



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in Sviluppo Economico e dell'Impresa

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il sistema di controllo di gestione e il processo di formazione di budget nelle imprese alberghiere: aspetti teorici e analisi del caso pratico

Relatore

Ch. Prof.ssa Maria Silvia Avi

Laureando

Silvia Carra

Matricola 829958

Anno Accademico

2015/2016

Dedico questo lavoro ai miei genitori,
che con grandi sacrifici mi hanno permesso
di arrivare a questo importantissimo traguardo.

Ringraziamenti

Desidero ringraziare, per prima, la mia relatrice, la Professoressa Maria Silvia Avi, per avermi seguita nella stesura della mia tesi in questi mesi. La ringrazio per la sua infinita disponibilità, la pazienza e l'enorme gentilezza.

Desidero ringraziare i miei genitori che mi hanno sempre sostenuta e incoraggiata a proseguire gli studi.

Ringrazio tutti i miei compagni di corso per questi bellissimi anni passati insieme.

Ringrazio, infine, tutti i miei amici per i bei momenti di allegria e spensieratezza trascorsi insieme.

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1: IL CONTROLLO DI GESTIONE COME STRUMENTO DI GESTIONE. ANALISI DEL SUB-SISTEMA INFORMATIVO-CONTABILE	5
1.1: il controllo di gestione come strumento di supporto all'attività d'impresa	5
1.2: La classificazione dei costi come elemento base per la determinazione quantitativa delle informazioni utili ai fini decisionali	8
1.3 Il Full Cost. Caratteristiche e limiti del Full Cost determinato secondo l'ottica tradizionale per centri e in base all'ABC	20
1.4 il margine di contribuzione, unitario, di primo e di secondo livello.	31
1.5 Analisi di BEP: aspetti teorici e analisi del caso aziendale	37
1.6 Scelte di Make or buy : aspetti teorici e analisi del caso aziendale: l'esternalizzazione del reparto pulizie	44
CAPITOLO 2: IL BUDGET DELLE IMPRESE ALBERGHIERE	51
2.1 introduzione: La programmazione aziendale come elemento fondante del controllo di gestione	51
2.1.1 Controllo direzionale e misura della performance aziendale	61
2.2 Il budget d'impresa: nozioni introduttive	66
2.3 I Budget operativi	78
2.3.1 Budget Room division	79
2.3.2 Budget Food & Beverage	93
2.3.3 Budget Health Club: (reparto cure, piscina)	116
2.3.4 Budget altri dipartimenti operativi	122
2.3.5 Budget marketing	124
2.3.6 budget degli affitti, concessioni, commissioni ed altri ricavi	127

2.3.7 Budget costi amministrativi e generali	130
2.3.8 Budget investimenti	135
2.3.9 Budget finanziario	139
2.3.10 Budget economico- patrimoniale	150
CAPITOLO 3 : ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI	155
3.1 Introduzione: il sistema di reporting	155
3.2 Delta costi: aspetti teorici e operativi	163
3.3 Delta ricavi : aspetti teorici e operativi	180
CAPITOLO 4: GESTIONE DEL MAGAZZINO COME ELEMENTO FOCALE DELLA GESTIONE ALBERGHIERA	189
4.1 La gestione del magazzino come elemento focale della gestione alberghiera: considerazioni introduttive	189
4.2 La gestione del magazzino: aspetti finanziari e tecnico- organizzativi	195
4.2.1 Fasi del magazzino	199
4.2.2 I costi di magazzino	200
4.2.3 La gestione delle scorte di magazzino	202
4.2.4 La scorta di sicurezza	205
4.2.5 Le differenze nella gestione delle scorte	206
4.2.6 Programmazione delle vendite	207
4.2.7 Necessità commerciali	208
4.2.8 Stoccaggi speculativi	209
4.3 Meccanismo di programmazione e del controllo del magazzino	210
4.3.1 Conclusioni	215
4.4: Considerazioni sull'importanza della disposizione fisica degli ambienti nell'ambito della gestione del magazzino	216
4.5 La gestione del magazzino dell'albergo Alfa: illustrazione della metodologia operativa utilizzata nell'albergo Alfa con analisi dei punti di forza e di debolezza	218

CONCLUSIONE

231

BIBLIOGRAFIA

233

INTRODUZIONE

Ho deciso di trattare come argomento della mia tesi di laurea magistrale, "Il sistema di controllo di gestione e il processo di formazione di budget nelle imprese alberghiere", poiché sono rimasta particolarmente affascinata dal mondo alberghiero in seguito ad uno stage effettuato in un hotel di lusso della zona termale di Abano Terme in provincia di Padova. In questa occasione ho, infatti, avuto modo di entrare in stretto contatto con tutte le realtà tipiche di un albergo: ho potuto svolgere attività di supporto dei colleghi al ricevimento clienti in front office e, attività per me fondamentale, ho potuto affiancare il consulente esterno dell'hotel nella stesura delle sue analisi atte al miglioramento della gestione dell'impresa alberghiera. È stata senza dubbio un'esperienza estremamente formativa sia a livello professionale, sia a livello umano : ho incontrato clienti provenienti da tutto il mondo e colleghi sempre disponibilissimi ad insegnarmi cose nuove.

Ho imparato che un albergo è un tipo di impresa totalmente a sé stante: il suo obiettivo è la soddisfazione del cliente e tutte le attività sono volte a questo. Fondamentale a questo riguardo è la possibilità per i clienti di dare la loro opinione sul servizio ricevuto all'interno della struttura. Questo permette di migliorare il servizio offerto: l'azienda alberghiera deve mettersi sempre in discussione ed è quindi sempre in continuo miglioramento.

Nella prima parte del mio lavoro ho introdotto il concetto di controllo di gestione; ho suddiviso l'argomento in paragrafi in cui ho accennato alla caratteristica principale di

questo strumento : compiere un'analisi più frazionata dell'impresa per riuscire ad identificare più velocemente eventuali problematiche inerenti ad una singola area dell'impresa; analisi che non sarebbe possibile effettuare solo con i dati derivanti dal bilancio di esercizio che fornisce informazioni molto più sintetiche.

È stata poi descritta la struttura dei costi sempre tendendo presente che la descrizione della materia fa riferimento ad un'ottica alberghiera.

Nella seconda parte del primo capitolo ho descritto gli scopi principali dell'attività di controllo di gestione ovvero: comprendere, tramite il calcolo del margine di contribuzione di primo e secondo livello, se un servizio/prodotto che l'impresa produce sia in grado di coprire i costi aziendali o meno e, in base a ciò si può comprendere se continuare a produrre/offrire il suddetto bene o servizio; scegliere, tramite calcoli di make or buy, se continuare a produrre all'interno dell'impresa un'attività oppure se sia meglio esternalizzarla; punto di pareggio, individuare, tramite il calcolo del punto di pareggio (BEP) il livello di produzione in corrispondenza del quale costi e ricavi si eguagliano.

Nel secondo capitolo ho descritto il percorso di formazione di budget. Sono partita dalla definizione di programmazione, pianificazione e di formazione del budget. Essi hanno l'obiettivo di organizzare l'impresa, responsabilizzare gli organi addetti al controllo, imporre un'organizzazione del futuro aziendale in maniera efficiente, dando, contemporaneamente, risultati di facile ed istantanea interpretazione.

Vengono quindi analizzati, nello specifico i principali budget operativi da cui è composta un'impresa alberghiera.

Nel terzo capitolo viene descritta l'attività di reporting come attività da cui non deve prescindere un governo efficace ed efficiente dell'impresa: fase in cui si attua un confronto tra ciò che, in fase preventiva (ex ante) ci si era preposti di conseguire, e quanto poi effettivamente è stato realizzato (fase di consuntivazione ex post).

Segue inoltre un'analisi degli eventuali scostamenti che si possono verificare nei costi e nei ricavi .

Nel quarto ed ultimo capitolo viene analizzata la gestione del magazzino delle imprese alberghiere, sia da un punto di vista tecnico- operativo sia da un punto di vista finanziario; segue poi l'analisi di un caso pratico analizzato ed approfondito durante lo stage nell'albergo della zona termale di Abano Terme: sono stati analizzati i punti di forza e di debolezza del metodo di gestione del magazzino introdotto nella struttura.

Capitolo 1: Il controllo di gestione come strumento di gestione. Analisi del sub-sistema informativo-contabile

1.1: il controllo di gestione come strumento di supporto all'attività d'impresa

Secondo Gianluca Lombardi Stocchetti “l'azienda è un sistema complesso ed articolato che, operando in un contesto dinamico e mutevole , raggiunge i propri fini, cioè è efficace se riesce a rispondere alle esigenze del mercato in modo efficiente, utilizzando al meglio le risorse disponibili” ¹; come si può notare da questa affermazione, l'azienda viene descritta come un sistema volto al raggiungimento di una molteplicità e complessità di fini. Affinché l'azienda possa essere gestita in maniera efficace ed efficiente servono degli strumenti per definire gli obiettivi aziendali e controllare che l'attività svolta sia conforme a quanto programmato precedentemente . Il controllo di gestione è un sistema a supporto delle decisioni aziendali. Posso notare alcuni elementi di diversità rispetto al bilancio di esercizio. Quest'ultimo è elemento fondamentale per l'analisi dei risultati economici, finanziari e patrimoniali di un'impresa, è regolato dagli articoli 2423² e seguenti del Codice Civile.

¹ Stocchetti, in “Il controllo di gestione nella piccola impresa” E.G.E.A. S.P.A. Milano, 1996, pag 19-20

² L'articolo 2423 così cita : -“ Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

-Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

- Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

- Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Questo tipo di analisi è necessario per una corretta gestione dell'azienda, ma presenta delle profonde limitazioni che lo rendono quindi insufficiente per far sì che si giunga ad una gestione imprenditoriale sviluppata nella "piena consapevolezza di quanto sta accadendo nella realtà aziendale"³. Il bilancio infatti presenta una grande limitazione : mostra la situazione finanziaria, patrimoniale dell'impresa nella sua totalità, quindi non fornisce informazioni esaustive, e mostra inoltre solo dati consuntivi. Esso non è quindi lo strumento più consono per giungere all'obiettivo primario dell'impresa cioè massimizzare le performance economiche. Il controllo di gestione supera questi limiti perché permette un'analisi più frazionata dell'impresa, inoltre attraverso il metodo di confronto tra i dati programmati (cioè le previsioni poste ex ante), e i dati consuntivi (cioè i dati effettivamente verificatisi), permette di monitorare l'andamento dell'impresa e inoltre permette ai manager di agire informati al meglio sulla situazione dell'impresa e permette loro di gestire secondo i criteri di efficacia ed efficienza le risorse dell'azienda. Il controllo di gestione inoltre fornisce informazioni essenziali per tenere sotto controllo i costi, per compiere scelte tra più prodotti e individuare quella economicamente più conveniente. Il controllo di gestione, come affermato precedentemente, in primis è uno strumento di guida e di supporto alle decisioni d'impresa; il suo scopo primario non è quindi quello di ispezione o verifica del *modus operandi* dei manager, anche se comunque vi è una

-Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro. "

³ Avi M.S. "Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali", Trento , 2005, pp 7-8-9.

fase di verifica dell'adeguatezza e conformità delle azioni sviluppate da questi soggetti. Questo procedimento risulta dunque utile per attribuire le responsabilità ai soggetti corretti.

Il sistema di controllo di gestione è caratterizzato da 3 subsistemi⁴

- a) **Sub-sistema informativo:** si tratta degli strumenti tecnico- contabili essenziali per fornire ai manager il supporto informativo adatto a poter prendere decisioni appropriate e alla verifica dei risultati ottenuti in base agli obiettivi prefissati. Questo elemento è di fondamentale importanza all'interno dell'impresa per l'attuazione di un processo di controllo. Al suo interno si possono trovare varie componenti: Contabilità generale, contabilità analitica, sistema di budget, sistema delle analisi degli scostamenti e dal sistema di reporting.⁵
- b) **Sub-sistema organizzativo:** riguarda la metodologia di attribuzione delle responsabilità ai manager dell'azienda. Sono molteplici le responsabilità che si possono riscontrare in ambito aziendale: i costi che si creano, le spese che si possono sostenere i ricavi da raggiungere, il profitto che si può ottenere e il rendimento di eventuali investimenti. È inoltre necessario che l'assegnazione delle responsabilità segua determinati criteri; devono essere assegnate in

⁴ Riferimento a :.Avi M.S. in “, “Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali”, Trento, 2005, pp 11-12

⁵ Stocchetti, in “Il controllo di gestione nella piccola impresa” E.G.E.A. S.P.A. Milano, 1996, pag 19-20

maniera chiara, non devono avere duplicati (si deve , per quanto possibile evitare la corresponsabilità), e non devono essere misurabili.

- c) **Sub-sistema dinamico di processo:** concerne le modalità di attivazione e attuazione del sistema di controllo. La componente dinamica del sistema di controllo consta di una prima fase di identificazione della *mission* aziendale, successivamente sarà necessario prestare attenzione agli obiettivi di breve e di lungo periodo, e comprendere e sviluppare la strategia aziendale. Una volta prefissati gli obiettivi sarà importante studiare l'azione gestionale per raggiungerli. Dopo aver rilevato, in fase di consuntivazione, i risultati realmente ottenuti, sarà necessaria una fase di confronto tra risultati attesi e ottenuti nelle varie aree aziendali e una fase "correttiva" in cui si cerca di risolvere le problematiche della precedente strategia e massimizzare il numero di obiettivi raggiunti.

1.2: La classificazione dei costi come elemento base per la determinazione quantitativa delle informazioni utili ai fini decisionali

L'analisi e la determinazione dei costi di un'impresa sono due elementi fondamentali dell'implementazione di un sistema di controllo; per la valutazione, infatti, della situazione interna dell'azienda, sotto il profilo economico, cioè il rapporto tra spese sostenute e benefici conseguiti, è fondamentale comprendere quali siano stati i costi sostenuti, cioè "la sommatoria dei sacrifici sopportati per acquisire i fattori produttivi e

combinarli per ottenere dei prodotti finiti da collocare sul mercato”⁶. L’analisi dei costi è inoltre molto utile a fini direzionali, cioè come strumento a supporto alle decisioni d’impresa, poiché solamente identificando in toto tutte le componenti di reddito negative che un’impresa deve sopportare, sarà possibile comprendere a pieno tutti gli strumenti contabili – gestionali di cui un analista dispone. Il calcolo dei costi dei prodotti che l’azienda propone al mercato è estremamente delicato. Se infatti la sua analisi viene eseguita erroneamente o se si attribuisce ad un valore un significato scorretto significa rendere invalido tutto il processo di determinazione del dato contabile e impedire la massimizzazione dell’efficacia e dell’efficienza aziendale. Per comprendere meglio il costo di prodotto nell’ambito alberghiero è necessario classificare i costi nelle varie categorie.

Costi variabili, fissi e semivariabili

Si definiscono variabili quei costi che variano al variare della quantità dei volumi di produzione, ceteris paribus, cioè a parità di condizioni. Non è assolutamente certo che questa variazione sia sempre proporzionale al volume di produzione: ci può infatti essere una variazione meno che proporzionale, proporzionale o più che proporzionale ma ciò comunque non cambia a livello di catalogazione dei costi: sono sempre costi variabili. Alcuni esempi possono essere : acquisto di materie prime e, in certi casi, la manodopera, che viene acquisita in vista del suo impiego nella produzione. Mediamente, nelle imprese di tipo alberghiero, i costi di questo tipo rappresentano la maggior parte dei costi sostenuti dalla struttura

⁶ Riferimento a Francesco Manca, in “Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere”, IPSOA, Milanofiori Assago (Mi),2013, pag 83

Si definiscono, per contro, costi fissi, quei costi il cui ammontare non dipende dal volume di produzione, derivano infatti da una certa struttura e capacità produttiva aziendale prefissata. Esempi di tali costi possono essere i costi di ammortamento degli impianti, spese di amministrazione; tutti costi che l'impresa sostiene a prescindere dalla quantità prodotta. La manodopera è, in genere, una questione molto delicata: "La variabilità di tale costo viene scorrettamente identificata con la durata del contratto di lavoro stipulato con il dipendente (a tempo determinato o indeterminato) e/o la possibilità di licenziare, all'occorrenza, il personale in esubero. Secondo quest'ottica distorta, i dipendenti danno luogo a costo fisso ogni qual volta siano impiegati a tempo indeterminato in azienda e risulta praticamente inesistente la possibilità di interruzione unilaterale da parte dell'impresa del rapporto di lavoro. Provocano invece il sostenimento di costo variabile qualora il loro contratto sia a tempo determinato. [...] Variabile non è il costo che si sostiene due mesi all'anno o che può essere eliminato qualora si intenda espellere un soggetto dall'organizzazione aziendale bensì è il costo che varia proporzionalmente al variare della produzione e per il quale pertanto può essere identificata una chiara e quantificabile connessione fra input di risorse impiegate e output dell'attività svolta"⁷.

In quasi tutte le aziende esiste un così detto margine di discrezionalità che consente, almeno in parte, la sostituzione dei costi fissi con quelli variabili, o viceversa, con una certa discrezionalità, per esempio la sostituzione della manodopera con impianti automatizzati; non si può dire la stessa cosa per le imprese alberghiere. In

⁷ Riferimento a Avi M.S. in "Management Accounting volume 2, Cost Analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012, pag 12

esse infatti c'è una produzione labour intensive con componenti diretti minimali e con una difficile interazione tra input e output (cioè la customer satisfaction); è quindi molto complesso sostituire i costi fissi con quelli variabili anche perché cercando di raggiungere questo obiettivo si rischierebbe di procurare un impatto negativo sul servizio offerto ai clienti e di avere un impatto negativo sul reddito. I costi variabili, di norma, presentano una variabilità meno che proporzionale rispetto alla variazione delle presenze, se si verifica un aumento di queste ultime; se però si è in una situazione di overbooking, cioè di superamento della capacità produttiva, c'è il rischio che si creino dei malfunzionamenti nell'organizzazione dell'albergo così da far aumentare questi costi in maniera più che proporzionale. I costi variabili di una struttura alberghiera infatti, oltre a quelli già elencati precedentemente, "sono quelli legati all'intermediazione , cioè le commissioni dovute ai tour operator o alle agenzie di viaggio o comunque altri operatori turistici che intervengono sul processo di vendita del servizio alberghiero, il costo del lavoro relativo al personale stagionale negli alberghi a ciclo produttivo continuo[...] il costo dei prodotti alimentari e parte del costo dei prodotti per la pulizia, i costi per l'illuminazione".⁸

Tali descrizioni valgono solo in un'ottica di breve periodo, cioè in una situazione in cui la capacità produttiva sia prefissata, cioè in un'ottica di "relevant range". Nel lungo periodo invece i costi sono tutti variabili, in una situazione in cui cioè la capacità produttiva non sia più la medesima, ma sia cambiata, i costi infatti, nel lungo periodo possono essere scelti senza alcun vincolo, tranne quelli di natura

⁸ Riferimento a Maurizio Rispoli ,Michele Tamma in "Le imprese alberghiere", CEDAM, Padova, 1991

finanziaria. Si considerano inoltre i valori dei costi totali e non unitari: se infatti consideriamo solo i valori dei costi unitari otteniamo:

$$\text{Costo unitario variabile: } \frac{C_{\text{Var Tot}}}{Q}$$

Se i costi variabili aumentano proporzionalmente al volume di produzione, all'aumentare di una unità della produzione, il costo variabile totale aumenta e il rapporto resta invariato.

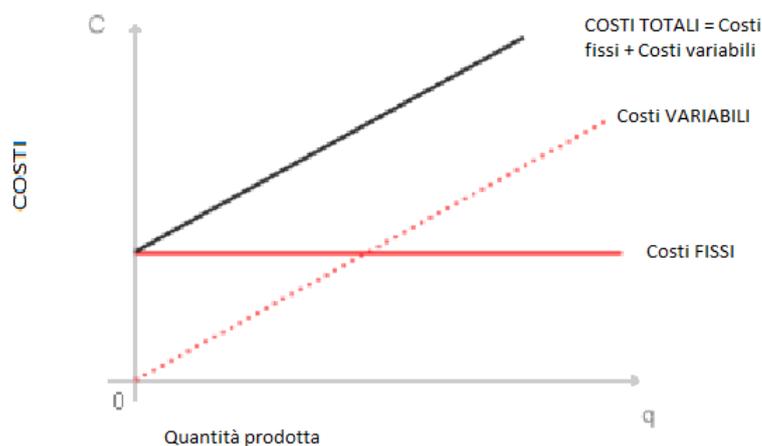
$$\text{Costo fisso unitario : } \frac{C_{\text{F Tot}}}{Q}$$

Se il numeratore resta costante e il denominatore cresce, il rapporto è decrescente.

Da queste formule possiamo capire che i costi variabili sono tali se considerati in valore totale, mentre se espressi in valore unitario sono da considerarsi fissi.

I costi fissi, viceversa, sono fissi se considerati a livello totale e variabili se considerati a livello unitario.

Questa è una rappresentazione grafica delle due tipologie di costo elencate:



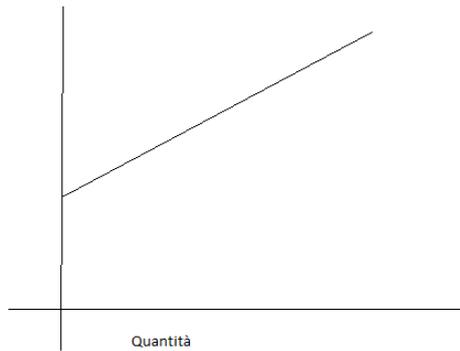
Oltre alle tipologie di costo indicate, all'interno di un'azienda esistono anche i costi semivariabili; essi si contraddistinguono dalla presenza di una quota fissa e da una quota variabile. Un autore londinese, Drury, afferma in merito: "semi- variable costs include both a fixed and a variable component. The cost of maintenance which is undertaken whatever the level of activity, and a variable element which is directly related to the level of activity"⁹

La ripartizione di queste due quote è di fondamentale importanza per una corretta determinazione del rendimento di prodotto.

I costi semivariabili possono presentarsi in due tipologie:

Nella prima categoria la distinzione tra le due quote è palese: la quota fissa è nettamente separata da quella variabile. Tipici esempi di questi costi sono le utenze telefoniche, che sono caratterizzate da una quota fissa alla quale si aggiunge una quota variabile in degli scatti di utenza.

⁹ Drury C. in "Costing, an introduction" Chapman and Hall, London, 1987, pag 27

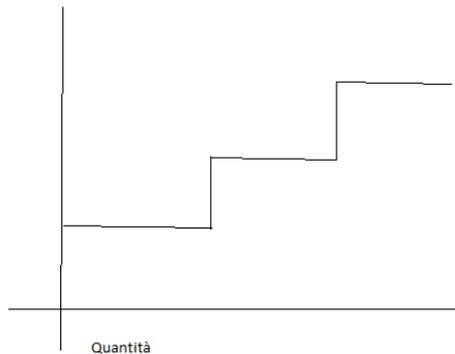


Esempio di prima categoria di costi semivariabili

Nella seconda categoria invece siamo in presenza di un costo “ a gradini”. In questo caso il costo mantiene un andamento che in piccola parte identifica un costo fisso, e in altrettanta piccola parte, un costo variabile; L'altezza del gradino identifica il costo marginale, la larghezza, invece, la quantità di output in più che sarà possibile produrre grazie all'aumento incrementale di quella risorsa.

Esempio di questa categoria è il reparto sala- bar di un albergo: in questo caso infatti il personale deve sistemare, pulire, riordinare e preparare la sala a prescindere dal quantitativo di ospiti presenti nella struttura, dall'altra parte è comunque presente un parametro che collega input ad output, poiché si può quantitativamente determinare il tempo che gli addetti debbano destinare alla pulizia della sala , alla preparazione dei tavoli (mise en place), alla preparazione della caffetteria e al servizio dei clienti. Quindi, sia che si faccia un'analisi a livello preventivo, o a livello consuntivo, sarà facile calcolare quanti camerieri servano, o siano serviti, per attuare tutte queste

mansioni e per servire la clientela.



Esempio di seconda categoria di costi semivariabili a gradini.

La ripartizione delle due quote di costo è immediata nella prima situazione ipotizzata.

La difficoltà maggiore si riscontra nella seconda tipologia. Nei costi con andamento a gradini infatti è impossibile calcolare una ripartizione oggettiva e una individuazione di un costo variabile unitario a causa della particolare progressione del costo. La separazione del costo variabile da quello fisso è dunque una separazione soggettiva, e quindi, una mera finzione contabile che riflette solo in parte il reale andamento del costo. Esistono due metodi matematici per procedere al calcolo di questa categoria di costi:

Metodo del minimo-massimo: Drury, afferma in merito : “first year cost and management accounting examinations sometimes require you to separate fixed and

variable costs using a non-mathematical technique called *the high-low method*"¹⁰.

Secondo questo metodo infatti è necessario avere i dati delle quantità prodotte e del loro costo totale riferiti ai valori estremi del *relevant range* considerato. Si procede quindi con il calcolo della differenza tra i valori delle quantità: Valore massimo espresso in termini di unità prodotte (quantità) – valore minimo espresso in termini di unità prodotte (quantità); e si ottiene la differenza relativa alle quantità.

Consideriamo ora la differenza in termini di costo.

Valore maggiore espresso in termini monetari (costo) – valore minimo espresso in termini monetari (costo)

E si ottiene la differenza relativa ai costi. Si procede poi calcolando il rapporto tra la quantità e il prezzo appena calcolati e si ottiene la quota variabile del costo; per il calcolo della quota fissa sarà possibile sottrarre dal costo totale, la parte variabile per la sua quantità.

Metodo della regressione statistica: Questo metodo è più complesso rispetto al precedente, ma più preciso.

Per l'applicazione della regressione statistica è necessario disporre di un congruo numero di osservazioni che rappresentino l'ammontare dei costi totali in corrispondenza di un determinato *relevant range*. Questo metodo ha lo scopo di

¹⁰ Drury C. in "Costing, an introduction" Chapman and Hall, London, 1987, pag 272,273. L'autore afferma inoltre: "Mathematical technique should be used to separate costs accurately into fixed and variable elements."

determinare la funzione generale del costo totale tramite la seguente formula statistica:

$$y = ax + b$$

dove y è il costo totale

a è il costo variabile unitario

x rappresenta le quantità

b rappresenta i costi fissi totali”¹¹

Per concludere, si può affermare che, per compiere una seria e puntuale programmazione sia necessario fare una corretta distinzione tra costi fissi, variabili e semivariabili. “Lo svolgimento di tale attività presuppone infatti la capacità di determinare, in modo attendibile, l’ammontare dei costi collegabili ai vari livelli di attività che l’albergo, a livello teorico, può effettuare. Poiché, oltre ai costi fissi, esistono anche i costi variabili e semivariabili, è inevitabile che, a livelli diversi di attività aziendale, corrispondono valori diversificati di componenti negativi di reddito. Programmare significa anche scegliere il livello di attività più conveniente per l’impresa. Tale decisione non può prescindere dalla considerazione dai costi interrelati ad ogni opzione produttiva.”¹² è necessario inoltre sottolineare l’importanza della corretta individuazione delle varie componenti negative di reddito di cui

¹¹ Spiegazione effettuata da Avi M.S. in “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012

¹² Avi M.S. in “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino, 1995, pag 155, 156

abbiamo appena parlato, soprattutto in fase di programmazione, poiché i valori ipotizzati in questa fase devono essere significativi.

Costi speciali vs costi comuni

Sono speciali i costi che si sostengono per la produzione o la vendita di un particolare prodotto o servizio o per uno specifico reparto aziendale. Questa componente negativa di reddito deve essere a questi ultimi oggettivamente imputabile. Nello specifico caso alberghiero, un esempio possono essere i costi per la gestione del reparto cure. Se si confrontano questi costi con i ricavi che il reparto apporta, sarà inoltre possibile comprendere se convenga o meno mantenere il servizio. È comunque necessario affermare che “un elenco dei costi speciali non ha molto senso al di fuori dell’analisi di casi specifici; alcuni possono risultare speciali in un caso e comuni in un altro [...] rispetto ad uno stabilimento alberghiero i costi risultano quasi totalmente speciali, mentre, rispetto a singoli servizi, la quota ad essi attribuibile dei costi speciali risulta nettamente inferiore”¹³.

Per contro, si definiscono comuni i costi che si sostengono per sviluppare l’attività produttiva nel suo complesso. Sono costi che sono imputabili contemporaneamente a molteplici prodotti, reparti o oggetti dell’impresa. Essi possono, a loro volta essere suddivisi in specializzabili e non specializzabili.¹⁴ La prima categoria riguarda i costi che per i quali manca un riferimento diretto ai reparti, ma esistono dei criteri di giudizio sufficientemente oggettivi, tali da permettere una imputazione dei suddetti

¹³ Maurizio Rispoli, Michele Tamma in “Le imprese alberghiere”, CEDAM, Padova, 1991, pag 243- 244

¹⁴Riferimento alla suddivisione in Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino, 1995, pag 158

costi ai departments aziendali. Per la seconda categoria di costi invece, non esiste un metodo di ripartizione oggettivo tra i vari reparti dell'azienda poiché essi si riferiscono all'azienda considerata nella sua totalità.

Costi diretti vs costi indiretti

Questi costi esprimono la correlazione tra il costo da sostenere e il prodotto o department aziendale di riferimento.

La letteratura, in merito fornisce svariate interpretazioni circa questa suddivisione.

Secondo Manca, si definiscono diretti “i costi che possono essere attribuiti ad un determinato centro in modo oggettivo, mentre sono indiretti quelli che possono essere assegnati solo a seguito di una ripartizione oggettiva”¹⁵. Ne consegue che dove la correlazione sia positiva e facilmente riscontrabile tra costo e centro di imputazione, vi è un costo diretto, per contro, se si deve ricorrere ad un criterio di assegnazione soggettivo, si avranno costi indiretti.

L'autore afferma che sia necessario quindi valutare il nesso causale, cioè di causa-effetto tra i fattori utilizzati (input) e risultati ottenuti (output) .

Secondo Avi, invece, “i costi sono diretti quanto possono essere inglobati nell'oggetto di riferimento, ovvero sia, quando siano ad esso direttamente imputabili. Per contro,

¹⁵ Riferimento a Manca F., in “Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere”, IPSOA, Milanofiori Assago (Mi),2013, pag 85-87. L'autore spiega inoltre il concetto di “centro di imputazione”. Con questo termine si intende “qualunque unità organizzativa, o prodotto, o processo, al quale possano essere attribuiti dei componenti di reddito”. L'autore prosegue distinguendo i vari centri a seconda dei vari componenti di reddito:

- Centri di costo: vi vengono imputati solo componenti negative di reddito
- Centri di ricavo: ai quali vengono imputati solo componenti positive di reddito
- Centri di investimento: vi fanno parte gli elementi economici e quelli patrimoniali connessi alla gestione di particolari attività. Esempi di questa categoria sono le divisioni autonome anche sotto il profilo degli investimenti, e le aziende stesse.

sono indiretti i costi che, solo in via mediata cioè attraverso l'uso di un parametro di imputazione), possano essere riferibili ad un determinato oggetto”¹⁶.

Un costo è quindi diretto se si può misurare, con criteri oggettivi, il consumo di un determinato elemento produttivo ad essi collegato, è indiretto se non esiste il suddetto criterio oggettivo, cioè essi non possono essere direttamente imputabili ad un centro di imputazione.

Da notare che i costi diretti sono sempre variabili, mentre quelli indiretti possono essere sia fissi che variabili. Un esempio di quest'ultima categoria è l'energia elettrica produttiva: non è oggettivamente imputabile ad un particolare centro, ma è comunque modificabile in base alla quantità di output prodotta.

I costi diretti inoltre sono spesso associati ai costi speciali, mentre gli indiretti ai costi comuni poiché i primi sono facilmente e oggettivamente imputabili a un particolare centro (da qui la loro natura di costi speciali), mentre i secondi, come detto in precedenza, non lo sono.

1.3 Il Full Cost. Caratteristiche e limiti del Full Cost determinato secondo l'ottica tradizionale per centri e in base all'ABC

L'obiettivo primario di un imprenditore è quello di comprendere la redditività dei beni che egli produce e immette nel mercato. Per fare ciò è necessario effettuare il calcolo del “rendimento unitario netto di prodotto” (RUN), tramite la differenza tra il ricavo unitario che il bene apporta e il costo dello stesso.

