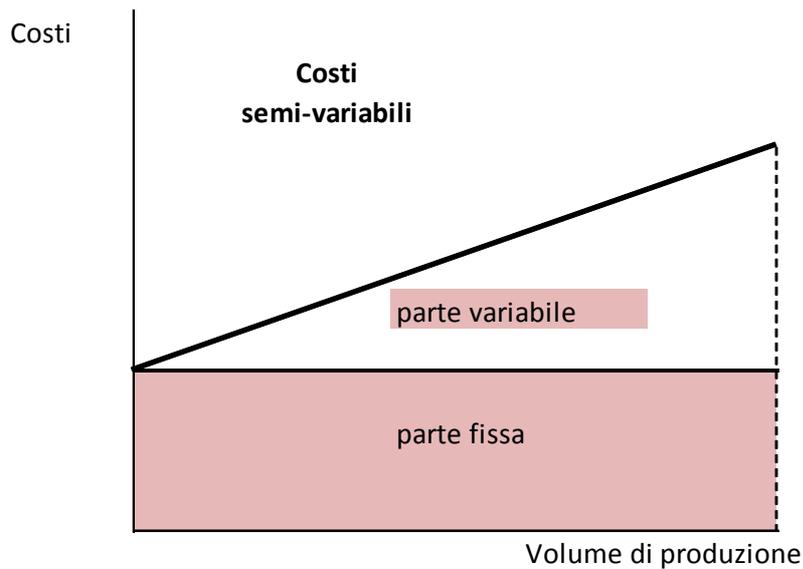
In questo caso il numeratore rimane sempre costante, mentre il denominatore aumenta. Il rapporto è quindi decrescente,

Questa distinzione è molto importante poiché ci dimostra come i costi variabili sono variabili se espressi in valore totale, mentre sono fissi se espressi in valore unitario. I costi fissi, sono viceversa costanti se espressi in valori totali e variabili se espressi in unitari¹³.

Per finire è utile fare un'ulteriore precisazione, che per l'impresa alberghiera risulta particolarmente utile. Tra i costi variabili e i costi fissi si trova una categoria di costi che può essere definita di costi semi variabili o semi fissi, ovvero dei costi per i quali sussiste una parte variabile ed una parte fissa. La diversità di nome dipende da quale delle due componenti (fissa o variabile) predomina sull'altra.

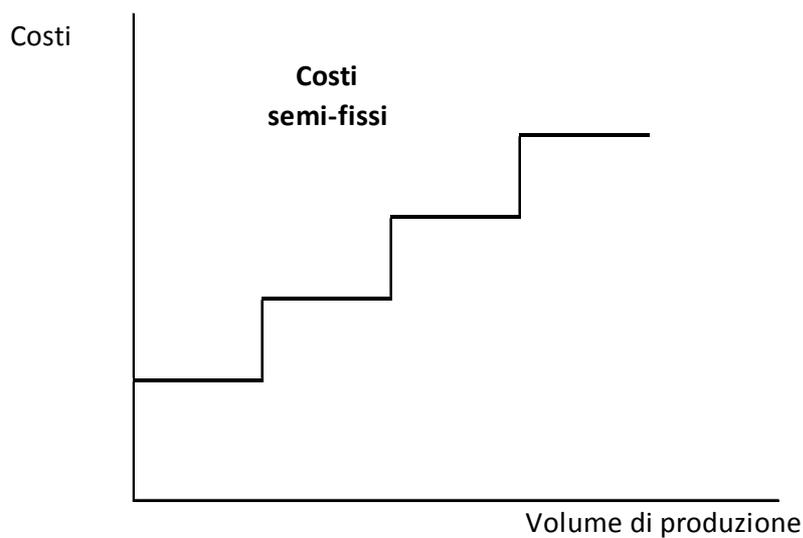
I costi semi variabili presentano una parte fissa ed una variabile che sono nettamente separate, come si può vedere anche dal grafico che segue:

¹³Rispoli-Tamma, "Le imprese alberghiere", CEDAM, Padova, 1991, p.240/241



Un esempio tipico di questa categoria, è relativo al contratto per la fornitura di energia elettrica. Questo prevede, infatti, una quota fissa pagata anche in caso di mancato consumo e una quota variabile pagata in proporzione al consumo.

I costi semi fissi presentano un andamento “a gradini” dove variano secondo un andamento a scatti, come possiamo vedere dal grafico sottostante il costo rimane fisso per un certo livello di produzione poi, raggiunto un determinato limite, “scatta” ad un altro livello di costo. Possiamo osservare questo aspetto nel grafico sottostante:



Costi diretti e costi generali.

I costi diretti sono quei costi che non solo possono essere misurati oggettivamente (costi speciali) ma per i quali è anche conveniente per l'azienda procedere a misurazione. Essi consentono di verificare il costo direttamente riferibile ad una unità o a una attività della struttura alberghiera, determinando, attraverso il confronto con i ricavi, la convenienza a mantenere tale unità o attività. Fare degli esempi di costi diretti risulta particolarmente difficile se non si fa riferimento ad una specifica situazione. Infatti può risultare che il costo dell'energia elettrica sia un costo diretto se riferito alla totalità del reparto notte, ma potrebbe diventare indiretto se riferito alla singola camera¹⁴.

I costi generali sono viceversa quei costi sostenuti dall'azienda necessari per l'esercizio complessivo di più attività. Per tali costi è impossibile determinare con esattezza la quota da attribuire a ciascuna attività o unità, e quindi questo tipo di costi sono *“imputati attraverso una ripartizione soggettiva, ovvero, per mezzo di un criterio di ripartizione, che esprime attraverso valori numerici il metodo con cui i costi sono attribuiti agli oggetti cui si riferiscono”*¹⁵.

Esempi di costi generali possono essere quelli relativi all'amministrazione, agli ammortamenti dell'edificio ma anche costi relativi alla cancelleria, manodopera indiretta, e così via. Sono in definitiva quei costi per i quali vi è un basso grado di collegamento con gli output dell'azienda.

Come si è potuto notare la varietà di tali costi è elevata, ma è ugualmente possibile fare una classificazione suddividendoli in tre categorie:¹⁶

- Costi non direttamente imputabili al prodotto poiché il loro sostenimento è comune ad una molteplicità di output. Rientreranno in questa categoria i costi relativi agli spazi comuni a più aree e non ripartibili, ovvero i costi generali della struttura alberghiera.
- Costi che per le loro caratteristiche potrebbero essere attribuiti al prodotto-servizio, ma che sulla base delle loro caratteristiche e/o della convenienza non lo sono. Ad esempio il consumo di acqua calda relativo alle singole camere potrebbe essere misurato oggettivamente, ma il costo derivante dall'installazione di un contatore per ogni camera risulterebbe maggiore del beneficio che si avrebbe da tale installazione.

¹⁴Rispoli-Tamma, “Le imprese alberghiere”, CEDAM, Padova, 1991, p.243

¹⁵Bocchino, “La contabilità industriale a costi consuntivi”, GIUFFRÈ, Milano, 1988, p. 27

¹⁶Si fa qui riferimento alla ripartizione proposta da Innes e Mitchell in “I costi di struttura. Metodologie ed analisi di gestione”, EGEA, Milano, 1994

- Costi direttamente riferibili a un prodotto-servizio, ma che si ritiene più opportuno considerare comuni a più output. L'esigenza di lavoro straordinario relativo al reparto ristorante, può essere considerato come un eccesso di domanda rispetto alla capacità produttiva, imputabile ad una errata programmazione che riguarda tutta l'area coperta dall'impresa alberghiera. Per essere più chiari, la produzione del servizio addizionale, nel momento in cui viene fatta può riguardare sia i clienti del ristorante che non soggiornano in albergo, sia i clienti dell'albergo che mangiano nel ristorante, pertanto il costo addizionale sarà ripartito tra le due aree.

Costi standard e costi discrezionali.

Questa distinzione ha valore soprattutto a livello di budget ovvero in sede di programmazione operativa. I costi standard sono costi il cui ammontare per unità di prodotto-servizio offerto è facilmente determinabile. Un esempio evidente di questo è dato dalla manodopera diretta riferita alla pulizia delle camere. E' infatti possibile associare alla dimensione della camera la quantità di tempo necessaria per pulirla e determinare con esattezza il costo della pulizia.

Vi sono poi altri costi di cui non è possibile determinare con esattezza l'ammontare in sede di programmazione, in quanto derivano da scelte discrezionali effettuate dall'amministrazione, ovvero dal titolare. Sono tipici costi discrezionali i costi relativi alla pubblicità per i quali non si sa a priori il loro ammontare esatto per ottenere i risultati produttivi programmati.

Costi d'esercizio e costi d'investimento

La maggior parte dei costi sopra evidenziati sono costi di esercizio in quanto esauriscono la loro utilità nel corso di un periodo amministrativo.

Tuttavia vi sono dei costi che esauriscono la loro utilità in periodi di tempo più lunghi, ed il loro ammontare viene deciso in sede di pianificazione strategica. Qualora venga fatta una scelta che implica dei costi di investimento, essa si ripercuoterà negli esercizi successivi determinando dei costi vincolati ovvero dei costi il cui ammontare non può essere deciso liberamente. Nelle imprese alberghiere questi costi sono presenti in quanto sono necessari per dotare l'impresa di immobilizzazioni materiali ed immateriali indispensabili per lo svolgimento della gestione. Fanno parte di questa categoria di costi gli investimenti in

immobili, attrezzature, terreni, arredamenti, biancheria ma allo stesso tempo costi di avviamento o costi inerenti alla pubblicità istituzionale.

Nelle imprese alberghiere sono presenti pressoché tutti i costi di investimento appena evidenziati. Non è tuttavia inusuale riscontrare la mancanza di ammortamenti relativi agli immobili e alle attrezzature quando questi vengono presi in affitto. In tal caso avremo una trasformazione del costo di tali beni da costo di investimento a costo di esercizio per il canone d'affitto.

Costi opportunità

Questa categoria di costi è particolarmente importante nell'ambito dell'impresa alberghiera. Essi rappresentano *“quei costi che l'impresa sembra non aver realmente sostenuto in quanto ad essi non corrisponde né un esborso, né un assunzione di debito”*¹⁷.

Per quest'ultimo motivo essi non vengono presi in considerazione. Sono cioè i costi riferibili a risorse interne dell'imprenditore, o dell'impresa le quali potrebbero essere utilizzate in maniera alternativa. La struttura particolarmente rigida tipica dell'impresa alberghiera fa sì che vi sia una presenza elevata di tali costi.

Tuttavia l'analisi di questi risulta particolarmente difficile nel caso delle imprese alberghiere di piccole dimensioni dove il lavoro dei familiari o del titolare non entra a far parte della contabilità e allo stesso tempo gli utili di gestione, spettanti al titolare, vengono reinvestiti all'interno della struttura senza che sussista un'evidenza contabile di ciò. Questo significa che ambito familiare e impresa alberghiera costituiscono un tutt'uno senza che si possa fare una opportuna differenziazione. Proprio per questa mancanza di contabilizzazione il valore del costo opportunità può essere determinato solo in maniera parziale e incompleta.

Costi controllabili e costi non controllabili

La differenza tra queste due tipologie di costi assume una valenza soprattutto organizzativa. Per esempio, se consideriamo il costo di nuovi investimenti, esso appare sicuramente controllabile da parte dell'amministrazione mentre è un costo non controllabile per i soggetti che gerarchicamente si trovano al di sotto. Se consideriamo invece il costo delle manutenzioni e riparazioni la sua controllabilità si abbassa sino al responsabile di area.

Possiamo definire quindi costi controllabili i costi sui quali l'imprenditore può

¹⁷Rispoli-Tamma, “Le imprese alberghiere”, CEDAM, Padova, 1991, p. 244

esercitare una certa influenza in termini di prezzo-costo, e in termini di condizioni di impiego. Nel caso dell'impresa alberghiera possono essere definiti tali i costi relativi all'impiego di materiali di consumo, ad esempio gli addobbi e i fiori, i costi relativi alla pubblicità non istituzionale, ecc...

Sono viceversa costi non controllabili i costi non governabili nelle loro determinanti prezzo-costo e condizioni di impiego. A tale proposito G. Shillinglaw scrive: *"...some of the cost traceable to a cost center are likely to be controllable by the manager, while other are not. For example, property taxes on a factory building can be traced to the factory, but the factory manager is not responsible for these taxes"*¹⁸. Per capire meglio la nozione di costi non controllabili, facciamo un esempio. Supponiamo di prendere a riferimento un'area di un albergo: il ristorante. Come si può ben percepire vi sono dei costi all'interno di quest'area che sono specificatamente attribuibili ad essa (manodopera diretta, alimenti e bevande, ammortamenti specifici delle stoviglie, biancheria ecc...) e sui quali vi è un certo grado di controllabilità. Vi sono poi altri costi comuni a più aree che si possono riferire all'area in esame. Per esempio lo è il servizio di lavanderia, in relazione ad un determinante oggetto (numero di tovaglie lavate), e quindi su di esso il responsabile area ristorazione ha una certa controllabilità. Vi sono infine dei costi comuni per i quali non è possibile effettuare tale parametrizzazione. In tal caso il costo stesso non è controllabile dall'unità. Possono definirsi tali i costi relativi alla pubblicità istituzionale o i costi relativi all'amministrazione.

3.2 Determinazione del full cost

Come detto in precedenza uno degli obiettivi principali delle imprese è capire quanto sia redditizio il proprio prodotto, in particolar modo si soffermano sulla determinazione del RUN, ovvero il Rendimento Unitario Netto di prodotto.

Il RUN si calcola come la differenza tra il prezzo di vendita unitario e il costo unitario. E' proprio quest'ultimo che viene definito Full Cost, ovvero il costo che comprende tutti i costi che l'azienda ha dovuto sostenere per la produzione del prodotto (è proprio per questo motivo che comprende solo le parti di costo imputabili direttamente al prodotto stesso).

Il Full Cost è composto da tre parti:

¹⁸Shillinglaw, "Managerial Cost Accounting, R. IRWIN. INC., 1977, p.243

- 1) il Costo Unitario Variabile: viene calcolato come la sommatoria delle quantità utilizzate per creazione del prodotto, moltiplicata per il prezzo delle quantità. E' un costo oggettivo, poiché tutti possono arrivare allo stesso risultato.
- 2) la Quota Unitaria dei Costi Fissi Speciali: ovvero la sommatoria dei costi fissi speciali divisa per la quantità di prodotto (determinata precedentemente nel programma di produzione). E' un costo relativamente oggettivo poiché il calcolo è fatto solamente “sulla carta”, non è presente un costo interno al prodotto
- 3) la Quota Unitaria dei Costi Fissi Comuni: la sommatoria di tutte le quote unitarie dei costi fissi comuni, calcolati in base al parametro di ripartizione scelto. E' un costo soggettivo poiché è soggettiva la scelta del parametro da utilizzare. La ripartizione dei costi comuni può avvenire attraverso “una base unica (full cost a base unica) oppure attraverso una base multipla (full cost a base multipla)”¹⁹. Il primo caso, nonostante sia comunque complicata l'individuazione di una base unica che possa essere appropriata per tutte le categorie di costo, risulta abbastanza semplice poiché ci si riferisce ad un unico parametro. Il secondo caso invece appare sicuramente più complicato ai fini operativi, ma più preciso, poiché si individua un parametro appropriato per ogni tipo di costo. Nonostante però la sua precisione non risulta un metodo esente da critiche poiché la scelta del parametro da applicare è pur sempre soggettiva.

Riassumendo:

$$\begin{aligned}
 \text{Costo Unitario Variabile} &= \sum_i q_i \cdot P \\
 &+ \\
 \text{Quota Unitaria dei Costi Fissi Speciali} &= \frac{\text{Costi Fissi Speciali Totali}}{\text{Quantità di Produzione}} \\
 &+ \\
 \text{Quota unitaria dei Costi Fissi Comuni} &= \sum \text{Quote unitarie Costi Fissi Comuni} \\
 &\quad (\text{calcolate secondo il parametro}) \\
 &= \\
 &\quad \underline{\text{Full cost}}
 \end{aligned}$$

¹⁹Mucelli-Moretti, “L'analisi della gestione aziendale”, ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, 2006, p. 72

La metodologia tradizionale (di cui si accennerà nel paragrafo successivo e se ne parlerà più approfonditamente nel capitolo successivo), è utile per localizzare i diversi costi nei vari centri di costo e successivamente imputarli ai vari prodotti venduti dall'impresa.

4. Metodologie per la definizione del costo

Dopo aver fatto una panoramica sulle diverse tipologie di costo risulta particolarmente interessante analizzare i metodi attraverso cui si previene alla definizione del costo di un prodotto o servizio per poi scegliere il più adatto e applicarlo alla realtà delle imprese alberghiere.

Innanzitutto una premessa molto importante. Il fatto che sussistano più metodi è legato alla diversa complessità nella gestione delle informazioni che ogni impresa si trova ad avere. Se infatti l'impresa alberghiera si limitasse ad offrire un solo servizio, ad esempio il pernottamento, i problemi di definizione del costo sarebbero senz'altro meno rilevanti e i costi sarebbero imputabili con maggiore oggettività. Tuttavia nella realtà i costi sono spesso comuni a più servizi o non sono misurati oggettivamente per cui sono stati sviluppati alcuni metodi per poter imputare in modo più esatto possibile le quote di costi comuni al servizio finale.

Gli orientamenti più comuni sono:²⁰

- Orientamento a fattori produttivi,
- Orientamento per funzioni,
- Orientamento per centri di costo,
- Activity Based Costing.

Tra i quattro metodi il più completo e recente risulta l'ultimo, anche se sono notevoli le difficoltà nell'adottarlo da parte delle aziende, infatti come afferma il professor Alberto

²⁰Si fa qui riferimento all'analisi proposta da Innes-Mitchell, "I costi di struttura. Metodologie e analisi di gestione", EGEA, Milano, 1944, p. XIII e seguenti

Bubbio nel suo articolo: “La sua introduzione infatti richiede un impegnativo lavoro di analisi organizzativa per identificare e definire le attività e quindi giungere ad elaborare un piano dei conti per attività. Tale analisi richiede tempo e impone il coinvolgimento di una pluralità di persone. Inoltre, qualora esista già un tradizionale piano dei conti di contabilità dei costi, questo può richiedere consistenti modifiche. Il nuovo piano dei conti per attività, infatti, può anche divergere sensibilmente da quello per centri di costo "tradizionale"”²¹.

Ci si limita ora quindi a qualche precisazione del metodo a fattori produttivi e del metodo per funzioni. Il primo metodo prevede il raggruppamento dei costi indiretti per natura ovvero come il sistema informativo contabile ce li propone (ammortamenti, salari indiretti, ecc...) e la ripartizione degli stessi al servizio in funzione di specifiche basi di ripartizione tipiche del procedimento indiretto. Il metodo trova i suoi cardini in due elementi:

- Costi diretti: la corretta imputazione deriva unicamente dalla corretta utilizzazione e formulazione delle distinte basi²²
- Costi indiretti: per tali costi si procede ad una aggregazione per natura determinando il cosiddetto cost pool, e successivamente tale ammontare verrà ripartito in funzione di un coefficiente che spesso è il medesimo per tutti gli aggregati. Di norma nelle imprese alberghiere il coefficiente viene identificato con il numero di ore di manodopera diretta di ciascun prodotto. Come si può desumere da quanto detto il criterio ha una attendibilità piuttosto limitata in quanto la soggettività e il modo forfettario con cui vengono ripartiti i costi risulta piuttosto alto.

L'orientamento funzionale può essere definito come il successore del metodo appena spiegato. La diversità rispetto al primo si manifesta in una aggregazione intermedia, in cui i costi indiretti suddivisi per natura vengono accorpatisi in relazione alle diverse funzioni presenti nell'impresa. Avremo quindi una aggregazione di costi relativa alla funzione amministrativa, una relativa alla funzione commerciale, alla funzione di produzione del servizio e così via.

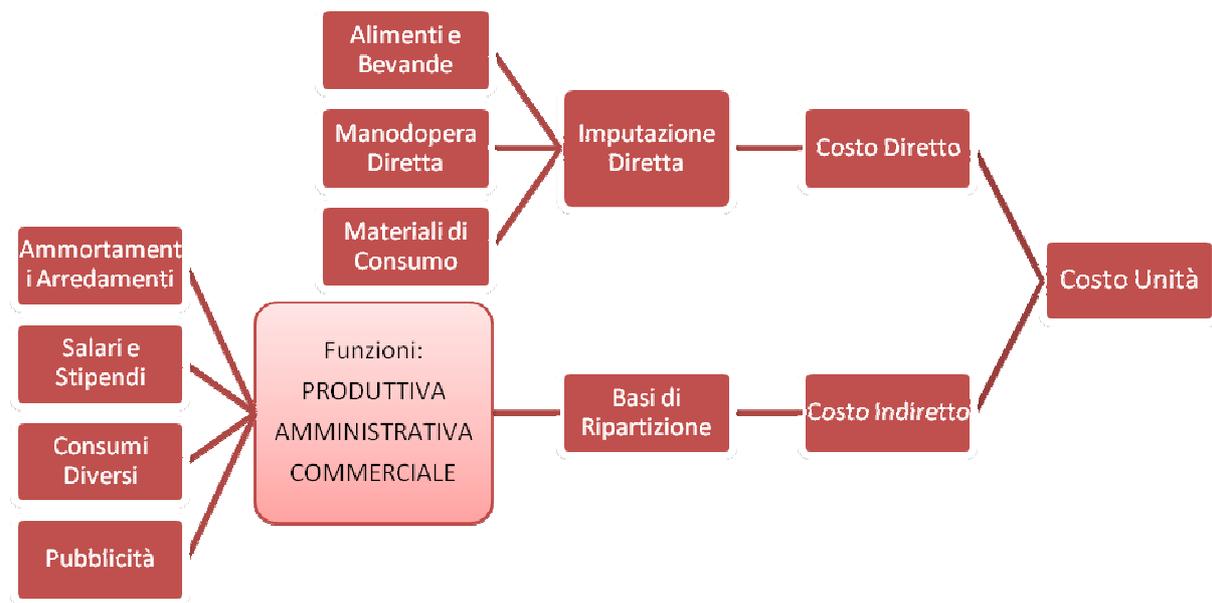
Per meglio evidenziare i due approcci risulta opportuna una tabella che ponga in evidenza le

²¹Bubbio, “L'ABC per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali”, Liuc papers n.4, serie economica aziendale 1, dicembre 1993, p. 6 (www.biblio.liuc.it)

A tal proposito si veda anche Arnold – Turely, “Accounting for management decisions”, PRENTICE HALL, Salisbury, 1996, pp.148 e seguenti

²²Per il concetto di distinte basi si veda Amigoni, “Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo”, GIUFFRÈ, Milano, 1988, p.72

diversità.



I due metodi si differenziano per una parte di colore differente. In altre parole il metodo per fattori produttivi non prevede l'attribuzione dei costi per natura alle varie funzioni, ma vengono subito ripartiti, spesso con il medesimo coefficiente di riparto.

L'orientamento per *centri di costo* si differenzia in modo netto rispetto agli altri due metodi appena evidenziati. In particolar modo, come si è potuto notare, nei metodi a fattori produttivi e per funzioni, si prevede la centralità dell'imputazione dei costi ai servizi, tralasciando o rendendo pressoché strumentale il metodo con il quale si perviene alla determinazione di tali costi. I criteri di aggregazione infatti, non sono particolarmente elaborati in quanto nel primo metodo l'aggregazione dei costi avviene per natura cioè come ci viene proposta dal conto economico, mentre nel secondo caso l'aggregazione dei costi viene effettuata in relazione alle funzioni.

Tale modo di procedere non consente, tuttavia, di avere una reale corrispondenza tra il costo imputato e il prodotto o servizio finale. Il punto a cui si vuole giungere è dimostrare la rilevanza della misurazione dei costi ovvero determinare in modo più corretto possibile la fonte da cui provengono tali costi, si procederà pertanto ad aggregazioni intermedie. Punto di partenza del metodo in questione è il centro di costo, concetto che analizzeremo meglio nel prossimo capitolo.

LA CONTABILITA' PER CENTRI DI COSTO NELLA REALTA' ALBERGHIERA

1. Introduzione

I centri di costo secondo la definizione data da Coda sono identificati come:

“...Unità operativa definita in funzione delle esigenze conoscitive ed operative di una determinazione sistematica dei costi ad essa afferenti. In quanto trattasi di una unità operativa, la compiuta descrizione di un centro di costo implica che si indichino: a) i compiti (diretti od esecutivi, di gestione, di rilevazione o di organizzazione) ad esso affidati; b) i fattori produttivi in esso impiegati; c) le concrete modalità di svolgimento dei compiti; d) le relazioni (dirette e mediate, funzionali e di specie diversa) colleganti il centro di costo considerato alle altre unità del sistema operativo aziendale”²³.

23 Coda, “I costi delle aziende industriali”, GIUFFRÈ, Milano, 1984, pp. 70-71

Più esplicitamente il centro di costo è un'unità in cui vengono rilevati i costi e che soggiace a determinati requisiti²⁴:

- Innanzitutto è indispensabile la presenza di risorse delle quali si deve individuare il costo e la loro utilizzazione. Tali risorse sono individuate attraverso il criterio della specificità²⁵, e su di esse vi deve essere una certa governabilità da parte dei responsabili del centro stesso²⁶.
- E' poi indispensabile la presenza di un insieme di operazioni tra loro collegate, esprimibili anche in termini unitari in modo da verificarne la loro efficacia ed efficienza; che godano di una certa autonomia rispetto ad operazioni eseguite in altri centri di costo. L'obiettivo di dette operazioni è tradurre le risorse in risultati.
- Il terzo ed ultimo elemento per configurare un centro di costo è il risultato prodotto dalla combinazione di risorse ed operazioni: *"un risultato o una somma di risultati che devono essere esprimibili in termini omogenei mediante parametri significativi"*²⁷.

Le condizioni sopra menzionate se rispettate alla lettera forniscono delle informazioni precise, ma determinano un fiorire di centri di costo con conseguenze anti economiche per la loro gestione. E' quindi necessario trovare un trade-off tra precisione delle informazioni e sostenimento dei costi per la rilevanza delle stesse.

24 Si fa qui in parte riferimento alle caratteristiche di centri di costo proposte da Agliati, "La contabilità direzionale", CUSL, Milano, 1987, pp.199-200

²⁵ In base a questo principio, tutti i centri di costo individuati nel sistema devono contenere solamente i costi ad esso specifici.

26 Si presume in tal caso che la nozione di centro di costo sia strettamente connessa con quella di centro di responsabilità, nella misura in cui con tale termine si intenda *"...che per ogni centro vi sia un responsabile e se, d'altro canto, per centro di responsabilità si intende appunto una unità organizzativa diretta da una persona responsabile"*.

Coda, "I costi di produzione", GIUFFRÈ, Milano, 1968, pp. 74-75

²⁷ Agliati, "La contabilità direzionale", CUSL, Milano, 1987, p.200

2. Orientamento per centri di costo

Per facilitare l'individuazione dei centri di costo spesso si ricorre a delle regole pratiche. Un esempio per l'impresa alberghiera potrebbe essere l'individuazione di un centro di costo ogni qual volta è possibile rappresentare i risultati del centro di costo stesso con il medesimo indicatore di attività. Avremo quindi un centro di costo relativo al reparto ristorante (numero dei pranzi erogati), uno relativo al reparto notte (numero delle persone che hanno dormito), uno relativo agli impianti sportivi e così via.

I centri di costo possono poi essere suddivisi e raggruppati in gruppi omogenei a seconda del grado di misurabilità delle relazioni.

Tali raggruppamenti possono essere così identificati²⁸:

- centri di costo produttivi di servizi: al cui interno vengono svolti processi di trasformazione vera e propria e dai quali scaturisce un prodotto o un servizio. Nel caso dell'impresa alberghiera si possono definire tali i centri di costo relativi al settore ristorante, al settore notte, ecc...

La caratteristica che li rende particolari nel caso delle imprese alberghiere e generalmente per tutte le imprese di servizi è che il destinatario del prodotto-servizio è il cliente, i.e. il servizio si presenta direttamente al cliente.

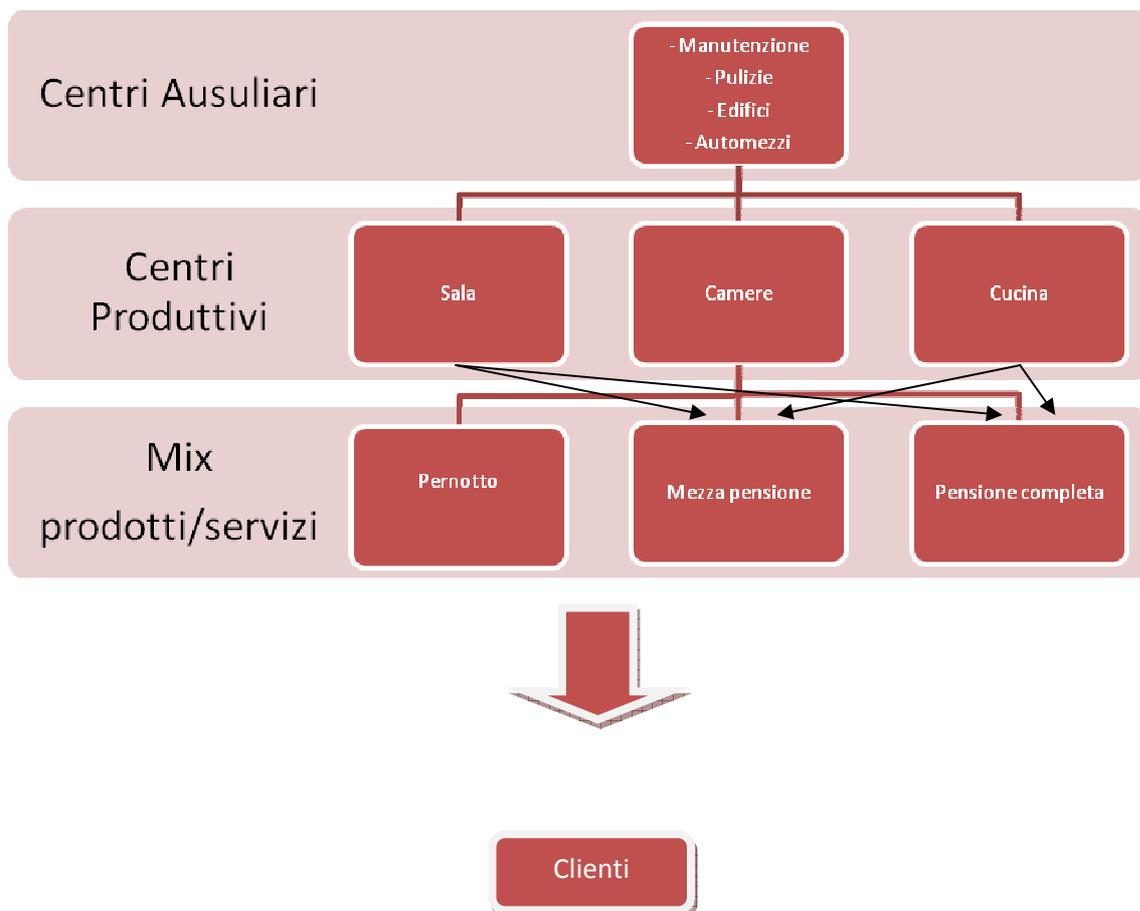
- Centri di costo ausiliari o di servizio: sono tutti quei centri di costo che non sono direttamente riconducibili al servizio, ma coadiuvano il centro che fornisce il prodotto servizio. Sono tuttavia definiti centri di costo ausiliari quelli che si trovano all'interno della funzione produttiva, mentre sono centri di costo di servizi i centri che coadiuvano la produzione del servizio solamente dall'esterno. Esemplicando: il reparto lavanderia è un centro di costo ausiliario poiché fornisce un servizio al reparto ristorazione e notte, cioè centri direttamente coinvolti nella formulazione del servizio. Il centro di costo relativo all'amministrazione è viceversa un centro in cui vanno ad affiorare dei costi che riguardano l'impresa nel suo complesso. In realtà questi ultimi sono definiti anche *centri funzionali o centri di struttura*, cercando in tal modo di denominarli in modo più corretto possibile rispetto ai costi ai quali fanno riferimento.

28 Ferrero, Pisoni, Puddu, Volpatto, "Manuale di amministrazione alberghiera", GIUFFRÈ, Milano, 1983, p. 500
seguenti.

- Centri misti: in cui convergono tutti quei costi sostenuti per lo svolgimento di attività che interessano:
 - a) produzione di servizi che sono direttamente riferibili alla clientela;
 - b) produzione di servizi per altri centri di costo.

Sono racchiusi in questa definizione tutti i costi relativi al telefono, fax, lavanderia e stireria qualora, oltre ad essere riferiti al reparto ristorante e notte, si riferiscano anche alla cucina, divise del personale, ecc...

- Centri di costo virtuali o fittizi: sono una categoria raramente presente nelle imprese alberghiere. Normalmente trovano collocazione in essi tutti i costi non attribuibili in altro centro di costo o costi relativi a oggetti di calcolo temporanei. Potrebbero per esempio rientrare in questa fascia i costi relativi allo smaltimento della neve intorno all'edificio alberghiero, nei mesi invernali.



3. Fasi per la determinazione del costo

Ogni qual volta ci si accinge a calcolare il costo di un prodotto-servizio nell'ambito di un'impresa, con il metodo per centri di costo, è importante individuare se all'interno dell'impresa esiste un unico prodotto o servizio, o se viceversa i prodotti-servizi sono più d'uno. Nel caso di un'impresa alberghiera i servizi offerti sono sicuramente molteplici, ma normalmente si accorpano in alcuni funzioni-aree principali: l'alloggio, il ristorante, i servizi sportivi, la discoteca, ecc... Risulta più corretto esaminare singolarmente ciascuna di queste aree, evidenziando all'interno di esse quali sono i centri di ricavo e i centri di costo, e determinando il risultato di gestione.

L'analisi che viene effettuata all'interno di ciascuna area è poi strettamente legata a due fasi²⁹:

- 1) La localizzazione.
- 2) L'imputazione.

Le due fasi possono essere così scomposte:

- Localizzazione:

- a) Attribuzione dei costi dei vari fattori produttivi ai centri dove sono stati sostenuti i costi stessi.

Per esempio il costo degli acquisti viene ripartito in:

- acquisti di ciascun centro produttivo,
- acquisti di ciascun centro misto,
- acquisti di ciascun centro ausiliare o di servizio,
- acquisti di ciascun centro virtuale;

- b) Ribaltamento dei centri di servizio e ausiliari sui centri produttivi.

Ad esempio il costo della direzione aziendale viene ribaltato su ciascuno dei centri con un determinato criterio scelto a priori in base alle caratteristiche specifiche di ciascuna azienda

²⁹ Si propone qui una rielaborazione dell'analisi proposta da Brusa, "Contabilità dei Costi", GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1995, pp. 51 e seguenti

alberghiera. In questo caso il fatturato prodotto per ogni area potrebbe essere una congrua base di riparto.

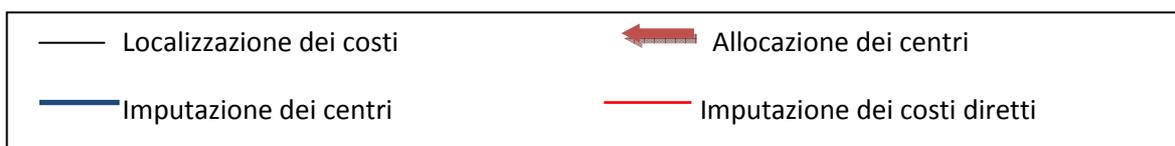
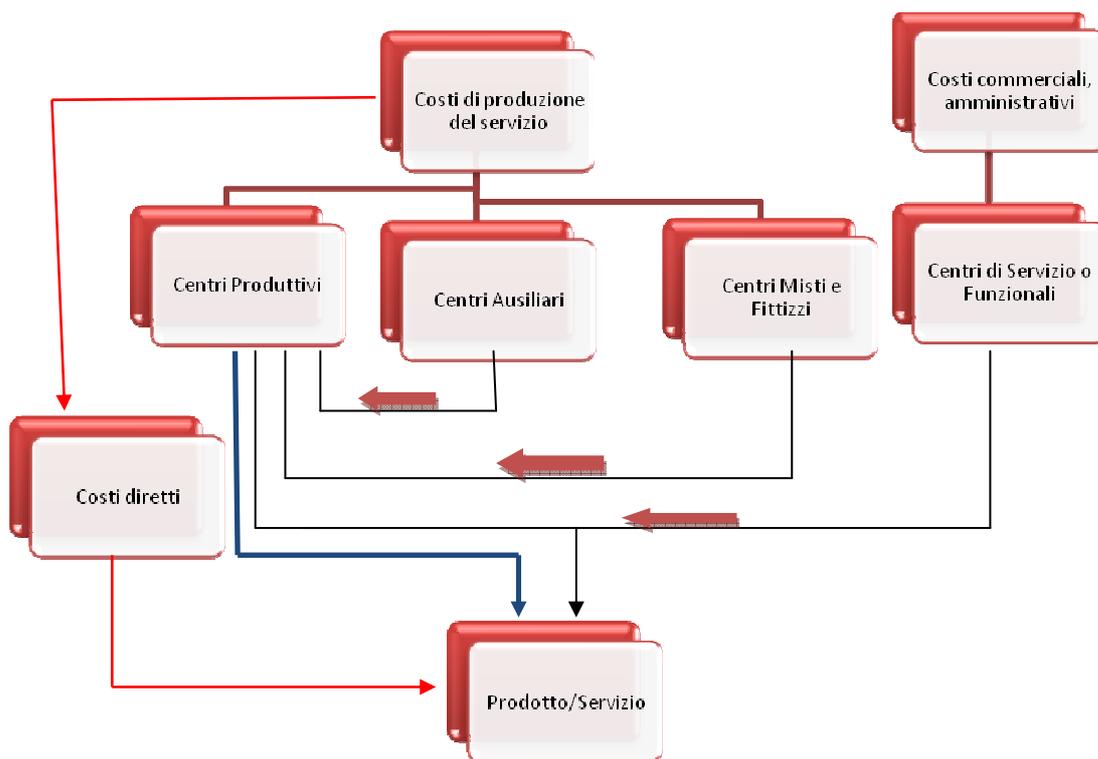
c) Ribaltamento di una parte dei costi dei centri misti sui centri produttivi.

Ad esempio il costo del servizio lavanderia viene ribaltato per la parte che non viene direttamente venduta alla clientela.

- Imputazione:

rappresenta l'attribuzione finale ai prodotti dei costi relativi a:

- materie prime e altri costi diretti di prodotti non transitati per i centri di costo;
- centri produttivi;
- altri centri tipicamente funzionali ancora aperti;
- costi indiretti rispetto ai prodotti-servizi eventualmente non transitati per i centri.



Il procedimento di imputazione esaminato è un procedimento di imputazione a due stadi (più uno stadio intermedio di ribaltamento tra i centri) che ha come obiettivo il calcolo del costo pieno del prodotto, applicando il *principio causale*. Tutti questi passaggi logici infatti, sono compiuti proprio nel tentativo di individuare significative determinanti dei costi indiretti e, in base alla misura della loro manifestazione, imputare i costi in oggetto ai centri e poi ai prodotti.