¹⁶ Riferimento a Avi M.S. in “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012, pag 32

Quest'ultimo prende il nome di "full cost" cioè costo pieno di prodotto. Per la sua determinazione è necessario considerare le varie componenti di costo che lo determinano, in base unitaria. Sono comprese tutte le componenti negative di reddito che l'azienda ha dovuto sostenere per la creazione del prodotto/ servizio. Nel calcolo rientrano quindi anche le quote di costi anche solo in via indiretta imputabili al prodotto in questione.

Generalmente si considerano i costi caratteristici (diretti e indiretti) e i costi di altra natura, come per esempio i costi amministrativi, costi generali e i costi commerciali, o di natura eccezionale come per esempio i costi legati ad un allagamento. In certi casi però possiamo notare che vengono aggiunti anche i costi connessi alla gestione non caratteristica quali ad esempio i costi di natura tributaria, finanziaria e patrimoniale¹⁷.

Il costo pieno di prodotto consta di 3 parti:

- 1) Costo variabile unitario: è l'insieme di tutti i costi variabili unitari che devono essere sostenuti per la produzione del bene. È un costo così detto oggettivo poiché a parità di dati a disposizione, è sempre possibile arrivare allo stesso risultato tramite la formula: $\sum Q \times P$ cioè la somma delle quantità di prodotto utilizzata per la produzione moltiplicata per il prezzo di acquisto dei suddetti beni.
- 2) Quota unitaria dei costi fissi speciali: come nel precedente caso, questa quota è la somma delle quote unitarie dei costi fissi speciali che devono essere riferite al prodotto in questione. È un dato relativamente oggettivo: deriva infatti da un calcolo e da un ragionamento che può essere diverso da persona a persona.
- 3) Quota unitaria dei costi fissi comuni: è un dato del tutto soggettivo, poiché, come detto precedentemente, deriva dalla distinzione della quota riferita al prodotto in oggetto, dal totale dei costi comuni aziendali; è infatti arbitrario il parametro di

¹⁷ Riferimento a Avi M.S. in "Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali", Trento, 2005, pp 32-33

ripartizione utilizzato. La ripartizione di suddetti costi può avvenire, come descritto da Mucelli secondo “una base unica (full cost a base unica) oppure attraverso una base multipla (full cost a base multipla)”¹⁸. Nel primo caso indicato ci si riferisce ad un solo parametro, quindi la suddivisione risulta più immediata, anche se comunque di difficile comprensione. Diverso è il ragionamento per quanto riguarda il secondo punto. In questo caso si individua un parametro *ad hoc* per ogni tipo di costo. È un procedimento più complesso del precedente ma più preciso.

Riassumendo:

Costo variabile unitario

+ Quota unitaria costi fissi speciali

+ Quota unitaria costi fissi comuni

= Full cost o costo pieno di prodotto

Da quanto precedentemente detto, si può comprendere che la determinazione dei costi indiretti, cioè i costi fissi, speciali e comuni, rappresenta l'area in cui tendono a distinguersi, per la metodologia utilizzata, due approcci antitetici l'uno con l'altro.

¹⁸ Mucelli-Moretti, “L'analisi della gestione aziendale”, ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, pag 53

Gli approcci tradizionali: I costi, con questa metodologia, devono essere in primis localizzati nei vari centri e, successivamente, attribuiti ai vari beni prodotti dall'impresa. Si possono, al riguardo individuare tre differenti approcci che costituiscono la visione tradizionale.¹⁹

- **Orientamento ai fattori produttivi:** i costi indiretti vengono raggruppati secondo la loro natura, cioè secondo la ripartizione del sistema informativo contabile (stipendi, salari indiretti, ammortamenti) essi inoltre vengono ripartiti al prodotto/ servizio secondo specifici criteri. Si raggruppano tra loro gruppi eterogenei di costi indiretti e si collega tale aggregato “cost pool” al prodotto in oggetto secondo un coefficiente comune. Nel settore alberghiero, di norma, la base di ripartizione viene identificata nelle ore o nel costo della manodopera diretta utilizzata per ogni prodotto o servizio offerti. In linea teorica i coefficienti di imputazione dovrebbero essere tanti quante sono le tipologie di costo da sostenere per il prodotto; nella realtà però questo metodo presenta delle limitazioni che lo rendono poco preciso. Gli aggregati dei costi sono infatti troppo eterogenei e ampi rendendo la ripartizione molto soggettiva e, per questo, poco attendibile.
- **Orientamento funzionale :** questo secondo orientamento è una variante del primo appena esaminato. Esso cerca di migliorare i limiti precedentemente citati, riducendo le eccessive semplificazioni del modello. Si propone quindi di creare degli aggregati dei costi indiretti in base alla loro funzionalità. Si

¹⁹ Analisi proposta da: Innes-Mitchell in “I costi di struttura, metodologie di analisi e di gestione”,EGEA,Milano,1994, pag XIII e seguenti.

individuano quindi degli aggregati di costi indiretti riconducibili alle varie funzioni tra cui la funzione produzione, amministrativa, commerciale etc.. Si creano quindi degli aggregati funzionali al cui interno si articolano, in base alla funzione ricoperta, i vari costi indiretti. Con il metodo precedente invece si sarebbe dovuto procedere con l'imputazione delle varie classi di costo indiretto al prodotto in questione. Secondo l'ordinamento funzionale la suddivisione per funzioni può essere più o meno specifica e dettagliata a seconda del grado di analiticità che si vuole ottenere.

- **Ordinamento per centri di costo:** Questo metodo è del tutto differente dai primi due elencati. In questi ultimi, come si è visto, l'elemento che li caratterizza è l'imputazione dei costi ai vari servizi, trascurando in toto il metodo di determinazione di tali costi; nel primo metodo i costi vengono raggruppati secondo natura, cioè secondo l'ordine proposto dal conto economico; nel secondo metodo i costi vengono raggruppati per funzione. Non c'è quindi una precisa connessione tra il costo e il prodotto finale, elemento che è invece al centro di questo terzo ordinamento. Si dovrà cercare infatti di determinare nella maniera più corretta possibile la fonte da cui si originano tali costi, procedendo alla suddivisione dettagliata del processo di trasformazione; per contro non si dividerà, di norma, la struttura dei servizi generali. Si procederà quindi per omogeneità dell'attività svolta, o per attribuzione oggettiva dei costi, o ricercando l'esistenza di indipendenza da altri centri. Con questo metodo si avrà la possibilità di compiere un controllo

esecutivo, cioè monitorare le performances delle varie unità organizzative e di monitorare i costi legati alle singole fasi che compongono il processo produttivo di un bene o un servizio.

Metodo dell'ABC: Activity based costing cioè un metodo che si basa non più sui centri, ma sulle attività; Questo metodo, sviluppato in una Università americana negli anni '90 aveva l'obiettivo di rendere di nuovo competitive le imprese americane; viene sviluppato per comprendere e controllare i costi indiretti e informare i dirigenti dell'impresa su cosa faccia nascere i costi e come gestirli. Se la logica tradizionale rispondeva alla domanda dove vengono sostenuti i costi?, il metodo dell'ABC si chiede il perché venga sostenuto un costo. A tal proposito O' Guin, economista americano, scrive "ABC assigns costs to products or customers based on the resources they consume. The system identifies the costs of activities such as setting up a machine, receiving raw material, and scheduling a job. ABC then traces these activities to a particular product or customer that triggers the activity. Accordingly, the product's cost embody all the costs of these activities. Overhead costs are traced to a particular product rather than spread arbitrarily across all products".²⁰

Il metodo si propone quindi di risolvere i problemi legati alla soggettività dell'approccio tradizionale per centri, nell'ambiente produttivo moderno e flessibile in cui si opera al giorno d'oggi. La più grande critica che gli ideatori di questo sistema muovono al metodo tradizionale è connessa alla " sua incapacità di riflettere il reale

²⁰ Riferimento a O'Guin M.C. in " The complete guide to Activity Based Costing" Prentice- Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991, pag 30-31

impiego delle risorse nel processo di produzione e di utilizzare il volume di produzione come base di attribuzione per la determinazione di costi di prodotto”²¹

Con questo metodo si porta l’attenzione, non più sui centri di costo di stampo tradizionale, ma sulle attività praticate dall’impresa e riduce l’importanza delle quantità di produzione create. Si dovrebbe per tanto giungere alla determinazione di un costo pieno poiché si aggregano tutti i costi ai diversi prodotti mediante un diverso parametro di imputazione. Il full cost a cui si giunge dovrebbe quindi essere caratterizzato da maggiore oggettività rispetto al metodo tradizionale.

Le varie attività sono, quindi, al centro del sistema dell’ ABC e sono lo strumento attraverso cui controllare tutti i costi indiretti dell’azienda.

Il sistema si basa sul fatto che tutte le attività aziendali vengono create con l’obiettivo di essere strumenti di supporto alla produzione e alla successiva vendita dei prodotti o servizi creati dall’azienda; si suppone poi che tutti i costi siano variabili e non fissi (la variabilità infatti non dipende dal volume di produzione) e inoltre tutti i costi vengono considerati in base all’attività svolta dall’impresa.

Si andranno ora ad analizzare le 5 fasi che caratterizzano il sistema ABC.

1. Individuazione delle attività aziendali: è la fase che rappresenta l’elemento centrale del processo. Ci sono varie metodologie per impostare la ricerca delle suddette attività; è necessario comprendere il grado di analiticità con cui procedere. L’eccessiva frammentazione rischia di invalidare i benefici che derivano dalla suddivisione in attività, che per definizione dovrebbe

²¹ Riferimento a Avi M.S. in “Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali”, Trento, 2005, pp 47

essere snella; per contro, un'analisi troppo sintetica rischia di non contabilizzare correttamente l'andamento dei costi delle varie attività aziendali.

2. Identificazione dei "cost driver": si intende cioè il parametro in base al quale si imputa un costo ad una attività e successivamente ad un prodotto. In alcuni casi l'individuazione è immediata, in altri invece rappresenta una fase cruciale del sistema.
3. Quantificazione dei cost driver: si determinano i volumi di produzione collegati ad ogni prodotto; cioè si individuano dei parametri fisici che verifichino quanto le attività abbiano assorbito i costi.
4. Imputare i costi aziendali indiretti alle varie attività: in relazione a ciò si può affermare che i costi sono attribuibili correttamente se "il risultato di un'attività può essere direttamente utilizzato da un'altra attività o da un altro obiettivo finale di costo. Un costo è invece allocato quando è caricato ad una attività obiettivo di costo, su base diversa dalla attribuibilità diretta."²² In termini operativi ciò implica che i costi di un'attività inglobano tutti i fattori produttivi che sono stati utilizzati per lo svolgimento di una attività come ad esempio computers, consulenze esterne, impianti etc... E' però possibile che, all'interno di un'impresa, non tutti i costi possano essere allocabili direttamente a specifiche attività. Quando ciò si verifica si creano dei "centri ideali" dove allocare questi costi. In questo caso però non è stato calcolato il

²² ²² Riferimento a Avi M.S. in "Management Accounting volume 2, Cost Analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012, pag 63

costo pieno di prodotto. È possibile comprendere da questo ragionamento che nell'imputare i costi alle singole attività si incorre in una enorme soggettività e affinché questa eccessiva soggettività non infici la determinazione del full cost è necessario che i cost drivers utilizzati vengano debitamente documentati e verificati.

5. Determinazione dei costi di prodotto: si ottiene sommando ai costi diretti le quote dei costi indiretti imputati in base alla logica delle attività.

Da quanto affermato precedentemente, con il metodo dell'ABC non si è riusciti a risolvere in toto il problema presente nel metodo tradizionale dell' eccessivo ricorso alla soggettività nell'imputazione dei costi alle varie attività. Il metodo dell'ABC non è quindi sostitutivo di quello tradizionale, ma sono tra loro complementari.

Questo implica che i due metodi siano equivalenti nell'analisi dei costi indiretti; un'azienda può scegliere quale dei due utilizzare in base alla sua struttura interna.

È interessante considerare inoltre l'opinione del precedentemente citato economista americano. Egli in merito all'efficacia dell'ABC afferma: "ABC debunks the myth of fixed costs. Using today's cost accounting systems, accountants assume many costs are fixed because they do not understand how to control these costs. However, costs are only fixed over a given time horizon. Over the long term all costs are variable (if one understands what creates the cost). This is the essence of business strategy, making all costs work to your advantage.

ABC allows one to identify the policies, systems, or processes that trigger activity, thereby creating cost. ABC, by discovering out what really drives costs, allows us to attack and reduce the so-called fixed costs such as sales force expense, engineering, planning and depreciation. In the long term, accompany can sell its factory, move to other country, or even leave a business entirely. ABC, by identifying the activities that create cost and the triggers that create activities, allows a company to take control of its costs and destiny”²³.

Altra opinione interessante viene fornita da Ostinelli²⁴. Egli così afferma: “la nascita dell’Activity- Based Costing è stata caratterizzata dalla ricerca di un costo pieno di prodotto che avesse valenza strategica, ovvero che favorisse l’assunzione di comportamenti coerenti con gli indirizzi strategici d’impresa. Ciò grazie al significato che, per la prima volta, il concetto di *attività* e di *determinate di costo* (cost driver) assumevano, a fini gestionali, in tale sistema. [...] Le prime applicazioni portarono alla luce nuove e diverse potenzialità insite nella metodologia, tanto da attribuirle finalità ancora più ampie recepite poi dalla seconda generazione dei sistemi ABC. Questi ultimi ricercano una maggiore integrazione tra lo studio delle attività a fini, da una parte, di assegnazione dei costi delle risorse a prescelti oggetti (il prodotto, il cliente, il mercato o il canale distributivo) e, dall’altra, di gestione del miglioramento dell’efficienza e dell’efficacia di processo.”

²³ Riferimento a O’Guin M.C. in “ The complete guide to Activity Based Costing” Prentice- Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991, pag 32

²⁴ Ostinelli C. “ L’activity based costing per una gestione integrata” tratto dalla rivista “ Amministrazione e Finanza” Anno 1994, fascicolo 12 pag 707

Da queste parole si potrebbe supporre che il metodo dell'ABC sia in grado di risolvere tutti i problemi legati ai costi indiretti di un'azienda, invece, osservando in primis la quarta fase che compone il processo, si può notare che ciò non è corretto in quanto si ricade comunque in una ripartizione soggettiva dei costi.

Dopo aver analizzato queste tre opinioni, chi scrive ritiene che quella più efficace sia quella esposta da Avi, secondo cui il metodo dell'ABC sia solo un metodo alternativo a quello tradizionale per centri e non, come esposto dagli altri due economisti, un metodo all'avanguardia che riesca ad oltrepassare i limiti precedentemente esposti di suddivisione dei costi fissi comuni dell'azienda. Questo problema infatti persiste in entrambi i metodi.

Metodo misto: ²⁵ Alcuni autori affermano che, oltre ai due modelli appena enunciati, ne esista un terzo, misto. In particolare si afferma “ il modello intermedio si basa sulla costruzione di una struttura di centri di costo aziendali, in grado di evidenziare i costi specifici di ogni area, funzione, reparto. Il principale obiettivo di questo modello è quello di porre l'accento sul grado di criticità della struttura aziendale, il che richiede di separare le diverse tipologie di costo, mettendo in luce il livello dei costi fissi e variabili e la loro incidenza sul prodotto. Solo attraverso la conoscenza della tipologia dei costi è infatti possibile analizzare il livello di rigidità dell'azienda e del processo produttivo di un determinato manufatto. Il modello intermedio è inoltre in grado di fornire un soddisfacente livello informativo sulla produttività degli elementi che partecipano al processo produttivo, analizzando i tempi e i costi di ciascun

²⁵ Analisi tratta da Pastore A., Papavero A., Sanguigni V. “ Product costing: modelli a confronto” tratto dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 2000, fascicolo 10, pag 45

reparto relativi alla realizzazione del prodotto oltre ad una buona informazione sul grado di utilizzo della capacità produttiva, grazie alla valutazione dei sovra/sottoassorbimenti di ciascun centro di costo produttivo. Con tale sistema contabile il costo del prodotto acquista un discreto grado di attendibilità; tuttavia, a differenza del modello ABC, esso non consente di comprendere le cause dell'assorbimento dei costi e di analizzare l'efficienza e l'efficacia nell'impiego delle risorse aziendali nello svolgimento delle attività. Tali limitazioni del modello intermedio sono, in parte, compensate dalla completezza dell'informazione sulla criticità della struttura dei costi aziendali, nonché dal minore sforzo organizzativo e finanziario rispetto al modello evoluto. Il modello intermedio non richiede modifiche della struttura organizzativa, la quale mantiene una forma di tipo verticale e gerarchico. La struttura dei centri di costo viene disegnata sulla scorta dell'assetto organizzativo tradizionale, mentre nel modello evoluto questo non è possibile.”

I tre modelli sono, a parere di chi scrive, sostanzialmente sullo stesso piano poiché ognuno apporta delle novità ma le criticità che derivano dalla difficoltà di separare tutti i costi sono comunque presenti .

1.4 il margine di contribuzione, unitario, di primo e di secondo livello.

Afferma Lo Martire “il margine di contribuzione viene assunto come misura della redditività dei prodotti”²⁶. Da questa frase si può evincere che questo strumento contabile sia utile per comprendere se l'attività svolta dall'impresa sia in grado di coprire i costi fissi aziendali e di generare profitto, quindi inoltre utile, in base a

²⁶ Lo Martire G. in “contabilità industriale”, Buffetti editore, Roma, 1988, pag 183

quanto appena detto, per scegliere se produrre un bene o un altro. A tale valore si giunge sommando algebricamente i ricavi ai costi variabili (margine di contribuzione unitario); come detto da Bergamin però, queste sono scelte che avranno ripercussioni nel breve periodo e che quindi impatteranno sulla scelta e sul raggiungimento degli obiettivi di budget, e quindi senza un impatto strutturale, considerando comunque un determinato “relevant range”.²⁷ Grazie al grande quantitativo di informazioni che esso può apportare, lo stesso è di fondamentale importanza per i manager aziendali, poiché esprime, in estrema sintesi, la ricchezza che si crea o si distrugge in seguito allo svolgimento totale o parziale di una attività. Dalla descrizione appena fatta, si può evincere che il calcolo del margine di contribuzione abbia senso solo se analizzato in relazione ad un singolo prodotto o un singolo reparto, e non per l'intero complesso aziendale (per questo infatti si ha a disposizione il bilancio non riclassificato). Se però l'impresa fosse mono prodotto “non sarebbero necessarie altre misure se non quelle elementari e globali”.²⁸ Il **margine unitario** appena descritto, viene definito da Bergamin- Barbato come “uno strumento informativo meno soggettivo e agilmente utilizzabile anche in corso di azione poiché non vincolato alle ipotesi di budget circa i volumi e mix di vendita. Nella realtà aziendale si tende a scegliere non tanto il margine unitario appena descritto, quanto il **margine di contribuzione totale** (margine unitario per il volume di vendite) in quanto gestibile in modo flessibile e rappresentativo delle aspettative di

²⁷ Riferimento a Bergamin Barbato M. “Programmazione e controllo in un’ottica strategica”, Unione Tipografico Editrice, Torino, 1992, pag 141 e seguenti

²⁸ Amigoni, “ Misurazioni d’azienda”, Giuffrè editore, Varese ,1988, pag84

reddito finale”²⁹.

Il margine di contribuzione, con la sua natura di valore segnaletico per l'azienda, va distinto dal margine operativo lordo (MOL), dal margine lordo industriale. Tutti hanno un importante valore informativo per l'impresa e rientrano nella stessa logica del controllo di gestione ma con delle differenze legate alla diversa origine e qualità dell'indicatore stesso.³⁰ Essi vengono ricavati dalla stessa fonte, ovvero il conto economico, ma hanno diversa natura, origine e qualità, il che fa sì che si giunga ad ottenere informazioni finalizzate ad obiettivi diversificati.

Il margine operativo lordo il cui acronimo è MOL rappresenta il margine disponibile per il reintegro delle risorse che sono state utilizzate nel corso del processo produttivo, ovvero il capitale fisico, e per la remunerazione del capitale finanziario. Esso si calcola sottraendo i costi caratteristici ai ricavi caratteristici; esso altro non è quindi che il GOP (gross operative product), al lordo degli ammortamenti.

Il MOL ha quindi scopo segnaletico di notevole importanza poiché indica la redditività lorda della gestione, al netto delle quote di ammortamento, indica cioè quei costi non monetari che rappresentano quote di beni capitali utilizzate con l'obiettivo di ultimare i processi produttivi.

Il margine di intermediazione commerciale, invece, è un indicatore che consente di dare dei giudizi sui risultati che la politica dei prezzi attuata dall'azienda ha messo in atto, rispetto alla gestione della merce.

²⁹ Riferimento a Bergamin Barbato M. “Programmazione e controllo in un’ottica strategica”, Unione Tipografico Editrice, Torino, 1992, pag 143

³⁰ Distinzione effettuata da Alibrandi G. “Calcolare il margine di contribuzione per linea di prodotti” tratto dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 1999, volume 19, fascicolo 19 pag 29

È evidente come, margine di contribuzione e margine di intermediazione commerciale siano elementi totalmente diversi tra loro e che assolvano compiti diversi; il secondo elemento che si ottiene sommando al margine di contribuzione i ricavi diversi e detraendone i costi variabili commerciali, fa comprendere se ci siano i presupposti per la copertura totale dei costi fissi aziendali. Il terzo tipo di margine, invece è più indicato per le imprese industriali.

Esso viene utilizzato per quattro scopi decisionali:

- Accettazione o rifiuto di un ordine : Per verificare se continuare o meno a produrre un bene o un servizio sarà necessario controllare che il margine di primo livello sia positivo
- Scelta tra più ordini alternativi: Se si tratta di scegliere tra più ordini alternativi, nel caso alberghiero può trattarsi di un buffet piuttosto che un altro, si sceglie il prodotto con margine più elevato.
- Determinazione del mix di vendita ottimale: se si hanno più combinazioni di quantità di beni con relativi prezzi si sceglie quella più conveniente in termini di margine di contribuzione.
- Comprendere se sia meglio vendere un maggiore quantitativo di prodotto a prezzo più basso o vendere una quantità inferiore a prezzo più alto; quindi identificare la fascia di mercato in cui inserire il prodotto o il servizio.

Certe volte può prefigurarsi la necessità, non solo di scegliere uno, tra due prodotti o

servizi dell'azienda, quanto quella di verificare che i singoli prodotti o servizi siano in grado di coprire i costi fissi comuni, ovvero quei costi che non sono direttamente imputabili ad un determinato prodotto o settore aziendale, ma si riferiscono all'azienda nel suo complesso. È necessario dunque, a tal fine, procedere al calcolo del margine di contribuzione di secondo livello (detto anche semilordo) che si ottiene sommando algebricamente i ricavi, i costi variabili e i costi fissi speciali, riferiti cioè a quello specifico prodotto. "Gli elementi ritraibili da quanto appena detto non interessano evidentemente l'arco delle decisioni di breve periodo, poiché non esiste la flessibilità necessaria in ordine allo spostamento nei volumi di produzione o di vendita da una linea ad un'altra o, peggio, da un'area d'affari all'altra, data la specializzazione delle strutture. Si traggono utili elementi al fine di valutare le conseguenze delle scelte strategiche attuate e si ricavano indispensabili spunti in ordine agli sviluppi strategici futuri"³¹.

Si passa ora alla trattazione del margine di contribuzione per fattore scarso cioè limitato, il cui utilizzo è indispensabile nella produzione e vendita del prodotto proposto sul mercato dall'impresa. È necessario, in questa situazione, considerare la quantità di fattore scarso, detto collo di bottiglia, assorbito dal prodotto in questione. Un tipico esempio di fattore scarso è la manodopera specializzata nel reparto cucina. Se ad esempio in un albergo si offrono due menu differenti che richiedano una quantità di manodopera specializzata differente esercitata da un ristretto quantitativo di persone non aumentabile per ragioni di politiche interne all'albergo o per vincoli di

³¹ Bergamin Barbato M. "Programmazione e controllo in un'ottica strategica", Unione Tipografico Editrice, Torino, 1992, pag 146

tipo reddituale che rendono questa forza lavoro un fattore scarso. In questa situazione la scelta di offrire un menù o l'altro dipende dalla contribuzione unitaria per fattore scarso cioè le ore di manodopera specializzata, che le due alternative prospettano.

Da quanto appena descritto si potrebbe evincere che, a fronte di un prodotto o servizio offerto dall'azienda con margine di contribuzione negativo, sia economicamente conveniente eliminare il suddetto; a tal proposito Avi afferma “ Affinché le decisioni aziendali possano massimizzare l'efficacia e l'efficienza aziendale è necessario però tenere sempre presente come l'azienda, in quanto sistema, sia contraddistinta al suo interno da elementi fortemente interrelati. Ogni decisione deve essere assunta solo dopo che sia stato attentamente valutato l'impatto di quella decisione su tutti i vari sottosistemi componenti l'impresa.”³²

Ricapitolando:

- MDC unitario di prodotto, ha scopi informativi, non ha scopi decisionali (Ricavi – costi variabili)
- MDC I livello (MDC unitario * quantità di vendita), ha scopi decisionali nel breve periodo
- MDC II livello (MDC I livello – CF speciali del prodotto) ; Ha scopi decisionali a medio-lungo termine
- Il MDC per fattore scarso (MDC unitario / q u di fattore scarso): è utile

³² ³²Riferimento alla suddivisione in M.S.Avi “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 166

calcolarlo quando in azienda sono presenti fattori produttivi limitati o colli di bottiglia.

1.5 Analisi di BEP: aspetti teorici e analisi del caso aziendale

Come detto da Bergamin – Barbato, l'analisi del break even point, o punto di pareggio, è una tecnica “ che consente di individuare il livello di produzione in corrispondenza del quale costi e ricavi si eguagliano, ipotizzando che non si producano rimanenze “³³ giunta a questo livello l'impresa inizia ad essere redditizia, Si tratta inoltre di verificare che tipo di ripercussioni possano derivare alla situazione reddituale dell'impresa dalle decisioni prese dai manager aziendali in merito al prezzo con cui immettere nel mercato certi beni o servizi o in merito al volume di produzione che si intende creare. È necessario specificare che questo tipo di analisi abbia senso se attuata solo a livello preventivo, cioè solo in fase di programmazione. Il break even point può essere espresso in termini quantitativi dalla suddetta formula :

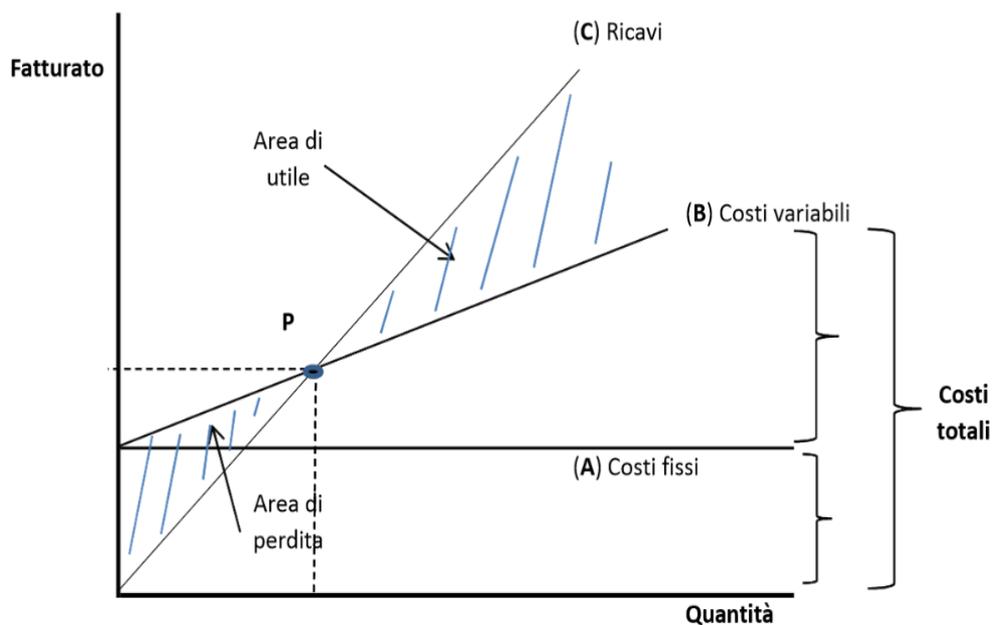
$$\frac{\text{Costi fissi}}{\text{Ricavi unitari} - \text{costi variabili unitari}}$$

Si può inoltre notare ³⁴ che il denominatore della formula è il margine di contribuzione unitario.

Esso può essere rappresentato dal seguente grafico :

³³ Bergamin Barbato M. “Programmazione e controllo in un'ottica strategica”, Unione Tipografico Editrice, Torino, 1992, pag 153 e seguenti

³⁴ Riferimento al paragrafo precedente sul margine di contribuzione



35

L'analisi del BEP si basa su delle ipotesi che lo rendono alquanto impreciso:

- **“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

³⁵ Aiello “Imprese alberghiere e turistiche”, Hoepli Editore, 1992, Milano , pag 389

ritenere che, nella realtà aziendale, possano verificarsi delle variazioni di efficienza e/o produttività dei fattori impiegati rispetto alle condizioni operative standard (ovverosia rispetto alle condizioni produttive di riferimento) sulla cui considerazione è stata calcolata la funzione di costo variabile;

- **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;
- **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;
- **la 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. (Il problema in questo senso si pone quando le rimanenze iniziali sono completamente differenti da quelle finali)
- **I costi fissi nell’ambito del “relevant range” considerato non subiscono nessuna variazione.”**³⁶

³⁶ M.S.Avi “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 175 e seguenti

Altro elemento da tenere in considerazione è il fatto che sia possibile che un'azienda raggiunga il fatturato di pareggio, ma al contempo sia in perdita: questo perché nell'analisi del BEP vengono considerati solamente i costi caratteristici d'impresa, e non sono compresi oneri finanziari, imposte, sopravvenienze, minusvalenze.

Da quanto appena affermato si potrebbe ipotizzare che questa analisi non abbia effettiva importanza informativa. Come detto da Avi “ queste ipotesi impediscono, o meglio, restringono fortemente l'applicabilità del modello inteso quale strumento gestionale di programmazione atto a predire l'esatto volume di attività che l'impresa deve svolgere affinché il bilancio non presenti perdite”³⁷. Tale osservazione fa comprendere come i risultati di tale analisi non debbano essere applicati senza una certa qual cognizione di causa ma che comunque la break even analysis sia di fondamentale importanza se il modello abbia il fine di interpretare la struttura dei costi dell'azienda.

Le finalità di tale analisi possono essere.

- Analisi di tipo “what if” cioè che tipo di cambiamento avviene sulle variabili dipendenti in seguito a un cambiamento di quelle indipendenti. Sarà quindi ad esempio possibile comprendere le variazioni della funzione dei costi fissi, variabili o del mix di vendite.

³⁷ Avi M.S. “in “Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali”, Trento, 2005, pag 90

- Analisi di tipo “ goal seeking” cioè modificare una variabile indipendente, ponendo come obiettivo un certo livello in una variabile dipendente. Sarà quindi possibile comprendere a quanto debbano ammontare i costi fissi per ottenere un determinato utile aziendale, tenendo presente una certa funzione di costi variabili e di ricavi.

Nel procedere con queste analisi sarà inoltre necessario analizzare la struttura di costo dell'impresa: Ipotesi di presenza di elevati costi fissi e costi variabili ridotti; Ipotesi di presenza di costi variabili elevati e ridotti costi fissi.

Nella prima ipotesi citata è più arduo raggiungere il BEP poiché sarà necessario immettere nel mercato una quantità elevata di prodotti per giungere alla copertura di suddetti costi. Questo tipo di azienda è sicuramente meno flessibile ma, una volta raggiunto il pareggio, permette di ottenere ricavi più elevati; ne consegue quindi che sia più elevato il rischio imprenditoriale.

La scelta tra una struttura o l'altra è molto complessa; in ogni azienda esiste quello che viene chiamato margine di discrezionalità, cioè la possibilità di trasformare alcuni costi fissi in variabili per rendere l'azienda più flessibile. Questo tipo di scelta può essere un limite per le imprese che appartengono a determinati settori, che per loro struttura hanno una determinata struttura.