Quello che sembra opportuno mettere in evidenza è la molteplicità di modalità alternative ed integrative di imputazione dei costi nei vari passaggi. Ciò vale soprattutto per i costi commerciali, amministrativi, vari generali. “La loro imputazione ai centri funzionali, ai fini del corretto calcolo del costo del prodotti, si giustifica quando attraverso questo passaggio il contributo dei vari fattori all’ottenimento del prodotto si misura più attendibilmente, altrimenti tanto vale evitarlo”³⁰. Lo stesso vale anche per il ribaltamento dei centri funzionali sui centri produttivi: è funzionale quando è misurabile il servizio dato dai primi ai secondi, una volta dimostrato che i servizi funzionali operano al servizio dei centri produttivi. Tuttavia se dimostriamo che i centri funzionali operano per l’azienda nel suo insieme, ovvero non vi è alcun nesso causale, risulta opportuno e semplice evitare il ribaltamento attribuendoli al prodotto-servizio finale senza passare per i centri produttivi.

Si passa ora ad esaminare le singole fasi dell’iter di calcolo del costo del prodotto precedentemente elencate.

3.1 Fase di localizzazione

*“Questa fase consiste nell’individuazione di combinazioni economiche, alle quali riferire aggregazioni parziali di costi, che si prestano ad evidenziare le condizioni di svolgimento dei processi di produzione economica”*³¹. In altre parole consiste nell’individuazione di aggregazioni intermedie dei dati di costo legate tra loro da una destinazione univoca. La fase termina con l’*allocazione*, ovvero la definizione delle relazioni che si vengono a instaurare tra questi livelli intermedi. E’ importante sottolineare che la fase in esame è comune a tutti i metodi per il calcolo dei costi, comprendendo anche l’orientamento per funzioni e l’orientamento per fattori produttivi. Ciò che differisce è il metodo con cui questa fase viene posta in essere. Nel caso dell’orientamento per funzioni i costi classificati per

³⁰ Brusa, “Contabilità dei costi”, GIUFFRÈ, Milano, 1995, p.53

³¹ Agliati, “La contabilità direzionale”, CUSL, Milano, 1987, p.182

natura vengono localizzati nelle diverse funzioni, nel caso invece dell'orientamento per centri di costo i costi vengono localizzati nei diversi centri di costo.

Come abbiamo notato dalla tabella sopra esaminata i costi che vengono attribuiti ai centri di costo sono solamente i costi indiretti, in quanto i costi diretti vengono direttamente attribuiti al prodotto-servizio. In alcuni casi, come ad esempio per la manodopera diretta, non è inusuale procedere ad una imputazione mediante centri di costo in quanto questa risorsa risulta particolarmente importante.

La base di partenza per una corretta imputazione dei costi è la loro individuazione. Pertanto risultano indispensabili una serie di documenti attestanti le operazioni che sono state effettuate. Tanto maggiore è la presenza di questi documenti, tanto più attendibile risulta il costo finale attribuito al prodotto-servizio. Se non sussistono quindi bolle di lavoro, buoni di prelievo, contabilità di magazzino ed altri documenti integrativi dei dati iscritti nella contabilità generale, risulta difficoltosa la tenuta della contabilità analitica o la semplice definizione del prezzo. Per comprendere più dettagliatamente quanto detto, definiamo ora una serie di costi tipici delle imprese alberghiere e cerchiamo di illustrare la logica di imputazione ai centri di detti costi.

Si parte dall'analisi di tutti quei costi che entrano nei centri produttivi, ausiliari e misti, per passare poi ad alcuni costi relativi a centri fittizi e di servizi³².

1) COSTO DELLA MANODOPERA

Il costo in esame è riferito all'attività svolta dal personale che svolge all'interno dell'impresa alberghiera un'attività retribuita con il salario. Rientrano in questa categoria di costo i salari relativi a: portieri, governanti, camerieri, facchini, cuochi, barman, dispensieri, addetti alla sauna ed impianti sportivi, operai specializzati ed altri.

Questo tipo di manodopera è classificabile in due categorie:

- a) Manodopera diretta: si riferisce alla produzione diretta del servizio;
- b) Manodopera indiretta: si riferisce a prestazioni non direttamente produttrici del servizio.

³² Anche in questo caso viene proposta una rielaborazione dell'analisi proposta da Brusa, "Contabilità dei Costi", GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1995, pp. 56 e seguenti

Le due classi sopra citate non necessariamente fanno riferimento a due categorie specifiche. Vi possono essere infatti dipendenti diretti che svolgono prestazioni indirette. E' il caso, per esempio, del cameriere che in periodi di bassa stagione svolge anche diverse attività. Questa "trasferibilità" dei soggetti tra centri di costo diversi impone di introdurre delle rilevazioni con le quali si determinano le ore date e ricevute in prestito da ciascun centro mediante delle bolle di trasferimento. Tuttavia non sempre l'organico è assegnato ad un centro (soprattutto in alberghi di piccole dimensioni), e pertanto occorre classificare opportunamente le ore lavorate presso ciascun centro di costo in questo modo:

- le ore di manodopera prestate nel servizio;
- il costo ordinario a cui andranno valorizzate tali ore.

Nel caso in cui si sia di fronte ad un organico fisso, non sorgono particolari problemi. Anche in questa situazione, però, possono esserci dei trasferimenti di manodopera da un centro all'altro, per cui si rilevano il numero di ore date e ricevute in prestito da ciascun centro (mediante opportuni documenti come le bolle di trasferimento), che vengono poi valorizzate in base al costo orario medio del centro cedente.

Sorgono problemi nel caso in cui non ci sia un organico fisso e trasferimenti molto frequenti. In questo caso bisogna rilevare le ore di lavoro effettuate dal personale in ogni centro; per fare questo si classificano le ore di lavoro in base al tipo di costo orario:

- costo medio aziendale: non vengono distinte le ore lavorate in ciascun centro e ciò impedisce di determinare il costo della manodopera per il prodotto in oggetto;
- costo orario medio di categoria contrattuale: è il costo che favorisce la determinazione del costo più corretta, poiché si raggruppano i costi per quante sono le categorie contrattuali;
- costo orario individuale: è il metodo più oneroso poiché bisogna classificare in classi di costo quanti sono gli operai.

In ogni caso comunque il costo della manodopera così intesa è dato dalla somma di:

- retribuzione diretta;
- retribuzione differita;
- contributi a carico dell'azienda.

La retribuzione diretta riguarda la remunerazione per l'attività effettivamente prestata nel periodo considerato e corrisposta in via immediata (paga base, incentivi, premi, ecc...).

La retribuzione differita somma le componenti della retribuzione che vengono corrisposte in epoche differite, ma economicamente di competenza del periodo (indennità di licenziamento, ferie, gratifiche, festività, ecc...).

I contributi previdenziali si riferiscono alle somme corrisposte agli enti previdenziali.

Notevoli problemi nascono in questi costi nell'impresa alberghiera, per due motivazioni:

- 1) la presenza di lavoro non dichiarato o dichiarato solo parzialmente che difficilmente può essere computato se esterno all'impresa stessa. Uno dei motivi principali di questa situazione è la stagionalità a cui è sovente soggetta questo tipo di attività. Emblematico è il caso dei cuochi che rappresentano una categoria difficile da gestire. L'insufficiente disponibilità di questi soggetti infatti, rende difficile agli alberghi stagionali completare i loro organici con tali figure chiave, che preferiscono viceversa l'impiego annuale. Per ottenere la loro disponibilità si offrono loro dei vantaggi, erogando somme che si avvicinano a quello che percepirebbero in un anno, e dichiarandone solamente una parte di esse.
- 2) La presenza del lavoro dei familiari e dei titolari non viene spesso inquadrato poiché si assiste ad una sorta di "factotum familiare", ovvero i familiari si occupano di svariate mansioni. Risulta pertanto difficile, se non vi sono le bolle di lavoro, attribuire il costo della loro attività ai centri di costo.

2)STIPENDI RELATIVI AL REPARTO DI PRODUZIONE DEL SERVIZIO

Sono gli stipendi corrisposti ai dipendenti con qualifica impiegatizia o di responsabile che operano all'interno dell'area di produzione del servizio. Possono riguardare quindi i responsabili delle diverse aree (ristorante, cucina, ecc...). In questo caso non ci sono particolari difficoltà nell'individuazione del centro a cui attribuire tali costi ed il valore del costo è dato dalla somma della retribuzione differita opportunamente stimata.

3)COSTI RELATIVI ALL'ENERGIA ELETTRICA

E' un'utenza il cui accertamento è possibile solo al ricevimento della bolletta. Questo comporta due tipi di problemi:

- determinazione quantitativa dell'ammontare di risorsa consumata;
- valorizzazione dell'energia consumata.

Per quanto riguarda il primo problema, ovvero la determinazione quantitativa, il metodo migliore è procedere ad una lettura interna dei contatori. E' consigliabile installare più contatori ripartiti tra reparto notte, ristorante, cucina, sale comuni ed impianti vari esterni, interni. Ciò che interessa in particolare, è di misurare, nel modo più attendibile, il costo di energia elettrica da imputare ai vari servizi. Ovviamente tanto maggiore è il numero dei contatori, tanto più attendibile sarà il costo attribuito, ma d'altro canto sarà maggiore anche il costo della misurazione.

Generalmente dato che si opera in misure già esistenti in cui il numero dei contatori è limitato il problema dell'energia viene risolto attraverso due tecniche:

- a) la prima tecnica consiste nell'attribuire tutti i costi relativi all'energia elettrica in un centro di costo "ausiliario". Affluiranno in esso i costi relativi alle bollette, i costi relativi agli impianti, ammortamento, ecc... Si procederà successivamente al ribaltamento nei centri produttivi. Il ribaltamento potrà avvenire in funzione di alcuni parametri che possono essere:
 - il numero di interruttori presenti nelle camere;
 - la potenza installata nei macchinari nel reparto cucina;
 - il numero di lampadine ed il loro voltaggio.
- b) La seconda tecnica consiste nel localizzare i costi direttamente nei centri produttivi. Questo criterio ben si adatta all'ipotesi di più contatori predisposti nelle singole aree. Inoltre, se impostata correttamente, attribuisce il costo in modo più oggettivo di altri centri. Vi sarà, tuttavia, anche in questo la necessità di ricorrere ad un'imputazione con criteri soggettivi.

Per quanto attiene alla valorizzazione dell'energia consumata, si procede, nella maggior parte dei casi, all'utilizzo del costo medio determinato con le bollette passate.

4)TELEFONO, FAX, INTERNET

La procedura più corretta, consiste nell'attribuire questi costi ad un centro "misto". Di solito, infatti, il telefono, il fax ed il costo per l'utilizzo di una connessione internet sono a disposizione sia della clientela, sia dei reparti interni. Il costo sostenuto dalla clientela, misurabile attraverso una centralina o un contatore, verrà direttamente pagato dalla stessa, mentre il restante verrà attribuito al telefono dal quale è partita la chiamata. Basterà quindi individuare gli apparecchi presenti nelle diverse aree, per poter determinare con esattezza il costo di loro competenza.

5)COMBUSTIBILI

Generalmente il costo dei combustibili è sostenuto per il riscaldamento e per la cucina. Se i combustibili sono i medesimi, con un unico contatore, si può optare per una ripartizione in funzione di due parametri:

- il numero dei fornelli con i rispettivi fuochi;
- i metri cubi di ogni stanza.

Senza la presenza di misuratori, tuttavia, risulta difficoltoso fare una corretta localizzazione e per la maggior parte dei casi si fa una stima in base ai due criteri sopra evidenziati.

Se viceversa invece, come spesso accade, i combustibili sono differenti a seconda che siano destinati al riscaldamento o alla cucina i problemi di attribuzione sono semplificati, poiché potremmo utilizzare il solo parametro della cubatura delle stanze.

Non è nemmeno inusuale attribuire tutti i costi dei combustibili, unitamente agli ammortamenti e alle manutenzioni, ad un centro di costo "centrale termica" per poi ripartirlo in funzione di parametri come quelli evidenziati, ai centri produttivi (applicando il principio causale).

6)MANUTENZIONI E RIPARAZIONI

Costituiscono un insieme di costi relativi a materiali nonché prestazioni di terzi e/o di personale interno, necessari per mantenere l'immobile, le attrezzature ed altro in buone condizioni. Generalmente, se non si tratta di rotture, queste operazioni sono effettuate in periodi di bassa stagione onde per cui, è possibile impiegare manodopera interna.

In questi casi è auspicabile individuare qual è l'oggetto a cui è riferita la manutenzione, attraverso le fatture pervenute dall'esterno o dalle bolle di lavoro compilate dai dipendenti, per poi attribuire il costo al relativo centro. Bisognerà inoltre individuare se il costo sostenuto è attribuibile direttamente all'anno o se viceversa dovrà essere attribuito solo per una parte di esso.

7) MATERIALI DI CONSUMO

Sono rappresentati da tutti quei fattori produttivi materiali di natura varia, diversi dalle materie prime (imputate direttamente ai prodotti).

Di solito sono materiali impiegati per il funzionamento dei singoli centri e quindi sono facilmente attribuibili ad essi. Possono essere considerati tali i costi relativi ai prodotti per la pulizia, ai prodotti di cancelleria, agli attrezzi ed agli utensili, ecc...

Se sussiste un magazzino, la loro localizzazione nei centri di costo avviene mediante le bolle di prelievo attraverso le quali possiamo determinare con esattezza il loro ammontare. Non è tuttavia inusuale creare dei centri di costo che ospitano tutti i prodotti consumati di una data categoria, assiemandoli ad altri costi e successivamente attribuendo il tutto a centri produttivi. E' il caso delle pulizie: spesso infatti a svolgere le pulizie è un'unica squadra di persone. Si creerà, in tal caso, un unico centro comprendente sia i materiali di consumo sia la manodopera, gli ammortamenti ed in generale tutti i costi relativi a questa attività.

8) AMMORTAMENTI

Il trattamento riservato agli ammortamenti in sede di contabilità analitica è sicuramente diverso rispetto a quanto prescritto in contabilità generale, se non altro per un'incidenza fiscale non presente in contabilità analitica.

Di fatto i problemi da risolvere sono quattro:

- 1) il costo complessivo da ammortizzare;
- 2) la durata del periodo di ammortamento;
- 3) il criterio di ripartizione del costo tra gli anni e tra i mesi;
- 4) i criteri di imputazione degli ammortamenti ai vari centri a cui competono.

1) Generalmente per il calcolo della quota di ammortamento si utilizza il costo storico con il limite di offuscare i reali costi di produzione del servizio. Ciò è legato al fatto che il costo storico delle immobilizzazioni tecniche può avere un'origine temporale assai remota ed essere espresso ad un valore di mercato molto diverso da quello iscritto in contabilità.

Questa esigenza appare evidente quando le informazioni della contabilità industriale debbono orientare la formulazione di prezzi di vendita idonei non solo a coprire i costi storici effettivamente sostenuti, ma anche a consentire il riacquisto dei fattori consumati, al prezzo di mercato. Per poter concretizzare tale necessità si procede spesso all'impiego per la base di ammortamento del valore di sostituzione. L'applicazione di tale valore è sicuramente vantaggiosa, ma presenta due limiti:

- le quote del costo variano notevolmente nel corso degli anni, e ciò provoca notevoli squilibri sui prezzi di vendita dei prodotti aziendali, se il loro andamento segue il costo;
- l'adozione di tale criterio, non necessariamente si traduce in prezzi di vendita dei prodotti modellati sui costi così determinati. Non sempre infatti il mercato accetta i prezzi formulati in questa maniera.

2) La durata del periodo di ammortamento dipende dalla presumibile durata fisica del bene e dalla sua durata economica (problema che si lega a quello dell'obsolescenza).

3) I criteri di ammortamento fanno riferimento alle modalità di ripartizione dei costi negli anni e nei mesi. Essi si ripartiscono in due grosse categorie: "metodi matematici" e "metodi non matematici". Noi ci limitiamo ad indicarne uno per tipo:

- metodo a quote costanti: la ripartizione del costo in periodi infra annuali viene fatta in modo costante, ovvero in ogni sottoperiodo si imputerà una medesima quota.
- metodo a quote proporzionate: la ripartizione viene fatta in quote proporzionali al volume di attività (standard o effettivo a seconda dell'epoca di rilevazione) del periodo.

Tale criterio ben si adatta al fenomeno della stagionalità dell'impresa alberghiera, ed è uno dei motivi per cui il prezzo in alcuni periodi sale.

4) Per quanto riguarda l'imputazione degli ammortamenti ai centri di costo possono essere riferiti:

- a specifici centri di costo;
- all'azienda nel suo insieme;
- a unità interne all'azienda più ampie dei centri di costo.

Nel primo caso non si riscontra alcun problema di imputazione, poiché si tratta di attrezzature che vengono utilizzate solamente in un centro specifico, mentre negli altri casi bisogna ripartire la quota del costo secondo il principio causale.

Terminata la fase di attribuzione dei costi ai centri, si procede alla cosiddetta gerarchizzazione dei centri che termina con l'allocazione di alcuni di essi sugli altri.

3.2 La fase di allocazione

Dopo aver definito i vari centri di costo, nonché alcune pratiche normalmente utilizzate per l'assegnazione dei costi ai vari centri, risulta interessante porre l'attenzione sulle relazioni che si vengono ad instaurare tra i livelli intermedi di aggregazione dei dati di costo. Il presupposto fondamentale alla base dell'operazione in esame, è l'esistenza del centro di costo e pertanto di una contabilità per centri di costo.

Generalmente si considera la fase di allocazione un momento intermedio, necessario per la determinazione del costo del prodotto-servizio destinato alla commercializzazione. *“Il punto centrale costituisce quindi la produzione del servizio che sarà erogato, pertanto i centri di produzione del servizio vengono considerati come centri ultimi a cui allocare i costi attribuiti ai centri ausiliari,*

*funzionali e funzionali, ai centri produttivi, in quanto la relazione con il prodotto servizio è diretta e più immediata*³³. Non sempre tuttavia è necessaria un'allocazione dei centri ausiliari, virtuali e funzionali, ai centri produttivi, in quanto la relazione con il prodotto-servizio è diretta e più immediata.

Il primo passo da fare per procedere all'allocazione è determinare il *coefficiente di allocazione*, dato dal rapporto tra i costi attribuiti al centro di costo da ripartire e una congrua base di ripartizione:

$$\text{Coefficiente di allocazione} = \frac{\text{Costi attribuiti al Centro di costo}}{\text{Base di ripartizione}}$$

Prenderemo ciascun centro intermedio³⁴ e cercheremo di verificare se sussiste una relazione causa-effetto con il centro finale, e data la relazione applicheremo la base di ripartizione che meglio si adatta. In realtà ci sono due modi di procedere:

- 1) il primo metodo prevede l'allocazione dei centri intermedi nei centri finali. Sono considerati centri intermedi i centri ausiliari e i centri di servizi, mentre sono considerati centri finali i centri produttivi e virtuali;
- 2) il secondo metodo prevede viceversa due stadi. Inizialmente si procede all'allocazione dei centri di servizi nei centri ausiliari e produttivi, e solo in un secondo momento si procede all'allocazione dei centri ausiliari nei centri produttivi.

Il problema principale che si pone in questa fase è l'individuazione di una base di ripartizione che rappresenti più attendibilmente possibile il rapporto causa-effetto sottostante al ribaltamento. In altre parole è necessario individuare un indicatore in grado di esprimere i rapporti di causalità tra

³³ Kaplan, "Advanced managerial accounting", Prentice Hall International, 1989, cap. XI

³⁴ "Si definiscono **centri intermedi** i centri di costo per i quali è possibile individuare relazioni causali, di natura funzionale e/o operativa, tra processi di impiego delle risorse assegnate da un lato e l'attività svolta da altri centri di costo dall'altro. Sono invece definiti **centri di costo finali** i centri i cui costi sono suscettibili di imputazione immediata alle produzioni finali oggetto di scambio. In particolare, in tali centri di costo confluiscono componenti negativi attribuiti in base a criteri di specificità o, alternativamente, derivanti da processi di allocazione da parte di altri centri di costo".

Agliati, "La contabilità direzionale", CUSL, Milano, 1987, p.247

l'attività svolta dal centro intermedio e le modalità di assorbimento dei centri utenti. Le soluzioni alternative sono³⁵:

- a) indicatori di impiego;
- b) indicatori di attività;
- c) indicatori di capacità.

Si utilizzano gli indicatori di impiego quando le relazioni tra i centri coinvolti nel processo di allocazione, oltre a variare di intensità nel tempo, risultano misurabili su basi oggettive. Un caso tipico che ben si presta per l'albergo è relativo alle manutenzioni. È fisiologico infatti, che le attrezzature, gli immobili, gli arredi, e quanto altro siano soggetti a periodiche manutenzioni. Supponiamo che all'interno di un albergo di grosse dimensioni sia stato predisposto uno specifico centro di costo relativo alle manutenzioni, che fornisce il proprio operato a tutti i reparti produttivi di servizi: ristorante (cucina compresa), alloggio, piscina, garage. Mensilmente i costi di manodopera, materiali di consumo, ammortamenti di macchinari in uso, energia elettrica e altro, vengono attribuiti ai centri utenti in funzione delle ore rispettivamente richieste e utilizzate. Di fatto in questo caso, l'indicatore da utilizzare sarà il numero di ore impiegate per ciascuna area, che ovviamente sarà variabile nel tempo, e misurabile in base alle ore lavorate.

In altri casi gli indicatori utilizzati sono di attività. Questi si hanno ogni qual volta i servizi offerti dal centro di costo intermedio non sono misurabili oggettivamente, ma, i costi ad esso relativi, risultano influenzati dalle variazioni intervenute nei livelli di attività dei centri di costo utenti. Un esempio tipico per l'impresa è il centro di costo relativo al reparto lavanderia. Una variazione del volume di attività del ristorante o del reparto alloggio determina un innalzamento dei costi del reparto stesso, ma non è determinabile in modo oggettivo l'ammontare per singola area. La base di ripartizione in questo caso potrà essere per esempio il numero di presenze nei due reparti.

Infine abbiamo i cosiddetti indicatori di capacità. Si hanno ogni qual volta non sia possibile misurare su basi oggettive il grado di assorbimento del servizio da parte delle unità utenti, ed allo stesso tempo l'intensità di erogazione e assorbimento del servizio sia costante, e come tale sostanzialmente indipendente dai livelli di attività dei centri utenti. L'ammontare dei costi allocati viene determinata in proporzione all'impiego di capacità indotto nel centro intermedio.

Sebbene la scelta possa essere ricondotta alle tre situazioni descritte, è tuttavia possibile ricorrere a una combinazione dei parametri presentati e perfino differenziazione dei parametri per

³⁵ Si fa qui riferimento a Shillinglaw, "Managerial cost accounting", McGraw-Hill Inc., US, 1982, cap. VIII

costi fissi e costi variabili. Per i primi, infatti, data la loro misurabilità, sono più congrui gli indicatori di impiego, mentre per i costi fissi sono più congrui gli indicatori di attività o capacità.

Passiamo ora ad esaminare l'ultima fase che prevede l'imputazione dei costi raggruppati nei centri, ai prodotti-servizi.

3.3 La fase di imputazione

La fase dell'imputazione si esplica nel trovare le relazioni che si instaurano tra centri di costo ottenuti dalla fase di localizzazione e allocazione, e il prodotto-servizio, oggetto ultimo del calcolo, nonché nell'attribuzione a tale prodotto-servizio dei costi diretti non transitati per i centri.

Di fatto l'imputazione può essere:

- imputazioni diretta: quando i costi si riferiscono direttamente al prodotto-servizio. Possono essere annoverati in essi i costi relativi alle materie prime, alla manodopera diretta ed altri. Generalmente i costi sono tali quando rispettano due condizioni:
 - a) la determinazione del loro costo è data dalla quantità impiegata del fattore per produrre il prodotto-servizio, moltiplicata per il costo unitario del fattore stesso³⁶;
 - b) occorre che i valori di tali costi non siano predominanti rispetto ai livelli intermedi di aggregazione che definiscono la struttura base del sistema di misurazione.

Generalmente una volta che sono stati individuati i costi diretti, i problemi di imputazione sono minimi. Tuttavia la loro portata è di rilevante importanza. Attraverso la loro analisi, infatti, è possibile verificare se un'area di risultato contribuisce o meno alla copertura dei costi fissi. Attraverso il

³⁶ In realtà sulle due determinanti prezzo-costo e quantità si possono fare delle precisazioni. Per quanto attiene alle quantità, si possono utilizzare sia quelle effettive, sia quelle teoriche, sia quantità programmate. I prezzi invece possono essere: valori medi, valori storici, valori attuali, ecc...

marginale di contribuzione è infatti possibile individuare se ad esempio l'area di risultato piscina sia o meno contributrice ai costi fissi, così facendo si potrà procedere alla eliminazione o riorganizzazione di quei servizi che presentano margini di contribuzione negativi.

A fronte di una relativa semplicità di calcolo per i costi diretti, sussistono notevoli problematiche che lasciano spazio alla soggettività nell'imputazione dei costi aggregati ai centri.

- Imputazione indiretta: si ha qualora i costi siano ripartiti tra più oggetti di calcolo con criteri soggettivi. Tale imputazione viene fatta supponendo l'esistenza di una relazione di proporzionalità tra un dato tecnico, una quantità oggettivamente determinata, un costo diretto già calcolato e i costi da ripartire.

Generalmente la procedura che viene seguita è di considerare i valori dei costi sostenuti nel centro di costo come un'entità unica, che viene divisa per il volume di produzione del centro dando così origine ad un costo unitario di centro.

L'imputazione ai prodotti dei costi dei centri produttivi, può essere scomposta in due fasi:

- a) calcolo dei coefficienti unitari di imputazione dei costi a ciascun centro;
- b) determinazione del costo di produzione del servizio di ciascun prodotto- servizio, moltiplicando i coefficienti di costo per il numero di volte che l'unità di misura usata è contenuta nel prodotto in questione.

Per quanto attiene al calcolo del coefficiente unitario di costo esso avviene mediante la seguente divisione:

$$\text{Coefficiente di centro costo} = \frac{\text{Totale costi imputati al centro}}{\text{Quantità di produzione del centro}}$$

Il problema di fondo nella determinazione dell'indice, è trovare il denominatore più congruo, ovvero che non solo assicuri la disponibilità di indici unitari, ma ci consenta di rispettare il principio causale in sede di imputazione dei costi ai prodotti. Normalmente nella prassi aziendale si è soliti adottare al denominatore un input attribuito al centro di costo. Per esempio considerando il centro di costo "pulizie e riordino" possiamo utilizzare come base di ripartizione le ore di manodopera

prestata per i singoli reparti. L'utilizzo di tempi come base di riparto è frequente, quindi merita un precisazione: i tempi utilizzati possono essere effettivi oppure assegnati (i tempi assegnati sono dati dai tempi unitari standard per la quantità effettiva di produzione).

Riprendendo l'esempio sopra riportato del centro di costo "pulizie e riordino", i tempi utilizzati sono quelli relativi alla pulizia di una camera, delle sale e così via. Nel caso in esame non serve una sofisticata organizzazione in quanto le operazioni sono piuttosto ripetitive e omogenee. E' quindi consigliabile, procedere ad una rilevazione iniziale dei tempi adeguata alle diverse aree e utilizzarla successivamente nel riparto. Rileveremo quindi i tempi necessari per la pulizia delle singole camere (che saranno proporzionali alla grandezza della camera) e moltiplicheremo i tempi uguali per il numero di camere ad essi relative. Dopo aver rilevato tutti i tempi si procederà alla loro somma la quale diverrà denominatore del coefficiente unitario di costo pulizie e riordino. La fase successiva sarà di moltiplicare il coefficiente per la quantità di ore di ciascuna camera o area.

4. Collegamento tra responsabilità analitica e responsabilità assegnate ai manager.

Qualora si proceda all'implementazione di una contabilità analitica all'interno di un'impresa, qualunque essa sia, è indispensabile verificare ed eventualmente impostare un'adeguata struttura organizzativa, *"alla base del controllo di gestione, infatti, vi è la scomposizione della piramide aziendale in centri di responsabilità e l'assegnazione ad ognuno di questi delle variabili da esso controllabili"*³⁷. Ciò risulta particolarmente importante poiché il controllo di gestione richiede l'applicazione di una contabilità a valori preventivi o standard, che per forza di cose per essere impostata in modo corretto necessita di una conoscenza peculiare della situazione operativa dell'impresa e del singolo centro che solo un responsabile può avere. D'altro canto la stessa contabilità è indispensabile per fornire al manager le informazioni specifiche dell'area da lui diretta, al fine di avere una efficiente ed efficace gestione. In altre parole, il legame tra contabilità analitica e centri di responsabilità è "reciproco" ovvero entrambi necessitano dell'altro ma ne sono al contempo "input". A tal proposito tuttavia vi sono molte correnti di pensiero, e non tutti condividono tale

37 Donna, "Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione" a cura di Favotto, CLEUP, Padova, 1981, p.33

corrispondenza. Secondo alcuni infatti anche se non sussiste un responsabile, ha ugualmente senso fornire le informazioni all'area in esame.

A ben vedere tuttavia un responsabile esiste sempre, ovvero colui che è intervenuto sui dati. E' comunque consolidato che l'esistenza di centri di responsabilità, richiede la strutturazione di un piano dei conti³⁸ a valori standard o a valori consuntivi. Il momento principale, sul quale si cercherà di centrare l'impostazione sarà quindi quello di sviluppare congiuntamente sia un sistema che assegni responsabilità e leve d'azione, e un sistema che misuri specificatamente i risultati prodotti da tali azioni. Un problema che ricorre frequentemente ed al quale bisognerà porre rimedio è la presenza di zone "non responsabilizzate" e "zone doppiamente responsabilizzate". In particolar modo le seconde sono frequenti nell'ambito delle imprese alberghiere. Si pensi ad esempio alla sovrapposizione di responsabilità legata alla vendita dei pasti. A prima vista la responsabilità potrebbe essere riferita al centro di responsabilità del ristorante. Una decisione simile non coglierebbe però la connessione esistente tra capacità di vendita del prodotto stesso, e quindi la compartecipazione di maitre e chef.

Altra corresponsabilità è legata ai settori ristorante e reparto notte. Tanto più saturo sarà infatti il reparto notte, tanto maggiore sarà l'utilizzo del ristorante.

Risulta particolarmente interessante fare una carrellata delle tipologie di responsabilità assegnate ai soggetti nei vari centri, individuando l'impatto sulla struttura e sul contenuto nel piano dei conti.

I centri di responsabilità possono essere distinti in³⁹:

- Centri di costo produttivo: il cui parametro-obiettivo per eccellenza è rappresentato dal costo standard in quanto l'elemento gestito dal manager riguarda il consumo dei fattori produttivi utilizzati nell'ambito aziendale.
- Centri di spesa generale: in cui la massimizzazione dell'efficacia rappresenta l'obiettivo ultimo del centro a parità di spesa.
- Centri di ricavo: i cui le leve a disposizione del responsabile devono essere il volume di vendita ed

38 L'individuazione di un piano dei conti ha come presupposto l'individuazione delle "variabili di controllo coerenti con il sistema di autorità-responsabilità presente in azienda. L'individuazione delle variabili di controllo si fonda su questi criteri: a) ciascuna unità organizzativa deve essere guidata tenendo sotto controllo le variabili di gestione influenzabili in modo significativo dal proprio manager; b) tali variabili di controllo debbono essere prescelte in funzione della loro criticità per lo svolgimento degli obiettivi aziendali", BRUSA-DEZZANI, "Budget e controllo di gestione", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1981, p.339

39 Per la classificazione dei centri che possono essere associati ad un centro di responsabilità, si fa qui riferimento ad AVI, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 352 e seguenti

il mix.

- Centri di profitto: nell'ambito dei quali il conseguimento di un determinato livello di reddito è lo scopo del centro. Ovviamente il livello di reddito potrà essere misurato nelle diverse accezioni, ovvero margini di contribuzione o reddito operativo. Una precisazione sembra opportuna; il centro di profitto si ha qualora il responsabile abbia possibilità di utilizzare la leva del prezzo, ma non è necessario che questo abbia anche il controllo sui costi. Questo determina due alternative principali:
 - centri di profitto con controllo sui costi;
 - centri di profitto senza controllo sui costi.Tale bipartizione consente di affermare che nel primo caso sarà opportuno calcolare un margine di contribuzione inserendo i costi effettivi, poiché, l'entità del margine di contribuzione è totalmente derivata dalla gestione del responsabile. Nel secondo caso invece, il responsabile effettua la sua gestione in funzione dei costi programmati da altri.
- Centri di investimento: i responsabili di tali centri possiedono, oltre a tutte le leve fino ad ora menzionate, anche quelle riguardanti il capitale investito. Il parametro tipico sulla base delle quali vengono fatte le valutazioni è il ROI.

5. Articolazione dell'impresa alberghiera in reparti e servizi.

L'attività alberghiera è costituita da un insieme di servizi tra loro variamente connessi, rispetto ad un nucleo caratteristico riconducibile alla produzione ed allo scambio del servizio di ospitalità. Al servizio ospitalità si possono quindi aggregare diversi servizi accessori strumentali, in funzione dell'area geografica di riferimento nonché alla domanda che si vuole conquistare. La posizione centrale assunta dal servizio ospitalità, fa sì che non sia inusuale la focalizzazione dell'area di risultato attorno ad esso, indipendentemente dalla gamma dei servizi accessori.

La maggior parte delle imprese alberghiere presenta quindi un'unica area di risultato, scomponibile in sotto aree talora relativamente autonome come per esempio il pernottamento e ristorazione. Vi può essere poi un'unica area di risultato che tuttavia si modifica nel tempo in funzione di particolari scelte di destagionalizzazione e/o stagionalizzazione della domanda rispetto

alle caratteristiche locali e di funzionamento. Non è inusuale ad esempio in una località montana, la bi-stagionalità degli alberghi. Durante l'inverno, infatti, l'offerta è rivolta ai bisogni alberghieri attinenti agli sport invernali, mentre d'estate si struttura l'offerta in modo da soddisfare i bisogni afferenti al turismo montano.

Infine vi possono essere imprese operanti con due aree di risultato, di cui una rappresenta la sotto area dell'altra (il servizio ristorazione oltre a servire i clienti dell'area pernottamento svolge la sua attività anche per i clienti esterni).

L'individuazione di aree di risultato, e dei centri di costo e le rispettive imputazioni ai prodotti-servizi sono strettamente legate a specifiche esigenze proposte dalle fattispecie concrete. Di fatto, ciò che ora si propone ha solamente valore indicativo.

Ogni qual volta ci si pone di fronte ad una individuazione di aree relative all'impresa alberghiera, è possibile fare una distinzione iniziale, in "aree o servizi frontali o di contatto" e "aree o servizi interni"⁴⁰ ("front of the house areas" e "back of the house areas"⁴¹). La distinzione è strettamente legata al tipo di servizio erogato.

Più precisamente:

- sono definiti servizi frontali o di contatto *"il complesso delle aree che sono a diretto servizio della clientela e nelle quali gli ospiti dell'albergo hanno pieno e libero accesso. Quest'area comprende le camere, le sale da riunione, l'ingresso, l'atrio, il soggiorno, la sala interna, la sala tv, le scale, gli ascensori, i corridoi, i servizi igienici comuni, il ristorante, la sala bar, nonché le aree esterne attrezzate per il soggiorno degli ospiti come: terrazze, giardini, piscina ed aree circostanti, patio, ecc..."*⁴²;
- sono, viceversa, definiti servizi interni quelli che sono di supporto al conveniente svolgimento dei servizi esterni e che trovano la loro esplicitazione in aree interne. I servizi interni possono tuttavia, anche realizzare processi di vendita parzialmente autonomi con prezzi ricavo, trovando collocazione nelle cosiddette "aree miste". Definiremo quindi "aree miste" quelle che hanno sia un contatto con la clientela, ma che allo stesso tempo sono rivolte all'interno. Tale differenziazione risulta utile in quanto permette di classificare delle aree le quali potranno poi rivelarsi come dei centri di costo, dei centri di ricavo o dei centri di profitto. E' utile, al proposito predisporre una tabella

⁴⁰ Distinzione proposta da Peroni, "Economia e management delle imprese alberghiere", FRANCO ANGELI, Milano, 1988

⁴¹ Kavasana, "Hotel information system", CBI, Boston, 1987, p.9

⁴² Tucker, Schneider, "The professional housekeeper", John Wiley & Sons, Boston, 1975, p.38

delle principali aree appartenenti alla classificazione prima vista:



Dopo aver fatto questa prima classificazione si procede ora all'analisi di alcuni servizi che risultano particolarmente frequenti in quasi tutte le tipologie di imprese alberghiere con alcune problematiche ad essi relative.

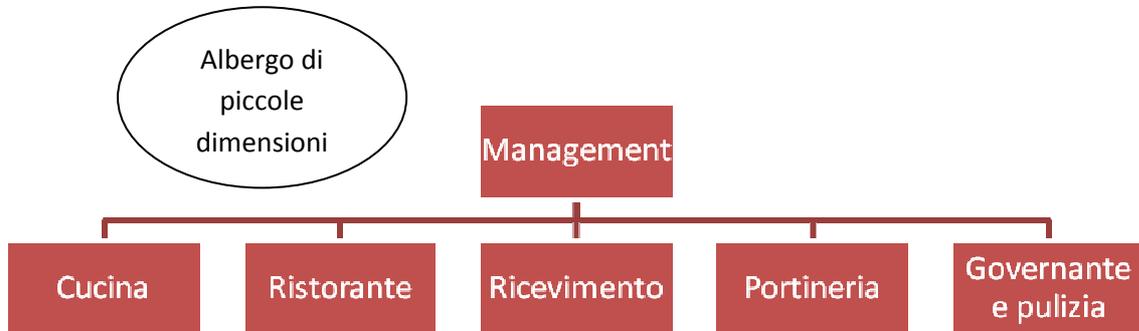
5.1 Il servizio di ricevimento (reception)

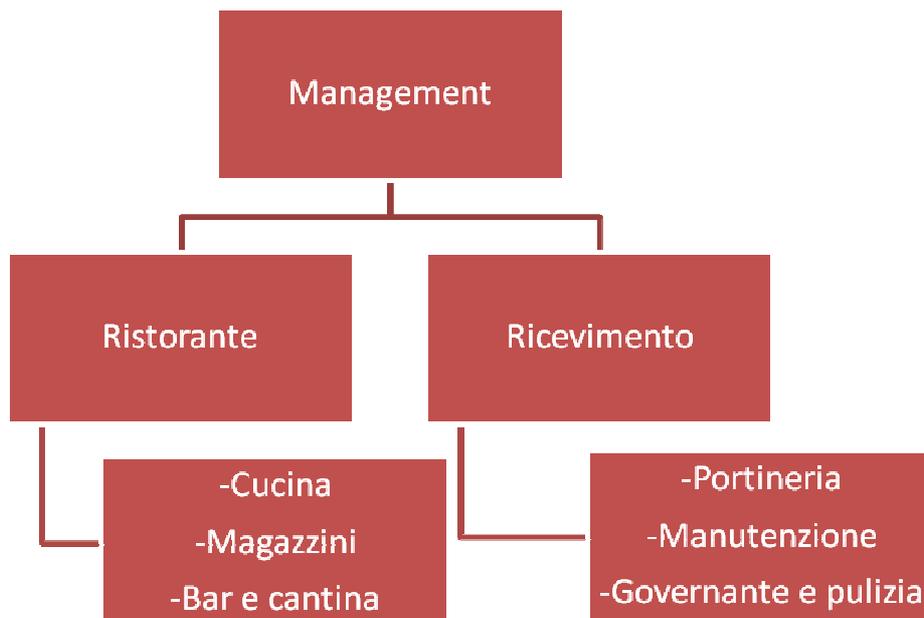
La reception è presente in tutte le tipologie di alberghi a partire dalla realtà più piccola, fino ad arrivare alle grandi catene. Vi sono tuttavia delle differenze legate alla struttura dell'albergo, e alla sua organizzazione interna. Di fatto nella realtà, troviamo una reception "tuttofare" negli alberghi di piccole dimensioni dove, nella maggior parte dei casi, è il proprietario che si occupa di

questa funzione. In tal caso la reception assume la caratteristica di centralità in quanto non solo svolge le mansioni direttamente attribuibili ad essa, quali acquisizione, smistamento e contatto con la clientela, ma presiede e coordina tutti gli altri servizi.