È inoltre possibile che, all'interno dell'azienda, i manager siano interessati, non tanto alla quantità di prodotto, quanto al fatturato a cui si può giungere per ottenere il BEP. Si illustra, in tal senso la formula del Break even point in termini di fatturato:

$$BEP \text{ in termini di fatturato} = \frac{\text{Costi fissi}}{\frac{\text{Margine di contribuzione totale di primo livello}}{\text{Ricavi unitari X quantità}}}$$

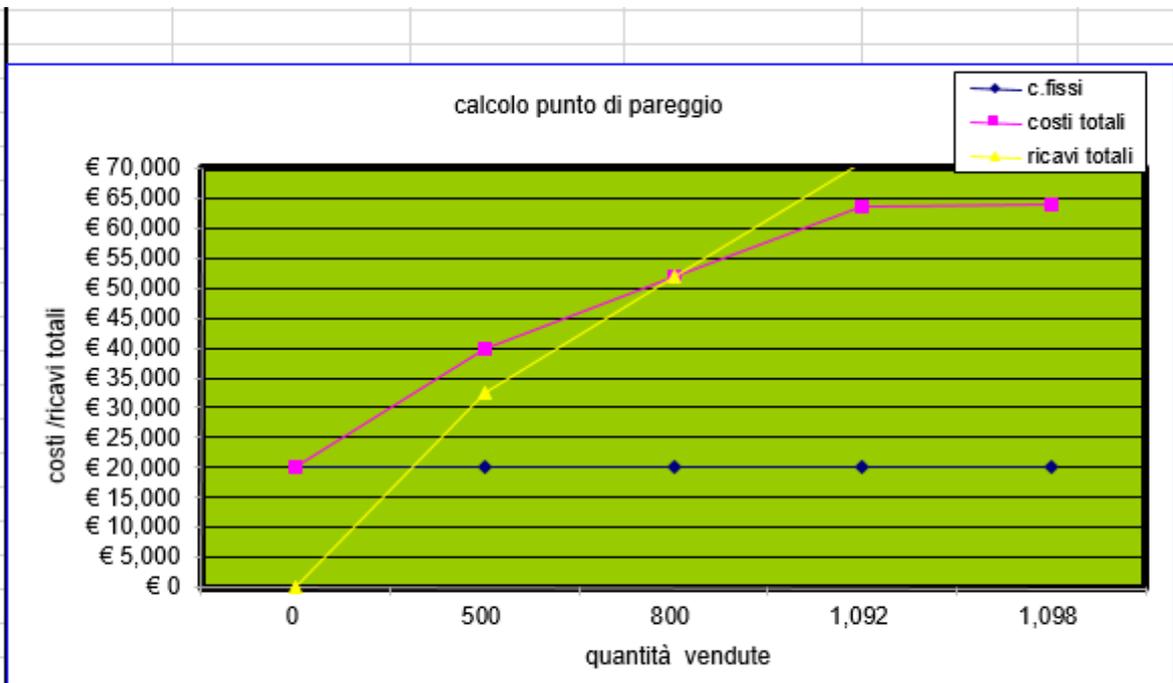
Se ci fosse poi la necessità di comprendere la capacità di contribuzione di un singolo prodotto dell'azienda in percentuale rispetto, ad esempio alle vendite, si procederà al calcolo del BEP in termini di fatturato in valore percentuale:

$$\frac{\text{Costi fissi}}{\text{Margine di contribuzione in percentuale rispetto alle vendite}}$$

Queste applicazioni operative del BEP hanno indubbiamente maggiore rilevanza rispetto al calcolo del BEP in termini di quantità, in quanto quest'ultimo viene utilizzato per un'impresa monoprodotto, nel caso però in cui l'azienda, nel caso specifico un albergo, offra sul mercato molteplici servizi questo calcolo non avrebbe alcun senso.

A titolo esemplificativo verrà ora illustrato un esempio pratico di calcolo del Break even point

capacità massima	3,000				
c.v.u.	€ 40.00				
c. fissi	€ 20,000.00				
prezzo	€ 65.00				
quantità	c.fissi	costi variabili totali	costi totali	ricavi totali	utile / perdita
0	€ 20,000	€ 0	€ 20,000	€ 0	-€ 20,000
500	€ 20,000	€ 20,000	€ 40,000	€ 32,500	-€ 7,500
800	€ 20,000	€ 32,000	€ 52,000	€ 52,000	€ 0
1,092	€ 20,000	€ 43,680	€ 63,680	€ 70,980	€ 7,300
1,098	€ 20,000	€ 43,920	€ 63,920	€ 71,370	€ 7,450



Da questo esempio possiamo dedurre che il punto di pareggio venga raggiunto immettendo nel mercato una quantità pari a circa 800 unità di bene o servizio. Da

questo punto infatti, i ricavi totali sono maggiori dei costi totali, portando l'azienda al conseguimento di un utile.

1.6 Scelte di Make or buy : aspetti teorici e analisi del caso aziendale:

l'esternalizzazione del reparto pulizie

“Make or buy decision is one of the crucial issues faced by today's organisation to cope with challenges in business environment, increased demand for complex/services, environmental issues, and technological advancements. Make or buy decision plays an important role on the organisations 'success, by determining total costs, profitability, investment decisions, operational effectiveness, corporate strategy, customer services, flexibility, and core competency. Make or buy decision requires consideration of a number of conflicting criteria ranging from strategic to operational, from quantitative to qualitative factors.”³⁸

Da questo riferimento a Wang, economista americano, possiamo avere un'idea di quanto sia importante per un'azienda, in particolare quella alberghiera, dopo aver analizzato tutta la complessa struttura dei costi, effettuare un'analisi che abbia come obiettivo l'ottimizzazione economica dell'impresa stessa, e quindi analizzare se, tra i numerosi prodotti e servizi che essa può offrire ai clienti, ve ne siano alcuni che possano essere alternativamente fatti produrre dall'esterno, anziché dall'interno dell'albergo, per creare un servizio migliore. Una scelta di questo tipo può avere ripercussioni sia nel breve sia nel lungo periodo.

³⁸ Wang J. “Encyclopaedia of Business Analytics and Optimization”, Business Science IGI Global, Montclair State USA, 2014, Pag 978

Il manager dell'albergo avrà quindi due alternative tra cui poter scegliere: Acquistare il servizio dall'esterno, alternativa BUY, o continuare a produrre all'interno dell'azienda, alternativa MAKE. Questa scelta, in primis, deve tenere conto sia degli aspetti economici sia, soprattutto di quelli strategici. In certe realtà aziendali, il bene o servizio oggetto di analisi, può essere un fattore di estrema rilevanza per l'immagine aziendale, si tenderà dunque in queste situazioni a scegliere di produrre il bene all'interno anche se questa non è la scelta economicamente più vantaggiosa. In ogni caso, tutto questo ragionamento sussiste solo se l'albergo versi in una situazione reddituale, finanziaria positiva. A prescindere dunque dall'impatto strategico, i manager devono conoscere a pieno l'impatto economico dell'azione che sceglieranno. Come detto da Avi, infatti, "la conoscenza dell'economicità connessa a ciascuna opzione, è indispensabile affinché la gestione dell'impresa alberghiera venga svolta in un'ottica in cui la massimizzazione dell'efficacia e dell'efficienza rappresenti l'obiettivo da conseguire"³⁹.

Nel calcolo da attuare per effettuare la scelta non dovranno essere tenuti in considerazione tutti i costi dell'azienda ma solo :

- **Costi cessanti**, cioè i costi che l'azienda non dovrà più sostenere in caso si optasse per esternalizzare la produzione. Per comprendere se, effettivamente un costo sia cessante è necessario verificare se sia totalmente eliminabile se si opta per una scelta di tipo BUY.
- **Costi sorgenti** : I costi, cioè, che l'azienda dovrà iniziare a sostenere nel caso

³⁹ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 196 e seguenti

si optasse per l'alternativa BUY.

Effettuando la somma matematica tra i due tipi di costo si giungerà alla soluzione numericamente più conveniente. Va considerata l'opportunità di individuare i costi che, in entrambe le soluzioni, non verranno eliminati, il cui valore andrà a sommarsi agli altri costi precedentemente citati. Tale calcolo, matematicamente non ha alcun senso perché il risultato non cambia. A livello economico invece questi costi vanno considerati, poiché il loro sostenimento è collegato al dispendio di energie lavorative. Questa contabilizzazione può portare ad una sensibilizzazione sulle scelte di tipo strategico da sviluppare in futuro.

Per ciò tale rilevazione sarà utile a fini decisionali.

In ambito aziendale può inoltre verificarsi la situazione aggiuntiva rispetto a quanto appena illustrato. È questo il caso in cui un'azienda, decidendo di esternalizzare un servizio, faccia a ciò conseguire, non solo la cessazione di alcuni costi e l'insorgenza di altri, anche la produzione di un nuovo prodotto o servizio che prima non offriva sul mercato. Tale ipotesi è molto frequente in ambito alberghiero; può infatti succedere che si decida di esternalizzare il reparto lavanderia e successivamente riutilizzare il locale ad essa adibito per un'altra, redditizia, attività. Il calcolo precedentemente svolto risulta per ciò inadatto.

È necessario calcolare il reddito prodotto dalla nuova attività; esso coincide con il calcolo del margine di contribuzione di secondo livello che misura, come detto precedentemente, la capacità del prodotto di partecipare alla creazione del reddito

dell'impresa.

Al giorno d'oggi la problematica inerente alla decisioni di attuare una strategia MAKE o BUY assume una grande importanza soprattutto in ambito delle imprese alberghiere.

Queste stanno infatti vivendo una situazione di crisi e quindi ora più che mai è importante prestare attenzione all'aspetto prettamente reddituale delle decisioni prese.

Tale metodologia risvolta in toto la gestione dell'impresa alberghiera, in quanto, alla luce della nuova ottica gestionale, nessun reparto è immune dall'applicazione di tale strategia.

Si analizza ora un esempio pratico di esternalizzazione del reparto pulizie di un Albergo della zona termale di Abano Terme (PD).

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
prime ipotesi esternalizzazione pulizia stanze sulla base dei dati 2014									
Valutazione offerta Ditta esterna									
2014									
tipologia stanze	partenze	occupate	fermata	prezzo partartenz	prezzo fermata		costo part.	costo fermata	
XE	1,798	6,750	4,952	9.60	4.80		17,260.80	23,769.60	
XXE	3,813	12,542	8,729	9.60	4.80		36,604.80	41,899.20	
XC	91	428	337	9.60	4.80		873.60	1,617.60	
XXC	808	3,050	2,242	9.60	4.80		7,756.80	10,761.60	
PRI	534	1,324	790	9.60	4.80		5,126.40	3,792.00	
JUNS	147	821	674	14.50	8.00		2,131.50	5,392.00	
DES	102	439	337	14.50	8.00		1,479.00	2,696.00	
DESS	75	272	197	14.50	8.00		1,087.50	1,576.00	
SUITE	170	506	336	14.50	8.00		2,465.00	2,688.00	
	7,538	26,132	18,594				74,785.40	94,192.00	
							totale partenza + fermat		
costoditta esterna stanze						168,977	168,977		
letto aggiuntivo= cons. bambini (562)+10% stima per adulti co				618.20		927.30			
						169,904.70			
			mesi						
gvernariato 09-15 e cov. 17-21 tot 10 ore giorno			12	4,630.00		55,560.00			
						225,464.70	totale costo ditta esterna		
						€ 292,216.42	Nostro costo		
				22.84%		66,751.72	differenza		

La tipologia di camere è la seguente

XE = singola elegant

XXE =doppia elegant

XC= singola classic

XXC= doppia classic

PRI= camera privilegio

JUNS= Junior suite

DES= design room

DESS =design suite

SUITE= suite

Si intende per “partenza”, il giorno in cui il cliente lascia la camera ed è quindi necessario cambiare completamente la biancheria-

Per “fermata” si intendono i giorni in cui la stanza è occupata dallo stesso cliente, escluso il giorno della partenza.

Per “occupata” si intende la somma tra partenza e fermata.

Tenuto conto del numero degli arrivi e delle fermate per singola tipologia di camera, e del prezzo fornito dalla ditta esterna si è giunti a questo risultato:

Make	Buy
Stipendi delle cameriere ai piani 292.216,42	Costo che la ditta esterna deve sostenere per pulire le lenzuola delle camere e del letto aggiuntivo+ il costo del personale della ditta esterna =225.464,70

Si è presa quindi la decisione di esternalizzare il reparto pulizie.

Capitolo 2: Il budget delle imprese alberghiere

2.1 introduzione: La programmazione aziendale come elemento fondante del controllo di gestione

Come detto nel precedente capitolo due importanti limiti del bilancio d'esercizio sono il fatto che l'azienda venga considerata come un'unica entità e che in esso vengano considerati solo i dati consuntivi⁴⁰. Per assicurare invece una gestione che segua i criteri di efficacia e di efficienza è fondamentale che l'azienda sia vista come una sommatoria di elementi facenti parte di un'unica entità e le varie correlazioni che si creano tra essi. In questo ultimo periodo, vista la freneticità dell'ambiente economico in cui le imprese alberghiere devono operare , il budget e il concetto di programmazione diventano elementi fondamentali per l'attività di controllo di gestione. È infatti nei momenti di grande incertezza che la gestione di un'impresa deve potersi basare su degli elementi conoscitivi utili affinché i manager possano implementare il processo decisionale avendo piena conoscenza dei risvolti reddituali, finanziari e patrimoniali che tali decisioni possono comportare. Il sistema integrato di pianificazione- programmazione e controllo, come detto da Fadda "rappresenta un continuum nella sequenza gestionale che inizia dalla definizione degli obiettivi e dalla formulazione delle strategie, funzionali al loro raggiungimento, e che si conclude con l'espletamento delle operazioni ed il controllo dei risultati raggiunti"⁴². Bergamin Barbato inoltre afferma :“Programmazione significa esplicitare una volontà fattuale che, sulla base delle condizioni operative interne e delle previste

⁴⁰

⁴¹ Cfr capitolo 1 paragrafo 1

⁴² Fadda L. “ Controllo di gestione”, Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 277

situazioni esterne, ponga l'azienda in condizione di coordinare efficacemente ed efficientemente le prime intervenendo sulle seconde modificandole nei limiti del consentito.”⁴³

Come si può comprendere da queste citazioni, la programmazione ha l'obiettivo di pianificare la gestione, cioè di ponderare le scelte cercando di fare delle previsioni sulle loro ripercussioni sia nel breve sia nel lungo periodo. Essa può essere identificata come elemento essenziale per l'attività di controllo di gestione.

Il sistema di controllo permette ai manager di controllare che la gestione venga attivata secondo i criteri di efficacia ed efficienza tali da permettere di raggiungere la mission che l'azienda si era precedentemente posta.

È importante, prima di proseguire con altre spiegazioni, fare una distinzione tra il concetto di programmazione e di pianificazione.

Si intende, secondo Bubbio, per pianificazione, l'insieme delle scelte inerenti le varie possibilità di azione aventi conseguenze nel lungo periodo attinenti la dimensione strategica della gestione. Fanno invece parte dell'attività di programmazione le scelte della gestione operativa aventi conseguenze nel breve periodo.⁴⁴ Secondo un'ottica di pianificazione vengono prefissati gli obiettivi generali di un'impresa e le politiche dell'azienda e si predispongono le scelte inerenti la struttura di base dell'impresa. Per contro, in fase di programmazione si esplicano gli obiettivi della gestione operativa, assumendo come vincoli le scelte strutturali di base precedentemente citate. In

⁴³ Bergamin- Barbato, “Programmazione e controllo in un'ottica strategica”,Unione tipografico Editrice Torinese, Torino 1991, Pag 325

⁴⁴ Bubbio A. “Il Budget, principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale”, Il Sole 24 Ore, Milano,1991, pag 8-11

questa fase dunque, i manager si focalizzano sulle scelte nel breve periodo con il fine di coordinare in maniera efficace ed efficiente il consumo delle risorse.⁴⁵ Da queste due definizioni si può evincere che la gestione di un'impresa presenti due fasi tra loro strettamente correlate ma non agilmente percepibili: la fase operativa riguardante il coordinato utilizzo dei fattori produttivi, e la fase strategica in cui si effettuano scelte per la gestione di aspetti quali l'utilizzo di determinati prodotti, la presenza di certi mercati o i rapporti che l'impresa intesse con i molteplici interlocutori esterni, tutti fattori che nella prima fase sono considerati fissi. Risulta quindi ovvio che, a seconda che si parli di programmazione o di pianificazione, derivi una differente durata e rilievo degli effetti che conseguono dalle scelte attuate in una sede piuttosto che nell'altra. Nella fase di programmazione le scelte che si compiono si definiscono strategiche, la cui sommatoria definisce la strategia d'impresa, hanno effetti strutturali che vincolano l'assetto produttivo generale dell'impresa e sono spesso irreversibili nel breve periodo. Le scelte, invece, attuate in fase di pianificazione non hanno effetti strutturali vincolanti e si ripercuotono non tanto nel breve, quanto sul lungo periodo.

⁴⁵ Anthony R.N. "Planning and Control Systems. Sistemi di pianificazione e controllo: schema di analisi", Etas Libri, Milano, 1978, pag 23 dà una definizione di efficacia ed efficienza: " Efficacia si riferisce al raggiungimento di uno scopo comune [...] Quando uno specifico fine desiderato viene raggiunto si potrà dire che l'azione è efficace, mentre con il termine efficienza ci si riferisce al rapporto ottimale tra input e output. Più sono le unità che si ottengono da un dato input, maggiore è l'efficienza della macchina o del processo".

In ogni caso, benché si attuino scelte di diverso tipo e ci si basi su diverse tipologie di supporto informativo⁴⁶ e si considerino diversi modelli quantitativi , è simile il *modus operandi* con cui si opera all'interno delle due fasi che si esplica nella definizione degli obiettivi da raggiungere e nella decisione di ciò che si deve fare in un futuro più o meno lontano, al fine di rendere l'impresa in grado di procedere durevolmente verso il raggiungimento dell'utile desiderato, tenuto conto delle previsioni e dei risultati definiti preposti.

Resta comunque da precisare il fatto che le fasi di pianificazione e programmazione sono ben distinte da quella di previsione. Quest'ultima è infatti, come detto da Bubbio" una fase in cui si prospetta la possibile evoluzione di alcuni fenomeni esterni e interni all'impresa, ma in assenza di decisioni da parte della direzione volte a dominare l'evolversi dei fenomeni stessi. La previsione è una premessa alla pianificazione e alla programmazione, ma è da queste distinta."⁴⁷ Chi scrive pensa che sarebbe pericoloso o addirittura fuorviante non creare una netta distinzione tra queste fasi. Si può infatti presentare la situazione in cui vi siano dei piani e dei programmi e in cui manchino le previsioni. Se ciò non fosse possibile, sarebbe irrealistico pensare di attuare l'attività di pianificazione e controllo in mercati frenetici e turbolenti quali sono i luoghi in cui al giorno d'oggi operano le imprese. In queste

⁴⁶ A tal proposito Rugiadini A. distingue varie sottocategorie di sistemi informativi in relazione al sistema di decisioni , di grado inferiore al sistema informativo considerato nel suo complesso :

- Un sottosistema per le decisioni esterne
- Un sottosistema per le decisioni operative
- Un sottosistema per le decisioni direzionali
- Un sottosistema per le decisioni strategiche

Rugiadini A." I sistemi informativi d'impresa" Giuffrè Editore, Milano, 1970, pag 149

⁴⁷ Bubbio A. "Il Budget, principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale", Il Sole 24 Ore, Milano,1991, pag 12

situazioni di ambiente esterno impervio è necessario infatti porsi sempre obiettivi e delineare sempre le modalità perché possano essere raggiunti, non si può altresì immaginare di subire quanto imposto da suddetti mercati esterni e quindi è necessario definire metodi per intervenire direttamente sulla realtà circostante.

A tal proposito Avi afferma “programmare non significa prevedere o essere certi di produrre reddito [...] Programmare non significa mera previsione di dati riguardanti il futuro ; la previsione prevede un rapporto passivo con l’ambiente esterno, mentre la programmazione implica proattività rispetto a quanto circonda chi programma.”⁴⁸.

Dopo questa breve parentesi, si torna ora alla predetta attività di pianificazione programmazione e controllo.

Essa, come detto da Fadda⁴⁹ dipende dalle capacità cognitive e dai comportamenti degli organi di governo e dell’intero apparato organizzativo e dal modo in cui tale attività viene realizzata, cioè dalla evoluzione del suo processo , il quale consta dei seguenti passaggi:

- Identificare gli obiettivi di lungo periodo a cui si vuole giungere, ovvero individuare la mission aziendale
- Scelta dei percorsi da seguire: individuazione degli obiettivi di breve e di lungo periodo e l’azione gestionale prescelta per raggiungere tali obiettivi.
- Rilevazione a consuntivo dei risultati raggiunti dai vari departments aziendali. Ovvero assicurarsi che l’attività svolta sia conforme ai programmi che l’azienda si era posta. (confronto tra risultati preventivi e consuntivi).

⁴⁸ Avi M.S. “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 9

⁴⁹ Fadda L. “ Controllo di gestione”, Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 280

- Eventuali azioni correttive o di miglioramento affinché nel periodo successivo gli obiettivi possano essere raggiunti più agilmente, oppure, modifica degli obiettivi se si nota che gli obiettivi precedentemente posti non possono più essere raggiunti per cause interne od esterne all'azienda.

Secondo Bubbio⁵⁰ "l'attività di direzione non si identifica né si esaurisce con la pianificazione e la programmazione. Essa si completa solo ove si assolva anche una funzione di controllo. È solo attraverso un confronto tra risultati desiderati e i risultati effettivi che maturano occasioni di apprendimento , nascono stimoli al cambiamento."

Il modo in cui i passaggi appena citati vengono sviluppati, definisce il grado di coinvolgimento di coloro che si occupano del processo di pianificazione, programmazione e controllo. Quest'ultimo è collegato al metodo di direzione utilizzato e al livello di accentramento o decentramento decisionale.

Se questi aspetti vengono esplicitati tramite degli strumenti e delle procedure tra loro collegate si ottiene il sistema di controllo secondo cui ci si riferisce in primis agli strumenti e alle tecniche informative di cui esso si serve per implementare i suoi scopi informativi e, inoltre alle sue importanti conseguenze organizzative, visto che esso deve adattarsi con i valori, la cultura e gli obiettivi aziendali. Questo strumento offre un supporto all'azienda guidando correttamente le decisioni aziendali. È infatti importante comprendere come questo strumento possa interagire con gli organi di governo dell'azienda nelle diverse fasi di cui si compone il processo decisionale di

⁵⁰ Bubbio A. "Il Budget, principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale", Il Sole 24 Ore, Milano,1991, pag 13

pianificazione, programmazione e controllo, per cui il sistema di controllo svolge un ruolo di fondamentale importanza garantendone la dinamica.

Affinché risulti logico a livello strutturale conoscere, prima dell'avvio della fase di progettazione, gli obiettivi che si pongono all'azienda e ai soggetti che in essa operano e quali interventi sarebbe opportuno apportare se la situazione momentanea non desse la possibilità di raggiungere i risultati desiderati. Il sistema di controllo rappresenta quindi un elemento imprescindibile nella fase di progettazione del sistema, poiché assume un ruolo complesso e critico : “è un metodo di lavoro direttivo con l'obiettivo di rendere migliore la qualità delle decisioni assunte in azienda, il controllo rappresenta un sistema”⁵¹.

- Nel sistema di controllo confluiscono due dimensioni , quella informativa e quella comportamentale attraverso le quali il sistema attua la sua attività di strumento informativo per le decisioni e dona guida ai comportamenti delle persone che operano all'interno dell'impresa. Il sistema di controllo così concepito, è uno strumento direzionale ed operativo e ha la finalità di orientare l'impresa al successo e al raggiungimento dei suoi obiettivi. Esso, come detto da Fadda nella predetta opera, consta di un meccanismo denominato “feed-back”, messo in atto dal sistema per regolare l'attività di controllo, e si compone di quattro passaggi :
- Determinazione del rendimento desiderato

⁵¹ Fadda L. “ Controllo di gestione”, Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 282- 283

- Fissazione degli strumenti atti ad acquisire, implementare e trasmettere informazioni
- Raffronto tra informazioni effettivamente ricevute e quelle attese.
- Manovre correttive eventuali qualora dati previsti e dati effettivi non coincidessero

C'è poi un meccanismo più evoluto rispetto al precedente. Esso si chiama "feed-forward": si basa sul confronto tra obiettivi e risultati. Si basa sul confronto tra risultati finali attesi di budget e risultati effettivi finali. Rispetto al modello precedente, questo ha il vantaggio di consentire eventuali interventi con azioni correttive prima che la situazione economico-finanziaria dell'impresa sia compromessa.

La suddetta fase di controllo rappresenta la conclusione logica di un ciclo direzionale e l'inizio di un nuovo ciclo; vengono infatti implementati processi di accumulo di esperienza, che aumentano tanto quanto vengono identificati con attente e puntuali analisi, le cause dei risultati aziendali, più o meno inerenti agli obiettivi prefissati. Il controllo, come momento di verifica dell'eventuale scostamento dei dati programmati con quelli effettivi è un momento di grande accumulo di esperienza e di crescita per l'intera azienda. Moltissimi economisti hanno riconosciuto il valore di questa attività che, come detto da Bubbio "completa e riattiva il processo direzionale, determinandone la circolarità."⁵² Essi hanno inoltre evidenziato le varie ambiguità del termine. Sono stati fatti infatti, nel corso del tempo, usi svariati che hanno portato a delle incongruenze a livello semantico.

⁵² Bubbio A. "Il Budget, principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d'impresa, modelli e casi per affrontare la complessità gestionale", Il Sole 24 Ore, Milano, 1991, pag 15-16

In primis ricordiamo l'economista americano R.N. Anthony che nella sua opera del 1988 afferma " Management control is the process by which managers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives. This definition limited subsequent researchers not only to envisage MCS as encompassing the largely accounting-based controls of planning, monitoring of activities, measuring performance and integrative mechanisms, it also served to artificially separate management control from strategic control and operational control. MCS have also been described as processes for influencing behaviour." Egli quindi distingue la pianificazione strategica dal controllo direzionale e dal controllo operativo. Introduce inoltre il concetto di "task control" come: "the process of ensuring that specific tasks are carried out effectively and efficiently. Task control is thought to be different from management control in that specific processes, such as producing a particular product, require a certain set of parameters that can be prespecified and executed"⁵³

Nella letteratura italiana l'economista Coda distingue il controllo economico, che certifica l'effettiva convenienza economica delle attività decise in sede di programmazione, da quello esecutivo che ha, per contro, la finalità di controllare in termini di risultati conseguiti , il comportamento delle persone coinvolte all'interno dell'azienda.⁵⁴

⁵³ Anthony, R.N.; Dearden, J.; Bedford, N.M., "Management Control Systems", Homewood, Illinois, pag 10 e seguenti

⁵⁴ Riferimento a Coda V. " I costi di produzione", Giuffrè Editore, 1968, Milano, pag 72

In ogni caso, come affermato da Avi, un controllo “completo” deve necessariamente avere al suo interno la fase di confronto tra risultati definiti in fase di programmazione e risultati effettivamente conseguiti. Da ciò si ottiene inevitabilmente una valutazione della performance del management. Questa fase di controllo non deve comunque essere vista come ispezione e , di conseguenza, l'intero sistema informativo non deve essere visto come uno strumento di punizione ma come aiuto alla gestione aziendale.⁵⁵

Il suddetto sistema di pianificazione-programmazione e controllo ha il fine di facilitare lo svolgimento del processo per conseguire gli obiettivi che l'azienda si è posta; nel fare ciò assolve a due principali funzioni :

funzione informativa, di cui si è parlato precedentemente per la quale si intende una parte del sistema di controllo che si occupa della definizione dei fabbisogni informativi dell'impresa. e una funzione di indirizzo e controllo.

In quest'ultima fase vengono definiti gli obiettivi e i programmi, perciò essa deve fare in modo che ci sia: compatibilità tra strategia, obiettivi e programmi di azione relative a diversi department aziendali; equilibrio costante tra risorse disponibili e necessarie e, in caso questo non avvenga, attivare in anticipo le azioni necessarie per evitare questo disequilibrio.; un coordinamento dei ritmi e tempistiche di implementazione delle attività decise in fase di programmazione.

⁵⁵ Avi M.S. “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 3

2.1.1 Controllo direzionale e misura della performance aziendale

Come detto da Avi, “ monitorare la performance operativa dell’impresa rappresenta il primo fondamentale passo per poter interpretare, in modo corretto ed esaustivo, la situazione economica globale dell’azienda. La gestione operativa infatti identifica il fulcro dell’attività imprenditoriale, dal quale, quanto meno in teoria, dovrebbero scaturire le “energie” reddituali e finanziarie atte ad alimentare la complessa gestione aziendale”⁵⁶ Questa attività è quindi estremamente importante per l’impresa al fine di controllare la situazione economico-finanziaria in un’ottica di breve, e , ancor più importante, di lungo periodo per permettere all’impresa di massimizzare le proprie performance nel mercato.

In questo paragrafo si metteranno in evidenza le difficoltà che incontrano i manager nel creare un sistema di controllo efficiente che sia in grado di ottimizzare la strategia aziendale e che sia in grado di valutare se l’impresa vada verso il successo o meno. “Spesso il successo viene giudicato in base a indicatori economici e finanziari, come la crescita del fatturato, la quota di mercato, l’utile e la redditività realizzati, i dividendi distribuiti. Ognuna di queste misure ha un senso, ma può anche essere fuorviante : crescite vertiginose di fatturato hanno portato molte imprese a fallire ; elevate quote di mercato possono essere raggiunte a costo di ingenti perdite [..]. I sistemi di controllo diffusi nella maggior parte delle imprese abbondano di misure incomplete e a volte inutili, sbilanciate su una visione di breve termine della vita aziendale.” ⁵⁷

⁵⁶ Avi M.S. “Controllo della performance operativa d’impresa” tratto dalla rivista “Contabilità, Finanza e Controllo” , anno 2009, fascicolo 2, pag 140-149

⁵⁷ Donna G. “Misurare il successo d’impresa con il balanced score card” tratto dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 2000, fascicolo 19, pag25-28

Nel corso della storia le aziende hanno modificato svariate volte metodo di misurazione delle performance di business. Di seguito verranno indicate le logiche con cui le aziende affrontano tale problema.

Esistono, secondo l'autore appena citato, delle variabili chiave che, se correttamente gestite, danno la possibilità di realizzare con successo la mission strategica dell'azienda e, al tempo stesso di controllare ed identificare i punti principali da cui trarre il valore dell'impresa stessa. "la creazione di valore totale dell'impresa (CVT) dipende dalla creazione di valore dell'esercizio in corso, generata dalla differenza tra il risultato operativo e il costo del capitale investito per conseguirlo, e dalle prospettive di creazione di valore degli esercizi futuri, determinate dall'evoluzione in avvenire del business in termini di redditività, di sviluppo e di rischio."⁵⁸

Esistono quindi due tipologie di prospettive, una di breve e una di lungo termine.

Nella prima situazione il manager si trova ad agire considerando un assetto strategico predeterminato, cioè in un ambito di gestione corrente.

Per contro, in una prospettiva di lungo periodo, non è ancora stata definita una vera e propria strategia (si pensi ad esempio alle scelte inerenti all'inserimento in nuovi mercati, o alla creazione di una nuova linea di prodotti etc...). i risultati dipenderanno, quindi sia dalla gestione corrente futura , sia dalle scelte appena citate. Il manager si trova quindi ad operare delle scelte in un contesto caratterizzato sia da ampi spazi di azione, sia da una grande incertezza per il futuro.

⁵⁸ Donna G. Ultima opera citata.

Le due prospettive sono, spesso, in antitesi l'una con l'altra, è quindi necessario avere un sistema di controllo di gestione in cui siano ben calibrati indicatori di breve e di lungo termine al fine di poter ovviare al trade off tra avere ampi spazi di azione e lo svantaggio dell'incertezza del futuro.

Si vanno ora ad analizzare le leve su cui l'impresa può basarsi nel breve e nel lungo periodo.

Leve di breve periodo:

In una prospettiva di breve-medio periodo la creazione del valore aziendale dipende da vari fattori:

- Il reddito operativo
- Il capitale investito
- Il tasso di costo del capitale

L'andamento di queste variabili dipende a sua volta da altri elementi, sempre interni all'impresa quali:

- I volumi, i prezzi di vendita, un repertorio di prodotti, i prezzi applicati alle risorse produttive, l'efficienza commerciale e della gestione della produzione e i costi fissi collegati al risultato operativo.
- Il capitale investito, la durata media dei crediti e dei debiti.
- La struttura finanziaria, il tasso di interesse applicato dalla banca sul debito e il livello di liquidità riferito al tasso di costo del capitale.