Mano a mano che le dimensioni dell'albergo aumentano, l'organizzazione interna diviene più complessa, e non solo si previene ad una separazione tra poteri direzionali e proprietà, ma si assiste ad un ritorno della reception alle sue funzioni tradizionali. Possiamo riassumere questo aspetto nei grafici alla pagina seguente⁴³:

⁴³ I grafici sono quelli proposti da Beavis e Medlik, "A manual of Hotel Reception", HEINEMANN, London, 1981, p.3. Si può notare come si passi da un organigramma piatto (nel caso di un albergo di piccole dimensioni), ad uno sempre più complesso. Nel caso di un albergo di media dimensione, spiccano due gruppi di servizi principali, uno per la ristorazione ed uno per l'alloggio; tuttavia è ancora la direzione generale che è responsabile di entrambe le aree. Nel caso di alberghi di grandi dimensioni invece, troviamo una posizione di management intermedia, ovvero una direzione dei servizi di banco ai clienti che assolve le funzioni di: telefono, ricevimento, fatturazione clienti, portineria, informazione e cassa.





Generalmente i compiti e le funzioni fondamentali della reception sono⁴⁴:

- a) curare i contatti con le persone che desiderano alloggiare nell'albergo;
- b) registrare gli ospiti in arrivo e assegnare loro le stanze;
- c) regolare gli aspetti finanziari del soggiorno e stabilire eventuali limiti di credito;
- d) smistare e consegnare la corrispondenza, i telegrammi, ed i messaggi indirizzati agli ospiti;
- e) fornire informazioni sull'albergo, sulla città e sugli spettacoli o manifestazioni che vi si tengono.

La reception è quindi il *"principale strumento di realizzazione della politica di vendita stabilita dalla direzione generale e di gran parte della politica dei rapporti con la clientela"*⁴⁵.

Sicuramente non sarebbe sbagliato utilizzare la reception come un centro di costo ausiliario ai centri di profitto quali il ristorante e l'alloggio per esempio.

Tuttavia è evidente come l'allocazione dei costi all'interno della reception risulta precaria in caso di imprese di piccole dimensioni. Questo perché alcuni costi inerenti ad aree e funzioni diverse, sono comuni e difficilmente scomponibili. Un esempio è il costo del proprietario-amministratore che pur svolgendo i compiti della reception governa anche tutte le funzioni.

⁴⁴ Lattin, "Modern hotel and hotel management", W.H. FREEMAN, San Francisco, 1977, p.31

⁴⁵ Peroni, "Economia e management delle imprese alberghiere", FRANCO ANGELI, Milano, 1988, p.254

5.2 Le aree funzionali: “non service department”

A fianco della direzione generale è possibile riscontrare una serie di aree che si definiscono di “non service department”⁴⁶, le quali svolgono la loro attività a beneficio dell’intera azienda. Rientreranno in questa categoria tutte le attività relative alla tenuta della contabilità, la gestione del personale, l’eventuale ufficio acquisti, la lavanderia (anche se spesso tale attività è prodotta all’esterno), ecc...

La caratteristica saliente dei non service department, è la configurazione degli stessi come aree di non contatto con la clientela e si configurano pertanto solo come centri di costo. Denominatore comune dei centri di ricavo di un albergo è infatti quello di qualificarsi come service department, ossia come unità operativa che eroga servizi direttamente alla clientela. Questa condizione deve tuttavia essere associata ad un’altra caratteristica, ovvero: l’onerosità del servizio. Vi sono, infatti, dei servizi a contatto con la clientela che non essendo onerosi (per il cliente in quanto compresi nella tariffa) non possono essere definiti dei centri di ricavo (palestra, piscina, servizi dell’atrio, locali comuni).

5.3 Il servizio governante e pulizia

Tale servizio, come è desumibile dal termine, riguarda la sistemazione delle camere e del ristorante , nonché le relative pulizie. C’è tuttavia una controversia sulla collocazione dei costi ad esso attinenti. Secondo alcuni la pulizia dell’albergo rientra in un atto di manutenzione, in quanto contribuisce a mantenere la proprietà in buone condizioni. Secondo altri viceversa, la sua collocazione dovrebbe essere riferita al reparto alloggio, ma non solo: anche al reparto cucina e in generale a tutte le aree di contatto e non con la clientela. Da queste due visioni deriva la possibilità di considerare il servizio secondo due posizioni alternative:

- secondo la prima visione, Tucker e Schneider, denominano questo servizio come *servizio di ambiente o servizio per gli ospiti*, evidenziando che “non esiste una collocazione teorica

⁴⁶ Distinzione proposta da Vallen, “Check in, check out”, W.M. BROWN, DUBUQUE, 1980

*ideale per questo tipo di servizio, perché esso dipende dalla natura dell'albergo, dalla funzione turistica che esso assolve, dall'esistenza di un reparto di impiantistica, di un reparto manutenzione e dal fatto che tali reparti siano, o meno, sotto la giurisdizione del governante*⁴⁷. Proseguono sottolineando che questo servizio si occupa non solo delle aree di contatto con la clientela, ma anche delle aree riguardanti i servizi interni ad esclusione dei locali destinati all'impiantistica ed alla manutenzione;

- secondo la seconda visione, invece, Gray e Liguori affermano che *“la pulizia della cucina e dei reparti a monte di essa non sono compito del servizio in oggetto, ma rientrano nelle competenze dello chef di cucina e del personale ad esso sottoposto”*⁴⁸.

Tuttavia è un servizio, che come aggiunge l'Allen⁴⁹, non si limita solo alla pulizia, ma è chiamato a dare un tocco finale all'atmosfera dell'albergo, occupandosi anche degli addobbi floreali, del servizio stiratura per i clienti, delle uniformi dei dipendenti, delle brochure presenti nelle camere e negli spazi comuni, ecc...

Può essere annoverato tra i centri di costo, anche se la sua composizione è relativamente variabile in quanto dipende dal modo con cui ci si pone di fronte al problema. Per esempio il costo del guardaroba secondo alcuni deve rientrare in tale centro, mentre secondo altri deve rientrare nei costi relativi al ristorante.

5.4 Il servizio contabilità

Il servizio si esplicita nella tenuta della contabilità generale, e della contabilità analitica, se prevista. Rientra spesso in questo centro di costo il servizio economato/ufficio acquisti. Spesso tuttavia i servizi contabili sono tenuti esternamente dai professionisti ed il lavoro interno si limita alla semplice emissione di fatture o ricevute. In tal caso la collocazione del costo viene riversata nella reception.

⁴⁷ Tucker-Schneider, “The professional housekeeper”, CAHNERS, Boston, 1975, pp.70

⁴⁸ Gli autori individuano poi otto aree di competenza di questo servizio: 1) le camere degli ospiti, 2) il soggiorno ed i corridoi, 3) l'atrio, 4) le altre sale comuni ed il ristorante, 5) gli uffici e le aree destinate al personale, 6) le scale, 7) le finestre e le vetrate, 8) i negozi e gli altri locali dati in concessione o in affitto.

Gray-Liguori, “Hotel and Motel Management and Operations”, Prentice Hall, ENGLEWOOD CLIFFS, NJ, 1980, p.138

⁴⁹ Allen, “Accommodation and Cleaning Services”, Vol. II Management, HUTCHINSON, London, 1983, pp.16-18

5.5 Il servizio ristorante e bar

Il ristorante costituisce il tipico servizio complementare del prodotto alberghiero. Sotto tale denominazione sono comprese un insieme di attività e servizi, volti alla somministrazione di cibi e bevande nei diversi momenti della giornata. I principali servizi erogati al cliente in questo campo sono:

- a) servizio ristorante;
- b) servizio prima colazione;
- c) servizio bar.

Ovviamente per assicurare l'erogazione di tali servizi è necessario svolgere alcune attività tradizionalmente definite:

- approvvigionamenti e conservazione dei cibi: riguardano l'acquisto delle derrate alimentari necessarie per la cucina, la caffetteria, ed in generale il ristorante. Coinvolte in questa attività sono il magazzino, celle frigorifere e la cantina. Le moderne tecniche hanno permesso una riduzione dei costi grazie ad acquisti in grandi quantità e con prezzi bassi, fatti in specifici periodi dell'anno, per poi conservare tali merci fino al loro consumo;
- preparazione dei cibi: coinvolge l'ambito della cucina che è l'apparato produttivo vero e proprio. Notevoli sono i problemi relativi alla gestione di questo reparto in quanto le aziende ricettive non possono produrre per il magazzino. Però, grazie alle moderne tecnologie di conservazione dei cibi, si è reso possibile lavorare anche per il magazzino, preparando così cibi semilavorati o precotti che consentono di fare fronte ai picchi più alti di lavoro;
- servizio di sala: riguarda la distribuzione dei cibi e bevande all'interno delle sale o all'esterno.

Quello che ci interessa evidenziare attraverso questa classificazione è dimostrare non solo la varietà dei vari servizi offerti, ma allo stesso tempo come ognuno di essi si possa combinare in modo

variegato con gli altri determinando una elevata complessità gestionale. A tal riferimento pare opportuno sottolineare quattro punti essenziali:

- 1) in alcune situazioni di vendita, alcuni servizi prestano la propria autonomia in termini di formazione dei risultati (ad esempio il servizio ristorante può essere venduto separatamente dal servizio pernottamento, la sala congressi quando viene affittata indipendentemente dalla fornitura di altri servizi ecc...);
- 2) in altri casi il prezzo di negoziazione può essere comprensivo di più servizi complementari, per i quali non appare conveniente la determinazione di un risultato separato, se non a fronte di ben definite ipotesi decisionali (ad esempio i servizi di ristorazione e pernottamento in presenza di formule del tipo “mezza pensione” o “pensione completa”);
- 3) in altri servizi la vendita è correlata alla fruizione di un servizio “trainante” pur potendosi individuare la formazione di ricavi specifici (caso emblematico è il servizio “bar”);
- 4) infine alcuni servizi esterni non presentano proprie potenzialità di vendita autonoma (ad esempio il servizio ristorazione quando può essere ceduto esclusivamente insieme ad altri servizi).

IL SISTEMA DEI BUDGET NELLE IMPRESE ALBERGHIERE

1. Introduzione

L'analisi dei costi deve essere costruita con documenti *paralleli ed analitici* di carattere previsionale. In tal modo incontrerà l'utilità del sistema di controllo gestionale. Si deve perciò, basare sul *sistema di budget*, "che impegna tutte le articolazioni organizzative dell'impresa in un'attenta opera di previsione e di programmazione dell'attività svolta da ciascun reparto o area funzionale e dei risultati che da tale attività discendono, in modo da poter poi sistematicamente confrontare, a consuntivo, gli scarti che si determinano tra i valori precalcolati e quelli reali, individuandone i motivi ed i conseguenti provvedimenti correttivi"⁵⁰.

In questo capitolo il sistema di budget verrà analizzato evidenziandone la rilevanza, le funzioni, i vantaggi ed i limiti; in seguito verranno esaminate le varie strutture di budget

⁵⁰ Peroni, "Economia e management delle imprese alberghiere", FRANCO ANGELI, Milano, 1988, p.404. L'autore prosegue poi affermando che "i budget abbracciano un intero reparto, settore od area di attività e comprendono, pertanto, tutte le principali grandezze che caratterizzano e determinano i risultati produttivi ed economici forniti da quel reparto".

dell'impresa alberghiera. Ciò costituirà la base del capito finale nel quale un caso reale di un albergo di Jesolo Lido (Venezia) sarà soggetto ad analisi.

2. Aspetti generali sul budget delle imprese alberghiere

La programmazione aziendale si articola su tre fasi temporali: lungo, medio e breve termine. Il breve termine, i.e. durata un anno, rappresenta la dimensione tattica della programmazione e per questo motivo si parla di programmazione d'esercizio. Quest'ultima consiste nella definizione degli obiettivi annuali dell'impresa e nell'individuare gli strumenti più consoni per il loro raggiungimento; rappresenta il passaggio da programmi definiti in maniera generica a programmi annuali particolareggiati riferibili a ciascun settore di attività aziendale e a ciascun centro di costo articolandosi via via in una varietà di sottoprogrammi settoriali⁵¹.

Questa attività di programmazione si articola in diverse fasi che permettono di conoscere al meglio l'ambiente esterno ed interno all'azienda in modo da renderla più efficace, ponendosi degli obiettivi raggiungibili.

Le varie fasi, indispensabili per una gestione soddisfacente delle performances economico-finanziarie, possono essere così identificate:

- analisi della situazione economica nazionale ed internazionale.

L'economia di una nazione influenza in modo evidente le performance del settore alberghiero. Un evento sfavorevole a livello nazionale e/o internazionale ha grossi ripercussioni sia per quanto riguarda il turismo d'affari e servizi sia quello di diporto o svago. Nel primo caso infatti il turismo non viene incentivato nel caso di un momento economicamente negativo da parte dell'impresa, nel secondo caso, invece, una crisi economica della nazione ridurrebbe sensibilmente i flussi turistici verso la stessa. Si

⁵¹ In altre parole *“svolge la funzione di elemento trainante dell'attuazione di un sistema decisionale basato su elementi conoscitivi che consentono la razionalizzazione delle scelte da attuare”*. Avi, *“Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”*, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.207. Per l'analisi proposta di seguito per quanto riguarda le varie fasi per una soddisfacente gestione delle performances dell'impresa, si fa sempre riferimento allo stesso testo, pp. 208 e seguenti.

deve dunque prendere in considerazione la sfera economica nel momento della programmazione poiché si rischierebbe di fare dei prospetti errati.

- Analisi della situazione del mercato specifico di appartenenza dell'impresa.

Tramite ricerche interne ed esterne l'impresa alberghiera dovrebbe riuscire ad avere un quadro completo della situazione in modo da fissare degli obiettivi raggiungibili. Infatti la fissazione di obiettivi ambiziosi senza aver precedentemente studiato la situazione del settore può rivelarsi deleterio, basti pensare, ad esempio, che l'assunzione del personale è adeguata al numero di presenze previste. Se si prevede un numero molto elevato di presenze e poi non lo si raggiunge, l'albergo avrà comunque sostenuto dei costi iniziali molto alti per l'assunzione del personale.

- Analisi dei principali concorrenti dell'impresa.

Questo tipo di analisi evidenzia come l'*attività del marketing* sia essenziale per contrastare le azioni attuate dai propri concorrenti.

- Approfondimento dell'evoluzione della situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'impresa.

Questa fase si basa sullo studio analitico dell'operato passato e presente dell'impresa.

- Fissazione di una serie di obiettivi "operativi" che presentino una globale coerenza interna.

Come si è visto nel primo capitolo, individuare la propria mission è essenziale per l'azienda; per attuare una programmazione efficace è necessario che la mission e i conseguenti obiettivi da raggiungere vengano esplicitati e formalizzati in modo chiaramente in modo da garantirne la coerenza interna.

La programmazione d'esercizio trova concreta manifestazione della formazione di un bilancio preventivo o budget, ovvero "*un'espressione formale delle politiche, dei piani, degli obiettivi stabiliti dall'alta direzione dell'azienda considerata nel suo insieme e per ogni sua suddivisione*"⁵². Come si vedrà in seguito, ci sarà quindi un budget generale e diversi budget di reparto con specifici obiettivi.

⁵² Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing.", HOEPLI, Milano, 1988, p.393

Il budget è definibile come *“uno strumento di previsione, di programmazione del controllo dell’intera gestione aziendale, in quanto tale esso ha un funzione tipicamente direzionale, anche se è necessario che nel corso della sua formazione vengano coinvolti diversi livelli della struttura aziendale, ciascuno per la propria area di competenza, con evidenti effetti positivi sul grado di partecipazione e di responsabilizzazione rispetto agli obiettivi aziendali”*⁵³. Nel budget verrà esplicitata una lista di obiettivi che si intendono conseguire⁵⁴ nell’arco di tempo a cui ci si riferisce.

Oltre a queste caratteristiche il budget esplica una serie di altre funzioni di seguito elencate⁵⁵:

- funzione di coordinamento ed integrazione:

come afferma Liberatore⁵⁶ *“è importante che il budgeting si svolga nel rispetto dei ruoli assegnati ed in un clima di collaborazione tra i reparti”*, l’autore prosegue affermando che durante il budgeting le varie unità sono chiamate a delineare obiettivi particolari e determinati programmi che serviranno a realizzare gli obiettivi generali dell’impresa, ma talvolta le proposte si sovrappongono o risultano contraddittorie provocando così un attrito tra i vari reparti. Necessario quindi che, prima della redazione del budget, sia stato raggiunto un accordo fra tutti i manager che hanno partecipato alla fissazione dei valori programmati, in modo da superare i conflitti nel momento in cui si procede all’identificazione dei valori da scrivere nel budget.

Il coordinamento che riguarda l’operato dei manager è strettamente legato alla funzione di coordinamento che riguarda propriamente il budget. Esso infatti, come detto in precedenza, evidenzia gli obiettivi che si vuole raggiungere ed è quindi necessario valutare la coerenza fra gli stessi (altrimenti si rischierebbe di voler conseguire degli obiettivi che possono risultare antitetici tra di loro).⁵⁷

- Funzione di valutazione di alternative:

⁵³ Aiello, *“Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing.”*, HOEPLI, Milano, 1988, p.393/394

⁵⁴ *“Il budget è un modello di comportamento aziendale espresso in termini economico-finanziari”*. Brusa-Dezzani, *“Piano e budget d’impresa”*, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1981, p.94

⁵⁵ Si fa qui riferimento all’analisi proposta da Avi, *“Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”*, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 214 e seguenti

⁵⁶ Liberatore, *“Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”*, CEDAM, Padova, 1993, p.198

⁵⁷ Si può parlare anche di un’implicita funzione di negoziazione, poiché senza di essa non si potrebbe raggiungere l’obiettivo di coordinamento.

più che un mezzo di valutazione delle conseguenze economico-finanziarie per prendere delle decisioni, il budget può essere visto come già il risultato di un complesso processo decisionale svoltosi all'interno dell'azienda, le cui decisioni sono state valutate in precedenza con l'aiuto di altri strumenti di misurazione dell'impatto reddituale/finanziario delle scelte.

- Funzione di motivazione:

affinché il budget svolga un ruolo motivazionale è necessario che il processo di budgeting si svolga in un clima aziendale favorevole per un'effettiva partecipazione dei manager. Infatti se ai responsabili dei vari dipartimenti aziendali si impongono degli obiettivi senza alcuna partecipazione alla determinazione degli stessi rendendoli dei meri esecutori e se li si costringe a conseguire degli obiettivi impossibili, il budget non raggiungerà il suo ruolo motivazionale.

Per essere motivati i manager devono partecipare realmente alla stesura degli obiettivi da raggiungere e al processo di delega, infatti come afferma Selleri: *"l'elaborazione del budget è affidata ai responsabili di centro e/o area che dovranno gestire tramite il budget"*⁵⁸. Elemento chiave affinché si possa parlare realmente di budget (e non di budget imposto il quale rappresenta solo un insieme di valori senza rilevanza e significato gestionale) è la *partecipazione dei managers alla determinazione dei valori esplicitati nello stesso*.

- Funzione di comunicazione:

la mancata comunicazione tra managers può causare la completa o parziale ignoranza degli scopi verso i quali si indirizza l'azione gestionale. Per raggiungere gli obiettivi previsti tutti gli individui operanti all'interno dell'azienda ne devono essere a conoscenza e le loro azioni devono essere orientate al raggiungimento di essi.

Il budget è lo strumento più idoneo alla comunicazione poiché è espresso in termini quantitativo-monetari (che possono quindi essere ben compresi da tutti), è rappresentato in una forma chiara e schematica ed è accompagnato da una serie di documenti analitici che spiegano tutti gli obiettivi che si intende perseguire.

- Funzione di controllo:

⁵⁸ Selleri, "Budget d'esercizio : strumenti di programmazione, controllo e motivazione", ETAS LIBRI, Milano, 1990, p.57.

è necessario valutare l'opera svolta dai managers per verificare che gli obiettivi esplicitati nel budget siano realistici e siano stati fissati con l'intento di motivare i soggetti e che i valori consuntivi siano determinati in modo corretto e siano valori oggettivi.

- Funzione di partecipazione alle decisioni:

tale funzione può essere svolta solo nel caso in cui sia assolta la funzione motivazionale di cui si è parlato precedentemente. Infatti nel caso in cui lo stile della direzione sia realmente partecipativo, il budget aiuta a formalizzare la partecipazione dei vari managers coinvolti.

Si riescono a rendere partecipi i vari operatori solo nel caso in cui l'alta direzione mostri un vero interesse per il budget e per la programmazione, in caso contrario anche i livelli più bassi della direzione tenderanno a considerare la redazione del budget come una operazione alla cui stesura partecipano in molti, ma alla cui utilità credono in pochi.

- Funzione di anticipazione dei problemi che, ipoteticamente, possono sorgere nell'ambito aziendale:

la stesura del prospetto di budget implica la considerazione di diversi scenari che l'albergo potrebbe trovarsi ad affrontare in futuro, l'identificazione anticipata potrebbe aiutare a risolvere l'insorgenza di eventuali problemi futuri. Chiaramente l'identificazione dei problemi futuri non è rappresentata dal budget, ma dalla logica che sta dietro la redazione del budget.

Molte imprese di budget hanno costituito anche un comitato di budget⁵⁹, ovvero un organo composto da dirigenti che rivestono le maggiori responsabilità nell'elaborazione e nel controllo del programma. Nello specifico Liberatore evidenzia come la composizione del comitato dipenda dalle diverse organizzazioni della realtà alberghiera⁶⁰; infatti, nel caso in cui ci si trovi di fronte ad una catena alberghiera, l'autore afferma che questo organo è composto dal direttore generale, il direttore commerciale, il responsabile della divisione

⁵⁹ All'interno di un impresa alberghiera il comitato di budget può essere costituito dal direttore generale, dal direttore d'albergo, dal direttore commerciale, dal food and beverages manager e dal controller ("A Hotel controller plans, organizes, directs and controls the accounting functions of an hotel. He reports operational results to the general manager" Lucy Friend ehow contributor, www.ehow.com)

⁶⁰ Liberatore, "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-rivettive", CEDAM, Padova, 1993, pp.204-205.

camere, il responsabile della divisione ristorazione ed il controller. Nel caso invece di un'impresa indipendente, il comitato è composto dal direttore dell'albergo, i responsabili dell'amministrazione, delle camere, della ristorazione, degli acquisti ed il capo manutenzione.

I compiti principali del comitato sono⁶¹:

- analisi e revisione dei dati di budget formulati dai responsabili dei settori aziendali;
- risoluzione di eventuali conflitti fra i diversi settori in relazione al budget;
- approvazione delle eventuali variazioni apportate al budget;
- studio e analisi dei rapporti periodici relativi al confronto tra risultati effettivi di budget e considerazioni sulle politiche, con particolare attenzione alle procedure seguite;
- approvazione dell'eventuale revisione del budget.

Durante la redazione del budget il comitato non potrà essere consultato in modo continuativo, poiché, essendo un organo collegiale, il suo processo di consultazione e successiva deliberazione esige dei tempi molto lunghi. Per questo motivo in molte realtà esiste un *gruppo di budget* istituito appunto per fornire un'assistenza continuativa.

I compiti iniziali del gruppo di budget sono⁶²:

- richiesta ed ottenimento nei termini predefiniti dei budget preliminari di ciascun centro;
- assistenza ai responsabili di ogni centro nell'elaborazione del budget;
- sottoposizione dei budget preliminari dei centri al comitato di budget.

In un secondo momento il gruppo dovrà:

- misurare i risultati effettivi;
- comparare i valori effettivi con quelli standard;
- analizzare gli scostamenti.

⁶¹ La seguente analisi fa riferimento ad Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing.", HOEPLI, Milano, 1988, p.394

⁶² "In questa prima fase il gruppo di budget deve cercare di ricomporre le eventuali sovrapposizioni e/o contraddizioni che possono verificarsi tra le varie proposte. Si tratta di un filtro per trattenere tutti gli elementi di "disturbo", così da trasmettere al comitato di budget soltanto i casi spinosi", Liberatore, "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-rivettive", CEDAM, Padova, 1993, pp.204-205.

Il coinvolgimento dei singoli organi nel budgeting può assumere caratteristiche diverse (modelli partecipativi e modelli autoritari), ma è chiaro però che un comportamento partecipativo (in linea con la funzione di motivazione del budget di cui si è parlato in precedenza) sia più fruttuoso.

Nelle catene alberghiere il budget viene elaborato alla fine del primo semestre dell'anno precedente quello di riferimento, in questo periodo si hanno infatti i dati relativi all'esercizio precedente e al primo semestre dell'esercizio in corso, dati abbastanza recenti ed ottimali per una prima stesura del budget.

E' importante evidenziare come il budget non sia però una "formula miracolosa" per prevedere gli accadimenti futuri, ma è un programma che permette di fissare degli obiettivi precisi per la gestione aziendale, è un punto di riferimento per l'intera gestione di gestione d'esercizio. Di seguito si evidenziano i limiti ed i vantaggi del budget.

2.1 Vantaggi e limiti

Come detto in precedenza il budget non è una formula miracolosa per risolvere i problemi, poiché accanto agli innumerevoli vantaggi per aiutare a prendere le decisioni all'interno di un'impresa alberghiera, presenta anche una serie di limiti, i quali però non inficiano la validità del budget stesso, ma rendono consigliabile una sua integrazione.⁶³

I principali vantaggi del budget sono:

- creare lo stimolo ad organizzare l'impresa in modo che siano ben chiari i livelli di responsabilità per ogni funzione;
- stimolare una maggiore produttività ed efficienza dei diversi servizi;
- favorire la responsabilizzazione e la partecipazione dei membri della struttura organizzativa che sono responsabili del raggiungimento di sotto-obiettivi;
- costringere la direzione a formulare precisi programmi di rendimento del personale e degli altri fattori della produzione;

⁶³ Si presenta qui una rielaborazione dell'analisi proposta da Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing", HOEPLI, Milano, 1988, pp. 400-401 ed Avi "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp. 226-227

- richiedere un controllo continuo e obbligare tutte le persone coinvolte a ragionare in chiave di tempestività ed opportunità;
- evidenziare i risultati raggiunti in relazione agli obiettivi posti, mettendo in luce efficienze ed inefficienze dei singoli servizi e dei relativi responsabili.

I principali limiti del procedimenti budgetario sono i seguenti:

- la presenza di stime alla base del budget, da cui dipendono l'accuratezza e l'obiettività nel definire i valori standard utilizzati per la predisposizione del budget. L'efficienza o inefficienza del controllo budgetario sono strettamente legate all'accuratezza con cui i valori standard vengono stimati;
- la necessità di continui adeguamenti alle nuove situazioni in cui l'azienda si viene a trovare o si prevede che si verrà a trovare;
- l'appesantimento della struttura aziendale;
- l'esplicitazione degli obiettivi avviene in termini quantitativo-monetari. Il budget non può quindi misurare obiettivi che andrebbero espressi in termini di efficacia (ad esempio la qualità del servizio che si vuole offrire al cliente ed il mercato-obiettivo che si vuole raggiungere).

In relazione all'ultimo limite esposto è importante evidenziare come il budget debba essere accompagnato da parametri di natura qualitativa, altrimenti si rischierebbe di ridurre la sua utilità. *“La redazione del budget deve pertanto essere considerata il punto di partenza e non quello di arrivo di una complessa e lunga attività manageriale. Il budget non risolve i problemi, ma si limita ad esplicitarli e a fornire le chiavi di interpretazione delle potenziali soluzioni adottabili”*⁶⁴.

2.2 Il controllo del budget

La redazione del budget, non è però un'attività sufficiente, poiché deve essere affiancato da un controllo continuo delle operazioni aziendali, per verificare se i risultati

⁶⁴ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 228.

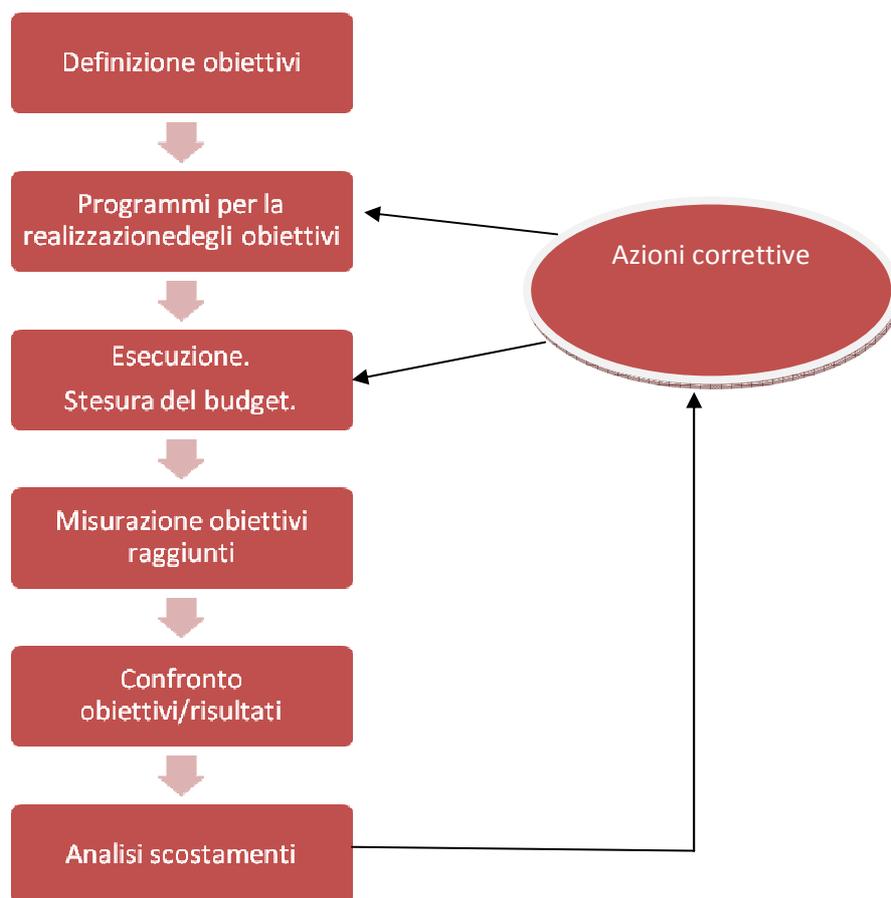
sono in linea con gli obiettivi previsti. Per fare questo è necessario analizzare il controllo budgetario (Budgetary control), che presuppone quindi una valutazione continua dei risultati ottenuti per poterli confrontare con gli obiettivi prestabili: *“Programmazione e controllo sono infatti strettamente correlati e non avrebbero senso l’uno senza l’altra”*⁶⁵. Il controllo budgetario deve però avvenire in maniera preventiva ed essere continuo e dinamico, in modo da poterne trarre spunti per attuare delle azioni correttive.

Il controllo budgetario avviene secondo il *principio dell’eccezione*⁶⁶, ovvero il principio secondo il quale la direzione non si concentra su tutte le voci del budget, ma presta attenzione solamente a quelle che hanno un andamento di natura eccezionale. I responsabili dei vari budget parziali dovranno così evidenziare le voci che presentano scostamenti di rilievo in modo da snellire il controllo della direzione permettendole di dedicare più tempo a funzioni tipicamente direzionali.

In ultima analisi si può quindi definire il budgetary control come una procedura che consente al manager aziendale di effettuare un controllo preventivo sulla base delle previsioni effettuate e di essere continuamente informato dei risultati consuntivi, per verificare se il conseguimento degli obiettivi procede in modo soddisfacente oppure no.

⁶⁵ *“...un controllo efficace non sarebbe possibile in assenza di un efficiente processo di programmazione, così come l’intera programmazione risulterebbe priva di senso se non venisse attuata la fase di controllo; quindi l’efficacia stessa della del controllo è legata all’attuazione della programmazione”*. Aiello, *“Imprese alberghiere e turistiche, organizzazione, gestione e marketing”*, HOEPLI, Milano, 1988, p.396.

⁶⁶ *Ibidem*, p.400



2.3 L'analisi degli scostamenti

L'efficacia dei provvedimenti correttivi dipende da un'attenta valutazione ed interpretazione degli scostamenti. Questo tipo di analisi deve essere effettuata per ogni singolo centro di costo per individuare quale di essi ha causato costi maggiori e/o ricavi minori rispetto a quanto era stato previsto e per intraprendere quindi specifiche azioni correttive. Ad esempio se all'interno di un'impresa alberghiera si individua un aumento dei costi del servizio ristorante, bisognerà intervenire su questo e non certo sul servizio alloggio. Non è però sufficiente individuare il centro di costo in cui sono avvenuti gli scostamenti rispetto agli obiettivi di budget che si erano previsti, ma bisogna individuare le motivazioni specifiche che ne sono state la causa (un'errata valutazione dei prezzi d'acquisto e dei costi del personale, una scarsa preparazione del personale, ...).

E' importante sottolineare che non devono essere presi in considerazione solamente gli scostamenti di costi e ricavi che assumono valori negativi per l'azienda, ma anche gli scostamenti che assumono valori positivi, poiché può essere una "positività" apparente e rivelarsi carica di conseguenze negative per l'impresa⁶⁷.

Indispensabile che ciascun responsabile di budget parziali provveda alla loro redazione in modo professionale, poiché il loro lavoro è strettamente collegato a tutti gli altri budget parziali.

2.4 I costi standard

Prima di procedere ad esaminare il processo di redazione del budget occorre chiarire su quali basi viene costruito.

Il budget può essere formulato sulla base di costi storici (aggiornati) sulla base dei due esercizi precedenti quello a cui il budget si riferisce, o sulla base di costi standard, dove per *standard* si intende qualcosa di tipico di una determinata situazione che viene considerata normale. Esistono "*standard di quantità e standard di valore*"⁶⁸: i primi si riferiscono alle quantità dei fattori di produzione per produrre i beni o i servizi dell'attività aziendale, i secondi invece fanno riferimento ai costi che si deve sostenere per ottenere i beni o i servizi (costi standard) e ad i prezzi di vendita (prezzi standard).

Per l'analisi in oggetto si esaminano i costi standard, i.e. una categoria di costi calcolati prima che il processo di produzione di beni e/o servizi faccia sorgere i costi reali. Essi sono quindi dei costi predeterminati e rappresentano ciò che i costi dovrebbero essere nel periodo di riferimento (al contrario di quelli storici che sono "ciò che i costi sono stati effettivamente) e come tali non possono essere svincolati dall'ambiente esterno e non possono essere rigidi, ma passibili di revisione e modifiche continue.

⁶⁷ Si può verificare ad esempio che i responsabili di un determinato centro di costo di mettano "a riparo" inserendo nei rispettivi budget parziali delle spese sopravvalutate in modo da avere apprezzamenti dalla direzione nel caso di spese minori. Allo stesso modo si sottovalutano i ricavi in modo da avere un maggiore apprezzamento in caso di incassi maggiori. In questo caso però si parla di cattivo budget dovuto ad un errata programmazione che influenzerà tutta l'attività aziendale.

⁶⁸ Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing.", HOEPLI, Milano, 1988, p.402

I costi standard sono un punto di riferimento, degli obiettivi raggiungibili con cui confrontare i valori effettivi che scaturiscono dalla gestione, un termine di paragone a cui riferire tutto ciò che è realmente accaduto (è chiaro che questo confronto non sarebbe possibile se si usassero i costi storici). Essi consentono di migliorare continuamente il grado di efficienza dell'impresa valutando gli scostamenti tra risultati attesi e conseguiti, analizzando la natura degli scostamenti riscontrati ed individuare eventuali azioni correttive.

Non è però facile per un'impresa alberghiera definire le condizioni operative standard, è presente infatti una vasta gamma di variabili non governabili che rendono difficile determinare a priori quale sarà il risultato di ciascun centro, quindi, come afferma Salmi, *“in questo settore sottoposto alla variabilità della domanda, è difficile formulare ipotesi future del volume produttivo, quindi si utilizza la passata esperienza (...) inoltre è bene fare previsioni per periodi brevi”*⁶⁹.

Esistono tre diversi tipi di costi standard in relazione a tre diverse condizioni in cui un'impresa può venire a trovarsi⁷⁰:

- costi standard ideali (in relazione a condizioni ideali: funzionamento ideale dell'azienda con massimi livelli di efficienza, organizzazione e produttività):
essi rappresentano solamente un obiettivo ideale verso cui tendere poiché non è facile identificare con precisione i livelli ottimali di efficienza, organizzazione e produttività. Più i costi consuntivi si avvicineranno ad essi, più alto sarà il grado di efficienza.
- Costi standard normali (in relazione a condizioni normali):
sono calcolati sulla base dei volumi di produzione effettivamente raggiungibili nelle normali condizioni di funzionamento dell'azienda. Rappresentano il costo che dovrebbe avere realmente il servizio /prodotto e le variazioni indicheranno un miglioramento o peggioramento dell'efficienza aziendale o un'oscillazione dei prezzi d'acquisto dei fattori produttivi.
- Costi standard previsti (in relazione a condizioni previste):
riguardano le condizioni intermedie tra quelle normali e quelle ideali, sono quindi uno stimolo (poiché non sono irraggiungibili, ma allo stesso tempo costituiscono uno

⁶⁹ Salmi, “L'impresa alberghiera, gestione e controllo”, CLUEB, Bologna, 1993, pp.157 e 158

⁷⁰ Per quanto riguarda la classificazione dei costi standard, si veda anche Salmi, “L'impresa alberghiera, gestione e controllo”, CLUEB, Bologna, 1993, pp.162-163

stimolo trattandosi di condizioni più elevate di quelle normali) e gli scostamenti indicano una maggiore/minore efficacia rispetto alle previsioni e agli obiettivi.

3. Il procedimento budgetario

I documenti che compongono il budget, di cui si parlerà approfonditamente nei capitoli seguenti, possono essere così suddivisi:

- budget operativi;
- budget finanziario;
- budget generale d'impresa.

E' necessaria una precisazione iniziale: il budget può essere redatto in forma flessibile (*budget flessibile*) oppure in forma rigida (*budget rigido*). Nel redigere il budget rigido si fa riferimento ad una sola ipotesi di grado di occupazione delle camere d'albergo (ad esempio si afferma che nell'anno a cui ci si riferisce il grado di occupazione delle camere è l'80%) e con questa previsione si procederà alla stesura del budget. In questo caso la validità del documento di budget è strettamente legata all'avvenimento effettivo della condizione prevista.

Il budget flessibile è invece un insieme di budgets rigidi, in cui si fa riferimento a più ipotesi di occupazione delle camere (ognuna della quale compone un budget rigido a sé); in questo modo si è di fronte ad un budget più dinamico⁷¹ che può essere una guida molto valida per l'imprenditore.