Ci si riferisce cioè a tutte le leve che devono essere considerate in fase di formazione di budget e del profilo economico-finanziario dell'impresa.⁵⁹

Le leve di lungo periodo

È importante sottolineare come, nel momento in cui l'impresa inizi a creare o a distruggere valore, queste azioni mostrino le loro ripercussioni economico-finanziarie, nel lungo periodo. Se si considerano quindi solo approcci di breve periodo, si corre il rischio di concentrare troppo l'attenzione sulla redditività immediata e non sulla creazione delle basi per poter acquistare un certo vantaggio competitivo rispetto ai competitors.

È quindi necessario, per le imprese, integrare il sistema di reporting orientato al breve periodo, con altri sistemi che diano la possibilità di rilevare anticipatamente le potenzialità di crescita e di sviluppo della posizione competitiva dell'impresa. Si elencano, al riguardo le principali prospettive per l'impresa :

- La capacità di attrarre e di fidelizzare la clientela, tramite l'offerta di migliori prodotti o servizi e tramite il continuo miglioramento dell'immagine offerta dall'azienda.
- La capacità di organizzare nel modo migliore i processi chiave, in termini di efficienza per impiegare al meglio le risorse, e in termini di efficacia per soddisfare al massimo le richieste del cliente.
- La qualità delle risorse umane in termini di profili professionali e in termini di grado di motivazione dei singoli individui.

⁵⁹ Elenco riproposto da Donna G. "Misurare il successo d'impresa con il balanced score card" tratto dalla rivista "Amministrazione e Finanza", anno 2000, fascicolo 19, pag25-28

- Il grado di innovazione , ovvero l'implementazione di progetti di cambiamento, sia tecnologico e organizzativo e di iniziative strategiche.
- L'enfatizzazione e lo sviluppo delle competenze e dei caratteri distintivi dell'impresa attraverso iniziative sulle risorse umane e attraverso progetti di ricerca.

Si andrà ora ad analizzare, a livello pratico, come si determini la redditività di un'impresa.⁶⁰

In primis è necessario confrontare, per analizzare ogni aspetto gestionale dell'impresa, il reddito operativo con il patrimonio netto da cui possa essere ricavato un introito economico. Questo studio ha come obiettivo l'analisi delle varie componenti dell'impresa attraverso una scomposizione logica della gestione delle stesse. Va sottolineato comunque il fatto che questa analisi, che ad un primo approccio potrebbe sembrare eccessivamente dettagliata, debba essere compiuta tenendo presente il sistema di analisi integrato nel suo insieme, cioè non fermandosi ad una mera analisi dei singoli elementi che compongono l'impresa, ma tenendo sempre presente una visione d'insieme della stessa.

Per proseguire con l'analisi è necessario comprendere cosa si intenda per gestione operativa di un'impresa: esso, in un'ottica di una analisi integrata del bilancio comprende tutto ciò che, patrimonialmente e redditualmente, possa essere collegato alla gestione del capitale dell'azienda.

⁶⁰ Considerazioni fatte con riferimento ad Avi M.S. "Controllo della performance operativa d'impresa" tratto dalla rivista "Contabilità, Finanza e Controllo" , anno 2009, fascicolo 2, pag 140-149

Questo patrimonio comprende sia componenti della gestione caratteristica dell'impresa, cioè del suo core business, sia elementi della gestione non caratteristica. Il reddito operativo dunque è composto da poste attive di natura patrimoniale, finanziaria e caratteristica.

La determinazione del reddito caratteristico ha il fine di analizzare i risultati reddituali della gestione aziendale. Per far sì che il dato che si ottiene sia, a tal fine valido, è necessario che esso sia privato dei costi legati a poste negative di debito.

L'indice che riassume il concetto appena esposto è il ROA (return on assets) :

$$ROA = \frac{\text{Reddito operativo}}{\text{Capitale investito}}$$

Questa formula rappresenta la redditività della gestione operativa, cioè rapporta il reddito operativo con il patrimonio (cioè tutto l'attivo) dell'impresa . Questo indice è molto analitico, questa caratteristica è sia un suo grande pregio, sia un grande difetto. È necessario quindi che l'analisi della redditività operativa sia accompagnata da un'ulteriore analisi delle tre aree che, come detto poc'anzi, compongono il reddito operativo, cioè caratteristica, patrimoniale e finanziaria attiva. Solo così sarà possibile migliorare la redditività globale dell'impresa.

2.2 Il budget d'impresa: nozioni introduttive

Nel precedente paragrafo si è evidenziata l'importanza del sistema di programmazione in primis, atto a comprendere a pieno la situazione economico-finanziaria dell'impresa e di individuare la strada che dia la possibilità di raggiungere l'equilibrio tra componenti economiche, finanziarie e patrimoniali dell'impresa,

soprattutto nei nostri giorni in cui le imprese devono operare in mercati caratterizzati da grande volatilità.

Nell'ambito delle imprese alberghiere la cui struttura è caratterizzata da elevata presenza di costi fissi, e quindi molto rigida, è decisamente fondamentale non basare la gestione sull'improvvisazione. Questo comportamento può infatti avere risvolti fortemente negativi sulla redditività dell'impresa. Il sistema di programmazione, pianificazione e controllo offre la possibilità ai manager di identificare obiettivi chiari e coerenti e le azioni che possano portare l'impresa a raggiungere i suddetti fini, la ricerca delle cause di eventuali scostamenti tra valori programmati e valori effettivi. Mentre il processo di pianificazione riguarda un orizzonte temporale di lungo periodo, il budget invece, è "un programma di gestione aziendale, tradotto in termini economico finanziari, che guida e responsabilizza i manager verso obiettivi di breve-medio periodo."⁶¹ Esso non è una semplice previsione, ma può essere definito come programma gestionale e consta di determinate caratteristiche:

- Ha come oggetto le operazioni gestionali che vanno messe in atto in un periodo amministrativo annuale.
- Ha come fine il conseguimento degli obiettivi concordati in fase di pianificazione strategica di lungo periodo.
- Rende quantificabili le risorse di cui abbisogna l'impresa.⁶²

Esiste una relazione tra budget e pianificazione : il primo si serve dei risultati della seconda; da qui diviene necessario affermare che la decisione delle strategie

⁶¹ Fadda L. " Controllo di gestione", Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 314-315

⁶² Mucelli A., Moretti P. "L'analisi della gestione aziendale",Esselibri Simone, 2003,Napoli, pag148

dell'impresa sia elemento propedeutico alla stesura del budget. Esso rappresenta infatti la raffigurazione formale degli obiettivi che l'impresa deve conseguire nel periodo preso in considerazione dal documento, cioè in un orizzonte temporale breve.

La stesura del budget viene eseguita tramite un processo, nel quale possono essere individuate tre fasi caratteristiche :⁶³

- Fase di previsione
- Fase di definizione degli obiettivi
- Elaborazione dei programmi

Visto che il budget concerne la visione futura dell'azienda è altresì necessario analizzare la situazione iniziale dell'azienda e, inoltre, come detto da Avi ⁶⁴:

- L'analisi della situazione economica nazionale ed internazionale: la situazione economica di uno stato può infatti influenzare le performance aziendali, in particolar modo nel settore alberghiero. In questo settore infatti la situazione reddituale dei paesi può incentivare o scoraggiare l'arrivo o la partenza di turisti. Lo stesso discorso vale per il turismo termale che viene definito "beauty tourism". I turisti di questo tipo infatti , a seguito di un trend economico sfavorevole, possono decidere di non sottoporsi più alle cure fornite in questo tipo di strutture.
- Analisi del mercato specifico in cui opera l'impresa: è questo uno step necessario per far sì che la gestione dell'impresa avvenga in maniera

⁶³ Mucelli A., Moretti P. "L'analisi della gestione aziendale", Esselibri Simone, 2003, Napoli, pag149

⁶⁴ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 208 e seguenti

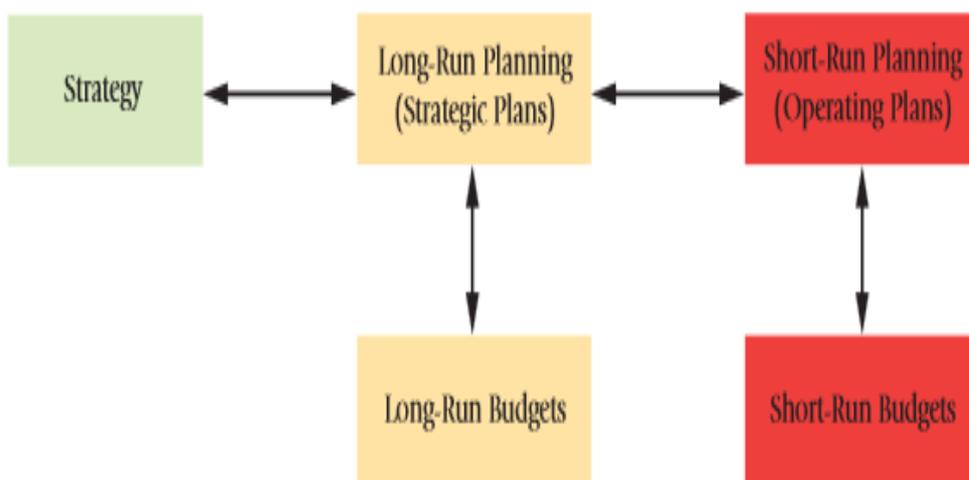
razionale. È infatti necessario sapersi porre degli obiettivi che possano essere ragionevolmente raggiungibili, nella piena consapevolezza della situazione in cui versano i mercati in cui opera l'impresa. Fissare degli obiettivi troppo ambiziosi, senza aver fatto uno studio puntuale della situazione del settore può essere estremamente deleteria, poiché la mancata, o non puntuale conoscenza dell'andamento economico generale del mercato, può facilitare la fissazione di obiettivi impossibili da raggiungere. Il che può portare a conseguenze gravissime nelle aziende soprattutto quelle a struttura rigida quali gli alberghi.

- **Analisi dei principali concorrenti dell'impresa:** È questa un'attività essenziale per un'impresa alberghiera. È infatti impensabile per un'impresa di questo tipo creare un'attività di budget senza conoscere a pieno la situazione globale e le azioni gestionali dei principali competitors.

Solamente infatti tenendo conto di tutti questi elementi sarà possibile definire gli obiettivi di budget: obiettivi che, per le definizioni date precedentemente, "vanno perseguiti in un arco di tempo molto breve e abbiano natura tattico-operativa o abbia una valenza di natura strategica di lungo periodo. Si ritiene infatti che, evidenziato il chiaro collegamento esistente tra scelte di breve e di lungo termine, rileva come il budget sia integrato con il piano strategico. Tale documento pertanto diviene strumento di attuazione di strategie e di controllo strategico, pur considerando solo un arco temporale limitato."⁶⁵ Tale affermazione è supportata anche da Horngren,

⁶⁵ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 213 e seguenti

economista inglese, il quale afferma che “Budgeting is most useful when it is integrated with a company’s strategy. Strategy specifies how an organization matches its own capabilities with the opportunities in the marketplace to accomplish its objectives. [...]Strategic plans are expressed through long-run budgets and operating plans are expressed via short-run budgets. But there is more to the story! The exhibit shows arrows pointing backward as well as forward. The backward arrows are a way of graphically indicating that budgets can lead to changes in plans and strategies.”⁶⁶



Si possono, come affermato da Mucelli⁶⁷, distinguere questi obiettivi a seconda della tipologia, si possono avere obiettivi generali e particolari e sarà possibile partire da obiettivi sintetici e scomporli in sub obiettivi sempre più analitici ed ottenere un

⁶⁶ Grafico e citazione tratti da Horngten C.T. “Cost accounting- a managerial emphasis”, Pearson Education, 2012, Harlow, pag 207

⁶⁷ Mucelli A., Moretti P. “L’analisi della gestione aziendale”, Esselibri Simone, 2003, Napoli, pag149 e seguenti

quadro generale degli obiettivi di un'impresa che porta ad avere l'equilibrio di gestione.

Si andranno ora ad analizzare le caratteristiche essenziali del budget quale documento atto ad esplicitare i programmi dell'azienda. (Mucelli- Moretti , opera citata)

Esso deve essere : “

- globale, cioè deve poter raccogliere informazioni ed obiettivi concernenti l'organizzazione aziendale e tutte le attività svolte, in toto.;
- deve prevedere una suddivisione per centri di responsabilità e per altri profili, considerando il fatto che la fase di programmazione è creata sia a livello globale dell'impresa, sia per singole aree. Il budget aziendale va quindi suddiviso in altri budget riferiti alle singole aree aziendali con l'obiettivo di monitorare tutte le unità organizzative della struttura aziendale.
- Deve potersi articolare per intervalli di tempo infrannuali (trimestrali o mensili): affinché si possa avere un controllo preciso ed immediato dell'andamento dell'attività dell'impresa, attraverso l'analisi degli eventuali scostamenti tra dati programmati e dati consuntivi.
- Deve poter tradurre in termini economico-finanziari i programmi e gli obiettivi. La sommatoria, infatti, delle scelte e delle previsioni per il futuro dell'azienda va descritta in termini non solo qualitativi, ma anche quantitativi traducendosi in un documento che può essere definito come un bilancio preventivo.

Il budget quindi riveste un'enorme rilevanza all'interno di un'azienda; esso esplica molteplici funzioni che aiutano l'azienda a perseguire l'efficacia e l'efficienza.

Esse sono:⁶⁸

- Funzione di coordinamento e integrazione: vista la complessità che caratterizza il documento di budget, è necessario che, prima di iniziarne la stesura, vi sia un accordo tra tutti i manager aziendali che partecipano alla fissazione dei valori programmati. I dissidi che si possono creare in fase di programmazione devono infatti essere dissipati quando ci si deve accordare sui valori quantitativi da iscrivere nel budget. Esso ha quindi grande valenza organizzativa, il che si collega al fatto che il budget deve svolgere una funzione di coordinamento di parametri obiettivo, cioè è necessario, una volta esplicitati quantitativamente gli obiettivi, che ne venga valutata la coerenza reciproca, in caso contrario si arriverebbe ad una situazione di grande squilibrio delle attività aziendali e, ovviamente, al mancato raggiungimento degli obiettivi.
- Funzione di negoziazione: Questa funzione è una condizione imprescindibile affinché, come detto poc'anzi, il budget possa svolgere la funzione di coordinamento. Quest'ultima infatti non può esistere se prima non si ottengono negoziazioni tra i manager aziendali.
- Funzione di valutazione delle alternative: Il budget infatti, può essere visto come strumento atto a esplicitare il risultato di un composito processo

⁶⁸ Riferimento a Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 213 e seguenti

decisionale le cui decisioni sono già state prese precedentemente con l'ausilio di altri strumenti di misurazione dell'impatto reddituale- finanziario delle suddette scelte, oltre che come strumento di valutazione dei risvolti economico- finanziari delle decisioni da prendere.

- Funzione di motivazione: Affinché il budget possa svolgere la funzione di strumento motivazionale, è necessario che esso venga attuato in un clima aziendale favorevole. Se infatti i vari manager aziendali si vedranno imposti certi obiettivi senza un loro effettivo coinvolgimento nell'assunzione dei suddetti, sarà impossibile che il budget ottenuto sia effettivamente la sommatoria delle idee di tutti manager, sarà piuttosto una mera sommatoria di valori contabili .
- Funzione di comunicazione: come detto precedentemente, se non si coinvolgono i manager nelle decisioni del budget, questo può causare la totale incomprensione degli scopi verso cui tende l'azione aziendale il che può provocare il mancato raggiungimento di questi ultimi. Il budget è sicuramente lo strumento di comunicazione migliore per diffondere questo tipo di informazioni poiché è espresso in termini quantitativo-monetari e poiché presenta una parte sintetica integrata da dei documenti analitici che spiegano, in ogni dimensione possibile, tutti gli obiettivi intermedi che, se raggiunti, portano al raggiungimento degli obiettivi globali; inoltre si presume essere contraddistinto da una forma chiara e di agevole comprensione per i destinatari. Il budget è quindi un ottimo strumento di comunicazione globale

d'impresa che va comunque integrato da altri ulteriore integrato da altri documenti senza i quali il supporto informativo per l'attività dei managers sarebbe lacunoso. È quindi fondamentale che tutti i managers siano a conoscenza degli obiettivi a cui tende l'azienda e che siano tutti, all'unanimità, tesi a raggiungerli.

- Funzione di controllo: È importante che ci sia una valutazione dell'operato dei managers, cioè controllare che gli obiettivi del budget siano realistici e che siano stati fissati con il fine di motivare i soggetti e che i valori ottenuti a consuntivo siano calcolati correttamente e siano oggettivi.
- Funzione di partecipazione alle decisioni: Solo se viene assolta la funzione motivazionale, in precedenza citata. Se infatti lo stile della direzione in base al quale viene gestita l'impresa, sia effettivamente partecipativo, allora il budget aiuta a far sì che la partecipazione dei managers sia formalizzata e permetta di giungere agli obiettivi aziendali. In assenza di queste caratteristiche interne dell'azienda non sarà sufficiente creare un documento di budget affinché i manager siano a dovere coinvolti nella conduzione gestionale dell'impresa.
- Funzione di anticipazione dei problemi che, ipoteticamente, possono sorgere nell'ambito aziendale: l'attività di stesura di un documento di budget comprende la considerazione di diversi possibili scenari che, in un futuro, possono prospettarsi nella direzione dell'impresa alberghiera. Identificare in anticipo i suddetti scenari può aiutare a risolvere l'eventuale insorgenza futura di problemi. Il budget in questo senso non può rappresentare la soluzione,

sarà infatti la logica antistante la redazione budgetaria ad occuparsi di questa attività.

Come si è potuto evincere da quanto detto fin'ora, il budget è uno strumento di fondamentale importanza all'interno di un'impresa poiché è in grado di incentivare il raggiungimento di un maggiore livello di produttività e di efficienza dei diversi servizi o prodotti aziendali, è in grado inoltre di favorire la sensibilizzazione e il coinvolgimento dei membri della struttura organizzativa responsabili del raggiungimento degli obiettivi intermedi. Esso però presenta una serie di limiti che non inficiano la validità del documento ma che rendono necessarie delle integrazioni che consentano l'esplicitazione di elementi non deducibili dal documento stesso.

- L'esplicitazione degli obiettivi avviene in termini quantitativo-monetari. Questo limite, da un lato rende il budget uno strumento di comunicazione ideale, dall'altro però fa sì che tale documento non possa misurare in termini di efficacia e di efficienza gli obiettivi in esso esplicitati, come ad esempio la qualità del servizio che si intende inserire nel mercato. Appare dunque evidente che il documento vada accompagnato da altri parametri di natura qualitativa, altrimenti si rischia di ridurre drasticamente la sua utilità. Esso è dunque il punto di partenza e non di arrivo di una complessa a lunga attività manageriale.
- La necessità di adeguare continuamente il documento alle diverse situazioni a cui l'azienda va incontro o si prevede che possa incontrare.

- L'appesantimento dell'intera struttura aziendale.⁶⁹

Si andrà ora a trattare il procedimento budgetario;

Le principali tipologie di budget che vanno compilate per ottenere il "master budget", ossia un documento complessivo di sintesi che racchiude gli obiettivi che l'azienda si è posta, riferiti alle molteplici unità organizzative che costituiscono l'azienda:

- Budget economico
- Budget finanziario
- Budget patrimoniale

"The master budget expresses management's operating and financial plans for a specified period (usually a fiscal year), and it includes a set of budgeted financial statements. The master budget is the initial plan of what the company intends to accomplish in the budget period. The master budget evolves from both operating and financing decisions made by managers:

- Operating decisions deal with how to best use the limited resources of an organization.
- Financing decisions deal with how to obtain the funds to acquire those resources"⁷⁰

I budget operativi sopra elencati riflettono i programmi d'azione che si riferiscono alla gestione operativa caratteristica dell'impresa. Essi concernono i vari departments

⁶⁹ Rielaborazione dell'analisi proposta da Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 226 e seguenti.

⁷⁰ Horngten C.T. "Cost accounting- a managerial emphasis", Pearson Education, 2012, Harlow, pag 208 e seguenti.

aziendali in cui si svolge l'attività principale, tipica dell'impresa. Essi sono espressi in termini quantitativi ed economici . Il budget finanziario è utile per confrontare i programmi di investimento e di finanziamento. Il budget patrimoniale, infine, ha l'obiettivo di delineare l'assetto previsto , a livello patrimoniale, al momento conclusivo del periodo considerato.

È importante inoltre sottolineare il fatto che il budget possa essere redatto in forma flessibile cioè "budget flessibile" o in forma rigida, "budget rigido". Per quanto riguarda la redazione di quest'ultimo ci si riferisce ad una sola ipotesi di grado di occupazione delle camere d'albergo, ad esempio si stima che ci sarà un tasso di occupazione del 70% nel periodo considerato. In questo caso la validità del documento di budget che si otterrà sarà legato all'effettivo tasso di occupazione che si verificherà.

Il budget flessibile, invece, è la sommatoria dei budget rigidi, in cui si fa riferimento a vari scenari possibili di occupazione delle camere. È questo un documento più dinamico del precedente. Nonostante quest'ultimo sia un metodo più preciso, capita non poche volte, che nelle imprese alberghiere ci si serva del primo tipo, basandosi sugli arrivi di clienti degli anni precedenti o in base all'andamento del mercato.

Si inizia ora ad analizzare i budget operativi, che nello specifico verranno elencati nel paragrafo successivo.

2.3 I Budget operativi

I budget operativi vengono stilati secondo un'ottica settoriale , cioè in base ad ogni area operativa in cui è divisa l'azienda. Ogni area avrà quindi il proprio budget.

Nonostante la ripartizione settoriale, alla fine si dovrà comunque avere una visione globale dell'impresa per verificare che vi sia una coerenza tra le varie aree.

Ogni impresa, in base ai propri obiettivi da ottenere farà leva su un'area piuttosto che in un'altra. L'impresa alberghiera, visto che commercializza servizi ai clienti, dovrà concentrarsi sul budget delle vendite. La redazione del budget di questa area, se compilato correttamente, può essere un'ottima guida indispensabile per prendere decisioni di gestione, anche se comunque deve essere accompagnato dal budget della produzione che fa comprendere se vi possano essere dei fattori produttivi da programmare accuratamente, come ad esempio la manodopera assunta a tempo determinato che caratterizza le strutture alberghiere con forte stagionalità).

Affinché i budget operativi siano documenti utili all'impresa per scopi decisionali e informativi, è necessario che per il loro calcolo non vi siano elementi di soggettività legata alla ripartizione dei costi fissi comuni a più aree. È quindi importante che si evidenzino solo i costi relativi all'area gestionale presa in considerazione. Nei budget vengono contrapposti i costi e i ricavi dell'area.

Per la stesura dei seguenti paragrafi si farà riferimento a Avi, "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995 e verranno considerate le attività di una struttura ricettiva di Abano Terme (PD).

2.3.1 Budget Room division

Problema che si pone nel momento in cui si redigono i budget operativi è l'identificazione della variabile fondamentale da cui poi far dipendere tutti gli altri valori contabili. Normalmente le imprese considerano trainante il valore che rappresenta il volume di vendita dei prodotti posti sul mercato. È questo il caso dell'impresa alberghiera; la commercializzazione del prodotto "ospitalità" è elemento fondamentale su cui si focalizza l'attenzione manageriale. È quindi evidente che l'area gestionale relativa alla divisione delle camere sia di enorme rilevanza all'interno di un albergo. È il perno centrale da cui poi dipenderanno tutti gli altri budget parziali poiché dal numero previsto di camere occupate dipenderanno conseguentemente il numero di pasti da servire, il numero di trattamenti termali da prestare etc..

La determinazione del numero di camere vendute presuppone l'identificazione di due elementi :

- Volume di vendita delle camere espresso in termini fisico- quantitativi.
- Prezzi di vendita attribuiti alle camere, tenuto ovviamente conto della tipologia di camera e di servizio offerto.

Nella fase di previsione dei volumi di vendita, che dovranno essere molto dettagliate ed accurate, non sarà sufficiente basarsi solo sul numero di camere disponibili. La domanda alberghiera, infatti, è un concetto molto complesso che dipende da moltissimi fattori, interni ed esterni che non possono essere sempre facilmente

prevedibili in sede di stesura del documento di budget; siano essi di tipo economico, politico, sociale, ambientale, meteorologico etc..

I manager devono, in generale, compilare il documento di budget delle camere tenendo conto di questi elementi:

- Le vendite degli anni precedenti (almeno del triennio antecedente); questo dato può portare ad avere una stima più precisa di quelle che saranno le vendite nel periodo di cui si andrà a redigere il budget.
- Tutti i fattori che potenzialmente possono influire sul volume di vendita relativo all'esercizio a cui si riferisce il budget.; ci si riferisce a previsioni in base alla zona geografica, a tutte le variabili che possono condizionare la domanda etc...
- L'impatto che possono avere sull'impresa fenomeni politici o economici. Come detto nei precedenti paragrafi, infatti, è molto importante comprendere in quale situazione versì un paese poiché essa può influire positivamente o negativamente sulla quantità di clienti in arrivo nella struttura. Può accadere infatti, nel caso negativo, che una città applichi una maggiore tassa di soggiorno per i turisti oppure, cosa purtroppo molto comune ai nostri giorni, che aumenti il rischio di attentati terroristici o, nel caso opposto, che la città in questione attui delle politiche ad hoc per migliorare le infrastrutture locali o per restaurare dei monumenti storici di interesse culturale.

Per quanto concerne quindi la programmazione del volume di vendita delle camere, in termini fisico-quantitativi i manager dovranno considerare :

- La capacità massima di occupazione dell'albergo.
- Il numero di camere che, nel corso dell'anno, possono necessitare di manutenzione o riparazioni.
- Il numero di stanze che vengono offerte gratuitamente come ad esempio camere utilizzate da dei reporter che dovranno poi recensire la qualità dell'albergo. Possono esistere, a tal proposito varie tipologie di clienti : "top rank", inviati di agenzie o tour operator che usufruiscono di sconti o agevolazioni per la permanenza in hotel, inviati d'affari o di aziende, individuali- occasionali o gruppi di occasionali , convegnisti o congressisti.

Si può riassumere quanto detto dalle seguenti tabelle

Questa rappresenta il numero di clienti per singola tipologia di stanza dell'anno 2014, dato che può aiutare a redigere un documento di budget futuro, più preciso.

occupazione media al giorno									
S.E.	D.E.	S.C.	D.C.	Privilege	J.Suite	D.Room	D.Suite	Suite	Totale
20.08928571	37.32738095	1.273809524	9.047619048	3.964285714	2.4375	1.3125	0.81547619	1.505952381	77.77380952
25.83%	47.99%	1.64%	11.63%	5.10%	3.13%	1.69%	1.05%	1.94%	100.0%
Totale Costo personale Piani 2014				€ 281,604.24					
Costo medio personale Piani/h				€ 15.70					

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
(A)N.camere singole presenti N.camere doppie presenti N.camere priviledgepresent N. Junior suite presenti N. design room presenti N. design suite presenti N. suite presenti						
(B)N.camere singole utilizzabili N.camere doppie utilizzabili N.camere priviledge utilizzabili						

N. Junior suite utilizzabili						
N. design room utilizzabili						
N. design suite utilizzabili						
N.suite utilizzabili						
(C)N.camere singole omaggio						
N.camere doppie omaggio						
N.camere priviledge omaggio						
N. Junior suite omaggio						
N. design room omaggio						
N. design suite omaggio						
N. suite omaggio						

(D)N.camere singole vendibili a pagamento N.camere doppie vendibili a pag. N.camere privilege vendibili a pag. N. Junior suite vendibili a pag. N. design room vendibili a pag. N. design suite vendibili a pag. N. suite vendibili a pag.						
TOTALE						

Questa tabella riguarda la ripartizione degli ospiti nelle camere : singole, doppie, privilege, junior suite, design room, design suite e suite. Questa determinazione è indispensabile per individuare il fatturato programmato globale e per individuare i costi specifici riferibili all'area Room Division; sono comunque dati caratterizzati da

elevatissimo grado di aleatorietà poiché, come è facile comprendere, è estremamente complesso fare questa distinzione con precisione.

I costi variabili riferiti al singolo reparto⁷¹ variano al variare della tipologia di camera, in maniera non direttamente proporzionale al numero di posti letto disponibili nella stanza. Il costo variabile, infatti, di una doppia classic, non è esattamente il doppio rispetto al costo di una singola classic, poiché il costo della lavanderia e di pulizia delle stanze non è direttamente proporzionale al numero di ospiti presenti. Come infatti detto da Avi “ l’identificazione del tipo di camere che si intende porre sul mercato rappresenta un elemento informativo indispensabile affinché la determinazione dei costi riguardanti il Room division sia sufficientemente attendibile e significativa”⁷²-

Quanto appena descritto fa riferimento al primo punto della mia analisi, il secondo punto concerne invece i prezzi di vendita attribuiti alle stanze, suddivisibili per tipo di clientela, per tipologia di camera e per bassa, media o alta stagione.

Va inoltre sottolineata l’importanza di programmare avendo cura di porsi degli obiettivi reali e raggiungibili e non obiettivi troppo ambiziosi che non potranno mai avverarsi; succede di frequente che i prezzi di vendita delle camere per il pubblico siano, più che prezzi imposti normalmente dalla struttura, il limite massimo dei suddetti prezzi. L’eccessivo gap infatti che spesso si verifica tra prezzi reali e prezzi pubblicizzati fa capire come, in fase di programmazione, sia importante basarsi sui

⁷¹ I costi variabili possono essere la manodopera, le amenities, le spese di lavanderia, e possono variare sia a seconda della tipologia di camera sia anche a seconda che si aggiunga o meno un letto extra per un ospite in più nella stanza

⁷² da Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 235

primi che riflettono ciò che si presume possa realizzarsi effettivamente, e non sui secondi che vengono generalmente imposti per influire sull'immagine aziendale.

La seguente tabella riassume quanto appena detto:

Tipologia di clientela	Genn			Dic		Tot budget	Tot Consuntivo	Δ
	P. Unit	Q	P. Unit	Q	P. Unit	Q			
Top Rank: Stanze singole; Stanze doppie; Stanze privilege; ; Stanze Junior suite; Stanze design room; Stanze design suite; Stanze suite.									
Gruppi Stanze singole; Stanze doppie;									

<p>Stanze privilege</p> <p>;</p> <p>StanzeJunior</p> <p>suite;</p> <p>Stanze design</p> <p>room;</p> <p>Stanze design</p> <p>suite;</p> <p>Stanze suite</p>									
<p>Ospiti</p> <p>convenzionati</p> <p>Stanze singole;</p> <p>Stanze doppie;</p> <p>Stanze privilege</p> <p>;</p> <p>StanzeJunior</p> <p>suite;</p> <p>Stanze design</p> <p>room;</p> <p>Stanze design</p> <p>suite;</p> <p>Stanze suite</p>									

Ospiti da agenzie Stanze singole; Stanze doppie; Stanze privilege; StanzeJunior suite; Stanze design room; Stanze design suite; Stanze suite												
Individuali occasionali Stanze singole; Stanze doppie; Stanze privilege; StanzeJunior suite; Stanze design												

room; Stanze design suite; Stanze suite									
Gruppi occasionali Stanzesingole; Stanze doppie; Stanze privilege ; StanzeJunior suite; Stanze design room; Stanze design suite; Stanze suite									
Convegnisti, congressisti⁷³ Stanzesingole;									

⁷³ Nella realtà dell'Albergo che porto come esempio c'è da aggiungere un'altra categoria di persone che risiedono nella struttura: il consulente esterno e il medico alberghiero che abitualmente soggiornano senza l'obbligo di pagare, a causa della loro posizione ricoperta.

Stanze doppie;									
Stanze privilege									
;									
StanzeJunior									
suite;									
Stanze design									
room;									
Stanze design									
suite;									
Stanze suite									
Totale ricavi									

Al valore dei ricavi totali si deve contrapporre quello dei costi direttamente imputabili al department Room Division. Nel budget dei costi si indicano, separatamente, i costi variabili e quelli fissi specifici di reparto, al fine poi di evidenziare il margine di contribuzione del settore.. Per la determinazione dei costi variabili totali si dovrà programmare :⁷⁴

- Lo standard fisico unitario del fattore produttivo oggetto di analisi, distinto per le varie tipologie di camera. Esso rappresenta la quantità di fattore produttivo di cui si necessita affinché una camera possa essere venduta. (il tempo necessario per pulire la camera, per sistemare le amenities etc...) La

⁷⁴ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 239- 240

determinazione di questo valore può essere determinato in base a : ipotesi ideali e quindi non agevolmente raggiungibili nella realtà dell'albergo; valori raggiungibili con impegno; dati raggiungibili senza eccessivo impegno. La scelta più oculata sarà la seconda.