Nelle imprese alberghiere, nonostante sia la seconda l'alternativa migliore e più facilmente adattabile ai cambiamenti, si fa ricorso alla prima ipotesi (budget rigido, ovvero un solo grado di occupazione delle camere), in base all'esperienza degli anni precedenti e delle

⁷¹ "Il budget flessibile è pertanto un budget dinamico, perché permette di controllare in tempo reale il fabbisogno di stanziamenti a fronte di un determinato volume di produzione, il che è particolarmente importante in quelle aziende in cui durante l'esercizio vi possono essere brusche variazioni di livello di attività per cause stagionali. Nonostante la validità riconosciuta a tale strumento, si riscontra nelle imprese alberghiere di grandi dimensioni un maggiore utilizzo del budget rigido, anche se sottoposto ad aggiornamento continuo", Salmi, "L'impresa alberghiera, gestione e controllo", CLUEB, Bologna, 1993, p.124

previsioni basate sull'andamento del mercato. Il budget viene però sottoposto ad un ovvio controllo continuo.

Si passa ora ad analizzare nello specifico i diversi tipi di budget⁷².

3.1 Budget operativi

I budget operativi vengono redatti in un'ottica settoriale, ovvero ogni area gestionale in cui viene suddivisa l'azienda, procederà alla stesura del proprio budget esplicitando gli obiettivi specifici (budget room division, budget food and beverages, budget golf, budget delle altre attività sportive ed estetiche, budget health club,...). Anche se ogni area ha i propri obiettivi peculiari, alla fine dovrà esserci una globale coerenza tra di esse, poiché è ovvio che tutto il procedimento si svolge all'interno della medesima struttura alberghiera.

Per quanto riguarda gli obiettivi da raggiungere si possono distinguere imprese che incentrano la propria programmazione sul budget delle vendite ed altre sul budget della produzione. Nel primo caso l'azienda pone l'accento sulle strategie per la commercializzazione del proprio prodotto per il raggiungimento del volume di vendita ottimale. Non sempre però questa è la motivazione primaria, infatti *“nel secondo caso, abbiamo imprese che, in virtù di una maggiore flessibilità operativa, possono, dato un valore di fatturato attendibile, predisporre le operazioni per la massimizzazione dell'efficienza produttiva”*⁷³. Le imprese alberghiere, commercializzano il prodotto “ospitalità”, fanno leva sulle vendite e quindi l'obiettivo principale dei budget operativi sarà quello di portare le vendite ad un traguardo che consenta di sfruttare la capacità di produzione.

Il budget delle vendite, redatto in modo accurato ed analitico, è quindi una guida indispensabile nelle decisioni di gestione, al quale però si affianca comunque un budget di produzione che, anche se di minore importanza, evidenzia come ci siano anche fattori

⁷² Per quanto riguarda le tabelle rappresentative degli schemi dei budget, esse sono una rielaborazione di quelle presentate da Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp.205 e seguenti.

⁷³ Liberatore, “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-rivettive”, CEDAM, Padova, 1993, p.206. A tal proposito si veda anche Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp.232-233.

produttivi da programmare accuratamente (come ad esempio il personale a tempo determinato per gli alberghi che sono caratterizzati da una forte stagionalità).

In conclusione *“per il sistema di budget, si riconferma la natura ibrida, e la relativa complessità della gestione delle imprese turistico-ricettive, le quali, pur con una fisionomia assimilabile a quella delle imprese di servizi, non possono prescindere del tutto dalla considerazione degli obiettivi di produttività”*.⁷⁴

3.1.1 Budget Room Division

Il budget della divisione camere è il più importante tra i budget settoriali, poiché rappresenta il punto centrale attorno a cui ruotano tutti gli altri budget parziali; infatti, prevedere il numero delle camere occupate per il periodo considerato da un'idea anche delle previsioni sul consumo dei pasti, sul fabbisogno di personale, sulle attività sportive, il centro benessere e tutti gli altri servizi accessori. Si può vedere quindi, come ogni errore di programmazione effettuato nel momento della stesura del budget, si rifletta su tutti gli altri tipi di budget.

Per determinare il volume delle vendite da inserire nel budget è necessario formulare le previsioni relative a⁷⁵:

- 1) volume di presenze (i.e. volume di vendita delle camere);
- 2) volume dei ricavi.

Per quanto riguarda il primo punto, le previsioni riguardanti il grado di occupazione devono essere dettagliatamente articolate e coinvolgono non solamente il numero delle camere, ma molti altri ambiti. In questo ambito l'unità di misura si riferisce alla “capacità occupata”⁷⁶ e si esprime quindi in termini di numero di camere o di posti letto venduti, questa non è però un'operazione semplice poiché ci sono moltissimi elementi di complessità: la domanda

⁷⁴ Liberatore, “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”, CEDAM, Padova, 1993, p.207.

⁷⁵ Queste rilevazioni devono essere fatte in periodi infra-annuali, poiché se ci si riferisse ad un periodo di tempo più ampio, ci si scontrerebbe con un'inevitabile approssimazione.

⁷⁶ Si fa qui riferimento all'analisi effettuata da Liberatore, cit., p.207 e seguenti.

alberghiera è infatti subordinata a molti fattori non facilmente prevedibili (economici, politici, meteorologici, ...) ⁷⁷.

In generale si può dire che gli elementi a cui il manager deve fare riferimento per effettuare le previsioni sul volume delle vendite sono:

- le vendite passate:
uno studio accurato delle vendite degli anni precedenti (almeno un triennio) può portare ad una determinazione più precisa delle vendite del periodo in cui si intende redigere il budget;
- andamenti correnti:
per andamenti correnti di settore si intendono i fattori che sono in grado di influenzare il volume di vendita relativo all'esercizio di budget. Si cerca di fare quindi delle previsioni in relazione all'area geografica, alle variabili che condizionano la domanda, ...
- possibili ripercussioni di fenomeni politici ed economici:
come detto nel paragrafo iniziale, la situazione politica ed economica di un paese è molto importante poiché può aumentare le presenze in determinate circostanze (ad esempio gli investimenti in infrastrutture intrapresi dalla pubblica amministrazione possono rafforzare l'attrattiva turistica di un paese), ma può anche diminuirle (ad esempio in relazione ad un paese in cui una variabile come il PIL diminuisce drasticamente, oppure nel caso di un aumento del tasso di disoccupazione che in molti casi provoca un aumento della criminalità).

Per programmare quindi il volume di vendita delle camere espresso in termini fisico-quantitativi i managers devono identificare ⁷⁸:

- la massima capacità di occupazione dell'albergo (A);
- il numero di camere che durante l'anno possono essere oggetto di manutenzioni o riparazioni (B);

⁷⁷ Nel momento in cui sto scrivendo sono passati pochi giorni dalle terribili scosse di terremoto che hanno coinvolto molti paesi dell'Emilia Romagna e che hanno fatto tremare anche parte del Veneto. Gli alberghi di Jesolo Lido (in provincia di Venezia) hanno avuto un altissimo numero di disdette poiché la paura di forti scosse in queste zone ha spinto molti turisti stranieri e di altre zone dell'Italia a cancellare la propria prenotazione: questo accadimento avrà un fortissimo impatto negativo sui profitti degli innumerevoli alberghi coinvolti. Questo è un esempio di un evento (ovviamente) non prevedibile al momento della stesura del budget.

⁷⁸ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 234

- il numero di stanze che vengono offerte gratuitamente (come ad esempio nel caso di soggiorni di dipendenti di agenzie viaggio che vengono ospitati nell'albergo al fine di valutarne il servizio offerto per poi pubblicizzarlo all'interno dell'agenzia) (C);
- la ripartizione delle camere fra le varie categorie di clienti che usufruiranno del servizio alberghiero a pagamento. Indispensabile determinare le diverse categorie della clientela poiché hanno condizioni diverse (si pensi ad esempio agli sconti per i gruppi, i cui componenti pagheranno meno di un cliente che si presenta da solo) che creano diversi ricavi per l'albergo. In genere si possono distinguere le seguenti categorie: "top rank", inviati di agenzie o tour operator che usufruiscono di particolari sconti o convenzioni, inviati d'affari e/o d'aziende, individuali occasionali, appartenenti a gruppi occasionali, convegnisti e/o congressisti (D).

Si può riassumere quanto detto nella tabella seguente che mette in evidenza il volume di vendita programmato per ogni mese e per ogni tipologia di camera:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONSUNTIVO	Δ
(A) N. STANZE SINGOLE PRESENTI N. STANZE DOPPIE PRESENTI N. STANZE TRIPLE PRESENTI N. SUITES PRESENTI						
(B) N. STANZE SINGOLE UTILIZZABILI N. STANZE DOPPIE UTILIZZABILI N. STANZE TRIPLE UTILIZZABILI N. SUITES UTILIZZABILI						
(C) N. STANZE SINGOLE COMPLIMENTARY (OMAGGIO) N. STANZE DOPPIE COMPLIMENTARY						

N. STANZE TRIPLE COMPLIMENTARY						
N. SUITES COMPLIMENTARY						
(D) N. STANZE SINGOLE VENDIBILI A PAGAMENTO						
N. STANZE DOPPIE VENDIBILI A PAG.						
N. STANZE TRIPLE VEDNIBILI A PAG.						
N. SUITES VENDIBILI A PAG.						
TOTALE						

- la ripartizione dei clienti tra camere singole, doppie, triple e suites.

Per quanto riguarda quest'ultimo punto non è chiaramente possibile effettuare questa distinzione con precisione, però è una distinzione necessaria per individuare il fatturato globale e per determinare i costi specifici del department Room Division. I costi variabili (costo della M.O.D., spese per il materiale della pulizia, costi della guest supplies (saponette, carta da lettere, penne, ...), costi di lavanderia, ...) ad esempio, variano a seconda del tipo di camera in modo però non perfettamente proporzionale⁷⁹; *“l'identificazione del tipo di camere che si intende porre sul mercato rappresenta pertanto un elemento informativo indispensabile affinché la determinazione dei costi riguardanti il Room Division sia sufficientemente attendibile e significativa”*⁸⁰.

Per quanto riguarda il secondo punto dell'analisi, il volume dei ricavi, presuppone l'identificazione di un range di prezzi suddivisibili per tipo di clientela, per tipo di camera (come detto in precedenza) e per bassa, media e alta stagione.

⁷⁹ Infatti non è detto che il costo della pulizia di una stanza doppia sia esattamente il doppio di quella singola poiché il tempo impiegato non è sempre esattamente il doppio (basti pensare che entrambi questi tipi di camere presentano solitamente un solo bagno, quindi il tempo della pulizia di questo non aumenta, ma resta lo stesso per i due tipi di camere).

⁸⁰ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.235

Sono necessarie due precisazioni: per la determinazione dei prezzi di vendita è necessario che i managers si pongano degli obiettivi reali e raggiungibili e non obiettivi così ambiziosi da non essere minimamente avvicinabili; la presenza di una discrasia tra “prezzi reali” e “prezzi pubblicizzati” (sconti o promozioni), poiché quest’ultimi fanno parte del piano di marketing per mettere in rilievo l’immagine dell’azienda, ma non interessano a livello di budget che deve essere redatto in base ai prezzi reali per cercare di prevedere quello che si realizzerà nella realtà.

In questa tabella si evidenzia il calcolo dei ricavi di vendita delle stanze (prezzo per quantità):

	GENN.		...		DIC.		TOT. BUDGET	TOT. CONSUNTIVO	Δ
	P	Q	P	Q	P	Q			
TOP RANK									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE									
SUITES									
GRUPPI									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE									
SUITES									
OSPITI CONVENZIONATI									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE SUITES									
OSPITI DA AGENZIE									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE									
SUITES									
INDIVIDUALI OCCASIONALI									

STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE									
SUITES									
GRUPPI									
OCCASIONALI									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE STANZE									
TRIPLE									
SUITES									
CONVEGNISTI E									
CONGRESSISTI									
STANZE SINGOLE									
STANZE DOPPIE									
STANZE TRIPLE									
SUITES									
TOTALE RICAVI									

P: prezzo unitario

Q:quantità

Si giunge quindi (come si può vedere dalla tabella sovrastante) alla determinazione del “Totale dei ricavi” a cui bisogna però contrapporre i costi specifici del department Room Division, come afferma Liberatore *“il budget di tale divisione presuppone la preventiva redazione di due budget parziali: quello dei ricavi e quello dei costi controllabili”*⁸¹.

Nel budget dei costi controllabili bisogna indicare in modo separato i costi variabili da quelli fissi specifici di reparto per arrivare a determinare in un primo luogo il margine di contribuzione di primo livello e poi quello di secondo livello⁸². Per quanto riguarda la determinazione dei costi variabili totali bisogna programmare⁸³:

⁸¹ Liberatore, “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”, CEDAM, Padova, 1993, p.208

⁸² Dei margini si parlerà più specificatamente nel prossimo capitolo. In questa sera si ricorda che il margine è un indicatore utile per le scelte aziendali; il margine di primo livello serve per scopi decisionali a breve termine (come la scelta tra più ordini, la determinazione del mix programmato di vendita, l'accettazione o il rifiuto di un ordine,..), mentre il margine di secondo livello riguarda la capacità di auto sostentamento di un prodotto/servizio, i.e. se è in grado di coprire i propri costi con i propri ricavi. Il margine di primo livello è dato dalla differenza tra i ricavi ed i costi variabili, il margine di contribuzione di secondo livello è dato dal margine di primo livello a cui sono vengono sottratti i costi fissi.

⁸³ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.239

1) lo standard fisico unitario del fattore produttivo analizzato, distinto per camera singola, camera doppia, tripla e suites:

è rappresentato dalla “*quantità di fattore produttivo necessario affinché la camera possa essere venduta*”. Tale valore si determina secondo ipotesi formulate sulla realtà considerata, oppure secondo valori raggiungibili con un determinato impegno (alternativa migliore), ed infine secondo dati raggiungibili senza alcun impegno.

2) prezzo standard del medesimo fattore:

è rappresentato dal “prezzo-costo unitario che l’impresa ha programmato di dover sopportare per entrare in possesso di una unità di fattore produttivo. Il prezzo standard unitario moltiplicato per lo standard fisico unitario dà il totale dei costi variabili programmati.

Per quanto riguarda invece i costi fissi di reparto, essi rappresentano gli elementi negativi di reddito per fare fronte ai quali è necessaria la totale saturazione dell’offerta.

In conclusione il budget Room Division si presenta in questo modo:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONSUNTIVO	Δ
TOTALE RICAVI (TABELLA 2)						
COSTI VARIABILI:						
-COSTI MOD						
-COMMISSIONI						
-SERVIZIO LAVANDERIA						
-AMENITIES						
-COSTI DI TRASPORTO						
-COSTI PRENOTAZIONI						
-ALTRI COSTI VARIABILI						
TOTALE COSTI VARIABILI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO						

LIVELLO						
COSTI FISSI SPECIFICI:						
-AMMORTAMENTI						
ATTREZZATURE						
-AMMORTAMENTO						
ARREDAMENTO						
-COSTI PERSONALE INDIRETTO						
-COSTO UNIFORMI						
-COSTI FISSI DI PRENOTAZIONI						
-COSTI DECORAZIONI FLOREALI						
AI PIANI						
-ALTRI COSTI FISSI						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

3.1.2 Budget food and beverages

Una volta formulato il budget della divisione camere , si può passare a compilare i budgets relativi alla produzione degli altri servizi d'albergo: la divisione ristorazione rappresenta senz'altro la seconda area in ordine di importanza per le imprese alberghiere. Nell'affrontare il processo di budgeting per quest'area sorge un problema che porta alla creazione di due budget differenti: il calcolo dei valori (costi/ricavi) dei piatti che l'albergo può offrire nel periodo considerato. Secondo alcuni autori, infatti, bisognerebbe calcolare il costo di materia prima per ogni categoria di pasti (colazione, pranzo, cena) suddividendola ulteriormente per un tot di menù considerati "standard"⁸⁴; secondo altri invece bisogna

⁸⁴ Per questa posizione si fa riferimento all'analisi ed alle tabelle proposte da Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp.242 e seguenti.

considerare un unico valore medio riferibile indistintamente a tutte le categorie di pasti⁸⁵ (posizione, a mio avviso, assolutamente semplicistica che non riesce minimamente ad avvicinarsi alla realtà).

Si analizzano ora le posizioni nello specifico iniziando dalla prima.

Il budget Food and Beverages è un documento composto da tre altri budget:

- 1) budget del servizio ristorante;
- 2) budget del servizio bar;
- 3) budget del servizio minibar.

La determinazione del budget del servizio ristorante è un'operazione complessa poiché è necessario identificare sia i costi che i ricavi in relazione al consumo di cibo e bevande; è quasi impossibile programmare con precisione la tipologia e la quantità di piatti o bevande che la clientela deciderà di consumare nel periodo considerato. Non potendo quindi individuare il costo specifico delle materie prime si calcoleranno i valori medi ponderati sia per i costi che per i ricavi, procedimento che presuppone la conoscenza:

- del prezzo di vendita delle singole categorie di piatti e bevande oggetto di programmazione;
- del costo della materia prima utilizzabile per porre i prodotti sul mercato;
- della probabilità che i diversi prodotti vengano scelti dalla clientela.

Avi, in contrapposizione con la seconda posizione evidenziata all'inizio di questo paragrafo, sostiene che *“la determinazione di un unico ricavo medio e di un solo costo medio per tutti i pasti (colazioni, pranzi e cene) e per tutte le bevande collocabili sul mercato condurrebbe a dei valori non significativi in quanto le caratteristiche ad esempio del breakfast sono profondamente diverse da quelle del lunch e del dinner”*⁸⁶. L'autrice afferma anche che quest'operazione causerebbe una doppia semplificazione, poiché vengono considerate uguali le tre tipologie di pasti offerti (che presentano invece sensibili differenze) ed inoltre

⁸⁵ Per quest'altra posizioni ci si riferisce invece a Liberatore, “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-rivettive”, CEDAM, Padova, 1993, pp.222 e seguenti. Si veda anche Aiello, “Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing.”, HOEPLI, Milano, 1988, p.420 e seguenti.

⁸⁶ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.243

non si tiene conto delle scelte dei consumatori che possono scegliere menù fortemente diversi, influenzando sui costi. Un budget redatto in questo modo non può porsi come linea guida poiché si basa su fondamenta totalmente erranee.

Proseguendo nell'analisi, è necessario individuare dei menù standard riferibili ad ogni pasto (solitamente tre o quattro, poiché una quantità maggiore porterebbe sì ad un budget più attendibile e significativo, ma anche all'insorgenza di molti costi che potrebbero annullare i benefici derivanti dall'analisi) per i quali si calcola il ricavo medio ed il costo medio di materia prima (Material cost), con le seguenti precisazioni:

- in relazione alle colazioni si avranno più costi medi ponderati connessi alla materia prima a fronte di un unico ricavo medio poiché si possono offrire colazioni diverse allo stesso prezzo (ad esempio molti alberghi offrono una colazione a buffet ad un prezzo fisso però possono offrire una tipologia di colazione "classica" ed un'altra basata a base di prodotti locali) ed inoltre è l'unico pasto in cui per le bevande non viene considerato un budget a parte poiché sono considerate una parte integrante del costo del Food;
- in relazione agli altri pasti principali, il pranzo e la cena, è necessario calcolare un budget in relazione al Food calcolando costi e ricavi medi per ogni menù standard, ed uno in relazione al Beverage. Il prodotto tra le quantità di vendita dei singoli menù e i rispettivi costi medi porterà alla determinazione dei ricavi e dei Material cost in relazione al pranzo ed alla cena. E' necessario calcolare un budget per il lunch ed uno per il dinner solo nel caso in cui i costi ed i ricavi connessi alle due tipologie di pasto fossero sensibilmente differenti, poiché, nel caso in cui avessero valori simili, la redazione di due budget distinti sarebbe solo uno spreco di tempo e di risorse.

Molti alberghi prevedono inoltre la possibilità di avere un servizio in camera (Room Service) e, nel caso in cui i piatti offerti per questo tipo di servizio non siano gli stessi offerti nel ristorante, a fronte di ricavi e costi diversi, è necessaria la redazione di un budget apposito. Anche in questo caso è necessario individuare: diversi menù a cui attribuire costi e ricavi, i costi medi dei menù consumati dai clienti attraverso il Room Service (differenziati per menù standard e differenziando il food dal beverage) ed i prezzi medi ponderati riferiti a

ciascun menù venduto attraverso il Room Service (sempre differenziano per tipologia di menù e considerando in modo separato food and beverage).

In questo caso la struttura del budget si presenta come quella del ristorante proposta nelle tabelle sottostanti, la somma dei risultati di entrambi i prospetti dà il totale dei ricavi ed il totale dei costi variabili di materia prima riferibili al settore ristorazione.

Per capire meglio si propone qui sotto la struttura grafica dei budget spiegati in precedenza:

- tabella 1: budget dei ricavi e costi medi di materials: breakfast;
- tabella 2: budget dei ricavi e costi medi di materials: lunch;
- tabella 3: budget dei ricavi e costi medi di materials: dinner;
- tabella 4: budget dei ricavi e costi medi di materials: beverages.;
- tabella 5: budget dei ricavi medi ponderati e dei costi medi ponderati materials del settore ristorazione: ristorante e Room Service.

TABELLA 1

BREAKFAST	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
N. OSPITI PRESENTI IN ALBERGO						
BREAKFAST: -N. COPERTI -RICAVO MEDIO						
TOTALE RICAVI BREAKFAST						
-COSTO MEDIO MATERIALS						
TOTALE COSTI VARIABILI MATERIA PRIMA (MATERIAL COST)						

TABELLA 2

LUNCH	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
MENU' TIPO A -N. PASTI VEDNUTI -RICAVO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI -COSTO MEDIO PONDERATO MATERIALS -TOTALE COSTI MATERIALS						
MENU' TIPO B -N. PASTI VEDNUTI -RICAVO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI -COSTO MEDIO PONDERATO MATERIALS -TOTALE COSTI MATERIALS						
MENU' TIPO C -N. PASTI VEDNUTI -RICAVO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI						

-COSTO MEDIO PONDERATO MATERIALS						
-TOTALE COSTI MATERIALS						
TOTALI						

TABELLA 3

DINNER	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
MENU' TIPO X -N. PASTI VENDUTI -RICAVO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI -COSTO MEDIO PONDERATO MATERIALS -TOTALE COSTI MATERIALS						
MENU' TIPO Y -N. PASTI VENDUTI -RICAVO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI -COSTO MEDIO						

PONDERATO MATERIALS						
-TOTALE COSTI MATERIALS						
MENU' TIPO Z						
-N. PASTI VENDUTI						
-RICAVO MEDIO PONDERATO						
-RICAVI TOTALI						
-COSTO MEDIO PONDERATO MATERIALS						
-TOTALE COSTI MATERIALS						
TOTALI						

TABELLA 4

BEVERAGES	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
BEVERAGE TIPO D						
-N. BEVANDE VENDUTE						
-RICAVO MEDIO PONDERATO						
-RICAVI TOTALI D						
-COSTO MEDIO PONDERATO BEV.D						

-TOTALE COSTO MEDIO BEVERAGE D						
BEVERAGE TIPO E -N. BEVANDE VENDUTE -RICAPO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI D -COSTO MEDIO PONDERATO BEV.D -TOTALE COSTO MEDIO BEVERAGE D						
BEVERAGE TIPO F -N. BEVANDE VENDUTE -RICAPO MEDIO PONDERATO -RICAVI TOTALI D -COSTO MEDIO PONDERATO BEV.D -TOTALE COSTO MEDIO BEVERAGE D						
TOTALI						

TABELLA 5

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
N. CAMERE OCCUPATE						
N. OSPITI RESIDENTI IN ALBERGO						
RICAVI MEDI TOTALI DI PERIODO DERIVANTI DALLA VENDITA DI PASTI E BEVANDE (A)						
COSTI MEDI FOOD TOTALI DI PERIODO (B)						
COSTI MEDI BEVERAGE TOTALI DI PERIODO (C)						
RISULTATO LORDO (A-B-C)						
TOTALI GENERALI						

Facendo riferimento alla TABELLA 5 è opportuno sottolineare come la sommatoria di A+B+C offre una misura del reddito lorda poiché non tiene conto dei costi variabili, semivariabili e fissi specifici, quindi il risultato lordo (dato da A-B-C) deve essere “aggiustato” considerando tutti i costi variabili e non solo quelli rappresentati dal consumo di materie prime. Per fare ciò è necessario tenere separati i costi della cucina da quelli della sala, in modo da poterli identificare e da poter intervenire su di essi nel caso di eventuali scostamenti.

Il budget conclusivo del servizio ristorazione può essere rappresentato in questo modo:

TABELLA 6

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI: -RICAVI TOTALI FOOD						

RISTORANTE -RICAVI TOTALI BEV. RISTORANTE -RICAVI TOTALI FOOD ROOM SERVICE -RICAVI TOTALI BEV. ROOM SERVICE						
TOTALE RICAVI						
COSTI: COSTI VARIABILI CUCINA -COSTO MAT PRIME FOOD RIST. -COSTO MAT PRIME BEV RIST. -COSTO MAT PRIME FOOD ROOM SERVICE -COSTO MATERIE PRIME BEV. ROOM SERVICE -COSTO MATERIALE PULIZIA -ENERGIA -COMBUSTIBILE COSTI VARIABILI SALA -LAVANDERIA -NOLEGGIO BIANCHERIA -MENU' -ALTRE STAMPE -MATERIALI PULIZIA						
TOTALE COSTI VARIABILI (SALA+CUCINA)						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO						
COSTI FISSI E QUOTA FISSA DI SEMVARIABILI						

<p>CUCINA:</p> <p>-AMMORTAMENTI ATTREZZATURE -COSTO PERSONALE CUCINA -AMMORTAMENTO BIANCHERIA DI PROPRIETA' -COSTO UNIFORMI -ALTRI</p> <p>COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI SEMIVARIABILI</p> <p>SALA:</p> <p>-AMMORTAMENTO MOBILI E ARREDI -COSTO PERSONALE SALA -DECORAZIONI FLOREALI -AMMORTAMENTO STOVIGLIERIA E ARGENTERIA -LICENZE -UNIFORMI -COSTI PER INTRATTENIMENTO MUSICALE -ALTRI</p>						
<p>TOTALE DEI COSTI FISSI E QUOTA DEI SEMIVARIABILI (CUCINA+SALA)</p>						
<p>MARGINE TOTALE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO</p>						

Si passa ora ad analizzare il budget del servizio minibar: questo tipo di prospetto non evidenzia le difficoltà riscontrate nel redigere il budget del servizio ristorante, poiché presenta un numero esiguo di beni offerti e si tratta quindi di effettuare una semplice programmazione di vendita sui singoli prodotti dei minibar. La variabile principale in questo contesto, è il livello di occupazione delle camere evidenziato nel budget Room Division, anche se non è l'unico fattore poiché anche il tipo di offerta può influire sulle vendite. Si pensi ad esempio nel caso in cui in un albergo per famiglie, l'offerta del frigo bar sia basata solamente su alcolici; è chiaro in questo caso che il consumo sarà molto limitato anche a fronte di una totale occupazione delle camere. Viceversa, se l'offerta variasse con bibite, acqua e succhi di frutta per incontrare i gusti di una più vasta ed eterogenea clientela, si riscontrerebbe probabilmente un consumo maggiore.

Per la completezza del budget è necessario indicare anche il costo fisso degli ammortamenti dei piccolo frigoriferi, perché altrimenti verrebbero erroneamente imputati ad un altro reparto (i cui costi e ricavi non si riferiscono all'utilizzo del frigo).

Il budget del servizio minibar si presenta in questo modo:

TABELLA 7

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
N. CAMERE OCCUPATE						
N. OSPITI						
TOTALE RICAVI						
TOTALE COSTI DEL						

PRODOTTO VENDUTO						
AMMORTAMENTO FRIGORIFERI						
COSTO DEL PERSONALE PER IL RINNOVO DEI PRODOTTI DEL MINIBAR						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

Si analizza infine il budget del servizio bar: la redazione di questo prospetto è più complicata rispetto a quella del servizio minibar poiché anche in questo caso ci si pone di fronte all'incertezza delle previsioni future (ad esempio se in una località turistica piovesse, le persone tenderebbero a stare in albergo e quindi ad aumentare il consumo al bar, se viceversa ci fossero delle giornate soleggiate, di sicuro i clienti preferirebbero uscire). E' necessario identificare i prodotti da vendere ed i costi (variabili, fissi speciali, semivariabili, gli ammortamenti delle attrezzature e dell'arredamento) ad esso collegati.

Anche in questo caso c'è la possibilità di usufruire di un servizio di Room Service, i cui costi però saranno sicuramente maggiori di quelli della diretta consumazione al bar. Come per il servizio ristorante, il budget del servizio in camera per il bar viene poi incorporato a quello del bar.

Vediamo ora i prospetti di budget per questi due aspetti:

- tabella 8: budget bar;
- tabella 9: budget bar comprensivo del servizio Room Service.

TABELLA 8

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
N. CAMERE OCCUPATE N. OSPITI						
TOTALE RICAVI PROGRAMMATI						
COSTI VARIABILI: -TOTALE COSTI VARIABILI DEL PRODOTTO VENDUTO -TOTALE ALTRI COSTI VARIABILI						
TOTALE COSTI VARIABILI						
MARGINE DI PRIMO LIVELLO						
COSTO FISSI E QUOTA FISSA DEI SIMIVARIABILI: -COSTO PERSONALE BAR -AMMORTAMENTO ARREDI -AMMORTAMENTO ATTREZZATURE -ALTRI COSTI FISSI						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

TABELLA 9

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
N. CAMERE OCCUPATE						
-TOTALE RICAVI PROGRAMMATI BAR -TOT. RICAVI PROGRAMMATI BAR ROOM SERVICE						

COSTI VARIABILI: -TOT COSTI VARIABILI DEL PRODOTTO VENDUTO -TOTALE ALTRI COSTI VARIABILI						
TOTALE COSTI VARIABILI						
MARGINE DI PRIMO LIVELLO						
COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI SEMIVARIABILI: -COSTO PERSONALE BAR -AMMORTAMENTO ARREDI -AMMORTAMENTO ATTREZZATURE -ALTRI COSTI FISSI						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

Dopo aver illustrato le tre tipologie di budget che compongono il budget Food and Beverage, si illustra ora la struttura finale di tale prospetto in cui sono inclusi anche altri costi (come ad esempio al costo del personale del settore dirigenziale del reparto Food and Beverage o il personale di assistenza del direttore di tale reparto) che non sono stati considerati nei vari budget parziali, ma che devono assolutamente essere inseriti in quello complessivo, poiché afferenti a questo dipartimento.

TABELLA 10

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI TOTALI RISTORANTE						
RICAVI TOTALI ROOM SERVICE						
RICAVI TOTALI BAR						
RICAVI TOTALI MINIBAR						

TOTALE RICAVI F&B						
COSTI VARIABILI CUCINA						
COSTI VARIABILI SALA						
COSTI VARIABILI BAR						
COSTI VARIABILI MINIBAR						
TOTALE COSTI VARIABILI F&B						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO						
COSTI FISSI CUCINA						
COSTI FISSI SALA						
COSTI FISSI BAR						
COSTI FISSI MINIBAR						
COSTO FISSI SPECIALI F&B						
TOTALE COSTI FISSI F&B						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

Si passa ora ad esaminare la seconda posizione in relazione a questo tipo di budget, considerando un unico costo medio per tutte le tipologie di pasto.

Secondo Liberatore⁸⁷ il processo di elaborazione del budget può essere così strutturato:

- budget dei ricavi del ristorante;
- budget dei costi del ristorante;
- budget dei ricavi e dei costi del bar;
- budget della direzione della divisione;
- budget riepilogativo.

⁸⁷ Liberatore, "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive", CEDAM, Padova, 1993, p. 222. L'autore considera il budget Food and Beverage composto dal servizio bar e dal servizio ristorante, tralasciando il minibar.

Come si può vedere il procedimento di budgeting è simile a quello analizzato in precedenza, l'unica differenza sta nel calcolo dei ricavi e dei costi dei piatti. Mentre in precedenza si calcolavano delle tipologie di menù differenti in modo da avere diverse "classi" di costo a seconda dei piatti scelti e a seconda che si trattasse del pranzo e della cena, in questo caso si calcola un costo ed un ricavo medio senza distinguere tra il pranzo e la cena. Il procedimento delineato dall'autore è il seguente:

- si suppone di avere tre piatti (A,B,C), generici, indipendentemente che si tratti del pranzo o della cena; cinque secondi piatti (D,E,F,G,H); tre contorni (I,L,M).
- si conosce il costo di ogni piatto ($C_a, C_b, C_c, C_d, C_e, C_f, C_g, C_h, C_i, C_l, C_m$) e la probabilità generica di ciascuno di essi ($P_a, P_b, P_c, P_d, P_e, P_f, P_g, P_h, P_i, P_l, P_m$); si avrà:
 - un costo medio del primo piatto (M1) dato da:

$$(C_a P_a + C_b P_b + C_c P_c) = M1$$

- un costo medio del secondo piatto (M2) dato da:

$$(C_d P_d + C_e P_e + C_f P_f + C_g P_g + C_h P_h) = M2$$

- un costo medio del contorno (M3) dato da:

$$(C_i P_i + C_l P_l + C_m P_m) = M3$$

Definendo "M4" la parte fissa del pasto, il costo medio di esso sarà:

$$C = M1 + M2 + M3 + M4$$

A questo punto sta al tipo di albergo fare le proprie considerazioni su quale tipologia adottare, in base alla propria struttura e alla propria offerta. Certo è che, vista la grande differenziazione che oramai tutte le imprese alberghiere offrono tra il pranzo e la cena, appare molto semplicistico e poco realistico adottare questo tipo di procedimento.

3.1.3 Budget Golf

Gli alberghi forniscono una pluralità di servizi complementari che possono essere definiti minori rispetto a quelli visti in precedenza, ma per ciascuno dei quali bisogna comunque predisporre un budget dei costi e dei ricavi per vederne i profitti.

Considerando il ristorante ed il reparto notte come servizi accessori, il golf (una determinata area minore), con le adeguate considerazioni, può diventare il core business dell'impresa.

Innanzitutto il golf viene considerato uno sport elitario, i.e. praticato solo da ceti sociali elevati (essendo uno sport molto costoso), altamente socializzante e che porta notorietà alle persone che lo praticano e che sono parte del "golf club". E' uno sport dai costi elevati, sia il costo delle attrezzature per chi lo pratica, sia per chi predispone l'attività, ovvero gestisce il club: basti pensare al costo per il mantenimento dei campi (la cui estetica e funzionalità deve essere sempre impeccabile), al costo delle golf cars, della manutenzione delle strutture e dei caddies. Un golf club è generalmente frequentato sia da giocatori attivi, sia da altri soci, frequentatori in qualità di appassionati di golf non praticanti, amici o parenti dei giocatori. Quest'ultimi porteranno introiti all'albergo soprattutto per quanto riguarda il settore Food&Beverage (ristorante e bar).

In sintesi questo tipo di attività sportiva può: *"nell'ambito di una realtà alberghiera,(...) essere costituito come polo attrattore di nuovi clienti; in una seconda fase, il golf può trasformarsi in una parte rilevante del core business aziendale; nella fase di maturità del prodotto, la gestione del club può svolgere un duplice compito: da un lato può rappresentare infatti una parte integrante del core business dell'impresa, mentre dall'atra può giocare il ruolo di polo attrattore di nuova clientela"*⁸⁸.

Il budget del golf è così strutturato:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI: -QUOTE ASSOCIATIVE GOLF CLUB -RICAVI DA QUOTE ASSOCIATIVE DESTINATE AD OSPITI PRIVILEGIATI (Es. familiari non praticanti)						

⁸⁸ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.265

-RICAVI DA NOLEGGIO GOLF CAR						
-QUOTE ISCRIZIONE CORSI BASE E/O PERFEZIONAMENTO						
-ALTRI RICAVI						
TOTALE RICAVI						
COSTI VARIABILI:						
-COSTO FUNZIONAMENTO GOLF CARS						
-COSTO MANUTENZIONE GOLF CARS						
-COSTI LAVANDERIA						
-COSTI SERVIZI PROFESSIONALI						
-COSTI CORSI BASE/PERFEZIONAMENTO						
TOTALE COSTI VARIABILI						
COSTI FISSI:						
-COSTO PERSONALE						
-AMMORTAMENTI ATTREZZATURE SPECIFICHE						
-AMMORTAMENTI IMMOBILI CONNESSI AL GOLF						
-COSTO FISSO RIPARAZIONI E MANUTENZIONI PERIODICHE GOLF CARS						
-COSTI MANTENIMENTO DEL PRATO						
-COSTI SABBIA						
-UNIFORMI						
-ACQUA						
-ALTRI						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

E' necessaria una precisazione, gli incassi maggiori per questo tipo di attività derivano dalle quote associative ed è quindi normale che ci siano mesi con margini alti a cui seguono altri con margini bassi o talvolta negativi.

3.1.4 Budget delle attività sportive ed estetiche (Health club)

Ci sono dei casi in cui un'impresa alberghiera può offrire dei servizi sportivi accessori per i quali è necessario predisporre la redazione di un budget anche se non rappresentano il core business dell'azienda (come ad esempio nel caso sopra citato del golf). Non è richiesta la redazione di un budget specifico per ogni tipologia di servizio offerto poiché spesso non incidono molto a livello di volumi di ricavi; nel caso in cui però l'attività sportiva svolgesse un ruolo determinante all'interno della gestione alberghiera, sarà necessario stilare un documento apposito⁸⁹.

Per quanto riguarda il servizio "benessere" che può offrire l'albergo, ci sono due scenari da considerare:

- nel primo caso l'Health Club è solamente un servizio accessorio, per cui si tratta di una area molto piccola, che non rientra nell'immagine principale dell'albergo. In questo caso viene redatto un budget specifico per questo reparto solo nel caso in cui incida in modo rilevante sulla gestione alberghiera, altrimenti viene incluso nel budget delle attività sportive ed estetiche;
- nel secondo caso invece l'Health Club è l'elemento caratterizzante dell'albergo (Beauty Farm, Centro Benessere) che modifica la mission aziendale ponendo come obiettivo primario non più l'ospitalità, ma l'esigenza di raggiungere un benessere mentale e fisico, diventano quasi un centro curativo-medico-estetico. Il servizio "ospitalità" ed il servizio "benessere" non si considerano però come due aree distinte, sono infatti reciprocamente integrate poiché l'Health Club si identifica con l'albergo considerato; infatti, il benessere che si vuole raggiungere utilizzando l'area benessere, deve poi "continuare" nelle camere, pensate per favorire un ottimo riposo (spesso spaziose e contraddistinte da colori chiari per la tranquillità della

⁸⁹ Si pensi ad esempio a tutte le località di mare scelte per fare immersioni. In questo caso l'obiettivo principale è lo sport (sub) e tutti gli altri servizi sono considerati accessori.

mente), e nel ristorante, offrendo piatti leggeri per non appesantire il fisico che è stato “purificato” durante tutta la giornata. In questo caso allora il budget è accompagnato da un documento integrato che fornisce informazioni su entrambe le attività (alberghiera classica e medico-curativa) che sono un unico business inscindibile.

I budget di quest’area possono essere così rappresentati:

- tabella 1: budget altre attività sportive ed estetiche;
- tabella 2: budget Health Club.

TABELLA 1⁹⁰

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI:						
-QUOTE ASSOCIATIVE SOCI PRATICANTI						
-QUOTE ASSOCIATIVE SOCI PRIVILEGIATI						
-RICAVI DA NOLEGGIO ATTREZZATURE						
-RICAVI DA AFFITTO SPAZI (es. campi da tennis)						
-RICAVI DA VENDITA PRODOTTI (es. cosmetici)						
-RICAVI DA VENDITA SERVIZI (es. Healt Club)						
-ALTRI RICAVI						
TOTALE RICAVI						
COSTI VARIABILI:						
-MATERIALI DI CONSUMO						
-ENERGIA						
-COSTI DI ACQUISTO PRODOTTI (es. materiali Healt Club)						

⁹⁰ Anche in questo caso, come nel budget golf, si assiste a momenti di ricavi molto alti (in corrispondenza del pagamento di quote associative) e a momenti con un andamento dei ricavi basso o quasi nullo.

-LAVANDERIA -CONSUMO ACQUA (QUOTA VARIABILE) -SERVIZI PROFESSIONALI -CONSUMO CONSULENZE MEDICHE ED ESTETICHE -CONSUMO CARBURANTE -CONSUMO MATERIALI CHIMICI, DISINFETTANTI -ALTRI COSTI VARIABILI						
TOTALE COSTI VARIABILI						
COSTI FISSI: -COSTO PERSONALE -UNIFORMI -AFFITTI PASSIVI -AMMORTAMENTI ATTREZZATURE -AMMORTAMENTI BIANCHERIA -COSTI RIPARAZIONE E MANUTENZIONE -QUOTA FISSA ENERGIA -QUOTA FISSA CARBURANTE -QUOTA FISSA CONSUMO ACQUA						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

TABELLA 2

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI: -QUOTE ASSOCIATIVE -RICAVI DA NOLEGGIO ATTREZZATURE -RICAVI DERIVANTI DA						

EFFETTUAZIONE SERVIZI A CLIENTI						
-RICAVI DA VENDITA DI PRODOTTI						
-ALTRI RICAVI						
TOTALE RICAVI						
COSTI VARIABILI:						
COSTO PRODOTTI USATI NEL CLUB						
-CONSUMO MATERIALI						
-LAVANDERIA						
-CONSUMO ACQUA (quota variabile)						
-ENERGIA (quota variabile)						
-CONSULENZE SPECIALISTICHE ESTETICHE						
-CONSULENZE SPECIALISTICHE MEDICHE						
-ALTRI COSTI VARIABILI						
TOTALE COSTI VARIABILI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO						
COSTI FISSI:						
-AMMORTAMENTO ATTREZZATURE						
-NOLEGGIO ATTREZZATURE						
-CANONI LEASING ATTREZZATURE						
-COSTO PERSONALE						
-UNIFORMI						
-QUOTA FISSA ENERGIA						
-QUOTA FISSA ACQUA						
-COSTI RIPARAZIONE E MANUTENZIONE						
-ALTRI COSTI						
TOTALE COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

3.1.5 Budget altri departments operativi

All'interno dell'impresa alberghiera si trova un elevato numero di servizi accessori connessi alla mission aziendale che incidono pesantemente sulla qualità del prodotto ospitalità, tali per cui è necessario che venga svolto un budget apposito (lavanderia, garage, telefono, deposito bagagli, barbiere, piscina, edicola, ...).

Si possono verificare due ipotesi gestionali⁹¹:

- 1) i departments minori possono essere strutturati come *centri di profitto*, ovvero come centri atti alla produzione di reddito per cui c'è la necessità di monitorare l'effettivo rendimento di ogni singolo settore. In questo caso i departments sono di dimensioni elevate, è presente un considerevole ammontare di costi e ricavi ed è probabile che ci sia del personale specializzato afferente a ciascun centro;
- 2) i departments minori sono strutturati come *centri di spesa*, ovvero la cui gestione non viene attuata per raggiungere un profitto, ma per integrare il servizio offerto al cliente. In questo caso incidono maggiormente i costi rispetto ai ricavi; l'ammontare di entrambi è limitato e il centro è contraddistinto dalla presenza di personale "jolly", ovvero dipendenti che offrono i propri servizi contemporaneamente in più reparti.

Queste due alternative danno ruolo a strutture di budget differenti, ovvero nel caso in cui i departments minori sono di dimensioni ridotte e vengono gestiti come centri di spesa, si ha un unico budget sintetico; invece se hanno un impatto considerevole nella gestione globale e vengono gestiti come centri di profitto, bisogna procedere alla redazione di tanti budget quanti sono i centri con caratteristiche simili.

Di seguito si rappresenta graficamente il caso in cui venga redatto un solo budget:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
RICAVI: -TELEFONO						

⁹¹ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.273.
Sull'argomento si veda anche Liberatore, "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive", CEDAM, Padova, 1993, p.238 e seguenti

-GARAGE						
-LAVANDERIA CLIENTI						
-BARBERIA						
-SERVIZIO SEGRETERIA						
-ALTRI						
COSTI VARIABILI TOTALI						
MARGINE DI PRIMO LIVELLO						
COSTI FISSI SPECIALI TOTALI						
MARGINE DI SECONDO LIVELLO						

3.1.6 Budget degli affitti, concessioni, commissioni ed altri ricavi

In questo documento vengono raccolti i dati programmati di⁹²:

- affitti attivi su cui la struttura alberghiera può contare, al netto di eventuali imposte direttamente connesse;
- entrate derivanti da diritti di concessione, al netto delle imposte;
- ricavi conseguiti sottoforma di commissioni attribuiti da terzi all'albergo, al netto delle imposte;
- altre entrate non rientranti nelle categorie sovra-citate o citate in altri budget.

Ci sono tre motivi principali per cui vengono redatte queste tipologie di budget. In primo luogo questi valori caratterizzano lo svolgimento dell'attività alberghiera; infatti, l'affitto di vetrine, di stanze per riunione di club, di uffici, di veri e propri negozi, rappresentano un ricavo tipico della gestione alberghiera, specialmente se si tratta di un albergo di notevoli dimensioni. Sono i ricavi che l'albergo ottiene concedendo il privilegio di operare al proprio interno. Prima quindi di includere questi valori direttamente nel budget generale dell'impresa, è necessario che vengano analizzati a parte per vedere quanto incidono sulla gestione.

⁹² Si propone una rielaborazione dell'analisi svolta da Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.275 e seguenti

In secondo luogo questi valori possono avere un ammontare molto elevato, tale da giustificare la redazione di un budget specifico in cui si evidenziano elementi di reddito di particolare importanza che devono essere sottolineati separatamente dagli altri.

Infine, la redazione di budget separati per questi aspetti, ha un'elevata valenza informativa poiché alle poste evidenziate sono spesso connesse delle responsabilità contraddistinte da un elevato contenuto finanziario. Infatti i ricavi derivanti da affitti o concessioni, pongono il problema della gestione di un'elevata quantità di liquidità, quindi tali poste devono essere studiate attentamente poiché possono incidere pesantemente sulla gestione.

Il budget di questo reparto può essere così rappresentato:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
AFFITTI ATTIVI:						
-VETRINETTE						
-CLUBS						
-UFFICI						
-ALTRI						
TOTALE AFFITTI ATTIVI						
-IMPOSTE CONNESSE DIRETTAMENTE AL COMPONENTE REDDITUALE "AFFITTI"						
COMMISSIONI ATTIVE:						
-COMMISSIONI DA TAXI						
-COMMISSIONI GIOCHI						
-ELETTRONICI						
-COMMISSIONI ALTRI SERVIZI						
-ALTRE COMMISSIONI						
TOTALE COMMISSIONI ATTIVE						
-IMPOSTE CONNESSE DIRETTAMENTE AL COMPONENTE REDDITUALE						

"COMMISSIONI"						
CONCESSIONI: -CONCESSIONE RISTORANTE -CONCESSIONE BAR -CONCESSIONE NEGOZI INTERNI -CONCESSIONE CENTRI HEALT CLUB -CONCESSIONE GARAGE -CONCESSIONE ATTIVITA' SPORTIVE -CONCESSIONE ALTRE ATTIVITA'						
TOTALE CONCESSIONI						
-IMPOSTE CONNESSE DIRETTAMENTE AL COMPONENTE REDDITUALE "CONCESSIONI"						
-ALTRI RICAVI DIVERSI						
TOTALE RICAVI						
-IMPOSTE CONNESSE DIRETTAMENTE AGLI "ALTRI RICAVI"						

3.1.7 Budget Marketing

Aiello⁹³ afferma come l'obiettivo principale del marketing sia quello di massimizzare il grado di occupazione delle camere, per fare questo gli alberghi devono ricorrere a campagne pubblicitarie frequenti e svolgere una continua attività di public relation, promozione e

⁹³ Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione, marketing.", HOPELI, Milano, 1988, p.426-427

commercializzazione per incrementare la domanda. L'autore prosegue la sua analisi tramite tre budget parziali per evidenziare i costi di distribuzione del prodotto alberghiero:

- budget delle spese pubblicitarie (advertising):
in cui vengono previsti i costi di : direct mail, commissioni d'agenzia, stampa, insegne esterne, pubblicità sui mass media, marketing,...
- budget delle spese per le pubbliche relazioni (public relation);
- budget delle spese di promozione e commercializzazione (sales and promotion).

In questi ultimi due budget parziali vengono considerate le spese per il personale, postali, telefoniche, contributi e sottoscrizioni, costi delle ricerche di mercato,...

Avi⁹⁴ invece propone un approccio diverso, l'autrice infatti sottolinea come l'azione di marketing intesa come pubblicità per far conoscere la struttura alberghiera ed i propri servizi, al fine della saturazione delle camere, è sì utile, ma non sufficiente specialmente poiché comporta costi molto o troppo elevati per cercare di colpire l'attenzione di più pubblico possibile. *“Da tali considerazioni è sorta l'esigenza di costruire associazioni e/o consorzi il cui compito è pubblicizzare l'immagine non di un singolo albergo, bensì del pool di imprese partecipanti all'associazione”*, nella sua analisi, ci si trova quindi di fronte ad un ulteriore step: l'attività di marketing coordinata fra più alberghi. Tale divulgazione, che può avvenire tramite, ad esempio, la partecipazione a fiere internazionali, la pubblicizzazione di particolari zone turistiche, ha un sostenimento di costi comunque elevati, ma compensati da un maggiore raggiungimento della domanda. In questo modo si riesce a raggiungere più clienti possibili ed inoltre si offrono dei pacchetti di servizi completi, cioè la collaborazione con altre strutture può consentire il raggiungimento di obiettivi che ad un singolo albergo sarebbero stati negati.

Questo tipo di attività di marketing può essere coordinata tramite l'A.P.T. (azienda di promozione turistica), oppure tramite l'organizzazione di iniziative locali coordinate da parte degli alberghi.

Il budget riguardante quest'area evidenzierà solamente dei costi (direttamente imputabili all'attività di marketing) poiché i componenti positivi compaiono negli altri reparti aziendali e magari anche in periodi successivi a quello considerato.

⁹⁴ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.279 e seguenti

Il budget della divisione marketing può essere così rappresentato:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
-COSTO DEL PERSONALE UFFICIO MARKETING						
-COMPLIMENTARY GUEST						
-SPESE POSTALI						
-SPESE TELEFONICHE UFF. MARKETING						
-QUOTE ASSOCIATIVE RELATIVE AD ASSOCIAZIONI E/O CONSORZI						
-COSTI TRASFERTA E VIAGGI RIGUARDANTI SOGGIORNO DEI DIPENDENTI ATTI A SVOLGERE ATTIVITÀ DI MARKETING (es.: fiere)						
-COSTI DI ORGANIZZAZIONE ATTIVITÀ LOCALI						
-COSTI PUBBLICITÀ TELEVISIVA, RADIOFONICA E WEB						
-COSTI PUBBLICITÀ CARTELLONISTICA						
-COSTI BROCHURES						
-ALTRI COSTI						
TOTALE COSTI MARKETING						

3.1.8 Budget dei costi amministrativi e contabili

Il budget dei costi amministrativi e contabili riguarda i seguenti componenti negativi di reddito:

- amministrazione e contabilità,
- servizi comuni (portierato, reception, ...),
- assicurazioni,
- costi vari di amministrazione (cancelleria, stampati, postali, telefonici, addobbi, ...),
- costi di data processing,
- provvigioni,
- costi di entertainment per ospiti,
- costi viaggio e di rappresentanza,
- costi di energia,
- costi di manutenzioni e riparazioni attribuite al periodo considerato,
- costi di trasporto,
- costi dell'acqua non specializzabili,
- costi legali,
- costi vari non imputabili a specifici department,
- costi fissi comuni non specializzabili⁹⁵.

Come si può vedere la categoria di questi costi è molto ampia e spesso sono anche costi di notevole entità (si pensi ad esempio a tutti i costi dell'energia e ad i costi dell'arredamento), è quindi necessario un budget apposito.

E' anche importante sottolineare come l'analisi delle singole poste vari sensibilmente da albergo ad albergo, poiché dipende dalle dimensioni e dal tipo di realtà alberghiera considerata. L'esempio più esemplificativo potrebbe riguardare l'energia; infatti il costo dell'energia varia molto a seconda che si parli di un albergo aperto tutto l'anno o di una struttura a carattere stagionale che resta chiusa per molti mesi. Nel primo caso si avrà un

⁹⁵ Questi costi possono essere imputati a singole aree solamente dopo aver effettuato una ripartizione soggettiva.

costo dell'energia elevato durante tutto l'anno, mentre nel secondo si avranno dei picchi nei periodi di apertura dell'albergo, mentre nei mesi restanti i costi saranno molto ridotti.

Bisogna quindi analizzare caso per caso e capire se è opportuna la redazione di un singolo budget per ogni tipo di posta o se basti stilare un documento unico che racchiuda tutti gli elementi.

Per evitare di non incorrere in inutili errori è necessario l'intervento di un organo di cui si è parlato in precedenza: il comitato di budget. In questo caso il comitato avrà il compito di identificare le poste che necessiteranno di un budget separato, è pertanto possibile immaginare la redazione di un budget per l'energia quando questo incida a livello gestionale. Una precisazione è opportuna: in questo prospetto sono da inserire i costi economicamente imputabili al periodo considerato. Come evidenzia Avi⁹⁶, proseguendo nella sua analisi, tale osservazione può sembrare superflua (perché come si è avuta occasione di dire più volte in precedenza, il budget si riferisce sempre al periodo attuale considerato) però *“la realtà aziendale spesso non tiene in dovuto conto tale principio e piega a logiche distorte della rilevazione dei costi”*. L'autrice fa riferimento alla prassi (nei gruppi alberghieri) di distinguere i costi di manutenzione e di riparazione ordinaria (rilevabili nei budget operativi e poi in conto economico) da quelli straordinari (rilevabili nel budget degli investimenti e poi nello stato patrimoniale), in base all'idea che la direzione acconsente al loro svolgimento solo se ordinarie. In questo modo però se il costo viene considerato come ordinario, al momento della redazione del budget verrà considerato spesabile in conto economico e verranno quindi inseriti nel budget valori che sembrano di competenza dell'esercizio considerato, ma in realtà dovrebbero essere costi capitalizzabili⁹⁷. Così facendo si finisce per stravolgere tutto il contenuto informativo del budget, ed è quindi auspicabile che l'organizzazione aziendale si attenga alla realtà.

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
-COSTO PERSONALE SEGRETERIA AMMINISTRATIVA						

⁹⁶ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.283 e seguenti

⁹⁷ I costi capitalizzabili sono dei costi che non sono di competenza dell'esercizio e che vengono quindi portati allo stato patrimoniale.

-COSTO PERSONALE RECEPTION						
-COSTO PERSONALE PORTINERIA						
-COSTO PERSONALE CENTRO RISORSE UMANE						
-SPESE MEDICHE						
- COSTO COSRI FORMAZIONE INTERNI						
-COSTI CORSI FORMAZIONE ESTERNI						
-COSTO ALTRO PERSONALE						
-COSTO GENERAL MANAGER						
-COSTI CANCELLERIA E STAMPATI						
-COMMISSIONI CARTE DI CREDITO						
-COSTI DI PRENOTAZIONE						
-ALTRE COMMISSIONI						
-CONSULENZE ESTERNE						
-COSTI TRASPORTO						
-ASSICURAZIONI						
-ENERGIA						
-COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE FABBRICATO						
-COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE DI NATURA ELETTRICA						
-COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE DI NATURA IDRAULICA						
-COSTI TINTEGGIAMENTO E DECORAZIONI						
-ALTRI COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE						

-COSTI GIARDINAGGIO						
-COSTI INTRATTENIMENTO CLIENTI						
-ALTRI COSTI GENERALI						
-DATA PROCESSING						
-DONAZIONI						
-QUOTE ASSOCIATIVE DI CATEGORIA O DI ALTRO TIPO (escluse da quelle rilevate nel budget marketing)						
-COSTI POSTALI						
-COSTI TELEFONICI						
-COSTI VIAGGI E RAPPRESENTANZA						
TOTALE COSTI AMMINISTRATIVI E GENERALI						

3.1.9 Budget degli investimenti

“La costruzione di un adeguato portafoglio di progetti di investimento pluriennale implica l’adozione di appropriati criteri di classificazione, valutazione e selezione delle proposte provenienti dai reparti”⁹⁸.

Per quanto riguarda la classificazione si distinguono gli investimenti tra normali e speciali. I primi hanno come obiettivo il mantenimento della potenzialità produttiva esistente e

⁹⁸ Per l’analisi che segue si fa riferimento a Liberatore, “Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive”, CEDAM, Padova, 1993, p. 238 e seguenti.

riguardano interventi di rinnovo o sostituzione; i secondi invece tendono a migliorare la qualità dell'impresa. Nelle imprese alberghiere prevalgono gli investimenti del primo tipo, ma nella realtà essi assumono un'importanza molto più ampia per i costi raggiunti (spesso molto elevati), la frequenza e per il loro oggetto (costituito da beni ad alto valore incorporato); viene quindi superato il concetto di investimenti ordinari per paragonarli ad investimenti speciali, questo anche perché spesso la direzione tecnica deve ottenere un'autorizzazione per i propri interventi e quindi è più facile che la ottenga se essi sono destinati a miglioramenti, più che al mantenimento della performance. Tali decisioni *"...sono chiamate a realizzare la strategia dell'impresa, ossia a determinare le variazioni della sua dimensione e della sua struttura, e quindi della sua posizione competitiva, dalla quale dipendono i suoi risultati economici futuri, la sua sopravvivenza ed il suo sviluppo, a motivo delle strette relazioni che intercorrono tra questi ultimi e i primi"*⁹⁹. Gli interventi di tipo speciale possono essere dettati da piani strategici diversi a seconda che siano rivolti al miglioramento dei servizi tradizionali o di servizi di nuova costruzione.

Data la significatività delle scelte di mantenimento ed espansione nel settore alberghiero, risulta molto importante il prospetto del budget degli investimenti. Questo tipo di budget rappresenta un collegamento tra la programmazione a breve e la programmazione a medio e lungo termine, esso infatti illustra i costi pluriennali che la direzione ha deciso di attuare nel periodo di tempo preso in considerazione¹⁰⁰. E' importante che il budget rifletta anche le aree di destinazione, è infatti conveniente che sia strutturato per aree di risultato, così da suddividere le responsabilità tra i vari dirigenti dei reparti; si distinguono quindi:

- investimenti della divisione "camere",
- investimenti della divisione "ristorazione",
- investimenti della divisione "altre attività sportive",
- investimenti della divisione "Health Club",
- investimenti delle altre divisioni.

Nel budget è anche necessario evidenziare il momento in cui sono stati sostenuti i costi, a causa della durata pluriennale di questo documento, e quindi si avrà:

- costi autorizzati nei periodi precedenti e già sostenuti,

⁹⁹ Selleri, "I budget a lungo termine", ETAS LIBRI, Milano, 1990, p.33, citato in Liberatore, p.239

¹⁰⁰ Questi costi sono stati decisi anche in base ad un calcolo di convenienza economica. Non si affrontano in questa sede i metodi di valutazione degli investimenti, ma se ne richiamano brevemente due: il VAN (valore attuale netto) ed il TIR (tasso di rendimento interno).

- costi autorizzati nei periodi precedenti e ancora da sostenere,
- costi da autorizzare nell'anno di budget,
- costi da autorizzare in seguito.

Prima di vedere la struttura del budget degli investimenti è necessario fare alcune precisazioni: in primo luogo per quanto riguarda la decisione di capitalizzare i costi pluriennali immateriali, bisogna prestare attenzione alla competenza economica dei valori, non si può far dipendere questa decisione dalle politiche aziendali (che a volte rifiutano costantemente politiche di costi pluriennali); in secondo luogo è necessario esplicitare la quota di ammortamento imputabile al periodo che si sta considerando. Queste due operazioni, l'indicazione del tipo di costo capitalizzato e della quota di ammortamento, dovrebbero aiutare a comprendere al meglio questo prospetto e a massimizzarne la trasparenza.

Il prospetto si presenta quindi in questo modo:

ESERCIZIO 20XX

INVESTIMENTI	AUTORIZZ. E SOSTENUTI	AUTORIZ. DA SOSTENERE	AUTORIZZ. NELL'ANNO DI BUDGET	DA AUTORIZZ.	QUOTA DI AMM.
INVESTIMENTI DEP. ROOM DIVISION: -FABBRICATO -ARREDI					

-ATTREZZATURE -BIANCHERIA -DOTAZIONI E STOVIGLIERIA -ALTRI IMMOBILI MATERIALI -COSTI CAPITALIZZATI					
INVESTIMENTI DEP. FOOD&BEVERAGE: -FABBRICATO -ARREDI -ATTREZZATURE -BIANCHERIA -DOTAZIONI E STOVIGLIERIA -ALTRI IMMOBILI MATERIALI -COSTI CAPITALIZZATI					
INVESTIM DEP. ALTRE ATTIVITA' SPORTIVE: -FABBRICATO -ARREDI -ATTREZZATURE -BIANCHERIA -DOTAZIONI E STOVIGLIERIA -ALTRI IMMOBILI MATERIALI -COSTI CAPITALIZZATI					
INVESTIMENTI DEP. HEALT CLUB:					

-FABBRICATO -ARREDI -ATTREZZATURE -BIANCHERIA -DOTAZIONI E STOVIGLIERIA -ALTRI IMMOBILI MATERIALI -COSTI CAPITALIZZATI					
INVESTIMENTI ALTRI DEPT (da specificare): -FABBRICATO -ARREDI -ATTREZZATURE -BIANCHERIA -DOTAZIONI E STOVIGLIERIA -ALTRI IMMOBILI MATERIALI -COSTI CAPITALIZZATI					
TOTALE					

3.2 Budget finanziario d'impresa

Il budget finanziario è l'ultimo passo prima della redazione del budget generale ed accerta la fattibilità finanziaria dei programmi d'impresa che sono stati esplicitati nei vari budget operativi. Qualora si presentasse l'impossibilità di realizzare tali programmi, i managers dovranno mettere in discussione, ed eventualmente riformulare, tutti gli obiettivi che erano stati fissati in precedenza. Se si portasse avanti un progetto senza valutarne la

sostenibilità da un punto di vista finanziario, ci si troverebbe di fronte a gravi ostacoli per l'impresa, che potrebbero favorirne anche il declino definitivo. Si capisce quindi l'importanza di questo tipo di budget, redatto per cercare di eliminare preventivamente le cause che potrebbero incidere sulla performance dell'impresa alberghiera.

Per valutare la fattibilità finanziaria dei programmi aziendali si richiede che venga seguito il seguente processo¹⁰¹:

- 1) determinazione dei fabbisogni finanziari totali;
- 2) individuazione delle fonti finanziarie atte a coprire i fabbisogni di cui sopra;
- 3) analisi dell'equilibrio finanziario globale, attuata mediante l'analisi per indici e per flussi;
- 4) analisi dell'equilibrio monetario dell'azienda.

Di seguito si analizzeranno i primi tre punti che riguardano *l'aspetto finanziario della gestione*, ovvero si focalizza l'attenzione sulle operazioni che hanno un impatto sulla situazione finanziaria d'impresa. Questo rappresenta un punto molto delicato dell'analisi poiché ci sono diverse metodologie per identificare le operazioni che impattano sull'aspetto finanziario; lo strumento più idoneo per studiare l'equilibrio finanziario dell'azienda è il *capitale circolante netto in senso stretto (C.C.N.S.S.)*, che è dato dalla sommatoria delle *"attività liquide e (delle) attività e passività correnti in senso proprio, ossia quelle attività e passività di bilancio la cui dinamica è determinata dallo svolgersi della gestione corrente"*¹⁰². Attraverso il C.C.N.S.S. si focalizza l'attenzione sulla gestione tipica dell'impresa, tralasciando tutte le operazioni che non appartengono alla gestione corrente, identificando i movimenti contabili che hanno provocato delle sensibili modifiche finanziarie nell'aggregato di interesse, tali variazioni identificano i seguenti flussi finanziari:

¹⁰¹ Per questa analisi ci si riferisce ad Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.294 e seguenti.

¹⁰² Coda, Bergamin, Brunetti, "Indici di bilancio e flussi finanziari : strumenti per l'analisi della gestione", ETAS LIBRI, Milano, 1974, p.100, in Avi p. 295.



Questa tabella non può però considerarsi definitiva poiché può portare all'identificazione di valori che non sono fabbisogni/fonti reali, è necessario quindi applicare delle azioni correttive, cioè: eliminare tutte le operazioni che non impattano su C.C.N.S.S., separare le "operazioni somma" (poiché a volte si considera un valore solo che invece è la sommatoria di più valori che andrebbero analizzati singolarmente) e compattare in un'unica cifra i valori che, a livello contabile danno luogo a dati differenziati, e che dal punto di vista finanziario invece, danno luogo ad un unico flusso in entrata e/o uscita.

Per determinare in maniera corretta i flussi finanziari, si procede per stadi:

1. si individuano, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, i fabbisogni e le fonti applicando la tabella sopra illustrata:

	ANNO 20XX	ANNO 20X1	FABBISOGNI	FONTI
CASSA E BANCA				

CLIENTI				
SCORTE				
FORNITORI				
C.C.N.S.S.				...
OBBLIG. C/SOT.			...	
CREDITI FIN.				...
IMPIANTI			...	
FABBRICATI				
MOBILI				
BREVETTI				...
TITOLI				
DEBINI FIN				
DEB				
V/FORNITORI DI				
MOBILI				...
FORN. C/IMP.			...	
MUTUO				...
PASSIVO				...
OBBLIGAZIONI			...	
F.DO AMM. IMP.				...
F.DO AMM. FAB.				...
F.DO AMM.				...
MOB				...
DEB. V/ERARIO				...
F.DO SV. CRED.				...
F.DO TFR				...
CAP. SOC.				
F.DO DI RISERVA			...	
F.DO RIVAL.				
CONG. MON.				
UTILE ES XX				

UTILE ES X1				
-------------	--	--	--	--

2. Dato che, come detto in precedenza, la sola applicazione di suddetta tabella non porta all'identificazione di flussi reali, è necessario analizzare voce per voce e, tramite *ragionamento logico*, giungere alla determinazione esatta di fonti e fabbisogni. Sorge quindi la necessità di comprendere la fonte complessiva che deriva dallo svolgimento dell'attività tipica dell'impresa. Sommando allora i flussi finanziari connessi allo svolgimento di tale attività si identificherà il *flusso della gestione caratteristica* (che rappresenta la fonte di "autofinanziamento" dell'impresa).
3. Per facilitare la determinazione dell'esatto ammontare dei flussi finanziari spesso si redige il *foglio di lavoro*, i.e. un documento che rileva le variazioni grezze (differenze contabili dei valori esistenti all'inizio e alla fine del periodo considerato), le quali vengono trasformate in fabbisogni e fonti finanziarie. Anche se gli viene data un'importanza sovradimensionata, molto spesso questo documento non è necessario, poiché si arriva agli stessi risultati tramite il ragionamento logico (punto 2). Arrivati a questo punto si sono identificati i corretti flussi finanziari che, direttamente o indirettamente, hanno provocato delle modifiche nell'azienda in termini di C.C.N.S.S..
4. Occorre però fare un ulteriore passo avanti, ovvero è necessario stilare il *rendiconto finanziario*, i.e. un documento che serve a far comprendere anche a non esperti del settore, in maniera chiara i flussi determinati. Si evidenziano tutti i fabbisogni e le fonti finanziarie usando una terminologia adatta ad essere compresa da tutti; infatti, non servirebbe a nulla se non ci fosse una fase di interpretazione dei dati. All'interno della nostra analisi, riguardante le imprese alberghiere, il rendiconto finanziario deve evidenziare i seguenti macro-aggregati:

	FABBISOGNI	FONTI
FLUSSO PROVENIENTE DALLO		

SVOLGIMENTO DELLA GESTIONE ALBERGHIERA TIPICA		
GESTIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: -ACQUISTO -VENDITA		
GESTIONE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: -ACQUISTO E SOSTENIMENTO COSTI PLURIENNALI -VENDITA		
GESTIONE PATRIMONIALE: -ACQUISTO ELEMENTI PATR. NON TIPICI -VENDITA ELEMENTI PATR. NON TIPICI -COSTI AFFERENTI ELEM. PAT. -RICAVI AFFERENTI ELEM. PAT. NON TIPICI		
GESTIONE FINANZIARIA: -PAGAMENTO ONERI FIN. -INCASSO PROVENTI FIN. -PAGAMENTO DEBITI FIN. -INCASSO CREDITI FIN.		
GESTIONE FISCALE: -PAGAMENTO IMPOSTE SUL REDDITO -PAGAMENTO TASSE		
GESTIONE DEL PERSONALE: -PAGAMENTO TFR		
GESTIONE DEL CAPITALE NETTO E		

DEI DIVIDENDI: -AUMENTO CAP. SOCIALE -DIMINUZIONE CAP. SOCIALE -PAGAMENTO DIVIDENDI		
GESTIONE CREDITI: -PERDITA SU CREDITI		
VARIAZIONE C.C.N.S.S.		

Come si è visto, è necessario analizzare approfonditamente i flussi finanziari per capire appieno la situazione finanziaria in cui si trova ad operare l'impresa.

Questo tipo di analisi è attuata sia sui bilanci consuntivi, sia sui bilanci a valori programmati, in modo da evitare l'insorgere di eventuali problemi. In questo secondo caso però sorgono delle difficoltà che sono assenti nel caso in cui si lavori sui bilanci a valori consuntivi.

Il primo problema da affrontare riguarda il fatto che il *rendiconto finanziario provvisorio* non evidenzia un pareggio contabile tra fonti e fabbisogni. Il secondo problema invece riguarda la difficoltà di determinare le poste riguardanti gli interessi passivi e le imposte sul reddito.

Per quanto riguarda la prima difficoltà bisogna ricordare come, in sede di programmazione, si calcolano i flussi per identificare l'ammontare di fabbisogni non coperti e per poi valutare l'equilibrio finanziario globale. In un primo momento si identificano quindi i fabbisogni necessari al fine dell'attuazione del programma d'impresa e le fonti che si potrebbero utilizzare per la loro copertura, non vengono momentaneamente prese in considerazione. Quindi vengono quantificati i programmi che si vogliono attuare lasciando momentaneamente da parte le poste che indicano i finanziamenti, determinando così solamente il nuovo fabbisogno che non viene coperto. Solo in un secondo momento vengono individuate le fonti e quindi si può vedere come il rendiconto provvisorio non evidenzia un pareggio, che, al contrario, è sempre presente quando ci si riferisce a valori consuntivi.

Il secondo problema è correlato con il primo; infatti, come detto in precedenza, nella stesura iniziale del rendiconto provvisorio le fonti sono mantenute costanti e quindi anche gli oneri finanziari sono allo stesso livello del periodo precedente. Il problema di fondo è che questo modo di agire crea un fabbisogno provvisorio sottostimato, poiché quando verranno inserite le nuove fonti di finanziamento, esse creeranno nuovi interessi passivi che non

potranno essere quantificati fino all'identificazione delle fonti di finanziamento. Questo circolo vizioso sembra apparentemente irrisolvibile, ma tramite semplici passi si può riuscire a risolverlo. Come scrive Avi¹⁰³ in fase di programmazione finanziaria è necessario:

- determinare il fabbisogno provvisorio mantenendo momentaneamente fisso l'ammontare delle fonti già usate dall'azienda. Questo comporta la momentanea non modificazione delle poste degli interessi passivi e delle imposte;
- identificare le possibili fonti cui l'impresa può attingere;
- ipotizzare la soluzione finanziaria migliore (quella cioè che consente il raggiungimento o il mantenimento di un equilibrio finanziario sia statico che dinamico);
- determinare i nuovi fabbisogni connessi al pagamento di interessi passivi legati a queste nuove fonti;
- determinare l'eventuale fabbisogno aggiuntivo riguardante il pagamento di ulteriori imposte rispetto all'anno precedente;
- riconsiderare l'ammontare di fabbisogni dei fabbisogni da coprire, e le corrispondenti fonti ipoteticamente utilizzabili;
- stabilire il piano di finanziamento tramite approssimazioni successive.

E' possibile a questo punto redigere il budget finanziario dei fabbisogni e delle fonti definitivo espresso in termini di C.C.N.S.S..

Non è però possibile dire che il procedimento di valutazione della fattibilità finanziaria sia concluso, infatti all'inizio del paragrafo abbiamo evidenziato come sia necessario seguire quattro passi, di cui abbiamo analizzato i primi tre, ma non l'ultimo: l'analisi dell'equilibrio monetario dell'azienda, elemento essenziale al fine di valutare complessivamente la fattibilità finanziaria dei programmi aziendali. Per *ciclo monetario* si intende tutte le entrate e le uscite monetarie che presentano una dinamica diversa da quella dei debiti/crediti (ciclo reddituale) e dai costi/ricavi (ciclo finanziario). Per studiare i movimenti di cassa è necessario redigere il budget dei movimenti monetari (budget di cassa), documento che si riferisce ad un orizzonte temporale molto breve in modo da aumentarne la precisione. In questo modo è possibile identificare preventivamente momenti in cui si potrebbe avere scarsa liquidità ed eccedenze di liquidità, in modo da poter reagire

¹⁰³ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.319

meglio ai contraccolpi futuri attuando un'ottimale gestione delle liquidità avendo già un'idea dei possibili scenari futuri. Questo tipo di budget è molto importante in tutti i settori, ma specialmente in quello alberghiero, dove le imprese sono caratterizzate da forte stagionalità e si alternano quindi periodi molto proficui ad altri che possono registrare addirittura delle perdite, conoscendo i flussi monetari relativi ai vari periodi i managers possono gestire al meglio le proprie risorse finanziarie.

Il budget di cassa di un'impresa alberghiera può essere strutturato in questo modo:

	GENN.	...	DIC.	TOT. BUDGET	TOT. CONS.	Δ
ENTRATE:						
-ENTRATE ROOM DIVISION						
-ENTRATE F&B						
-ENTRATE ATTIVITA' SPORTIVE						
-AFFITTI, COMMISSIONI E CONCESSIONI						
-ALTRE ENTRATE						
-DISINVESTIMENTI DI CAP. FISSO						
TOTALE ENTRATE (A)						
USCITE:						
-PERSONALE						
-UTENZE						
-DECORAZIONI						
-TRASPORTO						
-LAVANDERIA						
-UNIFORMI						
-INTRATTENIMENTO						
-MATERIAL FOOD						
-MATERIAL BEVERAGE						

-PRODOTTI ALIMENTARI						
-CARTOLERIA E STAMPATI						
-PULIZIA						
-ACQUISTI MATERIALI DI PULIZIA						
-GESTIONE ATTIVITA' SPORTIVE						
-COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONE						
-COSTI GESTIONE ATTIVITA' ESTETICHE						
-INVESTIMENTI IN CAPITALE FISSO						
-ALTRE USCITE						
TOTALE USCITE (B)						
ECCEDENA DI LIQUIDITA' (A>B)						
ECCEDENZIA USCITE SU ENTRATE (B>A)						

3.3 Budget generale d'impresa

Si analizza ora il budget economico-patrimoniale che rappresenta il documento di sintesi a conclusione del processo di budgeting studiato. Tale documento ricalca la struttura del bilancio d'esercizio, suddividendosi anch'esso in stato patrimoniale e conto economico a valori però programmati e non consuntivi.

Per quanto riguarda il budget patrimoniale, viene riclassificato secondo il criterio finanziario, che consente di determinare indici per valutare l'equilibrio patrimoniale dell'impresa (attivo corrente gestione caratteristica, capitale circolante netto gestione caratteristica, capitale investito netto).

Sorgono dei problemi nella scelta della forma per la redazione del budget economico. Secondo Avi, tra le varie strutture che sono state suggerite, la migliore è la riclassificazione a

costo del servizio venduto e ricavi, che *“consente di approfondire l’andamento complessivo della gestione tipica e dell’attività non caratteristica, garantendo una visione d’insieme indispensabile affinché tale analisi sia svolta proficuamente”*¹⁰⁴. Essendo che la conoscenza del margine di contribuzione non apporta informazioni che possono migliorare sensibilmente la valenza informativa del prospetto, esso può venire inserito nel budget economico riclassificato, o può essere omissso.

Il budget economico può essere strutturato nel seguente modo:

	ESERCIZIO 20XX
RICAVI TIPICI: -RICAVI ROOM DIVISION -RICAVI F&B -RICAVI ATTIVITA’ SPORTIVE ED ESTETICHE -ALTRI RICAVI TOTALE RICAVI TIPICI	
COSTI TIPICI VARIABILI: -COSTO MOD -COSTO LAVANDERIA -COSTO AMENITIES -COSTO TRAPOSTO -COSTO PRENOTAZIONE -COSTI MATERIALS FOOD -ALTRI COSTI VARIABILI DI CUCINA -COSTI MATERIALS BEVERAGE -COSTI PRODOTTI PULIZIA -COSTI VARIABILI ATTIVITA’ SPORTIVE -COSTI VARIABILI UTENZE -PROVVIGIONI	

¹⁰⁴ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1993, p.327

TOTALE COSTI VARIABILI	
COSTI FISSI TIPICI E QUOTA FISSA COSTI SEMIVARIABILI:	
-AMMORTAMENTI	
-COSTO FISSO PERSONALE	
-COSTO UNIFORMI	
-COSTI RAPPRESENTANZA	
-COSTI VIAGGIO	
-COSTI FISSI UTENZE	
-COSTI FISSI DECORAZIONI	
-COSTI MANUTENZIONE E RIPARAZIONI	
-COSTI INTRATTENIMENTO	
-COSTI FISSI GESTIONE ATTIVITA' SPORTIVE	
-COSTI AMMINISTRAZIONE	
-COSTI MARKETING	
-CANONI LEASING	
-ALTRI COSTI FISSI	
TOTALE COSTI FISSI	
REDDITO OPERATIVO GESTIONE TIPICA	
GESTIONE FINANZIARIA:	
-INTERESSI ATTIVI	
-INTERESSI PASSIVI	
-ALTRI ONERI/PROVENTI FINANZIARI	
GESTIONE TRIBUTARIA:	
-IMPOSTE SUL REDDITO	
GESTIONE PATRIMONIALE:	

-FITTI ATTIVI NON CONCESSI AD ATTIVITA' TIPICA -UTILI/PERDITE ATTIVITA' NON TIPICA GESTIONE EVENTI STRAORDINARI: -PLUSVALENZE -MINUSVALENZE -SOPRAVVALENZE REDDITO PROGRAMMATO DI PERIODO	
--	--

In ultima analisi il budget economico-patrimoniale rappresenta i dati dei budget operativi e i risultati ottenuti dallo studio della fattibilità finanziaria del budget delle fonti, dei fabbisogni e del budget di cassa. Questo prospetto ha però una valenza secondaria rispetto ai vari budget operativi poiché essi evidenziano gli obiettivi su cui i manager devono concentrarsi, al contrario del budget globale che, pur dando informazioni utili, non ha l'importanza di quelli operativi.