- Prezzo standard attribuito al predetto fattore. Rappresenta il "prezzo-costo unitario che l'impresa ha programmato di dover sostenere per entrare in possesso di una unità di fattore produttivo" (Avi, medesima opera citata). Se si moltiplica poi il prezzo standard unitario per lo standard fisico unitario si otterrà il totale dei costi variabili programmati.

Per quanto concerne poi i costi fissi di reparto, che possono essere il costo del personale indiretto, cioè le governanti responsabili di piano, i costi di struttura, i costi per addobbi floreali o di altro genere per le camere o per i corridoi, essi rappresentano gli elementi negativi di reddito per far fronte ai quali servirà la saturazione dell'offerta di camere della struttura alberghiera.

Per concludere, il budget Room Division apparirà così:

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot consuntivo	Δ
Totale Ricavi						
Costi variabili:						
• Costo MOD						
• Commissioni						
• Servizio						

lavanderia <ul style="list-style-type: none"> • Amenities • Costi di trasporto • Costo prenotazioni <ul style="list-style-type: none"> • Altri costi variabili 						
Totale costi variabili						
Margine di contribuzione di primo livello						
Costi fissi specifici: <ul style="list-style-type: none"> • Ammortamenti attrezzature • Ammortamento arredamento • Costo personale indiretto • Costo uniformi • Costi fissi di prenotazione • Costi decorazioni floreali ai piani • Altri costi fissi 						

Totale costi fissi						
Margine di contribuzione di secondo livello						

2.3.2 Budget Food & Beverage

Dopo aver compilato il budget della divisione delle camere, si può ora procedere con la stesura degli altri budget relativi alla produzione degli altri servizi offerti dall'albergo. Nell'affrontare la stesura di questo budget sorge un problema che porta alla creazione di due differenti metodologie di stesura dello stesso: il calcolo del valore economico (ricavi-costi) relativo ai menù che l'albergo offre nel periodo in questione.

Secondo alcuni autori si calcola il costo della materia prima per ogni categoria di pasti, colazione, pranzo, cena, facendo un'ulteriore divisione per dei menù considerati "standard"⁷⁵. Secondo altri invece, si deve considerare il valore medio comune a tutte le categorie di pasti.⁷⁶ A parere di chi scrive, questa è una visione troppo semplicistica che rischia di inficiare l'analisi, qualora i clienti scelgano piatti che si discostino troppo dal valore medio.

Si descrive ora la prima visione elencata:

⁷⁵ Idea sostenuta da Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 242 e seguenti

⁷⁶ Idea sostenuta Liberatore G. "Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive", CEDAM, Padova, 1993, pag 222

Il budget Food & Beverage è un documento molto complesso e presuppone la compilazione di tre documenti:

1. Budget del servizio ristorante
2. Budget del servizio bar
3. Budget del servizio minibar

1 Budget del servizio ristorante.

La determinazione di questo tipo di budget molto complessa poiché risulta molto difficile quantificare l'identificazione delle vendite e dei costi variabili delle materie prime (materials cost) connessi al consumo dei prodotti o bevande da somministrare ai clienti. Non è infatti possibile inserire nel documento di budget i molteplici e articolati piatti che l'albergo potrebbe offrire ai clienti nel periodo considerato, in modo preciso e analitico. Questo calcolo il cui scopo è quello di determinare i ricavi e dei costi dei prodotti venduti, in fase di programmazione non è applicabile, sarebbe quindi solo una mera finzione contabile.

Per ovviare quindi a questo problema si ricorre ai valori medi ponderati di ricavi e di costi delle materie prime.

Il calcolo di un valore medio ponderato dei ricavi , riferito al cibo e alle bevande e dei costi medi ponderati dei suddetti prodotti, presuppongono la conoscenza di :

- Il prezzo di vendita delle singole tipologie di piatti e bevande in oggetto della programmazione.
- Il costo della materia prima da utilizzare per inserire i prodotti in oggetto sul

mercato.

- La probabilità che i differenti prodotti vengano scelti dalla clientela.

Per tutti i pasti serviti all'interno dell'albergo (colazione, pranzo, cena), inoltre, è necessario determinare alcuni menù standard relativamente ai quali è necessario calcolare uno specifico ricavo medio e uno specifico costo medio per le materie prime. È importante effettuare la diversificazione dei menù anche per la colazione, poiché, a categorie diverse di clienti possono corrispondere svariate categorie di breakfast. Esse possono essere di tipo culturale, religioso o anche di salute. Questo può evidentemente comportare una differenziazione di costi da sostenere; i quali vanno considerati in fase di programmazione aziendale. Per quanto concerne i ricavi, invece, è possibile determinare un range di tali valori medi riferiti ad ogni menù.

Per quanto riguarda pranzo e cena, oltre a determinare ricavi e costi riferibili ad un range di tre menù standard, è necessario avviare lo stesso procedimento per l'attività di beverage, che dipenderà dalla tipologia di bevande che si intendono servire con i cibi, per esempio i vini bianchi con un menù di pesce o lo spumante per aperitivi e dolci. La previsione della suddetta attività dipenderà, oltre che dalla tipologia di menù che si propone, dalla tipologia di clientela che si prevede frequenterà l'hotel, dalla collocazione geografica dell'albergo e dalla stagione in cui ci si trova. È facile ipotizzare che in un conteso di hotel di lusso come quello testato, la proposta di vini sia di livello medio-alto, con ampio assortimento di produzione autoctona (nello specifico, la zona dei colli Euganei e del Triveneto).

Per evitare approssimazioni, i valori medi ponderati, vengono calcolati nel conteso di

ogni specifico menù consigliato alla clientela, e, di conseguenza:

- Per quanto concerne la colazione , verrà sempre preventivato un numero maggiore di costi medi ponderati riferiti alla materia prima e sarà molto probabile che venga identificato un solo ricavo medio. La colazione è inoltre l'unico pasto in cui non viene considerata la parte di beverage.
- In riferimento a pranzo e cena, invece, sarà necessario prevedere i costi e i ricavi medi per ogni categoria di bevanda offerta, e il numero di bottiglie che si prevede di vendere per ogni prodotto. Per quanto riguarda invece, il cibo, sarà necessario determinare la quantità di vendita dei singoli menù standard e da qui determinare i costi e i ricavi medi ponderati da essi derivanti. Come detto da Avi “quanto maggiore sarà il numero di menù standard considerato, tanto più il budget potrà essere attendibile e significativo. Naturalmente la fissazione del numero di menù “standard” dovrà soggiacere alla considerazione del gap costi/benefici derivante da tale determinazione”⁷⁷; se infatti vengono considerati troppi menù, si annullerebbe il vantaggio di calcolare dei costi e ricavi medi ponderati, diminuendo inoltre la probabilità di effettuare previsioni attendibili. Da considerare inoltre, che molto alberghi prevedono il servizio in camera, che se prevede un menù diverso da quelli offerti normalmente ai tavoli, dovrà avere un apposito budget. Stesso ragionamento vale per gli alberghi, come quello da me portato ad esempio, che nella stagione estiva predispongono, per gli ospiti che lo richiedono, un

⁷⁷ Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 245

barbecue in giardino; anche in questo caso sarà necessario individuare dei menù standard e in base a questi calcolare i costi e i ricavi medi ponderati.

Il budget Ricavi e costi medi di materie prime riferito alla colazione apparirà così:

COLAZIONE	Genn	..	Dic	Tot budget	Tot consuntivo	Δ
N. ospiti presenti in albergo						
Colazione: N. coperti Ricavo medio						
Totale ricavi colazione						
Costo medio materia prima						
Totale costi variabili materia prima						

Il budget Ricavi e costi medi di materie prime riferito al pranzo apparirà così:

Pranzo	Genn	...	Dic	Tot budget	Tot consuntivo	Δ
Menù di tipo A N. pasti venduti Ricavo medio ponderato Ricavi totali Costo medio materie prime Totali costi materie prime						
Menù di tipo B N. pasti venduti Ricavo medio ponderato Ricavi totali Costo medio materie prime						

Totali costi materie prime						
Menù di tipo C N. pasti venduti Ricavo medio ponderato Ricavi totali Costo medio materie prime Totali costi materie prime						
TOTALI						

Il budget Ricavi e costi medi di materie prime riferito alla cena apparirà così:

Cena	Genn	...	Dic	Tot budget	Tot consuntivo	Δ
Menù di tipo X N. pasti venduti						

Ricavo medio ponderato Ricavi totali Costo medio materie prime Totali costi materie prime						
Menù di tipo Y N. pasti venduti Ricavo medio ponderato Ricavi totali Costo medio materie prime Totali costi materie prime						
Menù di tipo K N. pasti venduti Ricavo medio ponderato						

Ricavi totali						
Costo medio materie prime						
Totali costi materie prime						
TOTALI						

Il budget Ricavi e costi medi di materie prime riferito al beverage apparirà così:

Beverage	Genn	...	Dic	Tot budget	Tot consuntivo	Δ
Beverage di tipo D N. bevande vendute Ricavo medio ponderato Ricavi totali D Costo medio ponderato Totale costo medio ponderato						

beverage D						
Beverage di tipo E N. bevande vendute Ricavo medio ponderato Ricavi totali E Costo medio ponderato Totale costo medio ponderato beverage E						
Beverage di tipo F N. bevande vendute Ricavo medio ponderato						

Ricavi totali F						
Costo medio ponderato						
Totale costo medio ponderato beverage F						
Totali						

Il budget Ricavi e costi medi di materie prime riferito al servizio Room service apparirà così:

Roomservice	Genn	...	Dic	Tot budget	Tot consuntivo	Δ
n. camere occupate						
n. ospiti residenti in albergo						
Ricavi medi totali del						

periodo per vendita di pasti e bevande A						
Costi medi food totali del periodo B						
Costi medi bevande totale di periodo C						
Risultato lordo A-B-C						

Da notare che la sommatoria degli elementi A+B+C dà una misura lorda del reddito perché non considera i costi variabili, semivariabili e fissi speciali. Tale risultato lordo va “aggiustato” tenendo conto di tutti i costi variabili e non solo quelli delle materie prime. Per fare questo passaggio è necessario separare i costi della cucina da quelli della sala, in maniera da identificare e poter eventualmente intervenire su di essi nel caso si verificassero degli scostamenti.

Il budget finale del servizio ristorazione viene rappresentato in questo modo:

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	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 materie prime beverage room service Costo materiale pulizia Energia Combustibile						

Costi variabili sala						
Lavanderia						
Noleggio biancheria						
Stampa menu						
Materiali pulizia						
TOTALI COSTI VARIABILI SALA+ CUCINA						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO						
Costi fissi e quota fissa c. semivariabili CUCINA Ammrtamenti Attrezzature Costo personale cucina Ammortamento biancheria di proprietà Costo uniformi Altri costi Costi fissi e quota fissa						

dei semivariabili						
SALA:						
Amm.to mobili e arredi						
Costo personale sala						
Decorazioni floreali						
Ammortamento						
Stoviglieria e argenteria						
Licenze						
Uniformi						
Costi legati						
all'intrattenimento						
musicale						
Altri						
TOTALE COSTI FISSI E QUOTA DEI SEMIVARIABILI (CUCINA+SALA)						
MARGINE TOTALE DI SECONDO LIVELLO						

Viene ora analizzato il conteggio del numero ottimale di clienti per cameriere in sala a colazione, pranzo e a cena nell'albergo che porto ad esempio.

Si era ipotizzato, in fase preventiva, di avere un numero di clienti per ogni cameriere pari a quindici. A consuntivo invece, per il mese di maggio 2015 si sono verificati i seguenti valori:

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q
giorno	COLAZIONE				Delta Colazione 15.0	PRANZO				Delta pranzo 15.0	CENA				delta cena 15.0	
	N. CLIENTI	n. camerieri	clienti/camerieri			clienti	camerieri	clienti/camerieri			clienti/cena	camerieri/cena	clienti/camerieri			
01 May 2015	153	9	17.0	10.2	-1.2	113	7	16.1	7.5	-0.5	136	8	17.0	9.1	-1.1	
02 May 2015	212	9	23.6	14.1	-5.1	116	9	12.9	7.7	1.3	139	10	13.9	9.3	0.7	
03 May 2015	212	7	30.3	14.1	-7.1	121	9	13.4	8.1	0.9	112	9	12.4	7.5	1.5	
04 May 2015	146	5	29.2	9.7	-4.7	103	8	12.9	6.9	1.1	114	8	14.3	7.6	0.4	
05 May 2015	151	5	30.2	10.1	-5.1	98	7	14.0	6.5	0.5	114	8	14.3	7.6	0.4	
06 May 2015	148	5	29.6	9.9	-4.9	102	7	14.6	6.8	0.2	122	8	15.3	8.1	-0.1	
07 May 2015	166	6	27.7	11.1	-5.1	85	6	14.2	5.7	0.3	73	7	10.4	4.9	2.1	
08 May 2015	116	5	23.2	7.7	-2.7	61	6	10.2	4.1	1.9	86	8	10.8	5.7	2.3	
09 May 2015	155	6	25.8	10.3	-4.3	57	6	9.5	3.8	2.2	66	8	8.3	4.4	3.6	
10 May 2015	145	7	20.7	9.7	-2.7	58	9	6.4	3.9	5.1	93	8	11.6	6.2	1.8	
11 May 2015	133	10	13.3	8.9	1.1	74	7	10.6	4.9	2.1	104	7	14.9	6.9	0.1	
12 May 2015	141	9	15.7	9.4	-0.4	74	6	12.3	4.9	1.1	107	8	13.4	7.1	0.9	
13 May 2015	149	9	16.6	9.9	-0.9	82	7	11.7	5.5	1.5	111	8	13.9	7.4	0.6	
14 May 2015	183	10	18.3	12.2	-2.2	85	7	12.1	5.7	1.3	110	8	13.8	7.3	0.7	
15 May 2015	159	10	15.9	10.6	-0.6	88	7	12.6	5.9	1.1	108	8	13.5	7.2	0.8	
16 May 2015	168	11	15.3	11.2	-0.2	84	7	12.0	5.6	1.4	102	8	12.8	6.8	1.2	
17 May 2015	182	11	16.5	12.1	-1.1	104	7	14.9	6.9	0.1	110	8	13.8	7.3	0.7	
18 May 2015	154	6	25.7	10.3	-4.3	102	8	12.8	6.8	1.2	111	8	13.9	7.4	0.6	
19 May 2015	163	5	32.6	10.9	-5.9	98	7	14.0	6.5	0.5	115	7	16.4	7.7	-0.7	
20 May 2015	161	5	32.2	10.7	-5.7	100	7	14.3	6.7	0.3	115	8	14.4	7.7	0.3	
21 May 2015	184	7	26.3	12.3	-5.3	82	9	9.1	5.5	3.5	110	9	12.2	7.3	1.7	
22 May 2015	150	5	30.0	10.0	-5.0	82	7	11.7	5.5	1.5	110	7	15.7	7.3	-0.3	
23 May 2015	174	6	29.0	11.6	-5.6	85	6	14.2	5.7	0.3	105	8	13.1	7.0	1.0	
24 May 2015	182	6	30.3	12.1	-6.1	103	7	14.7	6.9	0.1	105	7	15.0	7.0	0.0	
25 May 2015	167	6	27.8	11.1	-5.1	92	7	13.1	6.1	0.9	113	8	14.1	7.5	0.5	
26 May 2015	160	6	26.7	10.7	-4.7	90	7	12.9	6.0	1.0	100	7	14.3	6.7	0.3	
27 May 2015	138	5	27.6	9.2	-4.2	84	5	16.8	5.6	-0.6	92	6	15.3	6.1	-0.1	
28 May 2015	156	5	31.2	10.4	-5.4	54	5	10.8	3.6	1.4	72	6	12.0	4.8	1.2	
29 May 2015	127	6	21.2	8.5	-2.5	52	5	10.4	3.5	1.5	73	6	12.2	4.9	1.1	
30 May 2015	190	6	31.7	12.7	-6.7	52	7	7.4	3.5	3.5	80	6	13.3	5.3	0.7	
31 May 2015	193	7	27.6	12.9	-5.9	64	8	8.0	4.3	3.7	112	8	14.0	7.5	0.5	

Come si può notare la situazione è abbastanza equilibrata. I delta dei valori di pranzo e cena sono molto bassi, il che significa che le previsioni effettuate sono abbastanza equilibrate.

Gli unici valori consuntivi che si discostano molto da quelli preventivati riguardano la colazione. Questo non crea problemi a livello organizzativo poiché per questo pasto

è previsto il buffet, quindi non si necessita di un numero tanto alto di camerieri quanto nei momenti di pranzo e cena.

Si passa ora a descrivere il budget del servizio minibar:

Questa tipologia di calcolo non fa emergere le difficoltà che si possono riscontrare nel servizio ristorante poiché i beni offerti non sono allo stesso modo numerosi; si tratta quindi di effettuare una semplice programmazione di quelle che saranno le vendite dei prodotti di cui si compone il minibar.

La variabile principale da considerare è il livello di occupazione delle camere evidenziato nel budget Room division. C'è inoltre da considerare anche il tipo di clientela che occupa le singole camere: è infatti controproducente per l'albergo inserire nel frigo bar di una stanza occupata da una famiglia, solamente alcolici, in questo caso infatti il consumo sarà estremamente limitato e ci sarebbe il rischio di rendere scontenta la clientela, la qual cosa, trattandosi di un hotel di lusso, potrebbe creare un danno di immagine.

Il budget del servizio mini bar deve comprendere tra i costi, anche il costo fisso degli ammortamenti del frigo bar, poiché altrimenti essi verrebbero erroneamente imputati ad un altro department.

Il budget del servizio minibar avrà il seguente aspetto:

Minibar	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 secondo livello						

Verrà infine analizzato il budget del servizio bar: la stesura di questa tabella è un documento più complicato di quello del minibar poiché, come nel caso del budget delle camere, si è di fronte all'incertezza delle previsioni future. Sarà necessario identificare i prodotti oggetto della vendita e i relativi costi variabili, fissi speciali, fissi comuni, semivariabili, ammortamenti delle attrezzature e l'arredamento.

Anche per questo caso, in molti alberghi, è previsto il servizio in camera dei prodotti del bar, ovviamente questo prevede una maggiorazione di prezzo. Come per il budget del servizio in camera del ristorante, anche in questo caso esso viene accorpato a quello del bar.

I documenti di budget di questi due aspetti saranno così costruiti :

Servizio bar	Genn	..	Dic	Tot budget	Tot Cons	Δ
N. Camere occupate						
N. ospiti						
Totale ricavi programmati						
Costi variabili:						
totale costi variabili del prodotto venduto						
Altri costi variabili						
Totale costi variabili						
Margine di contribuzione di primo livello						
Costi fissi e quota fissa dei semivariabili						
Costo personale bar						
Amm.to arredi						
Ammortamento attrezzature						
Altri costi fissi						
Totale costi fissi						
Margine di contribuzione di secondo livello						

La seguente tabella mostra il budget del servizio bar e del servizio bar in camera

Servizio bar room service	Genn	..	Dic	Tot budget	Tot Cons	Δ
n. camere occupate						
Totale ricavi programmati BAR Tot ricavi programmati bar ROOM SERVICE						
Costi Variabili. 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 Amm.to arredi Ammortamento attrezzature						

Altri costi fissi						
Totale costi fissi						
Margine di contribuzione secondo livello	di	di				

Dopo aver illustrato le tre tipologie di budget di cui consta il reparto Food & Beverage, si andrà a illustrare la struttura finale completa del budget.

	Genn	..	Dic	Tot budget	Tot Cons	Δ
Totale ricavi ristorante						
Totale ricavi Room service						
Totale ricavi Bar						
Totale ricavi minibar						
Totale ricavi F&B						
MDC primo livello						

Costi fissi cucina						
Costi fissi sala						
Costi fissi bar						
Costi fissi minibar						
Costi fissi speciali F&B						
Totale costi fissi F&B						
MDC secondo livello						

Quanto appena illustrato era inerente alla prima metodologia di calcolo del budget Food & Beverage, si passa ora alla descrizione della metodologia ipotizzata da Liberatore considerando un unico costo medio per tutte le tipologie di pasto.

Secondo Liberatore⁷⁸ l'elaborazione del budget si struttura con la seguente metodologia :”

- Budget dei ricavi del ristorante
- Budget dei costi del ristorante

⁷⁸ Liberatore G. “Il controllo di gestione nelle imprese turistico- ricettive”, CEDAM, Padova, 1993, pag 222

- Budget dei ricavi e dei costi del bar
- Budget della direzione della divisione
- Budget riepilogativo”

Come si può notare la struttura è molto simile alla precedente, l'unico elemento di differenziazione è nel calcolo dei ricavi e dei costi dei piatti venduti ai clienti; si calcola, in questo caso, un costo e un ricavo medi facendo alcuna distinzione tra pranzo e cena.

L'autore delinea i seguenti passaggi :

- Si hanno tre primi piatti (A;B;C), tre secondi piatti (D,E,F) e tre contorni (H,K,J)
- Si conoscono i prezzi dei singoli piatti (Ca, Cb, Cc, Cd, Ce, Cf, Ch,Ck;Cj) e le probabilità che essi verranno richiesti dai clienti; Pa, Pb, Pc, Pd, Pe, Pf, Ph,Pk;Pj)

Un costo medio dei primi piatti sarà:

$$(CaPa+CbPb+CcPc)= Z1$$

Il costo medio dei secondi piatti sarà:

$$(CdPd+CePe+CfPf)= Z2$$

Il costo medio dei contorni sarà:

$$(ChPh+CkPk+CJPJ= Z3$$

Definiamo ZZ la parte fissa del pasto, il relativo costo medio sarà

$$C= Z1+ Z2+Z3+ZZ$$

Sarà ogni azienda a scegliere il metodo che più le si addice.

Secondo Avi “la determinazione di un unico valore 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”.⁷⁹ L’autrice inoltre sostiene che questo tipo di soluzione potrebbe causare una doppia semplificazione poiché si considerano uguali le tre tipologie di pasti offerti.

Al giorno d’oggi gli hotel offrono un vastissimo numero di pietanze, altamente variegata l’una dall’altra , poiché anche la tipologia di clientela è notevolmente cambiata soprattutto negli ultimi anni ed è quindi importante riuscire ad attirare i flussi di clienti anche tramite un’offerta di cibi molto variegata. Ritengo dunque che sia impensabile per un albergo di grandi dimensioni non considerare questo elemento, soprattutto nei casi in cui si offra al cliente tre tipologie di permanenza, cioè pensione completa, mezza pensione e B&B porterebbe a considerazioni del tutto erronee non fare la distinzione tra i tre diversi pasti che vengono offerti.

2.3.3 Budget Health Club: (reparto cure, piscina)

Il settore dell’ Health Club è di fondamentale importanza nell’albergo da me portato

⁷⁹ Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 243

ad esempio, poiché, trovandosi localizzato nella zona termale di Abano Terme (PD), ha fatto del reparto cure con fanghi termali e della piscina con acqua termale, un'enorme fonte di ricavo, Esso è quindi un settore di grande importanza strategica.

Reparto cure- applicazione di fanghi termali

La redazione di un budget per questo reparto è però estremamente complicata e del tutto basata sull'improvvisazione. Questo poiché ad ogni singolo trattamento corrispondono elevatissimi costi fissi (fisioterapisti, il medico, e il costo fisso di estrazione e di manutenzione del fango ad una particolare temperatura che varia a seconda delle esigenze del cliente); esistono due principali tipologie di clienti che sfruttano questo department operativo:

- I clienti convenzionati con le ULSS che, tramite ricetta medica usufruiscono di un prezzo di entrata molto ridotto. Essi possono accedere sia con prenotazione della camera, sia senza.
- I clienti che prenotano l'albergo appositamente per questo genere di cure, senza la ricetta medica pagando quindi prezzo pieno.
- I clienti che prenotano un soggiorno in hotel e, una volta iniziata la permanenza, decidono di usufruire delle cure termali. È questa la categoria di clienti che rende più difficoltosa la stesura di un budget del settore, perché il numero di clienti che il servizio della portineria dell'hotel riuscirà a convincere a fare i trattamenti termali è aleatorio.

Reparto Piscina

Questo reparto, come il precedente, ricopre un ruolo essenziale negli alberghi termali.

Le piscine termali vengono infatti utilizzate sia dagli ospiti che prenotano la camera, sia dagli ospiti “serali” che usufruiscono del servizio solo per poche ore.

Il budget del servizio Health è così strutturato:

Reparto cure	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
Ricavi						
Ricavi da vendita prodotti						
Ricavi da vendita servizi clienti convenzionati ULSS						
Ricavi da vendita servizi clienti a prezzo pieno						

Altri ricavi						
TOTALE RICAVI						
Costi variabili:						
materiali di						
consumo						
Energia						
Costi di acquisto						
prodotti (es						
materiali reparto						
cure)						
Lavanderia						
Consumo acqua						
Servizi						
professionali						
Consumo						
consulenze						
mediche ed						
estetiche						

Consumo carburante						
Consumo materiali chimici e disinfettanti						
Altri costi variabili (accappatoi)						
TOTALE COSTI VARIABILI						
Costi FISSI						
Costo personale						
Costo di estrazione e manutenzione del fango						
Costo di mantenimento acqua termale						
Uniformi						

Ammortamento attrezzature						
Amm.to biancheria						
Costi riparazione e manutenzione						
Quota fissa energia						
Quota fissa carburante						
Quota fissa consumo acqua						
TOTALI COSTI FISSI						
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO						

2.3.4 Budget altri dipartimenti operativi

All'interno di un'azienda alberghiera esistono tantissimi servizi accessori che contribuiscono a rendere più confortevole la permanenza del turista, che vanno ad integrare i servizi tradizionali appena descritti. Influiscono molto sul concetto di qualità del servizio offerto al cliente. Sono semplici elementi che però possono essere un elemento di discriminazione per la scelta tra una struttura o un'altra. Essi possono essere, tra i tanti : il telefono in camera, il wifi gratuito in tutto l'hotel, il servizio taxi integrato, la parrucchiera o la vendita di certi prodotti.

Questo department può essere gestito in vario modo:⁸⁰

- I department minori vengono interpretati come centri atti a produrre reddito, all'interno dei quali c'è l'esigenza di controllare il rendimento di ogni settore. I departments in questo caso sono di grande dimensioni e elevato è, generalmente, l'ammontare dei ricavi e dei costi ad essi collegati. Inoltre, se essi sono strutturati come dei centri che producono reddito saranno caratterizzati da personale altamente specializzato.
- I department minori, per contro, sono centri che danno origine a delle spese. La gestione infatti non viene attuata con l'obiettivo di raggiungere un profitto, ma per supportare il servizio offerto ai clienti. Incidono in prevalenza gli elementi negativi, rispetto a quelli positivi di reddito. L'ammontare dei suddetti è limitato e al suo interno c'è personale "jolly" cioè è composto da dipendenti

⁸⁰ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 274

poco specializzati che quindi possono svolgere in contemporanea diverse attività.

Le due alternative, per la loro struttura completamente differente, necessitano di documenti di budget differenti.

Nel primo caso in cui i department hanno un impatto considerevole nella gestione complessiva dell'albergo, bisogna procedere con la stesura di tanti budget quanti sono i centri con caratteristiche simili. Nel secondo caso, invece, in cui le dimensioni dei department sono molto ridotte, si ha un unico budget sintetico.

Di seguiti viene descritto graficamente la redazione di un solo documento di budget

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
Ricavi:						
Telefono						
Garage						
Lavanderia clienti						
Barbiere						
Servizio segreteria						
Costi variabili totali						
Mdc Primo livello						
Costi fissi speciali totali						

MDC secondo livello						
---------------------	--	--	--	--	--	--

2.3.5 Budget marketing

Il principale obiettivo del marketing è quello di massimizzare il livello di occupazione delle camere dell'albergo. Sarà necessario quindi che l'albergo faccia numerose campagne pubblicitarie, public relation , attività di promozione per incrementare la domanda.

La redazione di un budget di questo tipo nasce quindi dall'esigenza di prestare maggiore attenzione su un settore importantissimo delle politiche aziendali, che, fino ad oggi non era molto considerato dai managers e dalla direzione alberghiera.

Ai nostri giorni invece, a causa in primis del periodo di congiuntura economica che stiamo vivendo e dell'aumento spropositato dell'offerta turistica soprattutto in certe località, tra cui Abano Terme, è necessario far conoscere la struttura alberghiera e enfatizzarne le sue peculiarità rispetto ai competitors.

L'attività di marketing può assumere diverse connotazioni, a seconda della tipologia di albergo in cui è applicata. Secondo Avi "sarebbe comunque restrittivo pensare che nel settore oggetto della nostra attenzione la politica di marketing possa essere attuata mediante l'effettuazione di una semplice politica pubblicitaria mirata a far conoscere il singolo albergo mediante ad esempio annunci su giornali, spot, cartelloni stradali, distribuzione di brochures, etc.." ⁸¹ L'autrice prosegue dicendo che questo tipo di pubblicità è sicuramente utile a far conoscere al pubblico l'albergo e i

⁸¹ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 280

servizi che esso offre, ma è del tutto insufficiente a far sì che la struttura possa sviluppare la propria immagine e che essa riesca ad entrare in un segmento del mercato tanto ampio da garantirne una certa visibilità. Una campagna pubblicitaria atta a raggiungere un pubblico di grandi dimensioni sarebbe molto dispendiosa di denaro e di tempo.

Da tale problema è sorta una soluzione: vengono costituite delle associazioni o consorzi con l'obiettivo di pubblicizzare l'immagine, non più di un solo albergo, ma bensì di un gruppo di alberghi appartenenti ad una stessa zona che partecipino all'associazione. Tale divulgazione può essere posta in atto tramite la partecipazione a delle fiere di portata nazionale o internazionale, la pubblicità di particolari zone geografiche.

Queste attività, se gestite da una sola impresa possono essere molto costose, diventano invece molto più sostenibili se gestite da un gruppo. Inoltre in questo modo si riesce a raggiungere una maggior quantità di domanda e si riescono ad offrire pacchetti di servizi più completi (quali ad esempio escursioni di varia natura , possibilità di partecipare a rappresentazioni culturali o cinematografiche) e quindi si riesce ad ottenere una maggiore soddisfazione del cliente.

L'attività di marketing è coordinata da l'A.P.T, cioè l'azienda di promozione turistica, oppure da iniziative di portata locale coordinata da alcuni alberghi..

Il budget di questo department consta solo dei costi direttamente imputabili all'attività di marketing, poiché i componenti positivi derivanti da quest'ultima vengono imputati alle diverse attività che traggono un beneficio dall'azione di

marketing intrapresa..

Esso sarà così rappresentato:

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
Costo del personale						
Ufficio marketing						
Complementary guest						
Spese postali						
Spese telefoniche ufficio marketing						
Quote associative relative all'appartenenza ad associazioni						
Costi trasferte e viaggi riguardanti soggiorno dei dipendenti che svolgono attività di marketing: es fiere						
Costi di organizzazione attività locali						
Costi di pubblicità televisiva on line, telefonica						
Costi brochures						
Altri costi						
TOTALE COSTI MARKETING						

2.3.6 budget degli affitti, concessioni, commissioni ed altri ricavi

In questo documento di budget vengono inseriti i dati programmati di :⁸²

- Affitti attivi (al netto di eventuali imposte connesse) sui quali la struttura può contare.
- Entrate derivanti da diritti di concessione, (al netto delle imposte direttamente connesse a tali diritti).
- Ricavi conseguiti sottoforma di commissioni attribuiti da terzi all'albergo (al netto delle imposte
- Altre entrate che non rientrano nelle categorie sopra citate in altri budget.

Esistono tre principali ragioni per cui queste tipologie di budget vengono create⁸³.

In primis, i valori che si possono riscontrare al loro interno sono tipiche dell'attività alberghiera: l'affitto di vetrine, di sale adibite alle riunioni rappresentano una componente positiva di reddito tipico delle imprese alberghiere, specialmente nei casi di alberghi di grandi dimensioni. Questi sono ricavi che si ottengono dando l'opportunità a terzi di operare all'interno della struttura alberghiera, ad esempio facendo riunioni aziendali. È necessario quindi, per controllare quanto queste attività incida sulla gestione globale dell'azienda, analizzarli a parte, prima che vengano inseriti nel budget generale dell'impresa.

⁸² Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 275

⁸³ Rielaborazione tratta da Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 277

In secondo luogo questi valori possono essere contraddistinti da un ammontare molto elevato tale da far conseguire la stesura di un altro budget specifico che riguardi elementi di reddito di particolare rilevanza che devono essere evidenziati separatamente dagli altri.