ALTRI STRUMENTI UTILI PER LE DECISIONI NELLA REALTÀ ALBERGHIERA

Nell'analisi finora presentata si è parlato ampiamente della necessità di strumenti contabili e non capaci di informare i manager aziendali sulle conseguenze in termini reddituali, finanziari e patrimoniali delle decisioni da essi assunte. Le informazioni derivanti dal conto economico non sempre risultano sufficienti a questo scopo e sono quindi necessarie misure più analitiche al fine di poter monitorare in modo particolareggiato le diverse aree.

Sulla base di questi presupposti, si cercherà di identificare altri strumenti necessari al manager per poter valutare a priori le decisioni. Ovviamente tali strumenti saranno plasmati e modellati in funzione di quanto si è finora detto a proposito delle diverse aree ed al modo con cui si sono trattati i vari costi. Soprattutto per quanto riguarda quest'ultimi, risulta abbastanza evidente come una diversità di classificazione dei costi, determini dei risultati alquanto diversi e a volte contrapposti. Un caso emblematico riguarda la manodopera che da alcuni è trattata come un costo variabile, da altri come un costo semivariabile e da altri ancora come un costo fisso.

Sarà quindi argomento del seguente paragrafo trattare i vari strumenti nonché giustificare le scelte operate alla base di essi.

1. Il Margine di Contribuzione

Il margine di contribuzione è lo strumento idoneo per conoscere la capacità dell'attività svolta di contribuire alla copertura dei costi fissi aziendali. E' convinzione consolidata che tale margine debba essere considerato in relazione a combinazioni parziali di impresa. L'interesse di chi determina tali margini deve essere pertanto focalizzato non sull'impresa intesa nella sua interezza, in quanto tale dato può essere facilmente ricavato dal reddito di esercizio, ma piuttosto su singoli prodotti offerti sul mercato, sulle gamme di prodotto e sui singoli reparti aziendali, o per determinati periodi di tempo. Ciò consente di comprendere quale sia la capacità dei vari prodotti e/o servizi di contribuire alla copertura dei costi fissi di impresa.

Una peculiarità che è molto importante soprattutto nel caso dell'impresa alberghiera è la suddivisione dei costi fissi. Si è visto infatti che è possibile evidenziare due tipi di costi fissi, ovvero: costi fissi specifici, riferiti direttamente al reparto in modo oggettivo, e costi fissi comuni a più reparti, per i quali non è prevista alcuna suddivisione¹⁰⁵.

Prima di passare ad analizzare in modo specifico i diversi margini di contribuzione e le loro funzioni, è necessario analizzare i diversi tipi di ricavi, che saranno poi messi in relazioni con i costi specifici alla fine della determinazione di questo tipo di indice.

1.1 I ricavi

Sono considerati ricavi tutti i proventi dalla vendita di un prodotto o di un servizio che un'impresa riesce a realizzare. La nozione di ricavo è tuttavia generica, in quanto va a comprendere, non solo i prodotti o i servizi tipici dell'impresa, ma anche eventuali proventi atipici o straordinari.

Lo scopo primo della contabilità gestionale è proprio quello di individuare le singole voci di ricavo, separandole in funzione della provenienza per poterle poi attribuire in modo corretto ai prodotti o ai centri di costo o alle singole attività.

¹⁰⁵ Cfr. cap. 1

Nel caso delle imprese alberghiere, i ricavi sono rappresentati dai corrispettivi derivanti dalla cessione di servizi definiti centrali, ovvero di pernottamento e di servizi accessori legati a specifiche esigenze del cliente (ristorante, piscina, sale congressi, ecc...). In realtà è possibile fare una distinzione più precisa dei ricavi derivanti dalla gestione di imprese alberghiere classificandoli in quattro grandi categorie¹⁰⁶:

Ricavi principali

Sono i ricavi che derivano dal servizio principale e centrale di qualsiasi albergo, ovvero il pernottamento. E' tuttavia consuetudine che al pernottamento si aggregino una serie di altri servizi che per la loro natura hanno una rilevanza limitata. Si tratta di servizi di portierato, prima colazione, uso delle sale con televisori, accesso a sale fornite di computer con collegamenti internet, ecc...

Ricavi complementari

Sono i ricavi derivanti da servizi accessori che hanno una certa autonomia rispetto al servizio di pernottamento e che per tale motivo sono oggetto di scelta da parte del cliente, non essendo compresi nel prezzo del pernottamento. I servizi che generano tali ricavi vanno dal servizio ristorante, al garage, agli impianti sportivi, la lavanderia, il telefono e così via.

In generale mentre i servizi principali sono sempre presenti in ogni categoria di albergo, anche se con qualità differenti, viceversa i servizi accessori sono presenti solo per alcune categorie di alberghi che soddisfano specifiche esigenze legate alla formula imprenditoriale e al luogo di appartenenza.

La valorizzazione dei servizi è il problema principale in termini di controllo di gestione, in altre parole: il prezzo al quale devono essere ceduti al servizio principale. Nella maggior parte dei casi infatti, nonostante il servizio sia autonomo, la tariffa giornaliera del cliente è complessiva (anche se il servizio accessorio non viene utilizzato).

¹⁰⁶ La classificazione presentata di seguito fa riferimento a Rispoli-Tamma, "Le imprese alberghiere", CEDAM, Padova, 1991, p. 246 e seguenti.

Ricavi diversi

Sono tutti quei ricavi che derivano dallo sfruttamento delle strutture per fini non strettamente connessi a quelli dell'albergo. Si possono annoverare in questa categoria i ricavi derivanti da affitti per cessioni di campi sportivi, sale congressi, ecc...

Ricavi finanziari e patrimoniali

Sono tutti quei ricavi che derivano da capitali investiti esternamente rispetto all'azienda alberghiera, rendite dei terreni e affitti sugli immobili, speculazioni su titoli e su cambi.

Dopo aver verificato quali sono le classificazioni di costi¹⁰⁷ e di ricavi ciò che è di maggiore interesse è riuscire ad attribuire le singole voci di costo in stretta correlazione con le voci di ricavo. Nel caso dell'impresa alberghiera è necessario riuscire ad attribuire i costi di ciascun servizio autonomo ai ricavi derivanti da tale servizio, tenendo ben presente che l'ammontare di questi ultimi è determinato anche dal prezzo al quale vengono ceduti al servizio principale.

Il primo passo sarà quello di verificare se un determinato servizio, ad esempio la piscina, sia conveniente da offrire alla clientela, ovvero se il suo margine di contribuzione alla copertura dei costi fissi abbia un profitto positivo.

1.2 Confronto tra costi e ricavi

Generalmente le tipologie di margini di contribuzione sono strettamente legate alle configurazioni di costo a cui si fa riferimento, ovvero alle voci di costo che sono inserite nel calcolo. Le configurazioni di costo che normalmente si riscontrano, sono¹⁰⁸:

- costo variabile (o costo primo): questa configurazione va ad includere solo ed unicamente i costi variabili che, in quanto tali, si presumono anche diretti (costo delle materie impiegate, costo della manodopera diretta utilizzata, costo delle lavorazioni

¹⁰⁷ Cfr. cap. 1

¹⁰⁸ La seguente classificazione fa riferimento a Bocchino, "Controllo di gestione, principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni", IL SOLE 24 ORE, Milano, 2008, p.59 e seguenti. A tale proposito si veda anche Selleri, "La contabilità industriale", ETAS LIBRI, Milano, 1979

eseguite da terzi, altri costi speciali). Lo scopo principale di questa configurazione è di evidenziare, rapportandola ai ricavi, il margine di contribuzione dei costi variabili ai costi fissi, ovvero l'importo che contribuisce alla copertura dei costi fissi;

- costi variabili più costi fissi specifici: questa configurazione fa riferimento alla somma di tutti i costi diretti sia variabili che fissi. Generalmente, per determinare tale ammontare, ai costi variabili vengono aggiunti i costi relativi per esempio agli ammortamenti specifici, i.e. gli ammortamenti relativi ad un bene il cui utilizzo è specifico per un dato prodotto o unità. Nel caso dell'impresa alberghiera può essere considerato ammortamento specifico il costo del televisore in una camera;
- costo industriale: il termine, sicuramente non adatto alle aziende alberghiere, racchiude tutti i costi relativi alla funzione produttiva, *“ossia dei costi relativi ai fattori onerosi indiretti o permanenti impiegati per l'ottenimento dei prodotti o per l'effettuazione di lavorazioni (...) è pari al costo primo, una figura di costo parziale, perché esclude i costi generali di natura non industriale”*¹⁰⁹. Risulta necessaria, al fine di quest'indagine, un adattamento comprendendo all'interno di questa voce tutti i costi diretti ed indiretti relativi all'aspetto operativo in senso stretto dell'albergo. Si includono tutti i costi relativi a personale di sala, addetti alle cucine, lavanderia, trasporto clienti, escludendo i costi commerciali, di amministrazione, costi generali riferiti all'albergo nel suo complesso;
- costo complessivo: va a racchiudere tutti i costi sostenuti dall'albergo considerando anche l'amministrazione, i costi commerciali, nonché i costi riferiti alla struttura nel suo insieme.

La classificazione dei costi sopra effettuata, è stata redatta considerando come unità di rilevazione e contabilizzazione, un intero complesso aziendale facente parte di una catena alberghiera. Tuttavia l'analisi e la classificazione hanno senso anche se effettuate in relazione ad un'unità interna allo stesso complesso, la quale abbia un minimo di autonomia.

Quanto si è detto finora risulta particolarmente importante qualora si affronti una problematica non di facile soluzione quale la capacità dell'attività di contribuire alla copertura dei costi fissi aziendali. Generalmente il metodo più comune per la risoluzione di tale problema, è la determinazione del **margine di contribuzione** al cui valore si perviene

¹⁰⁹ Facchinetti, “La contabilità dei costi”, p.25 in “Controllo di gestione, principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni”, IL SOLE 24 ORE, Milano, 2008, a cura di Umberto Bocchino

sommando algebricamente i ricavi ed i costi variabili. La funzione informativa a cui è preposto tale valore, è identificata nella capacità dell'attività oggetto dell'analisi, di contribuire alla copertura dei costi fissi. Da questa iniziale introduzione si può facilmente comprendere come il raggiungimento dell'obiettivo a cui è preposto tale margine, viene sminuito se riferito all'intero complesso aziendale. La contrapposizione di costi e ricavi relativi all'intera impresa ci permette di conoscere la capacità dell'intera azienda di coprire tutti i costi fissi, ma tale informazione si potrebbe ottenere più facilmente verificando il conto economico nella sua versione non riclassificata¹¹⁰. Risulta quindi opportuno verificare tale margine sui singoli prodotti offerti sul mercato, sulle gamme di prodotti, o sui singoli reparti aziendali.

I margini di contribuzione che ci apprestiamo ad esaminare sono due e come vedremo, la loro differenza è data esclusivamente dalla presenza o meno dei costi fissi specifici. La diversità è legata alla funzione a cui sono predisposti; il primo risulta utile qualora si necessitino informazioni per decidere se spingere l'una o l'altra alternativa (per decidere ad esempio tra il pasto tipo A ed il pasto tipo B). Il secondo è utile quando si vogliono ottenere delle informazioni al fine della comprensione della capacità di contribuzione dei singoli prodotti o aggregazioni significative di prodotti alla copertura dei costi fissi comuni, ovvero non riferibili specificatamente ad un determinato settore aziendale o prodotto offerto sul mercato.

Premesso questo, sarà dunque possibile determinare i margini di contribuzione che potranno essere di diversi tipi:

- a) Margine di contribuzione complessivo: questo margine di contribuzione può essere suddiviso in altri due margini:
 - 1) Margine di contribuzione di primo livello (o lordo). E' dato dalla differenza tra i ricavi dell'unità di riferimento ed i costi variabili della stessa unità.
 - 2) Margine di contribuzione di secondo livello (o semilordo). E' dato dalla differenza tra i ricavi ed i costi diretti includendo quindi anche una quota

¹¹⁰ A questo proposito Amigoni afferma che "se l'impresa produce un unico prodotto, con un unico processo di trasformazione, o se comunque il nesso causale tra impiego dei fattori produttivi ed ottenimento dei prodotti è individuabile senza difficoltà ... allora non sono necessarie altre misure oltre a quelle elementari e globali ... Quando invece la relazione tra fattori produttivi e prodotti non è percepibile con semplicità, mancando il requisito della specificità, cioè il collegamento biunivoco tra fattori produttivi e prodotti, allora debbono essere progettate misure che, con modalità varie, consentono di collegare l'economia del consumo, o detto in altre forme, i fattori determinanti l'offerta con quelli determinanti la domanda, o ancora, i costi con i ricavi di prodotto", "Misurazioni d'azienda", GIUFFRÈ EDITORE, Varese, 1988, pp. 84-85

dei costi fissi che tuttavia sono riferibili all'unità. Al margine di primo livello toglieremo quindi i costi fissi diretti.

I due margini di contribuzione risultano particolarmente importanti in quanto non solo consentono di verificare se l'unità va a contribuire al sostenimento dei costi fissi indiretti, ma allo stesso tempo consentono di svolgere un'analisi di convenienza tra ipotesi alternative.

- b) Margine di contribuzione unitario: è dato dalla differenza tra prezzo di vendita e costi unitari diretti riferiti all'area operativa in senso stretto del prodotto/servizio

Riassumendo in una tabella:

Margine di contribuzione unitario

=

ricavo unitario – costo variabile unitario

Margine di contribuzione di 1° livello

=

ricavi totali area di riferimento – costi totali area di riferimento

oppure

=

margine di contribuzione di primo livello × quantità area di riferimento

Margine di contribuzione di 2° livello

=

margine di contribuzione di 1° livello – costi fissi diretti

Una versione particolare del margine di contribuzione è quella riferita ai *fattori di produzione scarsi*, ovvero un "margine di contribuzione unitario determinato tenendo presente il quantitativo di fattore limitato assorbito dal prodotto stesso, si parla in questo

*caso di margine di contribuzione per fattore scarso*¹¹¹. Se nell'impresa alberghiera sono presenti dei fattori che causano dei limiti rispetto al resto, allora tra le varie alternative bisognerà scegliere quella con il margine unitario per fattore scarso minore. Se per esempio è possibile offrire due tipi di menù che richiedono un diverso quantitativo di manodopera specializzata di cucina fornita da un numero limitato di persone non incrementabile per ragioni di politica delle assunzioni, oppure per motivi di indisponibilità sul mercato del lavoro di una manodopera contraddistinta da specifiche peculiarità, allora, in presenza di tali vincoli, la scelta di decidere per un buffet invece che per un altro dipende in modo decisivo dalla contribuzione unitaria per fattore scarso (ore di manodopera specializzata) che ognuna delle alternative presenta, ovvero dal confronto dei m.d.c. che si ottengono sottraendo dai ricavi le diverse ipotesi di costi variabili relativi al fattore scarso.

Accanto ai due margini di contribuzione si pone un altro strumento importante per verificare la capacità dell'unità di contribuire ai costi fissi non diretti: si tratta dell'indice di contribuzione¹¹². Questo indice è dato dal rapporto tra ricavi e costi diretti, potendolo così confrontare con indici di altre unità, ovvero di altre strutture alberghiere. In ogni caso affinché una unità abbia un apporto positivo è necessario che l'indice abbia un valore al di sopra di uno.

La determinazione dei margini presentati, nonché dell'indice di contribuzione, risultano utili per orientare adeguatamente gli sforzi di promozione delle vendite, ma risultano indispensabili anche per attuare la più semplice delle simulazioni al fine di giungere a una corretta formulazione del budget. In altre parole sulla base dei valori si innesteranno le ipotesi in ordine ai volumi di vendita totali e si potranno anche verificare le conseguenze di eventuali manovre sui prezzi, di cambiamenti nelle forniture o nei processi che comportino modifiche nei costi variabili.

Nello specifico, come si è visto nel capitolo precedente, nella rappresentazione teorica dei budget per ogni department, sono stati sempre evidenziati i due margini, di primo e di

¹¹¹ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.164. Anche l'esempio riportato di seguito fa riferimento ad Avi, p. 164. In relazione al margine di contribuzione per fattore scarso si veda anche Bergamin Barbato, "Programmazione e controllo in un'ottica strategica", UTET, Torino, 1991, pp. 144 e seguenti.

¹¹² Rispoli, "La politica del prodotto", estratto da Manuale di Marketing, ISEDI, p.10.11

secondo livello. Questa informazione risulta molto utile per i managers per approfondire la struttura di costo dell'impresa alberghiera, ma è necessario capire come interpretare al meglio i dati che ne derivano; si propone un esempio:

Nel momento di pianificazione del budget si presuppone di avere, all'interno del Budget Room Division, un margine di contribuzione di primo livello negativo, quindi una maggiore quantità di costi variabili totali rispetto al totale dei ricavi del department; in questo caso è errato pensare che all'aumentare delle vendite (quindi attuare una politica che permette di aumentare le presenze in albergo) possa migliorare la situazione, poiché i costi variabili aumenterebbero anch'essi¹¹³ (aumenteranno ad esempio i costi della lavanderia con un maggior numero di presenze) e quindi si resta nella condizione di avere un margine di primo livello negativo. A questo punto resta solamente da rivedere le politiche dell'impresa per avere un margine positivo, si potrebbe ad esempio pensare di ridurre i costi valutando se convenga spostare un servizio all'esterno della struttura alberghiera¹¹⁴, nel caso in cui risulti meno oneroso; si potrebbe ancora eliminare dei servizi come ad esempio i servizi navetta da e per l'albergo. In quest'ultimo caso però è necessario valutare se questa manovra allontanerebbe un determinato segmento della clientela, per la quale questo rappresentava un servizio necessario, portando nuovamente ad una minore occupazione delle camere, minori ricavi e un conseguente margine negativo. Prima di procedere quindi a qualsiasi tipo di manovra "riprogrammazione" del budget, è necessario valutare tutte le implicazioni che potrebbe avere¹¹⁵.

Nel caso in cui in sede di programmazione ci si trovi di fronte ad un margine di secondo livello negativo, a fronte di un margine di primo livello positivo, allora la possibilità di vendere di più avrebbe dei risvolti positivi; infatti, aumentando le vendite delle camere, ho una maggiore possibilità di rendere positivo il margine, perché più aumentano i ricavi, più si coprono i costi fissi e più di conseguenza, il margine negativo diventerà positivo. In questo caso, non potendo, come in precedenza, operare sui costi si cercherà di aumentare le vendite. Nel momento in cui si redige un nuovo budget per vedere che effetti avrebbero le nuove decisioni, bisogna però prestare attenzione al confronto vendite/costi variabili,

¹¹³ Nel caso di variabilità proporzionale o progressiva dei costi variabili. Nel caso di proporzionalità regressiva, l'aumento del volume produttivo sarebbe positivo poiché si avrebbero dei costi minori all'aumentare delle quantità (cfr. cap.1).

¹¹⁴ Per le scelte di Make or Buy si veda il seguente paragrafo

¹¹⁵ Si ribadisce qui ancora una volta il carattere previsionale del budget (cfr. cap.3).

perché se ad aumento delle vendite questi aumentassero più che proporzionalmente, allora si potrebbe avere un margine di primo livello negativo, e quindi valutare di nuovo le scelte sulle vendite.

Il quadro complessivo di budget, margine di contribuzione di primo livello e margine di contribuzione di secondo livello, risulta strettamente correlato, poiché tutte le decisioni prese ricadono sugli altri elementi, bisognerà quindi cercare di programmare una situazione ottimale, che non provochi alcun tipo di scorporo.

Nella sua analisi¹¹⁶ Avi afferma che le informazioni fin qui svolte potrebbero condurre alla conclusione che qualora un prodotto o un department aziendale, fornisca un margine relativamente basso, è economicamente conveniente eliminare o comunque ridurre drasticamente la produzione di tale servizio a favore dei prodotti o departments che presentano un margine elevato. Di fatto tuttavia, è necessario tenere sempre ben presente che l'azienda, in quanto sistema, è contraddistinta al suo interno da elementi fortemente interrelati. Può quindi accadere, ed è tipico nell'impresa alberghiera, che un department sia contraddistinto da un margine relativamente basso, ma faccia da polo attrattore consentendo ad un altro department di avere margine molto elevato. L'eliminazione del department con un margine ridotto procurerebbe pertanto una diminuzione del volume di attività svolto dall'albergo con le relative conseguenze a livello reddituale e finanziario.

E' da ricordare infine che il margine di contribuzione *“non dipende dalle caratteristiche intrinseche dei beni o servizi utilizzati dall'impresa per produrre e collocare sul mercato i propri prodotti, quanto piuttosto dalle soluzioni strategiche adottate dall'impresa al fine di poter contare sui beni e servizi necessari all'attuazione del processo produttivo che intende concretizzare al fine di essere in grado di vendere il servizio ospitalità che rappresenta il nucleo di attività per la quale un albergo viene costituito e gestito”*¹¹⁷.

L'analisi che viene posta in essere è di verificare se il margine di contribuzione di secondo livello è positivo ed in grado di coprire i costi fissi comuni. In realtà tale modo di procedere, se da un lato risulta oggettivo, dall'altro non consente di ottenere delle informazioni come per esempio informazioni riguardanti investimenti per il futuro. Spesso;

¹¹⁶ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 165 e seguenti

¹¹⁷ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 171-172

infatti, nell'impresa alberghiera, non si è in grado di sapere in maniera anche approssimativa qual è il ritorno degli investimenti. Se si limita l'analisi al margine di contribuzione di secondo livello si avrebbe un'analisi incompleta, limitandoci ai soli costi fissi specifici di quel settore tralasciando grossi investimenti che tuttavia sono stati effettuati complessivamente. Per fare un esempio concreto, è noto che il prodotto offerto da un'impresa alberghiera è la somma di più prodotti che presentano una certa autonomia: al di fuori del servizio pernottamento, che ne rappresenta il fulcro naturale, tutti gli altri elementi che si vengono ad aggregare possono essere potenzialmente eliminati o esercitati autonomamente con propri investimenti. Ciò significa che si riesce non solo ad esaminare il margine di contribuzione che tuttavia è molto importante, ma anche a sviluppare un risultato operativo vero e proprio per ogni settore, definibile qual è l'ammontare del R.O.I.¹¹⁸ ottenibile e quindi anche gli investimenti sviluppabili. Per questo si cercherà di spingere l'analisi più avanti possibile per evidenziare non solo i due margini di contribuzione, ma se è possibile (e questo si valuterà volta per volta), arrivare a determinare un risultato operativo vero e proprio per ciascuna area.

Come ben si può comprendere, un'analisi di questo tipo presenta un margine di attendibilità inferiore a quello percepibile con il margine di secondo livello, ma consente allo stesso tempo di ottenere delle informazioni aggiuntive importanti. Infatti il procedimento seguito è per fasi successive, di modo che il risultato operativo non si sostituisca ai due margini, ma sia di completamento alla nostra analisi.

Un altro elemento che risulta particolarmente importante è lo studio dei *margini di contribuzione stagionali*. In altre parole si analizzano i margini relativi alle stagioni invernali ed alle stagioni estive. Il problema che si pone è di come valutare il valore della stagione invernale che si trova a "cavallo" tra due periodi amministrativi. Siccome la stagione invernale ha inizio all'incirca nei primi giorni di dicembre, si possono considerare i ricavi relativi allo stesso anno anche se appartenenti a due stagioni diverse, i.e. si somma il ricavo del mese di dicembre, con il ricavo ed i costi del mese di gennaio e febbraio dello stesso anno. Ovviamente tale modo di procedere presenta il limite dovuto all'esigenza di rapportare due stagioni diverse e quindi di paragonare prezzi diversi. Nel calcolo di questi margini di contribuzione si cerca di tenere separato, per quanto possibile, i ricavi derivanti

¹¹⁸ "Return On Interests", è dato dal rapporto tra il reddito operativo della gestione caratteristica e il capitale investito nella gestione caratteristica. E' l'indice di redditività del capitale investito nell'attività caratteristica, indica la redditività e l'efficienza economica della gestione caratteristica.

dalle diverse tipologie di trattamento; si separano cioè i ricavi derivanti dalla pensione completa, da quelli relativi alla mezza pensione, a quelli del solo pernottamento per poi verificarne l'incidenza sul fatturato. Il fatto di focalizzare l'attenzione su singole aree d'impresa, o singoli prodotti, non comporta tuttavia l'abbandono dell'impresa come sistema¹¹⁹, anzi, evidenzia come la gestione di tale entità non possa prescindere dalla considerazione dell'apporto di ciascun elemento costituente il sistema stesso. In quest'ottica l'analisi del margine di contribuzione e dei risultati parziali rappresenta un ulteriore rafforzamento della visione dell'impresa come sistema.

Si è fino ad ora evidenziato come il margine di contribuzione e il risultato operativo di area, siano due strumenti molto validi per delineare la redditività di settore e la capacità dell'impresa di far fronte ai propri costi fissi. Non è tuttavia inusuale, riscontrare delle incertezze tra gli albergatori sulla scelta di produrre internamente un servizio e se acquistarlo direttamente all'esterno. Di questo si parlerà nel prossimo paragrafo.

2. Le scelte di Make or Buy

Lo scopo principale di questo paragrafo è di evidenziare il modo con cui si procede nel verificare se nell'ambito delle imprese alberghiere esaminate sia conveniente produrre un servizio esternamente. In altre parole, dopo aver progettato un'impostazione di fondo sulla ripartizione dei costi, risulta congrua un'analisi che ha come obiettivo fondamentale ottimizzare dal punto di vista economico la gestione del complesso alberghiero e quindi verificarne se vi sono dei servizi che se prodotti all'esterno presentano una maggiore efficienza. Questo tipo di decisione può avere un significativo impatto sia nelle decisioni di lungo termine, sia in quelle a breve; l'obiettivo è quello di utilizzare al meglio le risorse produttive e finanziarie dell'impresa. Non è però una decisione semplice, poiché, come afferma Gambino, ci sono molti fattori da prendere in considerazione: *"these factors include*

¹¹⁹ Mella definisce l'azienda come un sistema di trasformazione, dinamico, efficiente, finalizzato, strumentale e teleologico, direzionale, cibernetico, efficace e teleonomico. "Il sistema impresa. Un nuovo schema logico per studiare l'impresa", Sistema Impresa n.1, 1992, p.6. In Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 173

*financial (quantitative) and non financial (qualitative) considerations. Financial considerations include the cost and investment involved. Non financial considerations include quality requirements, vendor relations, work-force stability, and a variety of others (...) In addition that many considerations must be subjectively assessed, they are constantly changing. Thus this decision is high volatile*¹²⁰. Come detto più volte bisogna quindi sempre guardare al contest in cui si opera per cercare di attuare delle decisioni il più reali e coerenti possibili.

Nel caso della scelta economica di Make or Buy, il problema, prima che economico, risulta strategico. Se infatti il servizio oggetto dell'analisi rappresenta un elemento di primaria importanza a livello di immagine aziendale, indipendentemente che tale servizio sia o meno conveniente, il suo mantenimento risulta necessario; ovviamente fintanto che la situazione economica finanziaria e patrimoniale lo permette. Se l'impatto strategico assume un ruolo di primaria importanza, non è nemmeno da sottovalutare il valore della convenienza economica al fine di ottenere una gestione efficace ed efficiente. La scelta di produrre un servizio o di acquistarlo esternamente, fonda i suoi presupposti su costi cessanti e costi sorgenti¹²¹. In altre parole si andrà a verificare quali sono i costi eliminabili al verificarsi dell'ipotesi di acquistare all'esterno il servizio.

Nell'ambito dell'impresa alberghiera la problematica delle opzioni riguardanti il Make or Buy assume una rilevanza sottile, ma importante per il periodo di tempo in cui stiamo vivendo. Se nel passato infatti non si poneva nemmeno il problema, poiché non si pensava di poter deferire parte dell'attività all'esterno, oggi in un'ottica di massima efficienza, si preferisce spesso deferire alcune attività all'esterno, poiché ciò permette di avere un risparmio economico grazie alla specializzazione di questi soggetti esterni. Per citare un esempio nella realtà Veneziana, le attività relative alla contabilità, alle paghe, al trasporto dei clienti sono quasi interamente svolte esternamente all'impresa alberghiera, mentre altre attività come per esempio, lavanderia, commercializzazione letti, pubblicità e promozione, sono affidate all'esterno solo da alcuni albergatori. In generale comunque c'è una tendenza a deferire

¹²⁰ Gambino, "The make or buy decision", NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, THE SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA, 1980, P.10

¹²¹ Sono definiti "costi sorgenti" quei costi che l'azienda deve sostenere qualora opti per 'alternativa Buy. Sono definiti viceversa "costi cessanti" quei costi che possono essere eliminati nell'ipotesi che si opti per il Buy. E' da ricordare, in quanto causa frequente di errore, che non vi sono prerogative sul tipo di costo, in altre parole possono essere cessanti sia costi variabili, sia costi fissi.

all'esterno quei servizi che richiedono una competenza specifica e che non fanno parte del "nucleo centrale" dell'albergo.

La motivazione del deferimento di alcuni servizi, è soprattutto il mantenimento di una struttura aziendale elastica, nonché la maggior qualità e minori costi. A primo impatto sembra che l'obiettivo principale sia ottenere una struttura elastica, ma in realtà questa componente racchiude anche le altre due. La flessibilità dell'impresa infatti, influisce sia sui costi, poiché implica una riduzione di alcune spese fisse, che vengono sostenute da imprese interne più efficienti, e soprattutto il contenimento di forza lavoro stabilmente assunta per tutta la stagione o per tutto l'anno. Influisce inoltre sulla maggiore qualità generata dalla specializzazione delle imprese esterne.

Si deve quindi, in un'analisi che ha come obiettivo verificare l'efficienza di un'impresa, considerare la possibilità di svolgere un servizio esternamente, o viceversa, se questo è già svolto esternamente, di produrlo internamente.

In sede di programmazione del budget, qualora si riscontrassero costi troppo onerosi da portare a margini negativi¹²², si potrebbe decidere di spostare questa attività all'esterno, per ridurre i costi e contemporaneamente aumentare i ricavi¹²³: si supponga che venga trasferito il reparto lavanderia all'esterno, liberando degli spazi interni utilizzabili per altri servizi, ad esempio affitto camere, salone di bellezza o altro. La scelta di deferire il servizio all'esterno, ha non solo modificato i costi, ma inciso anche sui ricavi, consentendo di ottenere nuovi redditi. In tale situazione non ci si limiterà a contrapporre i costi cessanti con i costi sorgenti, ma da questi ultimi dovranno essere scorporati i ricavi derivanti dal nuovo impiego. In altre parole, seguendo l'analisi fin qui adottata il confronto verrà fatto tra costi cessanti e costi sorgenti al netto del "nuovo apporto reddituale", ovvero il margine di contribuzione di secondo livello.

Se però, considerando questa operazione nel budget, il margine risultasse negativo, e quindi i costi sorgenti fossero maggiori dei ricavi della nuova attività, allora sarebbero da rivedere le previsioni, lavorare nuovamente sul budget, ridefinendo nuovi obiettivi e un nuovo programma per la loro realizzazione.

"A conclusione di questa breve analisi sulle decisioni di Make or Buy, nell'ambito dell'impresa alberghiere si può affermare che le scelte di convenienza economica riguardanti

¹²² Si veda il paragrafo precedente

¹²³ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.201

*l'opzione di produzione interna o acquisto esterno, sono destinate a vedere aumentare la loro importanza. Sempre più infatti si sente l'esigenza di valutare e misurare l'impatto reddituale delle decisioni manageriali, circostanza che non può che favorire lo svolgimento di un'efficace ed efficiente gestione economico-alberghiera*¹²⁴.

3. Il Break Even Point

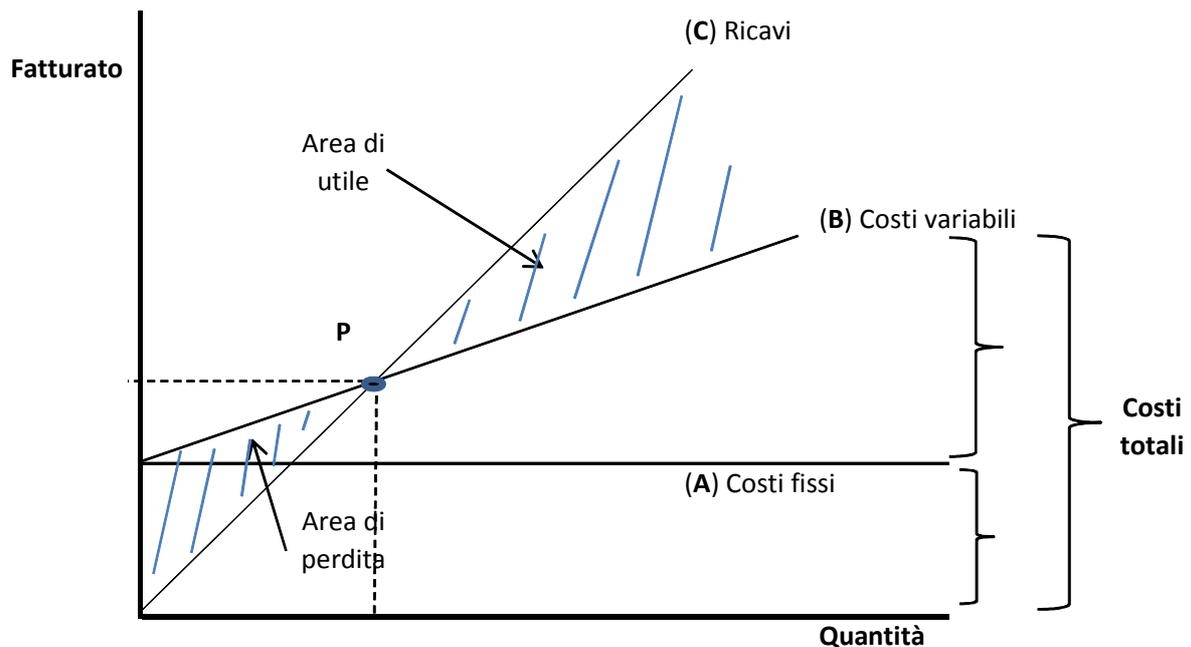
A conclusione dell'analisi sugli strumenti utili per gestire con economicità l'impresa alberghiera, si vuole focalizzare l'attenzione sulla cosiddetta analisi costi, volumi, risultati. La sua genesi, sebbene molto lontana, consente di comprendere l'impatto di decisioni aziendali sul prezzo di vendita, sui costi e sul volume di attività. Obiettivo principale, è la determinazione del **Break Even Point**, punto di equilibrio, il quale esprime il volume di produzione in corrispondenza del quale i costi fissi e variabili sono completamente coperti dai ricavi. In altre parole, prima del raggiungimento di questo punto, l'impresa opera in perdita, mentre, successivamente, l'impresa ottiene dei risultati positivi.

Il B.E.P. può essere espresso sia in termini quantitativi, sia in termini grafici.

Graficamente si fa riferimento al diagramma cartesiano che segue¹²⁵:

¹²⁴ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.203-204

¹²⁵ Aiello, "Imprese alberghiere e turistiche, organizzazione, gestione e marketing", HOEPLI, Milano, 1988, p.387. Per la determinazione grafica del punto di pareggio si veda anche Lo Martire, "Contabilità industriale", BUFFETTI EDITORE, 1988, p.203 e seguenti.



La retta “A” rappresenta i costi fissi che, come si può ben vedere, sono sempre gli stessi ad ogni livello di produzione. A partire da questa retta viene fatta partire la retta “B” rappresentante i costi variabili, i quali variano all’aumentare della produzione. L’area al di sotto di essa è la somma dei costi fissi e dei costi variabili e quindi si può affermare che la retta “B” rappresenta anche i costi totali.

La retta “C” rappresenta i ricavi. Essa parte dall’origine degli assi, ovvero dal punto zero, proprio per sottolineare che a produzione zero i ricavi sono zero, crescono all’aumento delle vendite.

Il punto “P” si trova all’incrocio tra la retta dei ricavi e dei costi, oltre quel punto ogni vendita in più realizzata, apporta un guadagno effettivo all’impresa.

Nel grafico si evidenziano anche l’area di perdita e l’area di utile.

In termini quantitativi viene rappresentato matematicamente nel seguente modo¹²⁶:

$$RT - CT = 0$$

$$RU \times Q.TA' - CVU \times Q.TA' - CF = 0$$

$$RU \times Q.TA' - CVU \times Q.TA' = CF$$

¹²⁶ Avi, “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p. 175

$$Q.TA' \times (RU - CVU) = CF$$

$$*B.E.P. in termini quantitativi = \frac{CF}{RU - CV}*$$

ovvero

$$*B.E.P. in termini quantitativi = \frac{CF}{Margine di contribuzione unitario}*$$

Dove:

RT = ricavi totali

CT = costi totali

RU = ricavo unitario

CVU = costo variabile unitario

Q.TA' = quantità prodotta e venduta

CF = costi fissi totali

Ovviamente per giungere a tali risultati, sono state fatte delle ipotesi¹²⁷ che secondo alcuni limitano o rendono addirittura vana la portata del modello. In realtà si ritiene che

¹²⁷ Le ipotesi del b.e.p. sono:

- i costi possono essere distinti in due categorie:** costi variabili e costi fissi. Se nell'ambito aziendale sono individuabili costi semi variabili è necessario separare, esattamente, la parte variabile da quella che, invece, può essere considerata indipendentemente dal volume di attività svolto;
- la funzione dei costi variabili è una funzione di tipo lineare.** Non è pertanto ipotizzabile che il costo variabile unitario subisca, al variare della quantità prodotta, delle modifiche in aumento o diminuzione. Tale ipotesi nega implicitamente che possano esistere ad esempio economie di scala o che l'impresa possa spuntare prezzi di acquisto dei fattori diversi a seconda della quantità di bene e/o servizio utilizzato così come implicitamente impedisce di ritenere che, nella realtà aziendale, possano verificarsi delle variazioni di efficienza e/o produttività dei fattori impiegati rispetto alle condizioni

queste sono delle condizioni che rendono l'applicazione più corretta. In altre parole il modello non deve essere applicato automaticamente, ma si devono considerare di volta in volta le condizioni per una corretta visione dei risultati. L'analisi quindi è senz'altro necessaria al fine di interpretare la struttura dei costi aziendali; in particolar modo esso permette di verificare l'impatto di una o più variabili indipendenti su variabili dipendenti: si parla in questo caso di analisi di tipo *"what if"*¹²⁸. In questa direzione sarà possibile esaminare una variazione di costi variabili, dei costi fissi, dei ricavi e del mix delle vendite. Può inoltre essere usato per verificare di quanto è necessario modificare una variabile indipendente per raggiungere un certo obiettivo di una variabile dipendente dalla prima: si parla in questo caso di analisi di tipo *"goal seeking"*¹²⁹. In questa seconda situazione sarà possibile esaminare a quanto devono ammontare i costi fissi per raggiungere un certo Break Even Point avendo una certa funzione dei ricavi e dei costi variabili.