Infine, redigere separatamente questi elementi può attribuire una grande valenza informativa poiché spesso, si affiancano alle poste che stiamo analizzando, le responsabilità caratterizzate da un elevato contenuto finanziario. In questi casi, la redazione di un budget specifico che riguardi gli elementi di reddito preillustrati diventa del tutto essenziale.

Il budget di questo reparto può essere così rappresentato:

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
Affitti attivi						
Vetrinette						
Sale						
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						
Concessioni ristorante						
Concessione bar						
Concessione negozi interni						
Concessione centri health						
Concessione garage						
Concessione attività sportive						
Concessione altre attività						
Totale concessioni						
Imposte connesse direttamente al componente reddituale concessioni						

Altri ricavi diversi						
Totale ricavi						
Imposte connesse direttamente agli altri ricavi						

2.3.7 Budget costi amministrativi e generali

Esso è l'ultimo dell'elenco dei budget operativi.

Riguarda i seguenti costi che l'impresa deve sostenere:⁸⁴

- Amministrazione e contabilità
- Servizi comuni (portierato, servizio reception, il servizio booking...)
- Assicurazioni
- Costi vari di amministrazione (cancelleria, stampati, francobolli postali, telefonici)
- Costi di data processing
- Provvigioni
- Costi di entertainment per ospiti
- Costi viaggio e rappresentanza

⁸⁴ Rielaborazione tratta da Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 284

- Costi energia
- Costi 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 specializzabili (come detto dall'autrice questi costi possono essere imputati solo dopo che si sia effettuata una ripartizione soggettiva, ai singoli department operativi)

Come si può evincere da questi macro aggregati di cui consta il budget in oggetto, l'analisi delle singole voci cambia a seconda della struttura alberghiera a cui si fa riferimento, a seconda della rilevanza che la singola voce ha all'interno della gestione aziendale. Si nota inoltre che la categoria di costi appena elencati è molto ampia e spesso, al suo interno vi sono categorie di costo di notevole entità quali ad esempio i costi dell'energia e dell'arredamento). È quindi importante redigere un documento di budget apposito.

Un componente negativo di reddito a cui prestare importanza è l'energia; esso varia infatti a seconda che si parli di un albergo aperto tutto l'anno, o di un albergo aperto solo in determinate stagioni. Nel primo caso avremo un costo elevato dell'energia

durante tutto l'anno; nel secondo, invece, avremo picchi di consumo nei periodi di apertura, per poi avere quasi un azzeramento nel resto dell'anno.

È necessario comprendere, a seconda della realtà che si ha di fronte, se sia più opportuna la redazione di ogni singolo budget o se invece basti redigere un documento unico per tutti gli elementi.

Per non incorrere in certi errori è opportuno far intervenire un organo: il comitato di budget. Esso identificherà i valori che devono avere un budget separato; si redigerà quindi un budget specifico per l'energia solo quando essa incida a livello gestionale. Da considerare comunque c'è il fatto che in questo documento vanno inseriti i costi economicamente imputabili al periodo in oggetto.

Avi, a tal proposito afferma che tale osservazione è tutt'altro che superflua però "la realtà aziendale spesso non tiene in dovuto conto tale principio e piega a logiche distorte della rilevazione dei costi"⁸⁵ Si fa, in tal senso, riferimento alla prassi dei gruppi alberghieri di separare i costi di manutenzione e quelli di riparazione ordinaria, da quelli straordinari che vengono rilevati nel budget degli investimenti e in stato patrimoniale, a differenza dei precedenti che verranno contabilizzati prima nei budget operativi e poi in conto economico. Questo poiché si presume che la direzione alberghiera acconsenta al sostentamento dei primi, solo se si tratta di manutenzioni ordinarie. In questo modo però, in caso di costo ordinario, al momento della stesura del budget verrà considerato attribuibile al conto economico e si inseriranno nel budget i valori apparentemente di competenza del periodo

⁸⁵ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 284 e seguenti

considerato, in realtà essi dovrebbero essere costi capitalizzabili (costi che non sono di competenza dell'esercizio e pertanto riportati in stato patrimoniale).

In questa maniera si rischia di stravolgere il contenuto informativo del budget. È meglio quindi attenersi alla realtà.

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	Δ
Costo personale segreteria amministrativa						
Costo personale reception						
Costo personale portineria						
Costo personale centro risorse umane						
Spese mediche						
Costo corsi di formazione interni ed esterni						
Costo altro personale						
Costo general manager						
Costi cancelleria e stampati						
Commissioni carte di credito						
Costi di prenotazione						

Altre commissioni						
Consulenze esterne						
Costi di trasporto						
Assicurazioni						
Energia						
Costi manutenzione e riparazioni di natura elettrica e 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 quelle rilevate ne Budget marketing)						
Costi postali						
Costi telefonici						
Costi viaggi e rappresentanza						
Totale costi amministrativi e						

generali						
----------	--	--	--	--	--	--

2.3.8 Budget investimenti

Questa tipologia di budget, a causa del suo contenuto particolare rappresenta un punto di unione tra l'attività di programmazione nel breve periodo e quella riguardante il medio-lungo periodo.

Nel budget degli investimenti infatti si illustrano i costi pluriennali che, dopo le dovute valutazioni strategiche e di convenienza economica, la direzione ha deciso di attuare nel periodo di tempo considerato.

Normalmente, nel budget viene indicato per ogni tipo di investimento il momento in cui esso viene sostenuto e il periodo dell'autorizzazione della spesa da parte degli organi aziendali di competenza.

Il fatto di indicare separatamente il momento di sostenimento del costo e quello dell'autorizzazione formale, viene fatto poiché non sempre l'anno di effettuazione dell'investimento e l'esercizio in cui si verifica l'autorizzazione all'esecuzione coincidono⁸⁶. Se questa discrasia tra i due momenti ha una importante rilevanza a livello informativo è meglio che nel budget essi vengano messi in evidenza, se, in caso la discrasia non fosse così accentuata, la distinzione non solo non sarà pleonastica, ma può essere addirittura dannosa.

Il budget degli investimenti deve contenere tutti i costi pluriennali, materiali o

⁸⁶ Riferimento a Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 290

immateriale, che, con la loro programmazione possono impattare sul periodo in oggetto.

Va inoltre fatta una considerazione sulla decisione di capitalizzare o meno i costi immateriali pluriennali; è infatti necessario fare opportune considerazioni sulla competenza economica dei valori. Alcuni fanno dipendere tale decisione dalle politiche interne dell'azienda secondo cui i costi di competenza dell'esercizio vengono approvati, altri invece, come quelli pluriennali vengono sempre respinti da parte degli organi direzionali; questo tipo di comportamento può essere estremamente dannoso, sia a livello strategico sia a livello gestionale- operativo. In un albergo, dove la cura dell'ambiente fisico dove far alloggiare la clientela è fondamentale, e non ipotizzare di sostenere dei costi pluriennali può far peggiorare la situazione economica e reddituale dell'albergo.

È inoltre molto importante per una questione di trasparenza dei valori contabili, che venga indicata nel budget la quota di ammortamento che fa riferimento al periodo considerato, affinché si possa comprendere il grado di correttezza della contabilizzazione dei costi.

Per massimizzare la capacità informativa di questo budget (caratteristica che sta alla base del concetto di budget e di programmazione), è necessario capire a quali department riferire i costi pluriennali. Si identificheranno così i costi fissi di ammortamento riconducibili ai singoli settori aziendali. Si può quindi procedere con la definitiva stesura del documento di budget riguardante i singoli department.

Esercizio 2015

	Autorizzati	Sostenuti con autorizzazione nel periodo	Sostenuti con autorizzazione nel periodo prec.	Ammortamenti di competenza
Investimenti dep. Room division: Fabbricato Arredi Attrezzature Biancheria Dotazioni e stoviglieria Altri immobilizzazioni materiali Costi capitalizzati				
Investimenti dep. Altre attività sportive: Fabbricato Arredi Attrezzature Biancheria				

Dotazioni e stoviglieria Altri imm. Materiali Costi capitalizzati				
Investimenti dep Heath Club Fabbricato Arredi Attrezzature Biancheria Dotazioni e stoviglieria Altri imm. Materiali Costi capitalizzati				
Investimenti altri dep. (da specificare i dep. di riferimento) Fabbricato Arredi Attrezzature Biancheria Dotazioni e				

stoviglieria				
Altri imm. Materiali				
Costi capitalizzati				
TOTALE				

2.3.9 Budget finanziario

Esso rappresenta l'ultimo passaggio prima di giungere alla redazione del budget globale d'impresa. Esso ha l'obiettivo di accertare che i programmi ipotizzati dall'impresa, che sono stati stilati nei vari budget operativi appena descritti, siano attuabili. Qualora tali programmi risultassero inattuabili, i manager dovranno mettere in discussione tutto il lavoro ed eventualmente riformulare quanto programmato in precedenza.

È impensabile non studiare la fattibilità dei progetti dell'impresa da un punto di vista finanziario. Questa grave mancanza rischia di mettere di fronte all'impresa gravi ostacoli che potrebbero portarla al declino. È quindi molto importante eliminare le principali cause che incidono negativamente sulle performance alberghiere.

Per valutare questo importante elemento si richiede di seguire il seguente prospetto⁸⁷:

- Determinazione dei fabbisogni finanziari totali
- Individuazione delle fonti finanziarie atte a coprire i fabbisogni di cui sopra

⁸⁷ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 294 e seguenti.

- Analisi dell'equilibrio finanziario globale, attuata mediante l'analisi per indici e flussi
- l'analisi dell'equilibrio monetario dell'azienda.

I primi tre punti del suddetto elenco costituiscono l'aspetto finanziario della gestione, cioè si focalizzano, come afferma la suddetta autrice , sull'impatto che le operazioni hanno sulla situazione finanziaria dell'impresa.

Per studiare il suddetto equilibrio finanziario dell'azienda ci si serve del "capitale circolante netto in senso stretto (CCNSS). Questo è dato dall'insieme delle attività liquide e delle attività e passività correnti in senso proprio, cioè quelle attività e passività di bilancio la cui dinamica è determinata dallo svolgersi della gestione corrente, esso rappresenta lo strumento più idoneo atto a indagare l'equilibrio finanziario a breve dell'azienda"⁸⁸.

Attraverso l'utilizzo del CCNSS si focalizza l'attenzione sulla gestione prettamente caratteristica dell'impresa, ponendo in secondo livello la gestione non corrente, individuando i momenti contabili che hanno causato delle significative modifiche finanziarie nell'aggregato oggetto del nostro interesse, tali modifiche sottolineano i seguenti flussi finanziari:

- "Le fonti disponibili, in termini di redditi non distribuiti, nuovi finanziamenti, eventuali riduzioni di capitale circolante e liquidazioni di investimenti: diminuzione delle attività, aumento delle passività, aumento del capitale netto,

⁸⁸ Coda- Bergamin – Brunetti, Indici di bilancio e flussi finanziari: strumenti per l'analisi della gestione", ETAS LIBRI, Milano, 1974, pag 100, in Avi opera citata pag 295

ottenimento di ricavi.

- Gli impieghi (fabbisogni), in termini di dividendi da pagare, rimborso di prestiti, eventuali aumenti del capitale circolante e nuovi investimenti : aumento di attività, diminuzione delle passività, diminuzione del capitale netto, sostenimento di costi.”⁸⁹

Questa distinzione però, può condurre all’identificazione di valori che non sono propriamente dei fabbisogni o delle fonti reali. Si dovrà quindi sopperire con delle azioni correttive per eliminare tutte le operazioni che non hanno fatto variare il CCNSS e separare le operazioni somma poiché può capitare che si consideri un valore che è in realtà la somma di altri valori, il che può portare a considerazioni erronee, infine, riassumere in un unico valore i dati che, a livello contabile, sono differenziati, ma a livello finanziario danno luogo ad un unico flusso di entrata o di uscita.

Per la determinazione corretta dei flussi finanziari si procede per quattro stati:

- Individuazione, attraverso lo studio dello stato patrimoniale e del conto economico dell’albergo, i fabbisogni e le fonti:

	Anno 2015	Anno 2016	Fabbisogni	Fonti
Cassa e banca				
Clienti				

⁸⁹ Azzone G. “ innovare il sistema di controllo di gestione; tecniche, architettura e processo”, ETAS, Milano, 1994, pag 215

Scorte				
Fornitori				
CCNSS				
Obblig. C/sott				
Crediti finanziari				
Impianti				
Fabbricati				
Mobili				
Brevetti				
Titoli				
Debiti finanziari				
Debiti vs fornitori di mobili				
Fornitori c/impianti				
Mutuo passivo				
Obbligazioni				
f.do amm.to imp				
f.do amm.to fabb				
f.do amm.to mobili				
deb vs Erario				
f.do svalutaz crediti				
f.do TFR				
cap sociale				

f.do di riserva				
f.do rivalutaz.				
Cong. Mon.				
Utile Es 2015				
Utile es 2016				

- Visto e considerato che l'applicazione della tabella di cui sopra non porta alla diretta identificazione di flussi reali, si dovranno studiare le voci una per una e, tramite logica, determinare con precisione le fonti e i fabbisogni. E' quindi necessario identificare la fonte complessiva che proviene dallo svolgimento dell'attività principale dell'impresa. Si prosegue quindi sommando i flussi finanziari che riguardano lo svolgimento di quest'ultima attività, si otterrà il flusso della gestione caratteristica che identifica la fonte di autofinanziamento dell'impresa stessa.
- Per determinare agevolmente e precisamente l'ammontare dei flussi finanziari, si redige, di norma, il foglio di lavoro che è un documento che identifica le variazioni, cioè le differenze contabili dei valori presenti al momento iniziale e finale del periodo considerato. Le variazioni suddette, verranno successivamente trasformate in fabbisogni e fonti di tipo finanziario. Da notare è che comunque si può giungere a questo risultato tramite ragionamento logico del punto precedente. A questo punto sono stati identificati i flussi finanziari che hanno impattato in qualche modo sul

CCNNS aziendale.

- È necessario ora redigere il rendiconto finanziario, cioè un documento aggiuntivo che ha lo scopo di informare anche chi non è esperto della materia, circa i flussi che sono stati rilevati. Si illustrano quindi tutti i fabbisogni e le fonti finanziarie utilizzando un lessico comprensibile a tutti. È infatti essenziale avere una fase di interpretazione dei dati. Il rendiconto dovrà evidenziare questi dati:

	Fabbisogni	Fonti
Flusso proveniente dallo svolgimento della gestione alberghiera tipica		
Gestione immobilizzazioni materiali: acquisto e sostenimento costi pluriennali vendita		
Gestione patrimoniale: acquisto elementi patrimoniali non caratteristici costi afferenti elementi non patrim.		

Ricavi afferenti elementi patrim non tipici		
Gestione finanziaria: pagamento oneri finanziari 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 ca. sociale pagamento dividendi		
Gestione crediti: perdite su crediti		
Variazione del CCNSS		

Per comprendere precisamente quindi la situazione finanziaria in cui versa l'impresa, è necessario fare un'analisi dei flussi finanziari. Essa si basa sui dati raggiunti in fase consuntiva e su quelli ipotizzati in fase preventiva.

Il fatto che vengano considerati i dati derivanti dalle due fasi può portare all'insorgere di alcune difficoltà. In primis c'è da segnalare il fatto che il rendiconto finanziario provvisorio non fa emergere un pareggio contabile tra fabbisogni e fonti: in fase di programmazione infatti vengono conteggiati i flussi per l'identificazione dell'ammontare dei fabbisogni non coperti che serviranno per poi calcolare e valutare l'equilibrio finanziario globale. Il primo step è quello di identificare i fabbisogni che servono per l'attivazione del programma d'impresa, mentre le fonti che verranno utilizzate per la copertura dei suddetti non vengono ancora considerate. C'è quindi l'insorgenza di un nuovo fabbisogno di cui però non si considera la copertura; questa ultima fase verrà posta in atto solo al momento di consuntivazione. Si può quindi notare che effettivamente il rendiconto provvisorio non evidenzia un pareggio. Inoltre insorge una difficoltà, collegata alla precedente, nella determinazione degli interessi passivi e delle imposte sul reddito. Nella compilazione iniziale del rendiconto provvisorio le fonti vengono considerate costanti e, di conseguenza, anche gli oneri finanziari vengono tenuti allo stesso livello dell'anno precedente. Questo crea un fabbisogno che non è quello effettivo, ma è sottostimato perché quando l'impresa chiede dei finanziamenti essi creano altri ulteriori interessi passivi che andranno a sommarsi a questi appena citati e non possono essere quantificati che al momento dell'identificazione di nuove fonti per il finanziamento.

Si crea quindi un circolo vizioso senza fine che però può essere risolto tramite approssimazioni successive:

Come affermato da Avi⁹⁰ infatti, in fase di programmazione 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.

⁹⁰ Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino, 1995, pag 319

Al termine di queste operazioni è possibile redigere il budget finanziario delle fonti e dei fabbisogni definitivo.” Si arriva quindi ora, attraverso calcoli algebrici al pareggio di bilancio.

Non è però ancora concluso lo studio della fattibilità finanziaria dei progetti dell'impresa. È ora necessario, dopo aver studiato il ciclo reddituale e finanziario fare un'analisi del ciclo monetario dell'azienda. Esso effettua uno studio di tutte le entrate e delle uscite che hanno un andamento diverso da quello dei debiti e dei crediti appartenenti al ciclo reddituale e dei costi e dei ricavi del ciclo finanziario.

Si deve ora compilare il budget dei movimenti monetari per studiare le movimentazioni di cassa (il così detto budget di cassa).

Questo budget, come affermato da Azzone, “evidenzia le entrate e le uscite di cassa dell'impresa nell'ambito dell'orizzonte temporale del periodo in cui si verificano le tensioni monetarie⁹¹ (mentre infatti il budget delle fonti e degli impieghi finanziari considera un periodo pari a un anno, il budget dei movimenti monetari è necessario restringa l'orizzonte temporale di riferimento. Uno degli obiettivi del documento è infatti l'identificazione dei periodi in cui si verificano tensioni monetarie, per aumentare la precisione⁹²”). In questo modo sarà possibile monitorare anticipatamente i momenti in cui potrebbe verificarsi scarsa liquidità o eccedenze della stessa in modo da poter agire per tempo in caso di eccessive variazioni della liquidità attivando una gestione ottimale prevedendo i possibili scenari futuri.

⁹¹ Azzone G. “ innovare il sistema di controllo di gestione; tecniche, architettura e processo”, ETAS, Milano, 1994, pag 216

⁹² Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino, 1995, pag 321

Questo tipo di budget è fondamentale nelle imprese alberghiere dove si riscontra forte stagionalità e quindi si alterneranno periodi di eccessiva presenza di liquidità ad altri invece di scarsità, se i manager sono a conoscenza di quelli che potrebbero essere gli scenari futuri possono gestire al meglio le risorse finanziarie disponibili.

Il budget di cassa di un'impresa alberghiera avrà il seguente aspetto:

	Genn	...	Dic	Tot Budget	Tot Consuntivo	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)						
ECCEDENZA DI LIQUIDITÀ (A>B)						
ECCEDENZA USCITE SU ENTRATE (B>A)						

2.3.10 Budget economico- patrimoniale

Il processo di budgeting si conclude con il budget economico- patrimoniale. Esso richiama, per certi aspetti e a livello formale, il bilancio d'esercizio, poiché si divide anch'esso in stato patrimoniale e conto economico, ma considera, a differenza del primo solo i dati preventivi e non consuntivi. Sintetizza i dati dei budget operativi e i risultati dello studio di fattibilità dei progetti aziendali appena descritto.

Il budget patrimoniale, viene riclassificato secondo un criterio finanziario poiché

questa forma dà la possibilità di identificare gli indici di tipo finanziario e patrimoniale (attivo corrente, della gestione caratteristica, capitale circolante netto gestione caratteristica, capitale investito netto), da cui poi è possibile valutare se l'impresa versi o meno in un stato di equilibrio.

Si possono riscontrare dei problemi nella scelta della forma per la stesura del documento di budget economico. Secondo Avi infatti, "molte sono le strutture che la dottrina ha suggerito di utilizzare affinché la gestione economica potesse essere oggetto di approfondite analisi." L'autrice afferma inoltre che la scelta migliore sia la riclassificazione a costo del servizio venduto e ricavi che dà la possibilità 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."⁹³ . Inoltre, visto che il margine di contribuzione è considerato patrimonio informativo già esistente, perché è deducibile dallo studio dei budget operativi, esso può essere inserito nel documento di budget economico riclassificato ma non è strettamente essenziale.

Il budget economico appare così:

RICAVI TIPICI: -RICAVI ROOM DIVISION -RICAVI F&B -RICAVI ATTIVITA' SPORTIVE ED ESTETICHE -ALTRI RICAVI TOTALE RICAVI TIPICI	Esercizio 2015
---	----------------

⁹³ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 327

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

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

<p>-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 -SOPRAVALENZE REDDITO PROGRAMMATO DI PERIODO</p>	
--	--

Se l'analista sentisse l'esigenza di inserire anche il margine di contribuzione di secondo livello è possibile identificare nei budget operativi considerati, anche i costi fissi speciali che andranno poi sottratti al suddetto margine.

È possibile aggregare inoltre i vari ricavi e costi per evidenziare i subtotali delle varie aree. Questa operazione è priva di valenza informativa ulteriore perché queste

informazioni provengono già dai budget parziali.

La soluzione ottimale è quindi quella di aggregare i valori già contabilizzati nei budget operativi evidenziandone in primis il reddito operativo della gestione caratteristica.

Capitolo 3 : Analisi degli scostamenti

3.1 Introduzione: il sistema di reporting

Come detto in precedenza, il processo di controllo della gestione, anche se non identifica una fase di mera ispezione o verifica, consta comunque della fase in cui si attua un confronto tra ciò che, in fase preventiva (ex ante) ci si era preposti di conseguire, e quanto poi effettivamente è stato realizzato (fase di consuntivazione ex post).

il sistema di reporting è quindi un fondamentale strumento sia per il controllo di gestione, sia per il governo efficace ed efficiente dell'impresa; è infatti molto importante confrontare i valori ipotizzati nel budget con i risultati effettivamente verificatisi durante il periodo. È inoltre essenziale identificare le motivazioni per cui un certo risultato atteso non sia stato conseguito e soprattutto, individuare le varie modalità operative che possano risolvere questi problemi per portare l'impresa al raggiungimento dell'ottimizzazione dei ricavi di vendita. Horngren C., economista inglese ritiene "variances lie at the point where the planning and control function of management come together. They assist managers in implementing their strategies by enabling management by exception. This is the practice of focusing management attention on areas that are not operating as expected (e.g. a large shortfall in sales of a product) and devoting less time to areas operating as expected [...] Sometimes variances suggest that the company should consider a change in strategy."⁹⁴ Da qui si può comprendere l'importanza dell'analisi degli scostamenti per migliorare

⁹⁴ Horngren C.T. "Cost accounting- a managerial emphasis", Pearson Education, 2012, Harlow, pag 250

l'andamento dell'impresa. L'autore afferma inoltre che questa analisi non apporta benefici solo all'interno dell'azienda, poiché a causa del difficile contesto economico in cui operano le imprese oggi, "public officials have realized that the ability to make timely tactical alterations based on variance information guards against having to make more draconian adjustment later."⁹⁵

Questa fase denominata fase di reporting è scomponibile nelle seguenti operazioni:⁹⁶

- Confronto tra i valori di budget e valori consuntivi e determinazione degli scostamenti determinati a livello di intera azienda
- Scomposizione degli scostamenti globali in scostamenti "elementari" che incidono sull'andamento globale del reddito.
- Individuazione delle cause degli scostamenti e delle relative responsabilità;
- Definizione dei provvedimenti correttivi da prendere in caso di disfunzioni gestionali"

Come affermato da Avi " la variazione sintetica derivante dal confronto tra reddito conseguito e reddito prefissato a budget deve pertanto essere scissa in variazioni elementari la cui analisi consenta di trarre elementi informativi utili ai fini operativo-gestionali"⁹⁷, si può comprendere come tale fase del controllo della gestione di un'impresa alberghiera abbia come obiettivo l'individuare nella maniera più analitica e precisa possibile, le cause che possano avere avuto un impatto diretto o indiretto

⁹⁵ Horngten C.T." Cost accounting- a managerial emphasis", Pearson Education, 2012, Harlow, pag 250

⁹⁶ Brusa L " L'amministrazione e il controllo", Fabbri Bompiani, Milano, 2001, pag 152-153

⁹⁷ Riferimento a Avi M.S. "Management Accounting volume 2, Cost Analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 222- 223

sull'andamento del reddito di periodo.

Quest'ultimo infatti, deriva dalla differenza tra ricavi e costi e quindi un'eventuale discrasia tra risultati programmati e risultati effettivi, sarebbe da imputare all'andamento delle componenti negative o positive del reddito. Può infatti capitare che i costi o i ricavi, o anche entrambi contemporaneamente abbiano registrato un risultato diverso da quanto programmato in fase di budget.

L'analista dovrà quindi individuare i vari scostamenti elementari che si sono registrati in azienda e sarà quindi importante rilevare poste contabili analitiche in modo da poter subito evidenziare e localizzare in maniera precisa il problema e trovarne la soluzione.

Il sistema di reporting deve possedere, secondo Mucelli- Moretti⁹⁸, alcuni importanti requisiti per essere un sistema efficace ed efficiente:

- **Attendibilità e Tempestività:** Le informazioni che dovranno essere controllate dall'analista, devono essere precise, chiaramente tenendo conto che deve sussistere anche il requisito della tempestività della comunicazione delle suddette. ⁹⁹
- **Chiarezza :** Ci si riferisce alla forma di esposizione delle informazioni predette. Essa deve infatti poter permettere la comprensione dei risultati considerati. Si fa quindi riferimento alle modalità di scrittura e di esposizione del documento di reporting, all'utilizzo di strumenti più pratici ed efficienti che diano la possibilità di comunicare al meglio l'informazione in oggetto, quali ad esempio

⁹⁸ Mucelli-Moretti, "L'analisi della gestione aziendale", ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, pag 185

⁹⁹ Oggi comunque i progressi compiuti nel campo dell'information technology fanno sì che sia più facile ridurre il trade off tra tempestività e precisione delle informazioni.

tabelle, grafici, testo descrittivo. Prestando attenzione al fatto che non è consigliabile fornire una grande quantità di numeri perché distolgono l'attenzione dalle informazioni rilevanti e dai valori chiave. Si deve inoltre prestare attenzione al linguaggio utilizzato. Esso deve essere comprensibile *erga omnes*, senza creare misunderstandings causati dall'ambiguità di alcuni termini utilizzati.

- **Flessibilità:** il sistema informativo deve essere versatile per adattarsi al carattere di mutevolezza che caratterizza il mercato in cui operano le imprese al giorno d'oggi. Esso deve poter essere rivisto e riadattato in base alla situazione in cui versa l'impresa e in base all'ambiente economico in cui essa opera. La comunicazione delle informazioni deve garantire una ridotta obsolescenza degli indicatori delle prestazioni, per far sì che non vengano divulgate informazioni errate, obiettivi operativi non in linea con quanto stabilito, errati segnali positivi.
- **Sintesi:** Questa caratteristica consente di fornire un insieme di informazioni agilmente accessibili e consultabili, affinché si possa evitare di produrre un eccessivo numero di informazioni che potrebbero fuorviare i destinatari dell'analisi dallo studio degli elementi più significativi. A tal proposito sarà necessario elaborare le informazioni raccolte attraverso i principi di rilevanza, selettività e articolazione; la rilevanza fa sì che vengano fatte trasparire solo le informazioni che riguardano il processo decisionale, eliminando i dati pleonastici. Il criterio della selettività identifica una scala delle priorità tra le

varie informazioni rilevanti; tenendo sempre presente il fatto che l'eccessiva selettività possa escludere dal rapporto direzionale dei segnali dall'ambiente esterno che, pur sembrando inizialmente deboli possono risultare determinanti a livello strategico. È importante quindi, soprattutto in un contesto di grande complessità, saper valutare correttamente e con molta prudenza la selezione delle informazioni. Infine, l'articolazione conduce ad una suddivisione del sistema di reporting in documenti elementari, quali sottoinsiemi di un unico sistema, rendendo la comunicazione delle informazioni più efficace, ricercano sempre una coerenza interna basata sulle reciproche relazioni.

Esistono, sempre secondo gli autori Mucelli e Moretti, nell'opera precedentemente citata, varie tipologie di reporting collegate ad altrettanti ambiti del processo decisionale:

- **Rapporti di controllo strategico:** in questo ambito tutte le informazioni trasmesse dall'Alta direzione dell'impresa riguardano un'analisi della situazione finanziaria con riferimento al contesto evolutivo che si presuppone in fase di programmazione in un orizzonte temporale di medio periodo; si analizza inoltre la situazione di posizionamento competitivo nei mercati in cui l'impresa opera (il grado di concorrenza attuale, e quello prevedibile, il complesso di minacce ed opportunità e le peculiarità degli aspetti socio-economici- ambientali critici per l'azienda). Ci si focalizza quindi sui fattori di successo e i punti qualificanti le principali strategie competitive messe in atto

dall'impresa. Si fa quindi una panoramica sia delle condizioni esterne, sia di quelle interne in cui l'azienda si trova ad operare. Per quanto riguarda la situazione interna, il rapporto di controllo strategico mostra la situazione aziendale in base ai valori economici, finanziari e patrimoniali. I due indici che spiegano questi concetti sono il ROE e il ROI. Il primo è una percentuale, viene definito quoziente di redditività del patrimonio netto e si calcola in questo modo: $ROE = \frac{\text{Reddito netto}}{\text{Patrimonio netto}}$. Consente di valutare, nella maniera più sintetica, la redditività complessiva dell'impresa. Il ROI invece, viene calcolato così: $ROI = \frac{\text{reddito operativo della gestione caratteristica}}{\text{capitale investito nella gestione caratteristica}}$. Esso focalizza l'attenzione esclusivamente sul reddito che proviene dallo svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa e sul capitale impiegato nel core business aziendale¹⁰⁰. È chiaro che le informazioni che vengono inviate sono tali per cui la frequenza con cui si redige il rapporto non è elevata, infatti l'analisi delle prospettive dà la priorità all'utilizzo di dati sintetici rispetto a dati molto dettagliati, esprimendo valutazioni riferite alla situazione complessiva dell'azienda o a specifici aggregati quali ad esempio una particolare linea di prodotto, aree geografiche etc. Analizzando quindi i vari indicatori riferiti sia all'ambiente esterno, sia a quello interno all'impresa, l'analista può prevedere le tendenziali situazioni di generale cambiamento.

- **Rapporti di controllo direzionale ed operativo:** Essi forniscono le informazioni per la gestione operativa dell'impresa. Hanno l'obiettivo di controllare che le

¹⁰⁰ Riferimento a Avi M.S. "Management Accounting volume 1, Financial analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012, pag 331 e seguenti

strategie aziendali siano correttamente messe in atto, scendendo, se necessario, nei dettagli operativi. Le informazioni che sono di supporto all'attività decisionale vengono comunicate alla direzione e ai responsabili delle differenti aree operative. Nello specifico possiamo distinguere tra rapporto di controllo direzionale in cui vengono prodotte informazioni circa il raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari generali previsti a budget, e rapporto di controllo operativo con cui è possibile comprendere se gli obiettivi siano o meno stati raggiunti. I due rapporti, all'interno della realtà aziendale, anche se sono due concetti distinti, si completano e si integrano vicendevolmente. In ogni caso il rapporto di controllo direzionale viene analizzato dalla direzione generale, affinché, tramite il bilancio riclassificato, l'analisi degli indici e la stesura dei documenti di budget, soprattutto con l'analisi degli scostamenti, essa sia in grado di realizzare una stima di quella che sarà la situazione economico- finanziaria- patrimoniale in un orizzonte di breve- medio periodo dell'impresa. Il controllo operativo, per contro, è diretto ai singoli reparti aziendali ai quali è comunicata l'entità degli scostamenti tra dati di budget e dati effettivi e, ovviamente, le cause che hanno portato a tali discrepanze. I due tipi di report vengono redatti con frequenza che dipende dalla tipologia di impresa in questione. Per la direzione è molto utile avere uno strumento quale il rapporto di controllo che dia la possibilità di analizzare gli scostamenti tra risultati conseguiti e dati di budget, poiché si evidenzia la capacità dei responsabili delle varie aree produttive aziendali di riuscire a

pianificare in maniera puntuale le risorse utili a portare a termine la mission aziendale. Questo tipo di analisi ex post dei risultati ottenuti è molto utile per l'impresa poiché le informazioni che ne derivano sono fondamentali per il processo di apprendimento generale dell'impresa, e, in un'ottica di lungo periodo, per migliorare la gestione futura della produzione.