Ovviamente margini di discrezionalità e risultati saranno ampiamente determinati dal tipo di attività. In altre parole, le ipotesi che possono essere formulate sono: ipotesi in cui l'impresa opera con elevati costi fissi e costi variabili più limitati. In tal caso il Break Even Point sarà raggiunto collocando sul mercato un numero elevato di prodotti, rispetto all'ipotesi che vede l'impresa sostenere ridotti costi fissi ed elevati costi variabili. D'altro

operative standard (oververosia rispetto alle condizioni produttive di riferimento) sulla cui considerazione è stata calcolata la funzione di costo variabile;

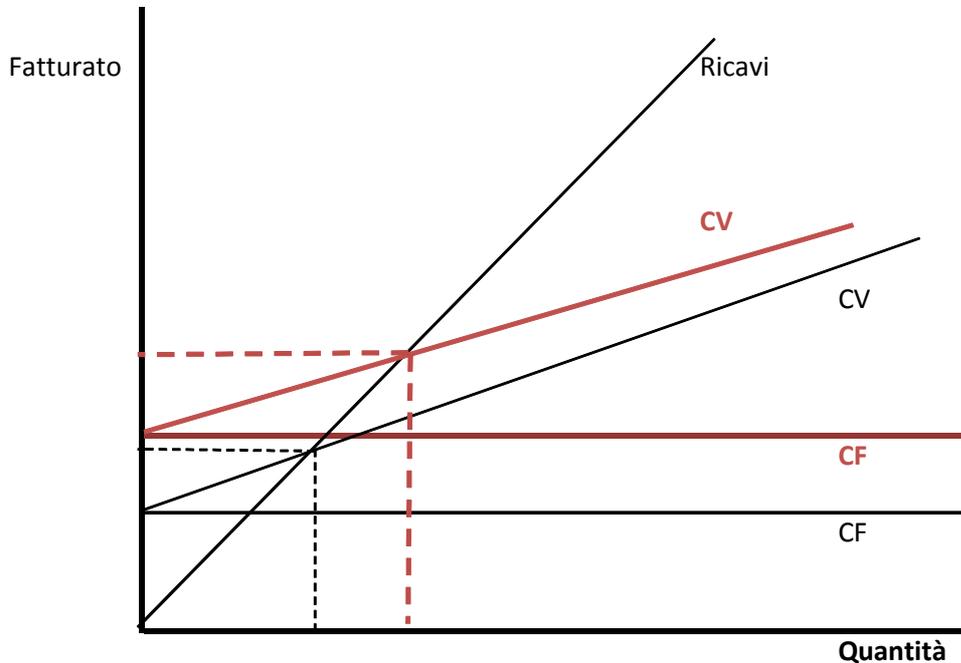
- c) **la funzione dei ricavi è, anch'essa, lineare.** Anche in questo caso si ipotizza che il prezzo di vendita non possa essere influenzato dalla quantità di prodotto collocata sul mercato. Tale considerazione impedisce ad esempio di ritenere attuabili politiche di sconti-quantità in quanto, al verificarsi di una simile circostanza, il prezzo diviene, in realtà, funzione del volume delle vendite;
- d) **il mix di vendita viene considerato un dato che non può subire modifiche di alcun tipo.** Al variare quindi del volume di vendite, non consegue alcuna modifica nei "diversi" pesi che, i vari prodotti collocati sul mercato, hanno nell'ambito del fatturato globale d'impresa;
- e) **I quantità prodotta e la quantità venduta del bene/servizio collocato sul mercato coincidono.** A tale ipotesi viene associata spesso l'idea che la Break Even Point Analysis presupponga, obbligatoriamente, l'esistenza di scorte.
- f) **I costi fissi nell'ambito del "relevant range" considerato non subiscono nessuna variazione.**

Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp. 175 e seguenti
¹²⁸ "Analisi di sensitività del tipo "cosa succederebbe se" (what if) con cui si modificano le relazioni o i dati del modello per valutare l'effetto di un'ipotesi di cambiamento di una o più variabili indipendenti su una o più variabili dipendenti", Favotto in Coda, Brunetti, Favotto, "Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa", ETAS LIBRI, Bergamo, 1984, p.175

¹²⁹ "Analisi di sensitività del tipo "cosa fare per" (goal seeking o target), con cui si calcola di quanto dovrebbe modificarsi una variabile indipendente per poter raggiungere un certo obiettivo in una variabile dipendente dalla prima", Favotto in Coda, Brunetti, Favotto, "Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa", ETAS LIBRI, Bergamo, 1984, p.176

canto se l'impresa con elevati costi fissi, prevede una minore flessibilità, essa consente oltrepastato il Break Even Point, un margine di guadagno superiore.

Quanto detto può essere rappresentato graficamente:



Come accennato in precedenza, dal grafico è possibile evidenziare come, in presenza di una struttura più rigida, ovvero quella con tratti di colore rosso, il punto di pareggio si raggiunge producendo una maggiore quantità di prodotto. Allo stesso tempo però il divario che si viene a creare tra costi totali e ricavi, è sicuramente maggiore rispetto al divario ottenibile tra le due medesime rette nel caso dell'impresa flessibile.

Quanto affermato finora, serve a dimostrare come la tipologia di attività esercitata sia condizionante in modo netto della struttura dei costi. Per tale motivo, i margini di discrezionalità dei manager sono sicuramente limitati, seppur presenti. Nell'ambito dell'impresa alberghiera abbiamo visto che i costi fissi sono sicuramente preponderanti, per cui la struttura risulta senz'altro rigida. Come si è già detto in precedenza, ciò è dovuto alla presenza di elevati investimenti iniziali e successivi, nonché dal costo del lavoro, per il quale è difficile calcolare una relazione tra servizio offerto e input impiegato. Per tale motivo risulta importante il volume delle vendite, attraverso il quale avviene la ripartizione dei costi fissi.

Esiste anche un'interessante relazione teorica che lega il Bep al margine di contribuzione, ovvero, come afferma Lo Martire¹³⁰:

- nel periodo che va dall'inizio dell'esercizio fino al momento in cui l'azienda raggiunge il punto di pareggio, i margini di contribuzione dei prodotti vengono utilizzati per recuperare i costi fissi dell'intero esercizio;
- nel periodo che invece va dal momento in cui l'azienda raggiunge il punto di pareggio alla fine dell'esercizio, i margini di contribuzione dei prodotti venduti vengono a costituire l'utile.

Analizzando in particolar modo la realtà alberghiera, si è visto che il prodotto/servizio offerto è determinato dal comporsi di più servizi/prodotti. Sulla base di questo presupposto si può ben comprendere come non sia possibile determinare un Break Even Point generico sulle quantità prodotte, e pertanto le strade possibili sono due: la prima è di calcolare nel modo fino ad ora evidenziato un Break Even Point settoriale, e la seconda di creare un Break Even Point sul fatturato.

Come si è già affermato, l'analisi del B.E.P. ha validità ai fini decisionali quando il prodotto oggetto dell'indagine è unico. Se pertanto, come accade nell'impresa alberghiera, i prodotti sono più d'uno, l'applicabilità di una simile analisi è impossibile e pertanto si ricorre all'analisi sul fatturato. Ovviamente, un simile modo di operare, assume una rilevanza decisamente maggiore rispetto al B.E.P. calcolato in termini quantitativi.

I passaggi matematici per giungere alla formula del B.E.P. in termini di fatturato sono i seguenti¹³¹:

$$R - C = 0$$

$$RU \times Q.TA' - CVU \times Q.TA' - CF = 0$$

$$RU \times Q.TA' = CF + CVU \times Q.TA'$$

¹³⁰ Lo Martire, "Contabilità industriale", BUFFETTI EDITORE, 1988, P.152

¹³¹ Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, pp. 183

$$RU \times Q.TA' = CF + \frac{CVU \times Q.TA'}{RU \times Q.TA'} \times RU \times Q.TA'$$

$$RU \times Q.TA' - \frac{CVU \times Q.TA'}{RU \times Q.TA'} \times RU \times Q.TA' = CF$$

$$RU \times Q.TA' \times \left(1 - \frac{CVU \times Q.TA'}{RU \times Q.TA'}\right) = CF$$

$$RU \times Q.TA' = \frac{CF}{1 - \frac{CVU \times Q.TA'}{RU \times Q.TA'}}$$

$$***B.E.P. in termini di fatturato*** = \frac{CF}{\frac{RU \times Q.TA' - CVU \times Q.TA'}{RU \times Q.TA'}}$$

ovverosia¹³²:

¹³² La formula sottostante può essere espressa anche sostituita dal rapporto tra costi fissi e margine di contribuzione percentualizzato rispetto alle vendite: ***fatturato di B.E.P.*** = $\frac{CF}{\frac{\text{Margine di contribuzione percentualizzato rispetto alle vendite}}{RU \times Q.TA'}}$

$$B.E.P. \text{ in termini di fatturato} = \frac{CF}{\frac{\text{Margine di contribuzione di 1° livello}}{RU \times Q.TA'}}$$

Dove:

RT = ricavi totali

CT = costi totali

RU = ricavo unitario

CVU = costo variabile unitario

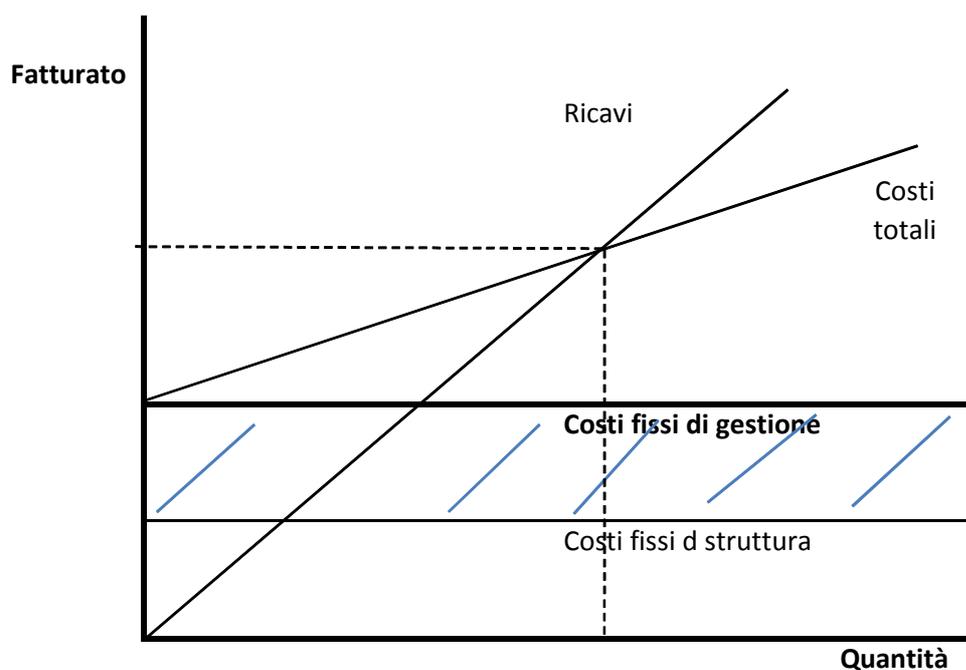
Q.TA' = quantità prodotta e venduta

Nell'impresa alberghiera è molto importante cercare di determinare un B.E.P. nelle due diverse stagionalità, ovvero sui periodi di apertura e sui periodi di chiusura (oppure alta e bassa stagione). Si prende quindi a riferimento la distinzione tra costi fissi strutturali e costi fissi di gestione¹³³.

La presenza di questa tipologia di costi consente all'albergatore di stabilire anche il volume del fatturato desiderato, in corrispondenza del quale ottenere un pareggio. In altre parole, considerando come dati i costi fissi di struttura al di sotto dei quali non è possibile scendere, in quanto frutto di scelte di lungo periodo e quindi imm modificabili nel breve, gli altri costi fissi, ovvero quelli che si sono definiti di gestione, possono essere oggetto di scelta da parte dell'albergatore e quindi manovrabili anche nel breve periodo.

Graficamente quanto detto può essere così evidenziato:

¹³³ Cfr. cap. 1



Come si può vedere dal grafico, il margine di discrezionalità su cui può operare l'albergatore, sono i costi fissi di gestione, i quali al limite possono essere abbassati anche fino a coincidere con i costi fissi di struttura. In altre parole, l'albergatore può fare delle scelte, anche di sostituzione di costi fissi con costi variabili. Questo consente di avvicinare il punto di pareggio, che graficamente può essere rappresentato con un abbassamento della retta più scura e allo stesso tempo, una maggiore inclinazione della retta dei costi totali dovuta ad una maggiore incidenza dei costi variabili. In realtà la sostituzione di costi variabili ai costi fissi, non è così immediata in quanto non c'è corresponsione tra controllabilità e variabilità.

Ciò su cui vale la pena di puntare è questa differenziazione che, in qualche modo, permette al manager di avvicinare e ridurre i tempi di programmazione, ovvero accorciare i tempi tra decisione ed analisi dei risultati. Sulla base di questi presupposti, l'analisi che potrà essere condotta, sarà soprattutto sulla convenienza e sulla possibilità in sede di programmazione di ridurre questi costi fissi di gestione spostandoli se possibile verso componenti variabili.

La peculiarità di questa analisi ha valore soprattutto per la manodopera. Come è già stato più volte sottolineato, il costo della manodopera assume delle componenti variabili, ma anche delle componenti fisse. Ora, visti gli sviluppi del mercato del lavoro verso una

maggior flessibilità, è possibile sostituire il costo fisso della manodopera con costi variabili della stessa riuscendo in tal modo ad adeguare l'offerta alla domanda del momento.

Lo scopo di quanto detto non è determinare come e quando è possibile effettuare le operazioni sopra descritte, ma piuttosto sensibilizzare il manager su questa possibilità, tenendo anche in considerazione che i costi fissi di gestione sono diversi anche nelle due stagioni.

Si è introdotta la possibilità di calcolare il *B.E.P. per aree di risultato*, o parziale, considerando unicamente i costi fissi specifici. Esso ha lo scopo di determinare l'ammontare dei ricavi che ciascun department aziendale deve conseguire affinché vengano coperti i costi variabili e i costi fissi specifici del settore oggetto di interesse. E' dibattuta invece la possibilità di introdurre i costi comuni in questa analisi, poiché da un lato forniscono informazioni aggiuntive, ma dall'altro sono soggetti ad una maggior aleatorietà e soggettività.

Ovviamente se si considerano solamente i costi variabili e i costi fissi specifici, il B.E.P. che ne scaturisce non sarà in grado di portare l'area di risultato in pareggio; questo però non rappresenta un limite, poiché l'obiettivo di questo indice è quello di determinare il fatturato che consente ad ogni settore di coprire i costi direttamente connessi all'area di interesse. Ragionando in questo modo il B.E.P. verrà calcolato sulla base dei soli costi fissi specifici. Rimarranno quindi esclusi tutti i costi fissi comuni nonché le imposte, gli oneri finanziari e i componenti straordinari, per il semplice fatto che essi non rientrano nei costi operativi relativi al processo produttivo, ovvero non c'è relazione diretta tra questi ed il volume di attività che viceversa è ciò che caratterizza l'analisi del B.E.P..

La formula sarà quindi:

$$\begin{array}{l} \text{B.E.P. di divisione in termini di fatturato} \\ = \\ \frac{\text{costi fissi specifici di department}}{\text{margine di contribuzione di primo livello di department}} \\ \text{fatturato di budget di department} \end{array}$$

Operando in questo modo sarà anche possibile determinare per ciascun department il fatturato necessario per raggiungere un risultato positivo desiderato. In altre parole se nella formula iniziale del B.E.P. al posto del reddito zero si indica un reddito positivo (quello che si desidera raggiungere), si potrà determinare quanto si deve fatturare per arrivare all'utile di reparto desiderato.

Quindi se $R - C = \text{REDDITO DESIDERATO}$, la formula diviene:

Fatturato necessario per conseguire un reddito pari ad X

=

CF + REDDITO X

Margine di contribuzione totale di 1° livello

Quanto detto è d'aiuto per comprendere come l'analisi dei costi, volumi, risultati non abbia solamente scopo predittivo, ma abbia anche quei caratteri che ne fanno di essa uno strumento valido ai fini interpretativi. Per questo motivo si ritiene che essa sia uno strumento di primaria rilevanza nell'ambito del supporto informativo all'attività dei manager.

Anche per questo indice è possibile, come per il caso del margine di contribuzione e delle scelte di make or buy, trovare uno stretto collegamento con il budget, infatti, sempre in ambito previsionale, è possibile applicare la formula del "Bep in termini di fatturato" ricavando i valori dai vari budget settoriali, verificando così se i costi ed i ricavi preventivati, permettono di raggiungere il fatturato calcolato in sede di programmazione. Nel caso in cui il valore fosse minore ci si ritrova nella cosiddetta area di perdita di cui si è parlato in precedenza e sarebbero quindi da rivedere tutte le previsioni sui costi ed i ricavi precedentemente effettuate. Nel caso in cui, invece, ci si trovasse ad avere il valore di fatturato preventivato o un valore maggiore ad esso, allora si potrebbe continuare a lavorare sui valori previsti. *"L'Analisi costi-volumi-risultati (più nota come break even analysis) rappresenta uno strumento particolarmente importante per la formulazione di decisioni. Mediante questa analisi risulta possibile conoscere quali sono i volumi di fatturato (e/o di unità vendute) che consentono l'integrale copertura dei costi di gestione. Banalmente,*

questo strumento è efficace soltanto se riferito ai singoli centri di responsabilità richiedendo, pertanto, la presenza dell'impianto di contabilità analitica"¹³⁴.

Inoltre assume maggior completezza se accanto a tale tipo di analisi si affianca il calcolo del B.E.P. "monetario".

Se lo scopo dell'analisi diviene quindi di calcolare un B.E.P. monetario, è necessario depurare i costi ed i ricavi dagli elementi di reddito che non sono contraddistinti da un impatto monetario: come ad esempio gli ammortamenti, accantonamenti, ratei e risconti, ecc...

Ora, com'è ben comprensibile, se tra i componenti negativi di reddito vengono esclusi quelli che non danno un impatto monetario, il raggiungimento del B.E.P. è molto più immediato. Se si considera infatti che l'impresa alberghiera presenta elevati costi fissi iniziali che vengono monetariamente sostenuti nel primo esercizio e quindi un impatto elevato di costi non monetari negli anni successivi, legati soprattutto ad ammortamenti, è comprensibile come la distanza tra i due B.E.P. sia senz'altro rilevante. Questo è un fattore che ha determinato notevoli problemi tra le imprese alberghiere: non operare alcun tipo di analisi, limitandosi a verificare l'andamento dell'impresa in base al "denaro che si ha in tasca", valutando un buon andamento quando il denaro in cassa è elevato, e al contrario un cattivo andamento quando è poco. Un tal modo di operare, ovviamente, porta l'impresa nel medio lungo periodo a delle conseguenze negative irreversibili. Se l'equilibrio monetario infatti provoca l'illusione di aver conseguito un risultato di pareggio economico, è evidente come tale deduzione sia totalmente errata in quanto l'equilibrio monetario prescinde dalla considerazione di un equilibrio reddituale. L'equilibrio monetario risulta quindi senz'altro utile, ma con la consapevolezza che vi sono delle differenze tra aspetti reddituali e contabili.

Per concludere l'analisi costi, volumi, risultati, è utile ancora una volta ripetere che essa può essere utilizzata come strumento decisionale solo nell'ottica di breve periodo: la genesi di tale limitazione è legata alla stessa distinzione tra costi fissi e variabili. Si è infatti più volte affermato che essa ha senso solo nel breve periodo poiché nel lungo anche i costi fissi diventano variabili¹³⁵. Ogni decisione potrà quindi essere presa senza vincolo di

¹³⁴ Orefice, "Imprese alberghiere e creazione di valore. La nuova bussola che orienta la gestione verso l'ottimizzazione delle risorse", www.federalberghi.it, 2006, p.22

¹³⁵ "Very few costs are always variable and fewer still are always fixed. A cost which is fixed for one decision or one time period may well be variable for a different decision, or in another time of period. Each situation must

dimensione di capacità produttiva. Tale aspetto non deve tuttavia essere considerato come una limitazione potenziale oggetto di critiche, bensì quale caratterizzante dell'utilizzo di tale strumento, che nel lungo periodo deve essere sostituito da altri.

E' anche chiaro che nell'ambito dell'impresa alberghiera, l'analisi del B.E.P., assume una configurazione particolare dettata dalla tipologia di impresa con cui si deve operare, si ricorrerà quindi ad evidenziare un B.E.P. generico sul fatturato e al calcolo di B.E.P. parziali legati alle diverse aree di risultato, nonché a B.E.P. legati alla stagionalità.

4. Lo yield management

Nei capitoli precedenti si è spesso parlato di ricavi derivanti dalla vendita del servizio, e di prezzi delle camere. Specialmente all'interno del Budget della divisione camere si è visto come ci fossero diverse tariffe in base anche al tipo di clientela (tariffa piena, tariffa per le aziende, tariffe speciali...), ma non si è mai spiegato come si arrivi alla determinazione di prezzi diversificati.

Quello che il manager deve cercare di fare in questo caso è *“applicare un metodo scientifico di determinazione dei prezzi, basato su un insieme di tecniche di previsione della domanda, impiegate per capire se il prezzo deve essere alzato o abbassato e se una richiesta di prenotazione debba essere accettata o rifiutata, al fine di rendere massimo il fatturato”*¹³⁶.

In questo caso, i problemi che non permettono di raggiungere il massimo rendimento, sono molti, ovvero¹³⁷:

be assessed individually and treated on its own merits”, Arnold – Turley, “Accounting for management decision”, PRENTICE HALL, Salisbury, 1996, p.113

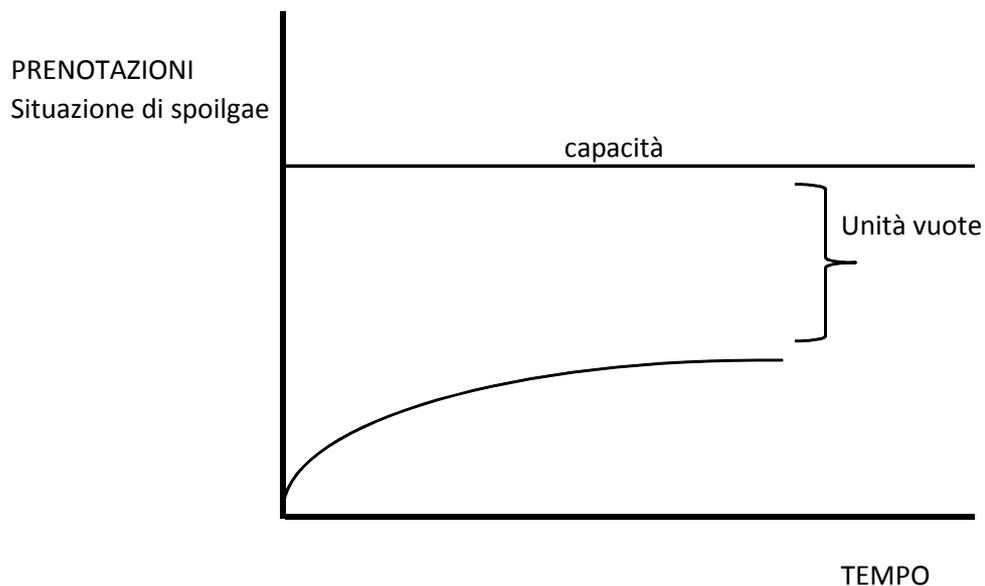
¹³⁶ Questa è la definizione di *yield management* data dall’American Hotel & Motel Association (AH&MA), “Yield management”, East Lansing, Michigan Educational Institute, 1994, in Liberatore, “Nuove prospettive di analisi dei costi e dei ricavi nelle imprese alberghiere”, FRANCO ANGELI, Milano, 2001, p.119

Per quanto riguarda la decisione di accettare o rifiutare una prenotazione si veda anche Locane, “Revenue management. Yield management:dalle compagnie aeree agli hotel e altre industrie di servizi”, MARCO VALERIO, 2009, p.313 e seguenti

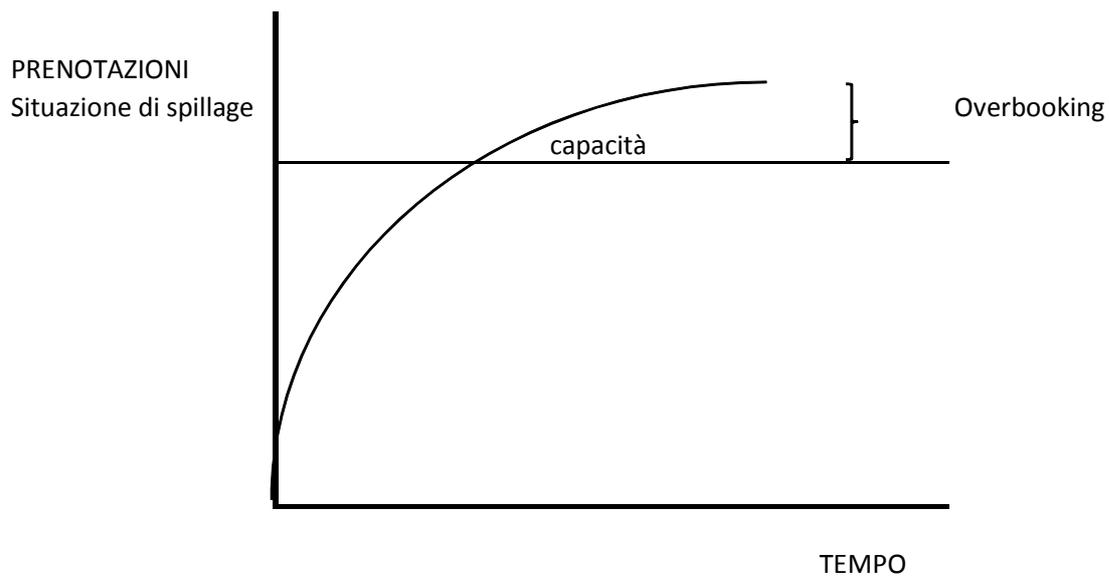
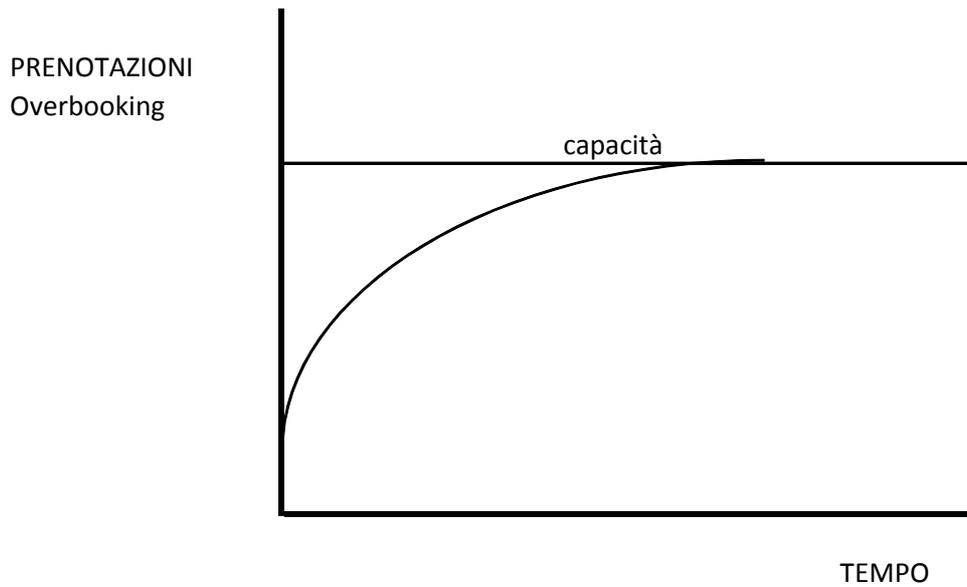
¹³⁷ Nella seguente analisi si fa riferimento a Liberatore, “Nuove prospettive di analisi dei costi e dei ricavi nelle imprese alberghiere”, FRANCO ANGELI, Milano, 2001, p.117 e Orefice, “Imprese alberghiere e creazione di valore. La nuova bussola che orienta la gestione verso l’ottimizzazione delle risorse”, www.federalberghi.it, 2005, p.36

- situazione di spillage: si ha quando una richiesta a tariffa alta viene rifiutata, perché la capacità è già stata saturata a tariffe scontate;
- situazione di spoilage: si ha quando parte della capacità disponibile che era stata richiesta a tariffa discount rimane invenduta;
- elevati costi fissi: aumentano il rischio operativo, infatti, una riduzione delle vendite può compromettere il risultato economico (si veda quello che si è detto in precedenza sul margine di contribuzione di primo livello);
- no-show e cancellazioni: per evitare di ricadere in queste situazioni si ricorre spesso all'overbooking (ovvero prenotare, nello stesso periodo, più camere di quelle materialmente disponibili), ma anche quest'ultima soluzione può causare dei problemi nel caso in cui gli ospiti siano tutti presenti;
- partenze anticipate.

Possiamo rappresentare alcune situazioni graficamente nel modo che segue¹³⁸:



¹³⁸ I grafici presentati fanno riferimento a Locane, "Revenue management. Yield management:dalle compagnie aeree agli hotel e altre industrie di servizi", MARCO VALERIO, 2009, p.318



La soluzione a questi problemi la dà lo yield management (letteralmente “gestione del rendimento”), guidando le azioni di vendita verso le migliori opportunità di incremento dei ricavi. Di questo metodo sono state date diverse definizioni, se ne riportano alcune:

- *“Lo yield management è un metodo che aiuta l’azienda a vendere la giusta quantità di prodotto in magazzino al cliente giusto, nel momento giusto e al prezzo giusto. È una guida per le decisioni sull’allocazione di unità di prodotto indifferenziate, in*

*presenza di una capacità limitata rispetto alla domanda, al fine di massimizzare il reddito o il fatturato*¹³⁹.

- *“Lo yield management si concreta in uno strumento gestionale capace di ottimizzare la funzione di vendita attraverso una più efficace gestione delle tariffe. L’obiettivo dello yield management (YM) consiste nell’acquisizione della più ampia domanda potenziale minimizzando, nel contempo, il divario tra i ricavi conseguiti e quelli potenziali conseguendo, pertanto, un complessivo recupero di efficienza”*¹⁴⁰.

Dopo aver capito cosa si intende per yield management, si passa ora ad esaminare il processo con cui applicare questo metodo per renderlo efficace.

Si inizia con la creazione di un comitato di yield management, organo con compiti simili a quelli del comitato di budget¹⁴¹, composto dal responsabile commerciale, dal responsabile delle prenotazioni, dal responsabile della reception e dal controller. Una volta istituito il comitato, si passa alla definizione degli obiettivi che si vogliono raggiungere interrogandosi su prezzi e volumi di vendita (le determinanti del fatturato).

Per determinare la giusta tariffa è necessario procedere per gradi:

- Per prima cosa si calcola il contributo dato al fatturato da parte di ogni camera (“Revenue per average room”):

$$REVPAR = TO \times RMC$$

dove:

$$TO \text{ (tasso di occupazione)} = \frac{\text{camere occupate}}{\text{camere disponibili}}$$

¹³⁹ Kimes, “Yield Management: an overview”, in Yeoman-Ingol “Yield management. Strategies for the service industries”, CASSEL, London, 1997, p.3 e seguenti, in Liberatore, “Nuove prospettive di analisi dei costi e dei ricavi nelle imprese alberghiere”, FRANCO ANGELI, Milano, 2001, p.119

¹⁴⁰ Orefice, “Imprese alberghiere e creazione di valore. La nuova bussola che orienta la gestione verso l’ottimizzazione delle risorse”, www.federalberghi.it, 2005, p.37

¹⁴¹ Cfr. cap.3

$$\text{RMC (ricavo medio camera)} = \frac{\text{ricavi totali}}{\text{numero di camere occupate}}$$

Il valore del REVPAR, mi dice quanto ha reso la camera considerata in un determinato periodo di tempo (settimana, mese o anno, a seconda a quale periodo di tempo facciamo riferimento TO ed RMC).

A questo punto il responsabile delle prenotazioni può decidere di aumentare le camere vendute a prezzi scontati, aumentando così le presenze (agendo sul TO), oppure può decidere di incrementare l'RMC aumentando le tariffe (incrementando quindi i ricavi totali). Si può decidere per l'alternativa che si preferisce, ma pare superfluo dire che si opterà per quella che porta ad un aumento del REVPAR¹⁴². Si potrà quindi lavorare sui vari dati del budget per verificare quali sono le combinazioni migliori per gli anni successivi.

- A questo punto si calcola il Pc (prezzo congruo), valore confrontabile con il RMC, che rappresenta il valore soglia per la remunerazione del capitale investito dall'albergatore. Partendo dall'equazione per determinare l'utile (*Utile d'esercizio = PxQ - costi totali*), si può ricavare il valore di Pc, ovvero:

$$Pc = \frac{(\text{utile obiettivo} + \text{costi totali})}{\text{numero di camere vendute}}$$

I valori dell'utile, dei costi ed il numero di camere vendute si possono ricavare dal budget previsionale per l'esercizio. Le camere sono rappresentate dalla quantità obiettivo che si vuole raggiungere e i vari costi si possono programmare guardando i valori degli anni passati.

- Si passa ora a combinare gli indicatori appena illustrati, ovvero il Pc e l'RMC per valutare le tariffe praticate, se i prezzi che si erano programmati hanno dato dei risultati soddisfacenti.

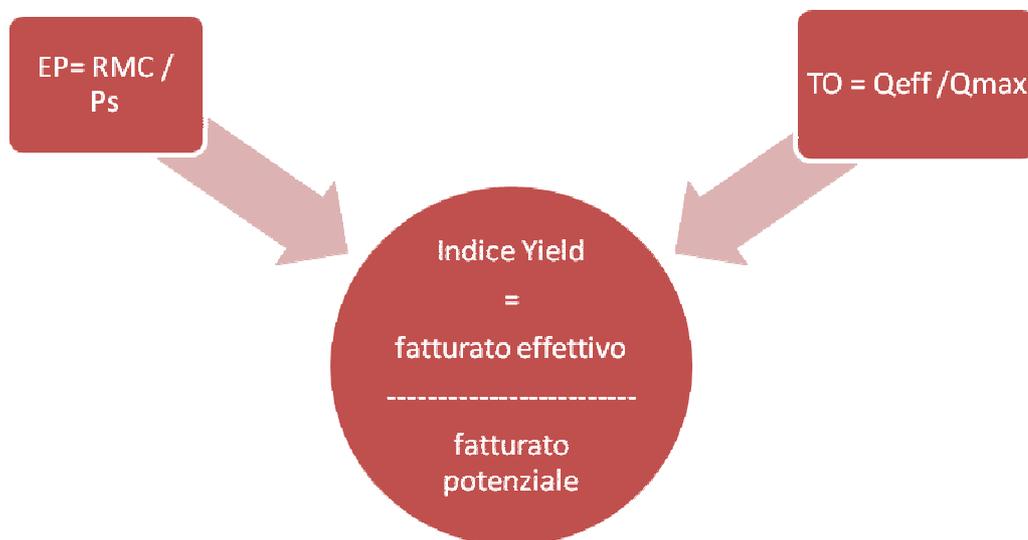
$$\frac{\text{RMC}}{Pc} = EP (\%)$$

¹⁴² "E' naturale che le manovre che riguardano i prezzi non possono prescindere dalla considerazione di altri aspetti sia quantitativi che qualitativi quali: i costi correlati alle vendite (costi variabili), le vendite di altri servizi (ristorazione, bar, ecc.), l'immagine dell'albergo", Orefice, "Imprese alberghiere e creazione di valore. La nuova bussola che orienta la gestione verso l'ottimizzazione delle risorse", www.federalberghi.it, 2005, p.39

“EP” sta per *efficacia del prezzo*, misura l’efficacia della politica dell’albergo. Se l’Ep è basso vuol dire che il responsabile commerciale sta sostenendo le vendite ricorrendo a sconti. Viceversa, una politica commerciale che tenda a massimizzare l’EP imposterà una vendita concentrata sui segmenti a tariffa alta.

- Moltiplicando i valori dell’EP e del TO, si ricava l’Indice yield:

$$\text{Indice Yield} = EP \times TO$$



Questo indice mette a sistema gli elementi di cui tenere conto nell’attuare una politica di discriminazione dei prezzi, ovvero: il numero di camere vendute, il prezzo a cui sono vendute ed i costi variabili di produzione; ragionando in termini di efficacia dei prezzi e occupazione, è possibile capire in anticipo se una politica commerciale è vantaggiosa o meno per l’albergo. Permette di decidere tra più alternative (varie combinazioni di prezzi ed occupazione delle camere), quale sia la migliore: la migliore tariffa applicabile in quel dato momento per quel preciso segmento di clientela che si vuole servire sarà quella che presenta un indice di yield maggiore.

E' quindi un'informazione indispensabile per capire la direzione che vuole prender l'azienda, in modo da apportare correzioni alla politica in atto nel caso in cui l'indice di yield fosse ritenuto insoddisfacente.

Anche quest'ultimo si presenta quindi come un ottimo strumento utilizzabile in sede di programmazione, anch'esso interrelato con il budget, dal quale prende tutti i valori standard preventivati.

CASO AZIENDALE: ANALISI DEI BUDGET DI UN'IMPRESA ALBERGHIERA

1. Introduzione

Dopo aver delineato le principali caratteristiche dei budget dell'impresa alberghiera, ho studiato un caso reale, ovvero l'analisi completa di un'impresa alberghiera situata nella provincia di Venezia. Al fine di tutelare la privacy della struttura alberghiera che cortesemente si è prestata alla mia indagine, ho ritenuto opportuno presentarla con un nome diverso.

Non è stato facile trovare una struttura che redigesse dei documenti di budget, poiché rappresenta, come detto più volte, un elemento contabile facoltativo e soprattutto negli alberghi di piccole dimensioni il dispendio di energie e tempo per redigerlo sono maggiori dei benefici che se ne possono trarre. Il proprietario dell'albergo a cui si farà riferimento, possiede più di una struttura alberghiera, per cui ha ritenuto necessario redigere dei documenti di budget per monitorare al meglio la propria situazione.

2. Analisi dei budget

L'albergo in oggetto ha fornito i documenti relativi all'anno 2011, questi constano di:

- Budget della divisione camere (per stimare le presenze stagionali ed i ricavi lordi) e
- Budget generale (economico-patrimoniale).

Entrambi i budget sono stati formulati utilizzando i costi standard¹⁴³, che rappresentano quindi quello che dovrebbero essere i costi reali nel periodo di riferimento, e possono quindi essere revisionati e modificati in ogni momento per adattarsi alle diverse situazioni¹⁴⁴.

Trattandosi di una struttura del Lido di Jesolo la stagionalità riveste un ruolo molto importante, aspettandoci dei sensibili picchi (sia di prezzi che di presenze) nei mesi estivi.

Il documento relativo alla divisione camere è riportato qui di seguito; è interessante sottolineare che sono evidenziate le caratteristiche essenziali della struttura alberghiera (a) e sono presenti delle note integrative (c¹⁴⁵) che ci permettono di capire sulla base di quali assunti sono state fatte le previsioni.

Si osserva nello specifico:

HOTEL ADELCHI 2011

ELEMENTI ADOTTATI PER LA FORMULAZIONE DELLA PREVISIONE ECONOMICA

(PRIMO ESERCIZIO A REGIME)

a. CARATTERISTICHE ESSENZIALI DELLA STRUTTURA ALBERGHIERA

¹⁴³ Cioè una categoria di costi calcolati prima che il processo di produzione di beni e/o servizi faccia sorgere i costi. Cfr. cap 3.

¹⁴⁴ *“Per la formazione del budget è necessario partire dalla definizione degli obiettivi generali che si vogliono raggiungere nell'esercizio successivo. Questi obiettivi derivano da quelli della pianificazione strategica e devono venire sintetizzati in termini economico-finanziari.”* Salmi, *“L'impresa alberghiera, gestione e controllo”*, CLUEB, 1993, p.161

¹⁴⁵ Nel terzo capitolo, quando si è parlato del budget Room Division, si è evidenziato come il manager debba fare riferimento a molti elementi per effettuare le previsioni sulle vendite (vendite passate, andamenti correnti e possibili ripercussioni di fenomeni politici ed economici). Nelle note integrative sono presenti le basi sulle quali sono state fatte le previsioni in questo caso specifico.