Vantaggi del sistema di reporting:¹⁰¹

Esso permette di:

- Effettuare un controllo di feed-back con l'obiettivo di correggere i successivi cicli di programmazione che non sono sufficientemente in linea con quanto era stato ipotizzato in sede di programmazione
- Effettuare un ulteriore controllo di feed-forward che permette di correggere il ciclo di programmazione in oggetto, con l'ausilio di interventi finalizzati al riequilibrio della situazione dell'azienda.
- Definire le effettive responsabilità dei capi-centro, con focus particolare sui centri di costo della funzione industriale e sui centri di ricavo della funzione commerciale.
- Definire una logica di incentivazione : l'efficace funzionamento del sistema di programmazione e controllo e di attribuzione delle opportune responsabilità non può non comprendere un elevato livello di condivisione degli obiettivi, la predisposizione di opportuni strumenti atti a stimolare i componenti

¹⁰¹ Fadda L. " Controllo di gestione", Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 392 e seguenti

dell'impresa riferibili all'ottenimento di specifici risultati in termini di variazioni può essere un efficace incentivo al corretto andamento dell'azienda.

Limiti del sistema di reporting:¹⁰²

- Accolgono solo informazioni dalle quali dipende la redditività dell'azienda nel breve periodo. (sui prezzi, sui volumi etc...)
- Attribuiscono poca attenzione alle vere cause delle disfunzioni.
- Hanno una limitata capacità di monitoraggio precoce, cioè di segnalare le conseguenze di problemi già avvenuti.
- Hanno uno scarso orientamento all'ambiente esterno , cioè non fanno fare un confronto con i competitors o con altre realtà esterne all'azienda.
- Sono riferiti solo ai centri di responsabilità, riservano quindi poca attenzione alla gestione antecedente i processi
- Presentano cadenze indifferenziate, forma non immediatamente accessibile o utile all'utente.

I valori reddituali sono di duplice natura, costi e ricavi, di conseguenza anche l'analisi degli scostamenti ad essi legata dovrà essere duplice : analisi dei delta costi e dei delta ricavi. Nei due paragrafi successivi verranno illustrate le due tipologie di variazioni.

3.2 Delta costi: aspetti teorici e operativi

Le variazioni collegate alla struttura dei costi variabili aziendali possono essere

¹⁰² Brusa L " L'amministrazione e il controllo", Fabbri Bompiani, Milano, 2001, pag 166

distinte in quattro categorie di scostamenti:¹⁰³

- Variazioni di prezzo- costo
- Variazioni di efficienza
- Variazione di volume
- Variazione di spesa

Da notare, come detto da Avi nell'opera appena citata, che i costi variabili commerciali non rientrano in questa categoria ma in quella dei ricavi.

Si analizzano ora le variazioni prezzo-costo dei fattori produttivi variabili, imposti dal mercato.

Una definizione data da Horngren C. è "a price variance is the difference between actual price and budgeted price, multiplied by actual input quantity, such as direct materials purchased or used. A price variance is sometimes called an input- price variance or rate variance, especially when referring to a price variance for a direct manufacturing labor."¹⁰⁴

Una delle principali cause di gap tra dati programmati e dati consuntivi può essere collegata ad un cambiamento di prezzi applicati dai fornitori rispetto a quanto previsto nel budget. Per determinare correttamente la suddetta variazione è necessario che non vi siano delle cause operativo- gestionali che impattino, in qualche misura, sul calcolo. Per fare ciò si deve individuare ogni componente del costo in questione, distintamente, e mantenere costante ogni elemento non

¹⁰³ Analisi proposta da : Avi M.S. "Management Accounting volume 2, Cost Analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 223

¹⁰⁴ Horngten C.T." Cost accounting- a managerial emphasis", Pearson Education, 2012, Harlow, pag 258

connesso al prezzo. Nel caso specifico si avrà:

$$\text{quantità acquistata} * \text{prezzo unitario}$$

da cui si evince che la componente da tenere costante sarà la quantità acquistata.

Nell'analisi della variazione prezzo- costo verrà quindi calcolata confrontando la quantità moltiplicata per un prezzo definito in sede di programmazione e la quantità acquistata a prezzi effettivi.

$$\text{Quantità di fattore produttivo variabile} * \text{Prezzo unitario effettivo}$$

$$= \text{Valore CONSUNTIVO}$$

$$\text{Quantità di fattore produttivo variabile} * \text{Prezzo programmato}$$

$$= \text{Valire PROGRAMMATO}$$

Verrà fatta un'analisi qualora il valore consuntivo e quello programmato abbiano una discrepanza; affinché l'analisi sia sensata, è necessario che sia fatta per ogni singolo prodotto che possa aver registrato una variazione. Nel caso venisse fatta, infatti, un'analisi globale per tutti i fattori produttivi non si arriverebbe a comprendere quale sia il fattore che abbia riportato una discrepanza e quindi non si arriverebbe a risolvere in modo mirato ed immediato il problema.

L'evidenziazione a livello analitico dello scostamento tra questi valori di budget e valori effettivi non è solo una misura per favorire l'individuazione immediata delle cause che hanno portato ad esso, ma è molto utile anche per responsabilizzare adeguatamente i capi dei reparti in cui si siano verificate le discrepanze in oggetto.

Secondo Avi¹⁰⁵ sarebbe altresì opportuno determinare lo scostamento prezzo-costo anche in una situazione in cui non sia identificabile un manager esplicitamente responsabile per questo gap, poiché la mancata consapevolezza della oggettiva

¹⁰⁵ Avi M.S. "Management Accounting volume 2, Cost Analysis" EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 225

sussistenza di un problema può provocare una sottovalutazione del problema in questione; fintantoché infatti nessuno enfatizzi la presenza di uno scostamento relativo ad un prezzo di un certo prodotto, è assai probabile che esso non diventi mai oggetto di responsabilizzazione. Nel lungo periodo inoltre, se il problema resta irrisolto, esso potrebbe comportare delle gravi conseguenze a livello reddituale.

Variazioni di efficienza: il controllo dei consumi

Altro elemento che può portare a delle discrepanze tra costi indicati nel budget e costi consuntivi, è la quantità di fattori produttivi variabili di cui l'impresa necessita per ottenere i prodotti o i servizi posti sul mercato; se infatti se verificasse l'ipotesi in cui la quantità di fattore effettivamente utilizzata diverga da quella che era stata programmata. In questo caso, a differenza della situazione precedente, si mantengono invariati i prezzi e si confrontano i dati effettivi con quelli programmati, per non determinare variazioni miste, cioè connesse a più cause (il che, come detto più volte renderebbe meno agevole la comprensione della causa dello scostamento). Inoltre, nel caso di presenza di variazioni collegate all'uso di fattori produttivi, sarà importante indirizzare l'attenzione su di essi qualora il processo produttivo fosse caratterizzato da un'entrata unica di materie prime o altri elementi di fondamentale importanza. In questi casi è utile evidenziare una specifica variazione con riferimento ai suddetti beni.

L'analisi di questo scostamento assume il nome di "controllo consumi" poiché essa ha il fine ultimo di porre l'attenzione sulle eventuali discrasie tra il consumo di prodotto ipotizzato in fase di programmazione e il prodotto effettivamente utilizzato.

Per determinare, e in futuro analizzare, tale scostamento è necessario, in sede di stesura del budget, di un valore di budget rapportato al volume di produzione effettivamente raggiunto.

Come detto in precedenza, nel caso del calcolo delle variazioni prezzo-costo, si mantiene costante la quantità di produzione, altrimenti il calcolo prederebbe di senso.

Non sempre però, come detto da Avi¹⁰⁶, “ tali aggregati sono determinati in base a quantità omogenee. È infatti ipotizzabile che, la produzione effettivamente raggiunta, diverga dalla produzione programmata. In tal caso, l'eventuale variazione derivante dal confronto tra costo effettivo (a prezzi standard) e costo programmato non appare dotata di alcun significato informativo / gestionale. Qualora si verificasse tale ipotesi, è necessario procedere alla determinazione di un aggregato intermedio ; bisogna cioè identificare il valore programmato rapportato al volume di produzione effettivamente raggiunto”.

In relazione a quanto appena affermato riguardo variazioni di prezzo- costo e di efficienza l'economista Horngren afferma : “The information available from these variances helps managers to better understand past performances and take corrective actions to implement superior strategies in the future.”

Egli inoltre tratta un argomento, a parere di chi scrive, molto interessante, cioè un confronto tra l'utilità per un'impresa che può apportare un'analisi delle variazioni prezzo- costo e delle variazioni di efficienza:

“Managers generally have more control over efficiency variances than price

¹⁰⁶ Avi M.S. “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 226

variances because the quantity of inputs used is primarily affected by factors inside the company (such as the efficiency with which operations are performed), while changes in the price of materials or in wage rates may be largely dictated by market forces outside the company “¹⁰⁷

Variazioni di efficienza e variazioni di volume riferite ai centri:

Nelle imprese in genere, i costi non imputabili al precedentemente citato controllo dei consumi vanno aggregati in un unico valore riferito ai centri di produzione aziendali¹⁰⁸. È possibile individuare due macro categorie dei suddetti centri produttivi:

- Finali: cioè i centri che producono servizi che andranno direttamente, o in seguito ad altre lavorazioni, ad essere offerti al cliente.
- Ausiliari : i centri cioè che producono beni o servizi che verranno impiegati esclusivamente da altri centri dell'azienda. Un esempio di tali centri, in ambito alberghiero può essere legato al servizio di manutenzione della struttura e di giardinaggio.

Si calcoleranno le variazioni di efficienza sia per i centri produttivi finali, sia per quelli ausiliari. In questo ambito, come nel precedente, si mette a confronto un valore effettivo , a prezzi standard, con un valore ipotizzato in fase di programmazione.

Riferendoci però alle variazioni dei volumi per centri, sorge un problema legato ai costi fissi speciali e ai costi semivariabili di reparto. Il costo unitario variabile è costante, mentre il costo unitario fisso, all'aumentare della produzione decresce. Da

¹⁰⁷Horngten C.T.” Cost accounting- a managerial emphasis”, Pearson Education, 2012, Harlow, pag 256

¹⁰⁸ Riferimento a Avi M.S. “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012 ,pag 228

ciò si può evincere come la funzione di costo unitario totale decresca all'aumentare della produzione.

È inoltre possibile, tramite la parte fissa specifica del costo totale riferibile ad uno specifico livello produttivo, comprendere la capacità del volume di produzione raggiunto di assorbire i costi fissi. Ciò significa che una variazione della quantità prodotta può far sensibilmente variare i costi fissi assorbiti dalla produzione stessa. È molto importante per una gestione aziendale puntuale e precisa, riuscire a determinare l'effettivo assorbimento dei costi fissi per poi confrontarlo con quello che si era ipotizzato in sede di stesura del budget.

Verificare la capacità del volume di produzione di coprire i costi fissi è di fondamentale importanza inoltre poiché conoscendo la suddetta capacità permette di prendere delle decisioni in merito al volume di vendita/ produzione. Il fatto di non riuscire a conseguire i volumi di vendita prestabiliti può causare ripercussioni dirette alla capacità del volume di assorbire i costi fissi. Nell'appena citato caso di scostamento tra volume di produzione effettivo e programmato, sarà necessario comprendere la nuova capacità di assorbimento del nuovo volume. Si crea quindi una "variazione di volume", e , affinché , come affermato da Avi , " tale variazione non sia inficiata da scostamenti di altra natura, è necessario confrontare il valore unitario di budget a volume effettivo rapportato al volume effettivo con il valore unitario di budget a volume programmato rapportato al volume effettivo"¹⁰⁹. La presenza di discrasie tra i due aggregati dipende solo dalla presenza di costi fissi che

¹⁰⁹ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 369

chiaramente portano a dover raggiungere volumi di produzione maggiori per essere coperti. La struttura alberghiera, come detto in precedenza, è caratterizzata da elevata presenza di costi fissi, quindi la verifica della loro copertura da parte del volume della produzione è di fondamentale importanza.

Questo tipo di analisi è efficace a livello gestionale solo qualora le variazioni di efficienza e di volume vengano analizzate separatamente. Questi scostamenti possono infatti avere diverse azioni correttive, e essi possono avere differenti soggetti responsabili.

Per un analista esterno si presenta un problema: se si confrontano i valori consuntivi (espressi in termini di prezzo- costo standard) con i valori desumibili dal budget, infatti, si incorre in un errore logico che inficia l'analisi: i dati che si confrontano, nella quasi totalità dei casi, si riferiscono a volumi di produzione completamente diversi.. L'analista dovrà quindi effettuare un passaggio intermedio: dovrà calcolare il valore di budget a livello di produzione effettiva, cioè la variazione dovuta ad un diverso utilizzo dei fattori produttivi. Quest'ultima si calcola in questo modo :

$$\frac{\text{valori standard a livello di produzione}}{\text{vendita raggiunta a consuntivo}}$$

Il fatto però che non sia stato rispettato il volume di produzione e di vendita programmato provoca altre conseguenze a livello di assorbimento dei costi fissi: si deve quindi calcolare l'ammontare della variazione di volume che richiede

l'individuazione del valore unitario di budget a volume programmato.¹¹⁰

Tutto ciò può creare un'ulteriore difficoltà in ambito alberghiero, poiché, per quanto riguarda il department operativo Food & Beverage, la determinazione del costo unitario deve avvenire dividendo il costo totale per il numero di pasti serviti ai clienti, i quali devono aver subito una ponderazione. Sarebbe infatti concettualmente errato attribuire lo stesso peso ponderale ai tre diversi pasti serviti in un albergo: colazione, pranzo e cena.

Per il bar invece non sorgono particolari problemi: è corretta infatti per cui si determina la variazione di volume dividendo il costo totale per la sommatoria di tutte le consumazioni.

Altro discorso deve essere fatto per il reparto Room Division in cui la determinazione del costo unitario è molto più complessa. In questo department infatti, non è possibile, come nei casi precedenti, dividere il totale di budget per il numero di stanze, poiché ogni camera ha caratteristiche differenti dalle altre. Si deve quindi fare una "ponderazione". Ciò consiste nell'impartire ad ogni camera un peso ponderale in base alle sue caratteristiche specifiche. Sarà inoltre necessario diversificare i prezzi offerti in base al periodo dell'anno, dividendo tra bassa, media e alta stagione, e in base alla tipologia di cliente (top rank, individuali occasionali, gruppi etc..).

Si è creata quindi una semplificazione per superare questo problema¹¹¹:

¹¹⁰ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 372

¹¹¹ Semplificazione ipotizzata da Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 373

si considera il numero di letti nella camera. Questo metodo può essere efficace ove sia possibile individuare una relazione funzionale tra i prezzi di vendita proposti ai clienti e il numero di letti presenti in stanza. Se questa ipotesi non si verifica si dovrà procedere all'identificazione di altri pesi di ponderazione.

Si propone ora un esempio di un Hotel di Abano Terme (PD), in cui vengono descritte le caratteristiche delle camere che contribuiranno ad attribuire il peso ponderale specifico di cui si è appena parlato.

- **Camera Classic:**Le camere Classic misurano oltre i ventuno metri quadri. Sono camere tradizionali, con ampi spazi confortevoli e servizi essenziali; arredamento tradizionale.
- **Doppia Elegant:** Queste camere misurano ventisei metri quadri. Hanno una vista sui Colli Euganei, sono molto silenziose e molto luminose.
- **Singola Elegant:**Ampiezza della camera: ventidue metri quadri. Riscaldamento ad acqua termale.
- **Privilege:** Camera di quarantadue metri quadri adatta alle famiglie.
- **Junior Suite:** Camera di quarantaquattro metri quadri. È composta da unico spazio molto luminoso; marmo rosa Portogallo e arredamento in stile Veneziano.
- **Suite:** camera di cinquantacinque metri quadri, arredamento lussuoso, lampadario di Murano, un enorme specchio divide la zona giorno dalla zona notte.

- **Design Suite:** Oltre sessanta metri quadri. Terrazze spaziose che si affacciano sulle piscine e sui Colli Euganei. Sono presenti mosaici e pitture. Corpi illuminanti di famoso design. Stile molto essenziale tipico della cultura giapponese.
- **Design Room:** Arredamento, sistema di illuminazione di raffinato design, tecnologia di alto livello ma discreta.

In base a queste caratteristiche si determinerà il prezzo da proporre al cliente, che dovrà ampiamente coprire i costi fissi e variabili.

Per concludere è necessario descrivere un modello semplificato rispetto a questo appena esposto delle variazioni di efficienza e di volume, considerando anche una valutazione opposta a quella della precedente autrice, in merito a tali variazioni.

Fadda afferma a tal proposito “il modello precedentemente esposto presenta l’innegabile svantaggio di evidenziare lo scostamento di volume come uno degli scostamenti elementari in cui viene scomposto lo scostamento globale. In tal senso infatti, risulta particolarmente problematico attribuire una connotazione economica positiva o negativa in relazione ad un valore di spesa che risulta collegato a scelte del settore produttivo legate a fenomeni che trascendono la possibilità di attribuzione di specifiche responsabilità”.¹¹²

Al contrario, prosegue l’autrice, “ le tecniche di budgeting che utilizzano il budget flessibilizzato (rispetto alla quantità prodotta) permettono la realizzazione di un

¹¹² Fadda L. “ Controllo di gestione”, Giappichelli Editore,2003, Torino, pag 376-377

confronto tra dati di preventivo e dati di consuntivo prescindendo dalle differenze che intercorrono tra la quantità da produrre e la quantità prodotta”.

Il budget flessibile viene definito come un documento di budget in cui le quantità di prodotto coincidono con le quantità che sono state effettivamente prodotte.

Con questa metodologia si avrà un confronto tra il budget flessibile e il valore consuntivo, riducendo così gli scostamenti elementari a quelli di efficienza e di prezzo. In questo modo sarà più agevole il calcolo di suddetti scostamenti e si riuscirà ad attribuire le opportune responsabilità in maniera mirata ed efficace.

L'obiettivo del documento di budget semplificato è, secondo Avi¹¹³, la determinazione della relazione matematica che si può individuare fra le varie ipotesi di produzione e i connessi costi totali. Esso è un documento di fondamentale importanza in primis per quanto riguarda la programmazione dei costi semi-variabili. I costi variabili non creano particolari problemi in sede di programmazione, poiché essi hanno la caratteristica di restare unitariamente costanti. Nemmeno i costi fissi rappresentano un particolare problema, perché essi non variano al variare della produzione.

Diversa situazione presentano i costi semivariabili a causa del loro andamento a gradini. Per questo in sede di redazione del budget flessibile sarà necessario operare in maniera tale da rendere possibile l'individuazione dei costi totali relativi ad ogni ipotesi di produzione. Se, in fase di consuntivazione, si dovesse riscontrare una discrasia tra produzione effettiva e di budget flessibile, sarà necessario calcolare la funzione che colleghi i costi al volume di produzione, grazie a quest'ultima infatti, si

¹¹³ Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino, 1995, pag 374

potranno determinare i costi imputabili al volume considerato. Operazione che è necessaria quando si devono calcolare gli scostamenti di efficienza e di volume. Se infatti non si hanno a disposizione i dati di riferimento non sarà possibile calcolare tali scostamenti. Nel caso quindi il volume produttivo effettivo non coincidesse con quello del budget flessibile basterà ricostruire i dati che sarebbero dovuti comparire nel budget se, in fase preventiva, le ipotesi riguardanti le quantità da produrre si fossero avverate. In questo modo sarà possibile identificare facilmente le variazioni di efficienza e di volume assicurando d'altra parte, anche che le determinazioni quantitative oggetto dell'analisi siano state determinate correttamente, e che le informazioni desumibili dalla contabilità generale siano complete.

Si passa ora a trattare, seppur brevemente, il tema della manodopera diretta:

nonostante la sua struttura rigida, infatti, essa viene inserita tra i costi variabili al fine di collegare il fabbisogno di risorse, in termini di ore, al volume di produzione.

Il calcolo dello scostamento globale ha una struttura simile a quella per i costi delle materie precedentemente analizzate:

*volume di produzione programmato * tempo standard unitario di manodopera*
** costo standard orario manodopera*

Da confrontare con:

*Volume di produzione effettivo * Tempo effettivo unitario di manodopera*
** Costo effettivo orario della manodopera*

Si passa ora a trattare i centri rispetto cui è possibile analizzare le variazioni di efficienza e di volume: essi possono essere individuati in tutti i department aziendali in cui si verifichi lo svolgimento di una attività che sia caratterizzata da un utilizzo di fattori di produzione variabili e da elementi e da fisse componenti negative di reddito.

Un tipico esempio di un'impresa alberghiera è il department Food & Beverage, o Room Division, o , se esistente, il settore manutenzione. La metodologia di calcolo delle variazioni suddette segue le stesse regole di quelle citate nei precedenti paragrafi. Formalmente parlando, è importante enfatizzare una differenza tra i department di tipo operativo e il reparto manutenzione e riparazione.

Mentre i primi infatti, rientrano nei centri produttivi finali , il secondo rientra tra i centri così detti ausiliari , cioè al servizio dei department operativi, non sono quindi destinati ad essere fruiti dai clienti.

L'addebito ai centri che usufruiscono di questo servizio reso dai centri ausiliari può avvenire secondo due criteri:¹¹⁴

- Considerando le quantità dei beni o servizi effettivamente utilizzate dai department operativi ;
- Considerando invece le quantità prenotate dai suddetti fruitori dei beni o servizi in oggetto. Questo metodo, a livello consuntivo consente una maggiore responsabilizzazione dei responsabili dei department ausiliari; essa viene utilizzata soprattutto per evitare che quantità di bene o servizio vengano prenotate e poi mai utilizzate.

¹¹⁴ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 375

Imputare questi costi ad altri department è un'azione molto complessa, non solo a causa di prenotazioni poi non ultimate. Si tratta infatti di individuare un parametro che possa effettuare una misura quantitativa della quota di servizio fornita ad ogni department: si pensa, a tal proposito, che la misurazione attraverso il conteggio di ore della mano d'opera sia un parametro valido.

Variazioni di spesa

Queste variazioni vengono determinate relativamente ai "fattori fissi (di produzione o di spese generali) caratterizzati dalla mancanza di una interrelazione quantitativa tra input e output."¹¹⁵ Un tipico esempio della realtà alberghiera sono i costi legati all'amministrazione per i quali non è possibile o comunque non economicamente conveniente, creare una relazione matematica tra input e output, il che impedisce la determinazione di scostamenti di prezzo, efficienza e volume. Poiché anche questi costi necessitano di un controllo e poiché non è possibile, per i motivi appena enunciati, utilizzare gli strumenti suddetti, ci si servirà delle variazioni di spesa. Si tratta, come detto da Avi nell'opera appena citata, di uno scostamento misto che sottolinea uno scostamento verificatosi a causa dell'applicazione simultanea di vari elementi (variazioni di prezzo, variazioni riguardanti l'utilizzo del fattore, e variazioni sulla diversa produzione effettuata rispetto a ciò che si era prestabilito in fase programmatica).

La suddetta variazione di spesa è quindi un macro aggregato che riassume al suo

¹¹⁵ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino, 1995, pag 376

interno tre variazioni (prezzo, efficienza e volume), per le quali non è economicamente conveniente analizzare in modo analitico ogni relativo scostamento. Si rivela quindi di fondamentale importanza l'applicazione di una variazione mista.

Essa deriva da un confronto tra valore di budget ex ante, e il valore effettivamente verificatosi.

La mera rilevazione algebrica però dello scostamento del valore programmato da quello effettivo può, diversamente da quanto avveniva per volume ed efficienza, non spiegare correttamente le motivazioni di base che hanno portato ad uno squilibrio.

Pensiamo ad esempio alla situazione in cui si designi un consulente esterno molto esperto che applichi una parcella maggiore di quella del precedente. Apparentemente è possibile riscontrare una variazione negativa dal valore ipotizzato nel budget da quello che poi effettivamente si è verificato in quanto il neoassunto analista verrà pagato di più.

La spesa maggiore però porterà dei maggiori benefici alla società legati alla maggiore competenza del consulente.

L'interpretazione quindi della variazione di spesa necessita di un'analisi più approfondita rispetto agli scostamenti di natura differente fino ad ora studiati.

L'autore Brusa ha spiegato con uno schema un report annuale dell'area del department Room Division.¹¹⁶

¹¹⁶ Brusa L " L'amministrazione e il controllo", Fabbri Bompiani, Milano, 2001, pag 167

Anno precedente	Budget anno	Budget progressivo flessibile	Consuntivo progressivo	Delta efficienza Delta spesa	Voci di costo
					Costo MOD Commissioni Servizio lavanderia Amenities Costi di trasporto Costo prenotazioni Altri costi variabili Ammortamenti attrezzature Ammortamento arredamento Costo personale indiretto Costo uniformi Costi fissi di prenotazione Costi decorazioni

					floreali ai piani
					Altri costi fissi
					TOTALE

3.3 Delta ricavi : aspetti teorici e operativi

Come si è detto per i costi, anche nell'ambito dei ricavi possono verificarsi degli scostamenti tra quanto ipotizzato in sede di programmazione e quanto sia effettivamente avvenuto. L'analista dovrà quindi comprendere, nella maniera più precisa ed efficace possibile, la motivazione che ha portato a tale discrasia.

Le variazioni dei ricavi possono verificarsi principalmente per tre motivi:

- Variazioni del prezzo di vendita
- Variazione del mix di vendita
- Variazione del volume di vendita

Variazioni di prezzo-ricavo

Nell'ambito dei ricavi, ci si focalizza in primis sul prezzo che si applica ai prodotti/servizi , offerti ai clienti. Come detto per i componenti negativi di reddito, anche per quelli positivi, la principale causa di scostamento tra valori programmati e valori consuntivi, è il diverso prezzo che viene proposto al cliente.

Per il calcolo e per il successivo studio degli scostamenti dei ricavi sarà necessario mantenere costante ogni elemento diverso da quello del prezzo, che componga il ricavo, in modo tale da ottenere una variazione di prezzo-ricavo priva di elementi

esterni che disturbino l'analisi.

Visto che la formula per il calcolo dei ricavi totali è la seguente :

$$\text{Ricavi totali} = \text{Prezzo unitario} * \text{numero di prodotti venduti}$$

Il calcolo dello scostamento di prezzo- ricavo verrà attuato mantenendo costante la quantità di prodotti/servizi offerta.

L'analisi verrà fatta sulla contrapposizione tra il fatturato effettivo a prezzi consuntivi e ricavi definiti in fase di programmazione a prezzi programmati, rapportati ai prodotti /servizi che sono stati effettivamente venduti alla clientela.¹¹⁷

$$\text{Volume di vendita programmato} * \text{prezzo standard unitario di vendita}$$

Da confrontare con

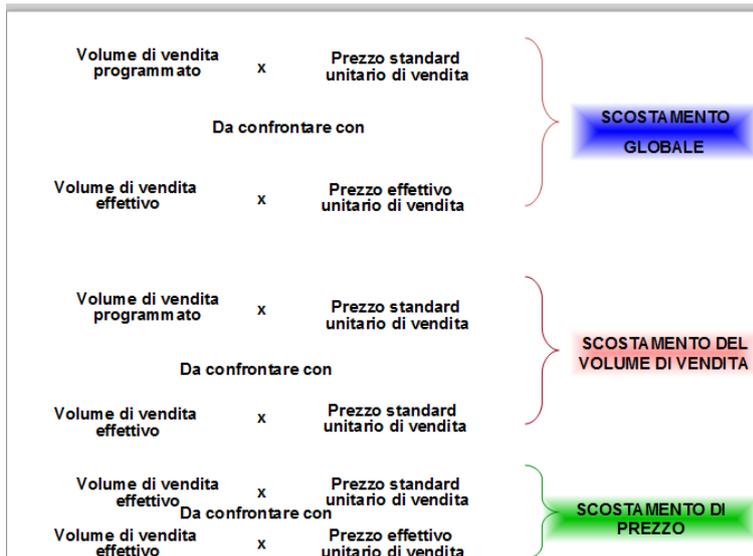
$$\text{Volume di vendita effettivo} * \text{Prezzo effettivo unitario di vendita}$$

Scostamenti di Volume e di Mix

Si pone ora l'attenzione, oltre che sul prezzo applicato ai beni, anche al numero di beni e servizi che l'impresa vende ai clienti.

Ovviamente se l'impresa è monoprodotto il confronto si farà tra ricavi ipotizzati in budget e valori effettivamente verificatisi :

¹¹⁷ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 378



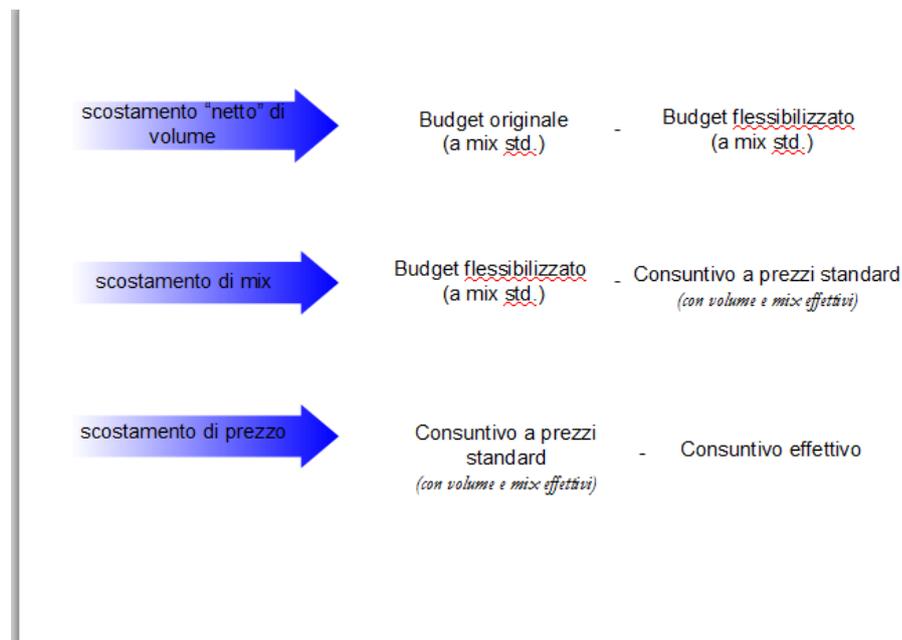
Il nostro studio sarà focalizzato principalmente sulle imprese che offrono una pluralità di beni e servizi.

In questo caso avremo :¹¹⁸

- Variazione di mix: L'analisi di questo scostamento, che caratterizza le imprese multi prodotto, ha l'obiettivo di studiare l'impatto che la vendita di un mix di prodotti/ servizi diverso da quello ipotizzato in sede di budget, abbia sui ricavi.
- Variazione di volume : Questo scostamento ha l'obiettivo di esplicitare le conseguenze derivanti dalla vendita di quantità di prodotto / servizio diverse da quelle di budget, sui ricavi. Per non avere elementi che inficino l'analisi, le determinazioni quantitative si effettuano considerando il mix standard del budget.

Il prospetto dell'analisi degli scostamenti di volume e di mix apparirà in questo modo :

¹¹⁸ Avi M.S. "Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere", Giappichelli, Torino,1995, pag 379



Secondo Avi, nell'appena citata opera, lo studio di questi scostamenti presenta un limite teorico relativo all'esclusivo riferimento effettuato ai ricavi.

Si parte dal fatto che per un'impresa l'obiettivo da raggiungere sia, non tanto il raggiungimento di un fatturato aziendale, ma quanto il raggiungimento di un margine di contribuzione. I manager aziendali devono quindi comprendere come massimizzare il margine di contribuzione tramite i ricavi raggiunti dall'impresa.

Secondo suddetta autrice infatti, sarebbe ormai obsoleta una determinazione sulle variazioni di mix e di volume basate sui tradizionali metodi. Un'ipotetica scelta infatti di un'impresa di inserire nel mercato un'elevata quantità di beni che apportino bassi margini di contribuzione, potrebbe portare a delle conseguenze economicamente disastrose. Si deve pertanto puntare a collocare sul mercato un inferiore quantitativo di beni o servizi che però apportino un maggiore margine di contribuzione. Le modifiche del mix di vendita devono, secondo quest'ottica moderna, puntare alla

massimizzazione del margine di contribuzione.