- Località Jesolo Lido (VE)
- Esercizio alberghiero a 4 stelle, fronte mare, con piscina ed arenile riservato
- 75 camere con servizi, posti letto 150

b. STIMA DELLE PRESENZE EFFETTIVE STAGIONALI E NON STAGIONALI DEI RICAVI LORDI

MESI	Presenze stimate	Presenze effettive	Prezzo medio per presenza in €	Ricavo complessivo previsto a regime in €	Ricavo mensile effettivo	Differenza +/-
Gennaio	1.500		30,00	45.000,00		
Febbraio	2.500		40,00	100.000,00		
Marzo	3.000		30,00	90.000,00		
Aprile	3.500		30,00	105.000,00		
Novembre	2.000		30,00	60.000,00		
Dicembre	1.500		50,00	75.000,00		
Tot presenze fuori stagione	14.000		33,93	475.000,00		
Maggio	3.300		55,00	181.500,00		
Giugno	3.700		70,00	259.000,00		
Luglio	4.200		82,00	344.400,00		
Agosto	4.200		92,00	386.400,00		
Settembre	3.000		60,00	180.000,00		
Ottobre	2.000		40,00	80.000,00		
Tot presenze stagionali	20.400		70,16	1.431.300,00		
Tot presenze fuori stagione	14.000		33.93	475.000,00		
Tot presenze stagionali	20.400		70,16	1.431.300,00		
Totale generale	34.400		55,42	1.906.300,00		

MESI	PRESENZE STIMATE (esercizio a regime)	Prezzo medio per presenza €	Ricavo complessivo esercizio a regime €	note
Totale generale (incassi IVA compresa)	34.400	55,42	1.906.300,00	
Totale generale (incassi IVA esclusa)	34.400	50,38	1.773.333,00	

c. NOTE

1. Si tratta di stime effettuate sui prezzi medi a regime 2011;
2. l'occupazione dell'albergo è stimata con una riduzione del 37% sulla capacità ricettiva annua, ed i prezzi aumentati del 7%, sui prezzi 2010, per effetto della ristrutturazione;
3. i prezzi effettivamente ottenibili in alta stagione sono più elevati mediamente di 8/10 euro;
4. i prezzi sono calcolati per il solo soggiorno, compresi i consumi extra.

d. STIMA DELLA PIANTA ORGANICA

Fabbisogno del personale stagionale:

- cucina: 6 unità
- piani: 7 unità
- sala: 8 unità
- portineria: 4+2 apprendisti
- piscina e manutenzione: 1 unità
- portabagagli piani: 1 unità
- bar: 1 unità

TOTALE 28 UNITA'+2 APPRENDISTI: **TOTALE 30 DIPENDENTI**

Il procedimento per la redazione di questo documento è analogo a quello evidenziato nel capitolo tre in relazione alla Room Division. Leggendo la tabella da sinistra verso destra, vengono stimate le presenze secondo l'afflusso registrato negli anni precedenti e *“con una riduzione del 37% della capacità ricettiva annua”*; poiché è sempre meglio fare delle previsioni realistiche, ma allo stesso tempo prudenti e raggiungibili invece che troppo pretenziose¹⁴⁶. Viene poi registrato il prezzo medio per presenza (IVA compresa) sulla base dei prezzi stimati nel 2010 e con un aumento del *“7% per effetto della ristrutturazione”*. Infine queste due voci vengono moltiplicate per ottenere il ricavo complessivo previsto per l'anno 2011.

Inoltre non viene fatta una distinzione né per tipologia di camera, né per tipo di clientela, come si è avuto modo di vedere nel terzo capitolo del mio lavoro, ma ci si basa solamente sulle presenze e sui prezzi medi dei vari mesi (alta e bassa stagione).

Sommando verticalmente le presenze, i prezzi medi per presenza ed i ricavi complessivi previsti, si trova, nella tabella riassuntiva, il totale annuale di tutte e tre le voci. Le ultime due vengono prima considerate comprensive di IVA e poi IVA esclusa, poiché viene scaricata, e quindi il ricavo finale a cui si farà riferimento in seguito nel budget generale sarà quello IVA esclusa di 1.733.000,00.

Quando si è evidenziato il procedimento del budget Room Division nel terzo capitolo, nel documento finale si sottraeva dai ricavi i costi fissi ed i costi variabili per giungere alla determinazione dei margini di primo e secondo livello. Nel caso aziendale che si sta presentando, ci si ferma ai ricavi poiché le varie voci di costo verranno sottratte nel budget generale finale. In questo campo non si può parlare di procedimenti giusti o sbagliati, poiché il modo di procedere non è univoco, ci sono sì degli assunti di base da seguire e su cui basarsi, ma dipende poi dalle “preferenze” dei managers.

¹⁴⁶ Visto anche il periodo di crisi in cui si trova il nostro Paese al momento, il proprietario ha ritenuto opportuno stimare meno presenze.

Il Budget presentato è stato redatto in forma flessibile¹⁴⁷, ovvero considerando più ipotesi di occupazione delle camere, nello specifico una per ogni mese, in modo da avere un budget più dinamico e più preciso per guidare al meglio l'imprenditore.

Nella tabella in esame sono inoltre presenti delle colonne "vuote", dove a fine esercizio verranno registrati i valori effettivi, per valutare la correttezza delle previsioni effettuate e per eventualmente correggerle per l'esercizio successivo o per vedere se in alcuni mesi ci sono stati dei picchi o dei sensibili cali rispetto alle previsioni. Si cercherà poi di capire se le motivazioni di eventuali scostamenti negativi dipendano dal mercato o da eventuali "errori" della struttura alberghiera al momento della programmazione.

Determinato in questo modo il "Totale Generale (incassi IVA esclusa)", si determina quindi il Budget economico-patrimoniale, i cui valori non sono stati determinati tramite la redazione di singoli budget¹⁴⁸, ma sulla base dell'esperienza degli anni precedenti. Questo tipo di budget cerca di anticipare gli accadimenti gestionali prevedendo l'andamento di costi e ricavi.

Costo del denaro: tasso 3,868%	2011	2012	2013	2014
Esercizio a regime	Primo	Secondo	Terzo	Quarto
Ricavi operativi iva esclusa	1.733.000,00			
Costo lordo del personale	450.000,00			
Costi del servizio di ristorazione	240.000,00			
Costi diversi di produzione (utenze, lavanderia, manutenzione sui beni di terzi, manutenzioni,	295.000,00			

¹⁴⁷ Cfr. cap 3.

¹⁴⁸ Nel terzo capitolo si è evidenziato come veniva stilato un budget per ogni singola attività, per gli affitti, per i costi... Come detto in precedenza, non c'è un solo modo di procedere; infatti, nel caso dell'impresa alberghiera in questione, non vengono stilati tutti i budget, ma ci si basa solamente sui valori degli anni precedenti. Oltre a quello generale viene stilato il budget Room Division, il quale è però indispensabile poiché *"da un lato sintetizza il core business dell'azienda e, dall'altro, identifica l'elemento reddituale positivo – ovvero sia il volume di vendite – da cui, direttamente o indirettamente, dipende ogni altro valore contabile indicato nei vari budget operativi ovvero sia il volume di vendite delle camere"*.

Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995, p.233

consumi)				
Costi diversi di amministrazione	105.000,00			
Totale costi operativi	1.090.000,00			
Utile operativo lordo	643.000,00			
Ammortamenti	300.000,00			
Utile operativo netto	343.000,00			
Oneri finanziari	140.000,00			
Utile ante imposte	203.000,00			
IRAP	28.000,00			
IRES	70.000,00			
Utile/perdita netti dei costi	105.000,00			

Sono necessarie alcune informazioni per capire meglio il documento di budget sovrastante.

Nella prima casella in alto a sinistra con la voce "Costo del denaro", si intende il tasso a cui vengono pagati gli interessi alla banca per il mutuo dell'acquisto dell'albergo. L'importo degli interessi, sarà poi conteggiato all'interno degli oneri finanziari.

All'interno del prospetto di budget vengono calcolati degli aggregati rappresentanti i valori intermedi, ovvero si parte dai "Ricavi operativi Iva esclusa" (calcolati nel budget Room Division) a cui viene sottratto il "Totale dei costi operativi" per giungere all'"Utile operativo lordo". A quest'ultimo

vengono sottratti gli Ammortamenti e si avrà l'"Utile operativo netto" (il fatto che non siano conteggiati insieme agli altri costi, come visto nel budget generale proposto nel terzo capitolo, ma siano considerati come una voce separata, non influisce a livello di risultato, ma è solamente una scelta aziendale), sottraendo gli oneri finanziari si arriva a determinare l'"Utile ante imposte". Da quest'ultimo vengono tolte l'IRAP e l'IRES e si giunge infine alla determinazione dell'"Utile/Perdita netta dei costi".

E' importante sottolineare come, per il reparto ristorazione non viene stilato un budget specifico, ma viene considerata solamente la voce "Costi del servizio di ristorazione" basandosi sugli andamenti dei costi degli anni precedenti. Si può quindi ipotizzare che per il calcolo del costo, non si sia seguito il procedimento proposto da Avi, ma bensì quello

proposto da Liberatore¹⁴⁹, ovvero è stato calcolato un solo costo medio per i pasti, senza distinguere per tipologie di pasti e per pranzo, cena o colazione.

In ultima analisi si passerà a confrontare il budget generale con il Conto Economico fornito dall'albergo, confrontando in primo luogo l'utile del budget, con l'utile effettivo di esercizio e poi esaminando voce per voce per valutare gli eventuali scostamenti¹⁵⁰.

Prima però di confrontare il Budget generale con il Conto Economico, si analizza il Budget finanziario¹⁵¹ fornito dall'albergatore. Nei prospetti dell'albergo questo budget è presentato di seguito a quello generale, in questa sede li si presenta divisi per una migliore analisi:

Flusso di cassa della gestione corrente (utile netto + ammortamenti)	405.000,00			
Rate di mutuo in conto capitale	200.143,00			
Autofinanziamento/fabbisogno (flusso di cassa – rate di mutuo)	204.857,00			

Il budget finanziario affianca quello economico ed è *“particolarmente prezioso poiché consente di individuare le fonti appropriate di approvvigionamento di risorse finanziarie per la copertura degli investimenti previsti”*¹⁵². Il dottor Orefice procede poi nella sua spiegazione del budget finanziario scrivendo che le fonti di finanziamento per gli investimenti possono essere¹⁵³:

- aumento del capitale sociale o finanziamento soci;
- nuovi debiti verso le banche;

¹⁴⁹ Cfr. cap.3.

¹⁵⁰ Cfr. cap. 3, al paragrafo “L’analisi degli scostamenti”.

¹⁵¹ Anche questo tipo di Budget è stato analizzato nel terzo capitolo. Esso viene redatto per garantire un equilibrato livello di liquidità per far fronte agli impegni finanziari di breve periodo.

¹⁵² Orefice Francesco, “La performance dell’impresa alberghiera. Il ruolo dell’informazione per i recuperi di efficienza”, www.federalberghi.it, p.27, 2006

¹⁵³ L’autore evidenzia inoltre come la scelta della fonte debba rispettare i criteri di omogeneità (gli impieghi di lungo periodo devono trovare copertura in fonti di lungo periodo), economicità (la fonte scelta dovrebbe essere quella meno onerosa), flessibilità (capacità di modificare la struttura finanziaria) ed elasticità (capacità di espandere la struttura finanziaria). Nel caso aziendale qui considerato si ricorre all’autofinanziamento interno tramite l’utile sommato agli ammortamenti, rispettando così il criterio di economicità.

- autofinanziamento, inteso quale somma tra utile netto, ammortamenti ed accantonamenti dell'esercizio di riferimento.

Nello specifico il flusso di cassa della gestione corrente è la somma algebrica dei ricavi e dei costi di esercizio che generano flussi positivi o negativi, depurati da quelli elementi che non generano flussi di cassa positivi e negativi, come gli ammortamenti e gli accantonamenti, che sono delle poste "fittizie", usate solo per determinare l'utile di esercizio (poiché in termini di flussi non determinano mai una fuoriuscita di cassa). Quindi all'utile di 105.000,00 euro viene poi sommato l'importo degli ammortamenti (significa che nell'esercizio l'attività ha generato "denaro" per l'utile più l'importo degli ammortamenti) di 300.000,00 Euro determinando un flusso di autofinanziamento della gestione corrente di 405.000,00 Euro. Questo importo rappresenta la disponibilità economica dell'albergo nel periodo considerato, ovvero l'ammontare di risorse generate per la copertura degli investimenti.

A questo punto dal flusso di cassa vengono sottratte le rate del mutuo, determinando così un flusso positivo di cassa di 204.857,00 Euro. Quest'ultimo valore rappresenta appunto il fabbisogno di risorse finanziarie per gli esercizi futuri.

Per concludere l'analisi di questo budget, Orefice afferma che *"emerge con chiarezza che questo strumento richiede necessariamente la propedeutica stima dei ricavi e dei costi del periodo di riferimento (Budget economico), poiché gli utili eventualmente prodotti, insieme con l'ammontare degli ammortamenti ed accantonamenti, rappresenta una fonte per la copertura di nuovi investimenti (usi) di risorse finanziarie"*¹⁵⁴.

Come step finale si confrontano i dati dei budget con il conto economico¹⁵⁵ fornito dall'impresa alberghiera¹⁵⁶. Viene qui proposta sottoforma di tabella ponendo in evidenza i valori numerici non di ogni singola voce, ma degli aggregati. Per completezza si allega il documento in originale alla fine del capitolo.

¹⁵⁴ Orefice Francesco, "La performance dell'impresa alberghiera. Il ruolo dell'informazione per i recuperi di efficienza", www.federalberghi.it, p.27-28, 2006

¹⁵⁵ Non si tratta del conto economico riclassificato (civilistico), ma bensì del conto economico interno, non riclassificato.

¹⁵⁶ Alla fine dell'anno il manager confronta i valori che aveva preventivato con quelli realmente ottenuti, quindi costi e ricavi preventivati, con costi e ricavi effettivi, per analizzare cause ed eventuali correzioni degli scostamenti.

COSTI**RICAVI**

DESCRIZIONE	IMPORTO	DESCRIZIONE	IMPORTO
Materie di consumo		Corrispettivi ricevute fiscali	
Prodotti alimentari		Corrispettivi fatture fiscali	
Cantina vini e bibite		Corrispettivi bar interno	
Acquisti di produzione	278.245,38	Ricevute fiscali caparre	
Materiale di cancelleria		Corrispettivi vitto-alloggio dip.	
Materiale pubblicitario		Ricavi diversi di gestione	
Materiale di pulizia		Cassa bevande e cons. gruppi	
Materiale manut. e rip. propri		Ricavi delle Italia vendite Italia	1.760.916.01
Materiale manut. e rip. terzi		Rimanenze finali e materiali di produzione	
Altri acquisti non deducibili		Rimanenze finali merci, aggi, prod.	8.796,00
Prodotti cartacei sala		Arrotondamenti attivi	
Prodotti igienici camere		Provvigioni attive	
Attrezzatura minuta		Altri ricavi e proventi	226,30
Altri acquisti	54.773,61	Interessi attivi su conti correnti	
Spese ri.ba fornitori		Proventi finanziari diversi	3.181,54
Servizi per acquisti	29,66		
Provvigioni ad agenzie			
Servizi di pubblicità			
Spese man. rip. piscina			
Spese man. rip. software			
Spese man. rip. impianti			
Spese man. rip. attrezz.			
Spese man. rip. altri beni			
Spese viaggio, vitto, alloggio, deduc.			
Servizi diversi di gestione			
Servizi altri alberghi			
Spese di vigilanza			
Gas Metano			
Servizio asporto rifiuti			
Servizi concessione spiaggia			
Spese man. rip. telefonia			
Lavanderia			
Servizi commerciali	173.912,96		
Spese postali			
Assicurazioni albergo			
Spese varie di consulenza			
Servizi amministrativi e contabili			
Spese per consulenze del lavoro			
Visite ed esami medici dipendenti			
Servizi vari e generali e amministrativi			
Spese telefoniche deducibili 80%			
Assicurazioni varie			
Disinfestazione e rifiuti sociali			
Energia elettrica			
Canone e manutenzione			

ascensori			
Acquedotto			
Spese albergo-pranzo soci			
Spese valutazione rischi			
Servizi amministrativi e generali	132.991,35		
Noleggio arredi e attrezzature			
Noleggio impianto sportivo			
Oneri gestionali assicurativi			
Leasing arredamento			
Sublocazione cucina			
Sublocazione cucina			
Locazioni, noleggi e licenze d'uso	51.252,13		
Salari e stipendi			
Voucher inps e dipendenti			
Salari e stipendi	326.009,43		
Contributi inail dipendenti			
Contributi carico ditta			
Contributi inail soci			
Oneri sociali	90.691,73		
TFR d'esercizio			
Trattamento fine rapporto	18.236,00		
Erogazioni liberali a dipendenti			
Altri costi	454,82		
Amm.to costi di costruzione			
Amm.to oneri acc. Su finanz.			
Amm.to costi pluriennali da amm.re			
Amm.to oneri plur.su contr.swap			
Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	67.796,06		
Amm.to fabbricati strumentali			
Amm. Fabbricati strum. non deduc.			
Amm.to costruzioni leggere			
Amm.to terreni non deducibile			
Amm.to impianti generici			
Amm.to attrezzatura varia e minuta			
Amm.to macchine uff.			
Amm.to biancheria			
Amm.to mobili e arredi			
Amm.to telefono cellulare			
Amm.to cell. (quota non deducibile)			
Amm.to impianti specifici			
Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	282.715,31		
Perdite su crediti deducibili			
Svalutazione crediti dell'attivo			

circolante	587,00		
Tasse per bollatura libri			
Imposta sulla pubblicità			
ICI			
Altre imposte deducibili			
Altre imposte ineduc.			
Costi SIAE			
Diritto camerale			
Imposte e tasse	20.105,95		
Libri, giornali e riviste			
Omaggi di beni prodotti da terzi			
Contributi ad associaz. sindacali			
Valori bollati			
Arrotondamenti passivi			
Sopravvenienze passive ordinarie			
Convegni, corsi e fiere			
Altri oneri di gestione	9.005,11		
Interessi ed oneri su conti correnti			
Interessi ed oneri su altri debiti			
Commissioni su finanziamenti			
Altri oneri finanziari			
Interessi passivi su mutui bancari			
Commissioni bancarie su c/c			
Commissioni carte di credito			
Derivati di tasso su mercati otc			
Interessi e altri oneri finanziari	152.488,45		
Erogazioni liberali deducibili			
Altri oneri straordinari	200,00		
Totale costi	1.659.494,95	Totale ricavi	1.773.119,85
Utile d'esercizio	113.624,90	Perdita d'esercizio	---
Totale a pareggio	1.773.119,85	Totale a pareggio	1.773.119,85

Come prima cosa si confrontano i **ricavi** (espressi in Euro) derivanti dal Conto Economico con quelli stimati nel Budget Room Division.

Budget Room Division	Conto Economico
1.773.000,00	1.773.119,85

Come si può vedere dal confronto tra i due valori, le previsioni effettuate sulla vendita del servizio ospitalità, sono state praticamente perfette, per cui, tenendo fermi gli stessi assunti, potrebbero essere delle previsioni valide anche per l'anno seguente.

Si confronta poi l'**utile** derivante dal Conto Economico con quello stimato nel Budget generale. Il conto economico fornito dall'albergo, è però incompleto, poiché nel determinare l'utile d'esercizio non vengono considerate le imposte IRAP e IRES, le quali vengono invece considerate nel budget generale dell'impresa alberghiera. Non potendo quindi confrontare i due diversi utili, si è allora calcolato, come deduzione irap ed ires, un 35% forfettario sull'utile d'esercizio, sottraendolo poi a quest'ultimo in modo da poter confrontare le due voci.

Budget Generale	Conto economico
105,000.00	113.624,90 - applico una deduzione del 35% (imposta IRAP e IRES) sull'utile, pari a 39.768,715 - sottraendo il valore appena trovato all'utile di 113.624,90 si trova l'utile d'esercizio pari a: 73.856,185

Confrontando i due utili viene subito in evidenza la palese differenza tra i due valori, ovvero si era previsto di avere un utile di 105,000.00 Euro, a fronte di un utile "effettivo" di 73.856,185 Euro, con una differenza quindi di quasi 30.000,00 Euro.

A questo punto inizia la fase di analisi degli eventuali scostamenti, ovvero si confrontano le varie voci del budget generale con le corrispettive poste del Conto Economico (per semplicità ci si riferisce agli aggregati evidenziati in grassetto nel conto economico) per vedere quali aree hanno causato costi maggiori, capirne il perché e pensare ad eventuali azioni correttive per l'anno futuro.

Si riportando nella seguente tabella i valori dei costi affinché siano di più agevole consultazione¹⁵⁷:

	Previsione di budget	Valore effettivo
Costo lordo del personale	450.000,00	Salari e stipendi: 326.009,43 Oneri sociali: 90.691,73 TFR: 18.236,00 Altri costi: 454,82 Totale: 435.391,98
Costi del servizio ristorazione	240.000,00	Acquisti di produzione e commercializz.: 278.245,38
Costi diversi di produzione	295.000,00	Servizi commerciali: 173.912,96 Servizi per acquisti: 29,66 Locazioni, noleggi e licenze d'uso: 51.252,13 Totale: 225.194,75
Costi diversi di amministrazione	105.000,00	Servizi amministrativi e generali:132.991,35 Imposte e tasse (no iras, no irap): 20.105,95 Altri acquisti: 54.773,61 Svalutazione crediti dell'attivo circolante: 587,00 Altri oneri di gestione: 9.005,11 Totale: 217.463,02
Ammortamenti	300.000,00	Amm. imm. immat.: 67.796,06 Amm. imm. mat.: 282.715,31 Totale: 350.511,37
Oneri finanziari	140.000,00	Interessi e altri oneri finanziari:152.488,45 Altri oneri straordinari (costi straordinari): 200,00 Totale:

¹⁵⁷ Si riporta il valore anche di irap ed iras, ma solamente per completezza, poiché si ricorda che il valore effettivo è stato calcolato arbitrariamente, poiché mancava il dato reale.

		152.688,45
IRAP-IRES	98.000,00	39.768,715
Totale	1.628.000,00	1.659.494,95 + 39.768,715 = 1.699.263,665

Iniziando dal primo valore, il costo del personale, a fine esercizio si può vedere che si era preventivato un costo maggiore di quello effettivamente sostenuto. Questa informazione può essere d'aiuto per l'anno successivo, poiché si potrà pensare, se necessario, di assumere altro personale, controllando ovviamente di non andare in perdita. Anche per quanto riguarda i costi diversi di produzione si era prevista una spesa maggiore di quella realmente sostenuta.

I costi del servizio ristorazione sono stati invece maggiori del previsto, come anche i costi diversi di amministrazione, gli ammortamenti, gli oneri finanziari (in questa sede si preferisce tralasciare il confronto dei valori irap ed ires, poiché, come detto precedentemente non è stato fornito il dato reale delle due imposte da parte dell'albergo). Per quanto riguarda ad esempio gli oneri finanziari, l'albergatore ha affermato che le previsioni del budget erano state fatte sulla base di previsioni di tre anni precedenti all'anno del budget, per cui, nel tempo, i tassi sono cresciuti e quindi si è trovato di fronte a maggiori costi da sostenere, si può applicare lo stesso ragionamento per gli altri costi, che, visto il periodo di crescente inflazione in cui stiamo vivendo, nell'arco degli ultimi tre anni hanno subito delle maggiorazioni non trascurabili. Lo scostamento maggiore si ha nei costi diversi di amministrazione, quindi nelle previsioni per gli anni successivi, sarà il centro in cui si dovranno apportare maggiori modifiche.

In generale, pur avendo conseguito un utile, sono stati maggiori i costi effettivamente sostenuti che quelli preventivati (1.699.263,665 > 1.628.000,00).

A mio parere, probabilmente, sarebbe stata necessaria una continua revisione del budget durante l'anno, in modo da accorgersi abbastanza presto delle variazioni dei costi.

Alla fine quindi dell'analisi degli scostamenti sopra evidenziata, il manager dovrà quindi tenere conto del generalizzato aumento dei prezzi e dei tassi, e cercare di attuare un

previsione di budget basandosi sulla situazione corrente del mercato¹⁵⁸, poiché riferirsi a tre anni prima ha portato ad una previsione errata. Si dovranno quindi correggere i costi, preventivandone di più reali, per evitare così di sostenere costi maggiori di quelli che si pensava.

Si è visto come il budget costituisca un elemento fondamentale del controllo di gestione, infatti, consente, attraverso il confronto dei risultati raggiunti con i risultati programmati, di segnalare le deviazioni delle realizzazioni rispetto agli obiettivi prefissati e di individuare i motivi che le hanno prodotte.

3. Conclusioni

In questo capitolo finale si è cercato di dimostrare nella pratica quanto spiegato precedentemente sui vari budget. Si è cercato di dimostrare come funziona nella pratica il procedimento di budgeting ed il conseguente controllo del budget, si è posto in evidenza come questo prospetto previsionale possa essere un'ottima guida, sulla base della quale vengono svolte tutte le operazioni di gestione, ma allo stesso tempo deve essere redatto in modo realistico e coscienzioso per evitare di effettuare delle previsioni errate. Come detto nel paragrafo precedente, in questo caso specifico, si era preventivato di conseguire un utile molto maggiore del previsto, quindi alcune delle previsioni effettuate sono state fatte su degli assunti errati. Come detto nel capitolo "teorico", il manager dovrà quindi cercare di correggere i propri obiettivi (tenendo comunque dei risultati pretenziosi¹⁵⁹), facendo però delle simulazioni più realistiche. Non bisognerà cercare di correggere solamente gli scostamenti negativi, ma anche quelli positivi, poiché, come detto più volte, una positività apparente potrebbe nascondere conseguenze negative per l'impresa.

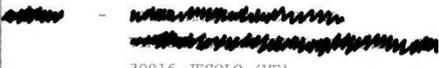
Il budget quindi non è una "formula miracolosa" per prevedere perfettamente gli accadimenti futuri, ma bensì un punto di riferimento, passibile di una continua revisione, in modo da prevedere al meglio quali saranno gli svolgimenti della gestione nell'anno di

¹⁵⁸ Si fa qui riferimento al paragrafo "aspetti generali sul budget" del terzo capitolo. In cui si evidenzia quali siano le fasi indispensabili per una gestione soddisfacente delle performances economico-finanziarie dell'impresa alberghiera.

¹⁵⁹ Si ricordi la funzione di motivazione del budget, cfr. cap.3

riferimento, consente l'attuazione di un controllo direzionale continuo, pone la direzione nelle condizioni di poter valutare l'operato dei vari organi aziendali, di poter rimuovere le cause d'inefficienza, o, in ultima analisi, di rivedere gli obiettivi prefissati: *“è lo strumento più moderno per una efficace programmazione e controllo della gestione; esso mette in evidenza i programmi economico-finanziari della politica aziendale e si presenta come un insieme coordinato di preventivi particolari, relativi ai vari settori ed ai vari aspetti della gestione”*¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Salmi, “L'impresa alberghiera, gestione e controllo”, CLUEB, Bologna, 1993, p.123

 30016 JESOLO (VE)	
Euro	Bilancio dal 01/01/2011 al 31/12/2011
	Centesimi di Euro

Pagina	1
Data Stampa	11/06/2012

CONTO ECONOMICO					
COSTI			RICAVI		
Conto	Descrizione	Importo	Conto	Descrizione	Importo
301003	MATERIE DI CONSUMO	17.643,84	401030	CORRISPETTIVI RICEVUTE FISCALI	941.570,95
301040	PRODOTTI ALIMENTARI C/ACQUISTO	228.544,11	401031	CORRISPETTIVI FATTURE FISCALI	547.142,23
301041	CANTINA VINI E BIBITE C/ACQUISTI	32.057,43	401032	CORRISPETTIVI BAR INTERNO	19.964,30
3.01	ACQUISTI DI PRODUZIONE E COMMERCIA	278.245,38	401036	RICEVUTE FISCALI CAPARRE	246.432,96
302007	MATERIALE DI CANCELLERIA	5.822,33	401039	CORRISPETTIVI VITTO-ALLOGGIO DIPEN	5.505,56
302008	MATERIALE PUBBLICITARIO E DI PROP	2.357,94	401040	RICAVI DIVERSI DI GESTIONE	50,30
302009	MATERIALE DI PULIZIA - DETERSIVI	10.793,80	401041	CASSA BEVANDE E CONS.GRUPPI	232,73
302018	MATERIALI MANUT.RIPARAZ.B.PROPRI	7.179,13	4.01	RICAVI DELLE VENDITE ITALIA	1.760.916,01
302019	MATERIALI MANUT.RIPARAZ.B.TERZI	805,77	405022	RIMANENZE FINALI MATERIALI E PRODO	8.796,00
302022	ALTRI ACQUISTI NON DEDUCIBILI	674,11	4.05	RIMANENZE FINALI MERCI, AGGI, PROD	8.796,00
302023	PRODOTTI CARTACEI SALA	2.556,47	408015	ARROTONDAMENTI ATTIVI	19,30
302025	PRODOTTI IGIENICI CAMERE	6.578,70	408019	PROVVIGIONI ATTIVE (ATTIVITA' ACCE	207,00
302026	ATTREZZATURA MINUTA (COSTO ESERCIZ	14.150,80	4.08	ALTRI RICAVI E PROVENTI	226,30
302027	COSTI DIVERSI DI GESTIONE	3.854,56	419020	INTERESSI ATTIVI SU CONTI CORRENTI	3.181,54
3.02	ALTRI ACQUISTI	54.773,61	4.19	PROVENTI FINANZIARI DIVERSI DAI PR	3.181,54
303007	SPESE RI.BA FORNITORI	29,66			
3.03	SERVIZI PER ACQUISTI	29,66			
305001	PROVVIGIONI AD AGENZIE	41.212,80			
305010	SERVIZI DI PUBBLICITA' E PROPAGAND	3.310,37			
305025	SPESE MAN./RIPAR. PISCINA	1.386,00			
305026	SPESE MAN./RIPAR. A PROGRAMMI (SOF	2.480,00			
305027	SPESE MAN./RIPAR. IMPIANTI	13.665,75			
305028	SPESE MAN./RIPAR.ATTREZZATURE E MA	941,36			
305041	SPESE MANUT./RIPARAZ. SU ALTRI BEN	2.200,00			
305060	SPESE VIAGGIO,VITTO,ALLOG. DEDUC.(410,00			
305062	SERVIZI DIVERSI DI GESTIONE	1.654,35			
305063	SERVIZI ALTRI ALBERGHI	3.434,01			
305064	SPESE DI VIGILANZA	360,00			
305070	GAS METANO	11.710,59			
305072	SERVIZIO ASPORTO RIFIUTI	9.148,65			
305073	SERVIZI CONCESSIONE SPIAGGIA	12.160,00			
305075	SPESE MAN/RIPAR. TELEFONIA DED.80%	493,50			
305100	LAVANDERIA	69.345,58			
3.05	SERVIZI COMMERCIALI	173.912,96			
306009	SPESE POSTALI	4.212,09			
306024	ASSICURAZIONI ALBERGO	3.279,04			
306026	SPESE VARIE DI CONSULENZA	12.787,40			
306027	SERVIZI AMMINISTRATIVI E CONTABILI	11.079,12			
306028	SPESE PER CONSULENTI DEL LAVORO	6.226,35			
306034	VISITE ED ESAMI MEDICI PER DIPENDE	192,00			
306064	SERVIZI VARI GENERALI E AMMINISTRA	14.995,02			
306070	SPESE TELEFONICHE DEDUCIBILI 80%	2.387,56			
306081	ASSICURAZIONI VARIE	239,40			
306100	DISINFESTAZIONE E RIFIUTI SPECIALI	1.941,00			
306101	ENERGIA ELETTRICA	54.829,72			
306105	CANONE E MANUTENZIONI ASCENSORI	3.287,39			
306112	ACQUEDOTTO	10.946,72			
306114	SPESE ALBERGO-PRANZO CORSI SOCI	4.978,54			
306115	SPESE VALUTAZIONE RISCHI - HACCP	1.610,00			
3.06	SERVIZI AMMINISTRATIVI E GENERALI	132.991,35			
308105	NOLEGGIO ARREDI E ATTREZZATURE*	40,00			
308110	NOLEGGIO IMPIANTO SPORTIVO	750,00			
3.08	LOCAZIONI, NOLEGGI E LICENZE D'USO	790,00			

[Redacted] - [Redacted]
 30016 JESOLO (VE)
 EURO Bilancio dal 01/01/2011 al 31/12/2011 Centesimi di Euro

Pagina 3
 Data Stampa 21/09/2012

CONTO ECONOMICO					
COSTI			RICAVI		
Conto	Descrizione	Importo	Conto	Descrizione	Importo
331013	INTERESSI ED ONERI SU ALTRI DEBITI	10.971,90			
331020	COMMISSIONI SU FINANZIAMENTI	1.050,00			
331023	ALTRI ONERI FINANZIARI	41,60			
331029	INTERESSI PASSIVI SU MUTUI BANCARI	122.501,16			
331031	COMMISSIONI BANCARIE SU CONTI CORR	2.530,68			
331032	COMMISSIONI CARTE DI CREDITO	8.244,36			
331033	DERIVATI DI TASSO SU MERCATI OTC	7.078,23			
3.31	INTERESSI E ALTRI ONERI FINANZIARI	152.488,45			
353003	EROGAZIONI LIBERALI DEDUCIBILI	200,00			
3.53	ALTRI ONERI STRAORDINARI	200,00			
	Totale Costi	1.659.494,95*		Totale Ricavi	1.773.119,85
	Utile d'esercizio	113.624,90		Perdita d'esercizio	
	Totale a Pareggio	1.773.119,85		Totale a Pareggio	1.773.119,85

BIBLIOGRAFIA

Agliati Marco, "La contabilità direzionale", CUSL, Milano, 1987

Aiello Giuseppe, "Imprese alberghiere e turistiche. Organizzazione, gestione e marketing", HOEPLI, Milano, 1988

Allen David M., "Accommodation and cleaning services", volume II management, HUT CHINSON, London, 1983

Amigoni Franco, "Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo", GIUFFRÈ, Milano, 1988

Anthony Robert N., "Sistemi di pianificazione e controllo. Schema di analisi", ETAS, Milano, 1967

Arnold John, Turley Stuart, "Accounting for management decision", PRENTICE HALL INTERNATIONAL, Salisbury, 1996

Avi Maria Silvia, "controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico operativi e gestionali", IL SOLE 24 ORE, Trento, 2007

Avi Maria Silvia, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1995

Beavis John, Medlik S., "A manual of hotel reception", HEINEMANN, London, 1981

Bergamin Barbato Maria, "Programmazione e controllo in un'ottica strategica", UTET, Torino, 1991

Bocchino Umberto, "La contabilità industriale a costi consuntivi", GIUFFRE', Milano, 1988

Bocchino Umberto, "Controllo di gestione, principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni", IL SOLE 24 ORE, Milano, 2008

Brusa Luigi, "Contabilità dei Costi", GIUFFRE' EDITORE, Milano, 1995

Brusa Luigi, Dezzani Flavio, "Il piano e budget d'impresa", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1981

Brusa Luigi, Dezzani Flavio, "Budget e controllo di gestione", GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1983

Bubbio Alberto, "L'ABC per la gestione dei costi di struttura e delle spese generali", LIUC PAPERS n°4, serie economica aziendale 1, dicembre 1993

Coda Vittorio, "I costi delle aziende industriali", GIUFFRE', Milano, 1984

Coda Vittorio, Bergamin Barbato Maria, Brunetti Giorgio, "Indici di bilancio e flussi finanziari: strumenti per l'analisi della gestione", ETAS LIBRI, Milano, 1974

Coda Vittorio, Brunetti Giorgio, Favotto Francesco, "Analisi, previsioni, simulazioni economico-finanziarie d'impresa", ETAS LIBRI, Bergamo, 1984

Donna Giorgio, "Strumenti contabili e statistici per il controllo di gestione", a cura di Favotto, CLEUP, Padova, 1981

Facchinetti Imerio, "La contabilità dei costi", in "Controllo di gestione, principi generali, tecniche, strumenti e applicazioni" a cura di Bocchino Umberto, IL SOLE 24 ORE, Milano, 2008

Ferrero Giovanni, Pisoni Piero, Puddu Luigi, Volpato Oreste, "Manuale di amministrazione alberghiera", GIUFFRE', Milano, 1983

Gambino Anthony J., "The make or buy decision", National Association of Accountants, The Society of Management Accountants of Canada", 1980

Innes Jhon, Mitchell Falconer, "I costi di struttura. Metodologia ed analisi di gestione", EGEA, Milano, 1994

Kaplan Robert S., "Advanced Managerial accounting", PRENTICE HALL INTERNATIONAL, 1989

Kavasana Michael, "Hotel information System", CBI, Boston, 1987

Lattin Gerald W., "Modern hotel management", W.H. FREEMAN, San Francisco, 1977

Liberatore Giovanni, "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive", CEDAM, Padova, 1993

Lo Martire Giuseppe, "Contabilità industriale: i sistemi tradizionali di calcolo dei costi, il sistema dei centri di costo, il sistema del margine di contribuzione", BUFFETTI EDITORE, Roma, 1988

Locane Pantaleone Daniele, "Revenue management. Yield management: dalle compagnie aeree agli hotel e alle industrie dei servizi", MARCO VALERIO, 2009

Mella Piero, "Il sistema impresa. Un nuovo schema logico per studiare l'impresa", Sistema Impresa n.1, 1992

Mucelli Attilio, Moretti Patrizia, "L'analisi della gestione aziendale", ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, 2006

Orefice Francesco, "La performance dell'impresa alberghiera. Il ruolo dell'informazione per i recuperi di efficienza", Giovani Albergatori Federalberghi, www.federalberghi.it, 2006

Orefice Francesco, "Il piano di sviluppo per l'impresa alberghiera. Analisi di un caso di riposizionamento", Giovani Albergatori Federalberghi, www.federalberghi.it, 2008

Orefice Francesco, "Imprese alberghiere e creazione di valore. La nuova bussola che orienta la gestione verso l'ottimizzazione delle risorse", Giovani Albergatori Federalberghi, www.federalberghi.it, 2005

Peroni Giovanni, "Economia e management delle imprese alberghiere", FRANCO ANGELI, Milano, 1988

Rispoli Maurizio, Tamma Michele, "Le imprese alberghiere", CEDAM, Padova, 1991

Rispoli Maurizio, "La politica del prodotto", Manuale di marketing, ISEDI, 1972

Salmi Enrico, "L'impresa alberghiera, gestione e controllo" CLUEB, Bologna, 1993

Schneider Madelin , Tucker Georgina, "The professional housekeeper", JOHN WILEY E SONS, Boston, 1975

Selleri Luigi, "Budget d'esercizio: strumenti di programmazione, controllo e motivazione", ETAS LIBRI, Milano, 1990

Selleri Luigi, "La contabilità industriale", ETAS LIBRI, Milano, 1979

Shillinglaw Gordon, "Managerial Cost Accounting", R. IRWIN INC., 1977

Vallen Gary K., "Check in, check out", PRENTICE HALL, Dubuque, 1980

William S. Gray, Salvatore C. Liguori, "Hotel and motel management and operation", PRENTICE HALL INTERNATIONAL, New Jersey, 1994

Zappa Gino, "Tendenze nuove negli studi di ragioneria", ISTITUTO EDITORIALE SCIENTIFICO, Milano, 1927