“L’analisi dei ricavi deve pertanto condurre all’ottenimento di informazioni che consentano di monitorare le modifiche subite dal margine di contribuzione derivanti da un diverso collocamento sul mercato dei prodotti rispetto a quanto stabilito in sede di programmazione “¹¹⁹

Si analizzano ora le variazioni di volume e di mix di vendita, alla luce di quanto appena affermato circa l’importanza di basare le scelte di mix sull’impatto che i ricavi hanno sul margine di contribuzione.

- Variazioni di mix: esse hanno lo scopo di mostrare l’impatto che ha avuto sul margine di contribuzione, una modifica del mix di vendita. Vengono inoltre identificati e confrontati i seguenti valori: margine di contribuzione totale calcolato confrontando i ricavi totali espressi a quantità effettive a prezzi standard con i costi variabili totali a valori standard riferiti alle quantità effettivamente poste sul mercato; il margine di contribuzione totale con un mix di vendita standard che viene calcolato valutando la percentuale di contribuzione che il centro di ricavo avrebbe dovuto raggiungere, secondo quanto ipotizzato in fase di programmazione. È chiaro che una variazione positiva del mix fa comprendere come la variazione del mix di prodotti inseriti sul mercato abbia avuto un impatto positivo sul margine di contribuzione.
- Variazione di volume : Fa un’analisi di come sia variato il margine di contribuzione alla luce di variazioni di quantità di beni o servizi offerti ai clienti.

¹¹⁹ Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995, pag 380

Esso viene determinato paragonando il margine di contribuzione totale a mix standard; il margine di contribuzione totale ipotizzato in fase di budget.

L'analisi delle variazioni dei ricavi avrà la seguente struttura:

	Prezzo effettivo; Mix di vendita effettivo; Volume effettivo	Prezzo standard; Mix effettivo Volume effettivo	Prezzo standard Mix standard Volume effettivo	Prezzo standard Mix standard Volume standard
Fatturato totale; Costo variabile totale; Mdc 1 livello Mdc %				
		Delta prezzo	Delta Mix	Delta volume

Il valore scritto in grassetto è la percentuale di margine di contribuzione aziendale rispetto al fatturato totale. Essa è legata al mix di vendita; l'obiettivo dei manager aziendali, come detto in precedenza, è massimizzare il margine rispetto al fatturato.

I managers aziendali, dopo aver effettuato questi calcoli andranno ad analizzare i valori di delta prezzo, delta mix e delta volume.

“Un ulteriore livello di approfondimento può essere realizzato definendo alcune grandezze che riassumono in termini quantitativi l'essenza dell'attività svolta e consentono di individuare le cause di varianza. In queste definizioni il riferimento

principale per la valutazione dello stato di avanzamento è costituito dal criterio “lavoro”:

- BCWS (budgeted cost of work scheduled- costo preventivato del lavoro programmato): evidenzia i costi cumulative previsionali , cioè il budget calcolato tra la data di inizio dell'attività e la data di stato di avanzamento;
- ACWP (actual cost of work performed – Costo effettivo del lavoro realizzato): rappresenta il costo sostenuto per la realizzazione delle attività fino al momento di valutazione;
- BCWP (budgeted cost of work performed- Costo preventivato del lavoro eseguito): calcola il costo previsto a budget delle attività effettivamente realizzate alla data.

Queste grandezze consentono di valutare in modo più puntuale gli scostamenti dal budget, evitando di confrontare dati non omogenei.

In pratica, interessa verificare il livello di efficienza di ogni commessa, paragonando i costi, a parità di lavoro ed il volume di attività a parità di periodo:

- CV (Cost variance - Scostamento di costo = $BCWP - ACWP$) : mostra la differenza tra i costi di budget ed i costi effettivi del lavoro eseguito. Se il valore è positivo, il costo effettivo risulta essere inferiore a quello previsto;
- SV (Schedule variance – scostamento di programmazione = $BCWP - BCWS$) : calcola la differenza tra il costo di budget del lavoro eseguito ed il costo di budget del lavoro programmato. Questo valore può esser utilizzato sia per controllare il livello dei costi che per verificare se le assegnazioni delle attività

alle risorse rientrano nei termini programmati.

La valutazione di efficienza tra commesse di valore complessivo differente può essere difficoltosa con l'utilizzo di grandezze espresse in termini assoluti. Più immediato risulta invece il giudizio mediante la costruzione di indicatori relativi:

- CPI (Cost performance index – Indice di costo = $BCWP / ACWP$): il confronto tra costi budget e costi effettivi indica un miglioramento di performance quando il valore è superiore all'unità e viceversa quando è inferiore; - SPI (schedule performance index- Indice di programmazione = $BCWP / BCWS$): il confronto tra lavoro eseguito e lavoro programmato segnala un anticipo delle attività quando il valore è superiore all'unità ed in ritardo nel caso contrario.”¹²⁰

¹²⁰ Calori P. , Perego N. “ Produzione su commessa: lo stato avanzamento e gli scostamenti dal budget”, tratto dalla rivista “ Amministrazione e finanza” , Anno 2009, fascicolo 10, pag 28

Capitolo 4: Gestione del magazzino come elemento focale della gestione alberghiera

4.1 La gestione del magazzino come elemento focale della gestione alberghiera: considerazioni introduttive

Un mercato aperto e dinamico, come quello in cui operano le imprese alberghiere, e soprattutto la crescente competitività con le altre imprese ricettive impongono ai managers un profondo miglioramento dell'attività caratteristica in termini di offerta, qualità del prodotto e qualità del servizio.

La gestione delle scorte è una delle principali componenti che caratterizzano un'impresa. I risultati e i benefici che si possono ottenere, infatti, da una gestione precisa, rappresentano “un importante controvalore monetario risparmiato da un'impresa.”¹²¹ Esso costituisce un grande investimento e ogni riduzione delle scorte, a cui non segua un disservizio o un ritardo nella produzione o nella distribuzione, rappresenta un risultato di notevole vantaggio.

C'è comunque da sottolineare il fatto che, in un'impresa alberghiera, non esiste un vero e proprio magazzino. Come detto infatti da Manca “ si dovrà verificare la suddivisione fra scorte alimentari (più delicate in quanto deperibili) e materiali di consumo (come quelli per le pulizie e per l'arredamento delle camere); si dovranno controllare fra le altre cose, la presenza di procedure per il carico e scarico del magazzino nonché di uno scadenzario per gli alimenti , la conservazione delle scorte in magazzino (o in celle frigorifere) e la loro anzianità, la logistica delle movimentazioni dei beni acquistati, a sicurezza, l'adeguatezza dei luoghi di

¹²¹ Modolo G. “Contabilità e gestione del magazzino” IPSOA INFORMATICA, Milano, 1987, pag 11

stoccaggio”¹²².

Da questa citazione si può evincere che la gestione dei prodotti di cui un albergo necessita per svolgere la sua attività sia molto complessa e articolata, in quanto essa dipende essenzialmente dalla diversa rotazione che viene data ai suddetti prodotti a causa del diverso utilizzo che ne viene fatto nella struttura di riferimento.

L’area dell’impresa alberghiera che necessita di più attenzione in questo senso è certamente la dispensa; essa rifornisce il reparto Food & Beverage , il reparto bar, il reparto piscina (ad esempio gelati freschi o confezionati, cocktail, caffè etc..) e il minibar per le bibite. Il magazzino è quindi di fondamentale importanza e necessita di un’accurata e puntuale gestione. I cibi che giungono in esso e che poi andranno divisi tra i singoli reparti hanno rotazioni completamente diverse le une dalle altre. Gli alimenti deperibili, come carne fresca, pane e latte, ad esempio, hanno rotazione giornaliera.

In magazzino inoltre giungono prodotti specifici destinati a reparti quali le camere, la piscina, o il reparto cure. Essi, ovviamente non sono deperibili e quindi si dovrà identificare un procedimento per determinare le scorte o comunque le quantità minime di tali prodotti che garantiscano una certa continuità di rifornimento di cui necessitano i vari reparti. A tal riguardo, si calcola il così detto punto d’ordine , ovvero la quantità minima per sopperire al consumo fino al momento in cui siano disponibili i prodotti del nuovo ordine, cioè “ la situazione ideale vorrebbe che la giacenza di un determinato bene vada a zero proprio in occasione della consegna

¹²² Manca, in “Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere”, IPSOA, Milanofiori Assago (Mi),2013, pag 76

prevista dall'ordine.”¹²³ Esistono, in base alla suddetta affermazione, due elementi da considerare:

- Tempo di approvvigionamento: rappresenta il gap temporale necessario che si crea tra l'emissione dell'ordine di acquisto e il ricevimento effettivo nel magazzino centrale del materiale ordinato. Affinché inoltre venga creata una corretta strategia sui mercati di fornitura è necessario che questa fase stabilisca delle “forme efficaci di coordinamento con le altre funzioni aziendali. Tale necessità nasce dalla considerazione che l'azione sui mercati di fornitura non è il risultato di decisioni e di impieghi di risorse di una funzione isolata (gli approvvigionamenti) nell'ambito della “catena del valore” dell'impresa, ma richiede il concorso e il coordinamento di tutte le unità funzionali della catena, le quali assicurano un vantaggio competitivo e la creazione di valore proprio in virtù di tale integrazione”¹²⁴
- Il consumo, che individua cioè l'utilizzo che l'impresa fa di un certo prodotto, in un determinato periodo di tempo che solitamente viene considerato come il consumo medio di prodotto in un certo intervallo di tempo. Si arriva quindi alla seguente formula:
$$\text{Punto d'ordine} = \text{Tempo di approvvigionamento} * \text{consumo medio}.$$

A tal riguardo, al giorno d'oggi, si può notare come alcune imprese alberghiere pensino di creare il proprio magazzino presso una società cooperativa, cioè si riforniscono dei principali prodotti di cui necessitano da una società di questo

¹²³ Modolo G. “Contabilità e gestione del magazzino” IPSOA INFORMATICA, Milano, 1987, pag 29

¹²⁴ Cantone L. “La gestione degli approvvigionamenti nell'economia dell'impresa”, CEDAM, Padova, 1994, pag 96

genere. Questo crea dei grandi vantaggi a livello competitivo: si eliminano i costi di stoccaggio. Ciò implica l'eliminazione degli elementi negativi di reddito derivanti dal prodotto non consumato, dal cambiamento di prezzo per motivi stagionali, meteorologici, tecnici o commerciali, dal cambiamento dei prezzi di mercato (fattore oggi molto critico a causa di nuove politiche europee appena entrate in vigore)¹²⁵. Questa soluzione è, inoltre, molto conveniente, perché i tempi di fornitura della merce si riducono notevolmente; la società cooperativa, avendo un rapporto di grande fidelizzazione con l'albergo e conoscendo bene i tempi di approvvigionamento dei vari prodotti di cui esso necessita, è normalmente molto celere nelle consegne.

Da enfatizzare è in ogni caso il fatto che affidarsi ad una cooperativa non significa fidarsi ciecamente a tempo indeterminato dei suoi servizi, bensì è necessario controllare costantemente le alternative migliori offerte dal mercato, in un regime di concorrenza. C'è inoltre un altro rischio da tenere presente quando si sia in presenza di un unico principale fornitore: se esso per vari motivi, ad esempio problemi economici di solvibilità verso i propri grossisti,, non potesse più fornire la merce all'hotel, questo si ritroverebbe senza i prodotti, taluni anche assolutamente indispensabili, da offrire alla clientela. E' quindi necessario, per assicurare un servizio puntuale e preciso al cliente, avere più fornitori per differenziare il suddetto rischio.

¹²⁵ Ci si riferisce in questo frangente alle novità introdotte in questi mesi dall'Unione Europea che prevedono la possibilità di produrre e commercializzare vini con dei particolari "wine Kit" che promettono in pochi giorni di ottenere vini con le etichette dei produttori più prestigiosi; altro alimento considerato dall'UE è il formaggio: si dà la possibilità di immettere nel mercato dei Kit per creare del formaggio casalingo che richiama le caratteristiche dei principali formaggi di produzione italiana.

La soluzione di outsourcing, in certi alberghi, soprattutto quelli di lusso, può non essere una strategia conveniente, soprattutto per i prodotti con caratteristiche particolari, quali ad esempio i vini pregiati. Essi infatti, se stoccati nelle proprie cantine, purché dotate di caratteristiche adeguate, con il passare del tempo aumentano di qualità e di valore, potendosi l'operazione della conservazione del vino qualificare come un vero e proprio investimento; è quindi fonte di grande prestigio per la struttura offrire prodotti di tale livello alla clientela, oltre che, ovviamente, una potenziale, considerevole, fonte di guadagni. Potrebbe essere, inoltre, necessario stoccare in proprio prodotti particolari, di non rapida reperibilità sul mercato locale, legati a particolari esigenze di clienti. Si possono citare, ad esempio, cibi o bevande richiesti da particolari etnie o confessioni religiose o, per motivi di salute, da persone affette da particolari patologie o intolleranze alimentari. C'è inoltre da considerare un altro elemento molto importante in ambienti di lusso: il catering esterno è, per evidenti motivi di ordine pratico, funzionale ed economico, senza dubbio imprescindibile per alcuni tipi di prodotti legati all'ambiente di lusso, quali i fiori freschi per adornare le camere e gli spazi comuni.

Un'altra caratteristica essenziale che deve possedere un magazzino, specialmente quello di un hotel di lusso è la qualità. È interessante leggere il pensiero di un economista americano. "Quality in warehousing and distribution has some unique, interesting, twists. Among them is the problem of damage to the product package and its contents. Every warehouse manager is keenly aware of the costs of damage to packages, and to the products within, that results from rough handling both within

the warehouse and in transit to the customer. It is a great mistake to imagine that the only remedy is continuously to admonish warehousemen and truck loaders to avoid rough handling and poor truck loading that permits truck contents to shift in transit. Fail-safe devices that make it impossible for damage to occur are a far better solution”¹²⁶ Da questa affermazione si può comprendere quanto sia importante per un albergo avere una struttura di immagazzinamento delle merci caratterizzata da alta qualità. A titolo di esempio si pensi al danno che potrebbe derivare dalla inadeguata conservazione dei vini precedentemente citati. Se venisse servito ad un cliente del vino mal conservato ci sarebbero certamente perdite economiche per la struttura alberghiera e pericolosi danni di immagine.

Altro elemento da evidenziare quando si considera la qualità di un magazzino è la sicurezza igienica della struttura. È infatti molto importante che un magazzino osservi le norme di sicurezza dettate dalla normativa europea HACCP, cioè “Hazard Analysis and Critical Control Points”, analisi dei pericoli e dei punti critici di controllo. Esso è un insieme di procedure, cioè un protocollo che ha l’obiettivo di prevenire i pericoli che derivano da contaminazione alimentare. Con il decreto legge 193/2007 si è infatti iniziato a monitorare tutte le fasi, compresa quindi quella di stoccaggio e conservazione dei cibi, per controllare che in nessuna di esse si verificano contaminazioni degli alimenti con sostanze inquinanti o insalubri. Il sistema pone quindi un importante accento sulla qualità alimentare, con particolare focus sulla salubrità e sulla sicurezza; concetto che va oltre la semplice soddisfazione del

¹²⁶ Copacino W. “Reinventing the warehouse”, Macmillan, New York, 1993, pag 264

cliente, ma mira piuttosto alla salvaguardia della salute pubblica.

Da quanto sopra esposto si può evincere l'importanza che ricopre la gestione del magazzino all'interno di un'impresa alberghiera. Una sana, puntuale e precisa gestione può portare l'hotel ad avere un minore dispendio di costi e, parallelamente, può migliorare sensibilmente il servizio offerto al cliente. Al contrario, se il magazzino non viene gestito osservando le regole igieniche e i cibi e le bevande non vengono correttamente conservati, possono verificarsi dei disastrosi danni di immagine per la struttura, oppure problemi legali o addirittura penali per danni involontariamente provocati alla salute dei clienti.

4.2 La gestione del magazzino: aspetti finanziari e tecnico- organizzativi.

La gestione del magazzino si presenta come “complessa e alquanto integrata con le altre, molteplici funzioni aziendali, quali la logistica in entrata, con la produzione, la logistica in uscita e il processo di approvvigionamento, ma anche con la contabilità e il controllo di gestione. Rappresenta dunque un anello importante che se non adeguatamente gestito dal punto di vista contabile, genera un incremento dei costi e una inefficienza operativa e gestionale.”¹²⁷ Al giorno d'oggi, a causa della profonda crisi economica che stiamo vivendo, è essenziale che le imprese riescano a gestire al meglio tale area, affinché i costi vengano, il più possibile, ridotti. Questo discorso è, a parere di chi scrive, essenziale soprattutto per le imprese alberghiere nelle quali i costi fissi sono preponderanti e quindi è essenziale riuscire a limitare quantomeno i costi che possono essere ridotti a seguito di una migliore gestione del magazzino

¹²⁷ Riferimento a : Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

perché non gravino eccessivamente sulla gestione aziendale.

La gestione del magazzino inoltre, così come altri componenti del capitale circolante commerciale aziendale, interessa molteplici funzioni decisionali ed operative quali, per esempio, il marketing, la definizione del target di vendita, decisioni in merito a scelte industriali quali acquisti da terzi o produzione in proprio, la soluzione di problemi logistici quali stoccaggi o legati alla distribuzione.

Per analizzare al meglio la gestione del magazzino, è necessario individuare, tramite delle formule, la durata media delle scorte affinché vengano rispettati, in primis i programmi di produzione e di acquisto, e quelli di vendita dei prodotti.

Si utilizza, a tal fine la seguente formula¹²⁸:

- Termini medi di giacenza scorte = $\frac{\text{Magazzino} \times 360}{\text{Fatturato annuo}}$

In alternativa possono essere utilizzate le seguenti formule:

- Termini medi di giacenza scorte = $\frac{\text{Scorte medie} \times 360}{\text{Fatturato annuo}}$
- Termini medi di giacenza scorte = $\frac{\text{Magazzino} \times 360}{\text{Costo del venduto}}$

La differenza tra i tre rapporti sta nel fatto che sia considerato:

- il valore di magazzino a fine esercizio, calcolato con i metodi FIFO (first in first out) o LIFO (last in first out), costo medio o costo storico;
- tramite il metodo della semisomma dei valori iniziali e finali
- la media aritmetica delle dodici giacenze calcolate a fine di ogni mese; oppure il costo del venduto, cioè la sommatoria degli acquisti, dei servizi e dei vari costi diversi al netto dei ricavi diversi, cioè senza considerare i ricarichi e i

¹²⁸ Considerazioni di Pavesi F. V. "La gestione del magazzino" tratto dalla rivista "Amministrazione e Finanza" anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

marginari di guadagno.

Tutti questi calcoli, ovviamente, non vanno considerati solamente nel loro valore assoluto, ma, affinché abbiano un senso, vanno analizzati considerando il loro sviluppo temporale affinché da essi possano essere dedotte le informazioni di cui si necessita per attuare un'efficace analisi di magazzino. "In base all'inclinazione della curva che ne deriverà, potrà essere analizzato l'andamento storico del fenomeno e potranno essere formulate delle previsioni sufficientemente attendibili sull'immediato futuro. Essi esprimono, in sintesi il grado di efficienza con cui l'azienda cura questa parte dei suoi investimenti a breve termine."¹²⁹

Per compiere un'analisi più sofisticata dell'andamento delle singole voci che compongono il magazzino, quali ad esempio materie prime, semilavorati, prodotti lavorazione o finiti, si disaggregano i seguenti indicatori al fine di ottenere dati più omogenei e rendere più efficace l'analisi: ¹³⁰

- Rapportare i semilavorati e i prodotti in lavorazione, al costo del venduto (o, in alternativa, alla semisomma di acquisti e vendite);
- Rapportare le materie prime al valore degli acquisti;

A prescindere comunque dalla tipologia di calcolo utilizzata è necessario sottolineare il fatto che, l'obiettivo di questa analisi, non è la mera riduzione delle scorte, ma l'aumento della loro velocità di rotazione rispetto al fatturato, la velocità che si calcola con il rapporto fatturato / scorte ; se il rapporto aumenta, il magazzino pesa meno, in termini di immobilizzo di capitale e, di conseguenza in termini di oneri finanziari.

¹²⁹ Pavesi F. V. " La gestione del magazzino" tratto dalla rivista " Amministrazione e Finanza" anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

¹³⁰ Pavesi F. V. Ultima opera citata.

Essendo il magazzino quel luogo in cui le materie prime passano per poi entrare nel ciclo produttivo o vi transitano per essere, in un secondo momento rivendute, esso comporta dei problemi di gestione per quanto riguarda questi due cicli. Questi problemi sono legati alla custodia delle merci e alla loro movimentazione, con particolare riferimento alla qualità e alle tempistiche con cui viene portato a termine il servizio.

Affinché infatti il magazzino si integri con il ciclo economico, è necessario che sia sempre presente una quantità minima che deve costantemente essere assicurata, denominata **scorta di sicurezza (SS)**, il livello di **scorta minima**, e va controllato anche il **lotto economico di acquisto (LEA)**. Da questi tre aspetti che emergono dalla gestione del magazzino, si evidenziano tre componenti : “la componente patrimoniale del magazzino, quella economica e quella finanziaria. La gestione del magazzino, nell'immediato, porta ad elevati costi fissi, e ritorni nell'investimento che non sono sempre immediati da valutare per il recupero di efficienza.”¹³¹

L'autrice inoltre è del parere che per un'impresa la cosa migliore da fare sia “identificare la modalità con cui rendere maggiormente efficiente il ciclo dell'acquisto e della consegna della merce da parte del fornitore e della vendita e della consegna dei prodotti al cliente finale. Da questi due aspetti discende anche la gestione del ciclo finanziario attraverso gli incassi e i pagamenti. Fondamentale in questo ambito è la programmazione degli ordini e la schedulazione degli stessi. In sintesi si tratta di avere una supply chain più ridotta andando ad accelerare i tempi di produzione

¹³¹ : Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

attraverso la riduzione degli stessi per acquisire il così detto Time to market. Per realizzare questo, un primo step consiste nel verificare :

- I giorni di consegna della merce dal fornitore ;
- I giorni di consegna dei prodotti finiti al cliente;
- La riduzione al minimo delle scorte;
- La definizione dei tempi di produzione per favorire il make to order piuttosto che il make to stock” ¹³²

4.2.1 Fasi del magazzino

La gestione del magazzino consta di alcune fasi che coinvolgono, in maniera diretta o indiretta, vari reparti aziendali quali :

- Il marketing;
- La programmazione delle vendite;
- Gli acquisti e la produzione (con riferimento alla scelta di make or buy);
- La logistica e le spedizioni ;
- La vendita;
- L'amministrazione e la finanza.

Si tratta quindi di tutte le aree operative dell'impresa, ciascuna ovviamente con i propri obiettivi e finalità che non sempre si equivalgono. Un'organizzazione tecnico-logistica che vada oltre le mere questioni finanziarie, poiché si tratta di un

¹³² Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

investimento , ha il fine ultimo di generare profitti che superino gli oneri .

Una gestione male organizzata, infatti, del magazzino, porterebbe ad un intreccio di compiti e responsabilità che porterebbe ad avere un sistema incontrollabile. È quindi necessario che le decisioni aziendali e i singoli settori dell'azienda debbano operare mirando ai seguenti obiettivi:

- “Concorrere alla programmazione delle vendite e prevedere le necessità commerciali;
- Contenere i costi di stoccaggio e limitare gli oneri finanziari.”¹³³

4.2.2 I costi di magazzino

¹³⁴Per ridurre i costi legati alla gestione del magazzino è necessario regolare gli sprechi, le inefficienze e, inoltre, tramite una sana politica di gestione degli approvvigionamenti, cercando, almeno una volta all'anno di azzerare la scorta di sicurezza.

La dimensione del magazzino va sempre tenuta sotto controllo , poiché gravano su di esso tutti i costi di gestione e conservazione del magazzino, oltre che il costo al metro quadro legato alla acquisizione dello stesso. Esempi di costi di gestione magazzino sono:

- Illuminazione

¹³³ Pavese F. V. “ La gestione del magazzino” tratto dalla rivista “ Amministrazione e Finanza”anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

¹³⁴ Riferimento a : Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

- Riscaldamento
- Locazione
- Ammortamento della struttura
- Costi di manutenzione della struttura
- Pulizia dei locali
- Imballaggio della merce
- Controllo della qualità dei beni
- Spedizione delle merci
- Costo del personale addetto

Sono imputabili alla gestione del magazzino anche i costi di picking, cioè i costi di prelievo di una certa quantità di bene e di consegna dello stesso al cliente finale.

Sono inoltre da tenere fortemente in considerazione i costi di stock in e di stock out e dei costi accessori di stoccaggio legati all'apprezzamento o al deprezzamento del valore della merce presente in magazzino che, restando invenduta, fa generare degli sprechi e conseguenti costi supplementari per l'impresa (nelle imprese alberghiere questo discorso è applicabile solo ai vini, ove presenti, in quanto certe bottiglie possono apprezzarsi o deprezzarsi a seconda dell'andamento del mercato, e se restano invendute possono chiaramente generare degli sprechi).

L'ottimizzazione di questi aspetti appena citati richiede che venga posta particolare attenzione ai dati collegati a¹³⁵

- “Al ciclo degli ordini da parte dei clienti;

¹³⁵ Riferimento a : Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

- Alle esigenze di approvvigionamento legate alla produzione;
- Alle tempistiche di approvvigionamento;
- Alle tempistiche di distribuzione;

Si segnala comunque che l'obiettivo di questo ambito è quello di minimizzare lo stock e massimizzare la soddisfazione della clientela”.

4.2.3 La gestione delle scorte di magazzino

Come detto da Tardia, “ gestire le scorte significa comprendere da un lato i fabbisogni produttivi e dall'altro pianificare gli ordini.”¹³⁶

In primis è necessario dimensionare i lotti della produzione e di approvvigionamento. Normalmente in un'azienda di tipo industriale la gestione delle scorte è gestita con riguardo alla produzione; in un'azienda di tipo commerciale invece ci si focalizza sulle vendite; in un'azienda alberghiera invece si considerano i servizi da offrire alla clientela. Si devono quindi identificare le quantità da ordinare e da consegnare (nel caso di azienda alberghiera si parlerà di quantità di cibo, o di prodotti per il reparto cure), da un punto di vista strettamente produttivo.

L'obiettivo dell'operazione è quello di classificare i costi che le scorte fanno sorgere. Essi riguardano il costo di acquisto / produzione, il costo di ordinazione ai fornitori, di conservazione (cioè il costo del mantenimento di un impianto di refrigerazione efficiente; essenziale in un'azienda alberghiera), il costo di invecchiamento (cioè il costo del deperimento delle scorte) e il costo di penuria (cioè i costi legati

¹³⁶ Riferimento a : Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

all'impossibilità o all'incapacità di far fronte alla fornitura che possono portare alla dilazione dei tempi di consegna della merce o, nei casi più estremi, la perdita del cliente). Tutti questi costi possono, a seconda della loro natura, essere fissi o variabili, l'azienda deve cercare di ridurre quanto più possibile la quota fissa a vantaggio di quella variabile e aumentare i livelli di flessibilità, il che porta ad un recupero di efficienza. Ricapitolando dunque, la gestione delle scorte è basata su tre punti cardine :

- Mantenere elevato il livello di gestione dei servizi resi al cliente legati alle scorte;
- Contenere i costi legati soprattutto alla merce invenduta;
- Investire per rendere sempre più innovativo ed efficiente il sistema di controllo di gestione del magazzino.

	Costi	Ipotesi incidenza 10 % CF	CV
Costo acquisto/ produzione	100	10	90
Costo di ordinazione	10	1	9
Costo di conservazione	20	2	18
Costo di invecchiamento	10	1	9
Costo di penuria	5	0,5	4,5
Totale	145	14,5	130,5

La tabella, eseguita con riferimento a Tardia, indica un esempio di incidenza dei costi fissi e

variabili.¹³⁷

Per stimare la percentuale di investimento dell'impresa in scorte si utilizza, di solito, un parametro che è l'indice di rotazione del magazzino che dà la possibilità di controllare quante volte all'anno il magazzino è stato rinnovato.

Esso viene calcolato in questo modo:

$$\text{Indice di rotazione} = \frac{\text{Domanda del periodo}}{\text{Scorta media del periodo}}$$

Se il valore che si ottiene da tale formula è basso, significa che si è in presenza di eccesso di rigidità della domanda oppure si è in presenza di eccessivo livello di scorte, se invece è elevato significa che l'azienda è riuscita a creare ricchezza e valore. L'indice va calcolato a volumi e va considerata la scorta media del periodo preso in esame.

È molto utile inoltre calcolare il dato che rappresenta la giacenza media della merce in magazzino . Esso si calcola tramite l'indice di rotazione:

$$\text{Giacenza media} = \frac{1}{\text{Indice di rotazione}}^{138}$$

Per attribuire un valore alle scorte di magazzino si utilizza, di norma, uno tra i seguenti criteri che dà la possibilità di ottenere il corrispondente valore economico:

¹³⁷ Tardia T. " La gestione del magazzino" articolo tratto dalla rivista " PMI", anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

¹³⁸Le formule fanno riferimento a : Tardia T. " La gestione del magazzino" articolo tratto dalla rivista " PMI", anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

- “Il costo specifico;
- Il criterio del costo medio ponderato
- Il criterio FIFO o LIFO
- Il criterio del valore medio;
- Il criterio del valore attuale

Ogni criterio ha le sue peculiarità e deve essere valutato in funzione dei prezzi dei beni di cui ci si approvvigiona, dalla fluttuazione dell’andamento delle quotazioni e delle relative previsioni”¹³⁹

4.2.4 La scorta di sicurezza

Per compiere un’analisi di magazzino completa, è necessario che esso venga analizzato da due diversi punti di vista : uno strategico, e l’altro operativo.

Nel primo caso ci si riferisce all’assetto del magazzino e ai rapporti di collaborazione con i fornitori che hanno natura strategica e sono focalizzati nel lungo termine, nel secondo caso ci si riferisce alla gestione delle scorte che è connessa all’operatività e deve considerare dei fattori che hanno una elevata valenza contabile, quali ad esempio:

- Si deve considerare se l’azienda è mono o pluri-prodotto;
- Si deve tener conto delle dimensioni dell’azienda, dell’ampiezza e la profondità della gamma di prodotti offerti , la facilità o la difficoltà di approvvigionamento e conservazione dei beni e le caratteristiche legate alla

¹³⁹ Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

stagionalità;

- È necessario considerare le caratteristiche della domanda legate all'andamento dei mercati e delle quotazioni delle merci stesse : se è stabile o instabile.

I responsabili di magazzino dovranno, inoltre, tenere conto dei fornitori e del loro comportamento e, ancor più importante, dell'andamento dei prezzi delle merci, dei beni, delle condizioni di pagamento e i clienti e le loro abitudini di acquisti, le caratteristiche dell'offerta e della domanda.

“In questo modo la gestione del magazzino e delle relative scorte non può prescindere da un contesto di tipo contabile, avendo ripercussioni sia sui costi che sulla componente finanziaria”¹⁴⁰

4.2.5 Le differenze nella gestione delle scorte

È interessante osservare che, spesso, nelle aziende “ si rilevano scorte fisicamente presenti alla fine di un periodo che divergono da quelle realmente rilevate.

Se il processo è informatizzato spesso è possibile identificare l'errore o il percorso dello stock che manca, diversamente si incorre in vere e proprie perdite che incidono come costi nella gestione delle attività di magazzino”¹⁴¹

Spesso sono errori manifestatisi durante il percorso, oppure si è in presenza di eventi quali furto o di cattiva gestione delle merci in magazzino.

¹⁴⁰ Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

¹⁴¹ Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno 2013, fascicolo 10, pag 25-30

Quando vengono rilevate discrepanze, esse vanno analizzate e divergono per tipologia di prodotto, per settore, per caratteristiche merceologiche delle materie prime necessarie per la produzione.

Spesso comunque, successivamente al segnalazioni di gap emersi da analisi contabili, le aziende hanno introdotto dei sistemi di sicurezza, di monitoraggio e di controllo dei propri magazzini per ridurre o evitare tali fenomeni, tuttavia ciò significa introdurre ulteriori costi, ma i cui benefici potrebbero dare risultati a medio lungo termine attraverso la riduzione del fenomeno.

4.2.6 Programmazione delle vendite

Per trarre dalla gestione del magazzino la massima economicità, è necessario analizzare e comprendere i limiti critici, cioè la dimensione minima/ massima degli stoccaggi ; se questi limiti vengono oltrepassati, sia in eccesso che per difetto, si verifica uno sbilanciamento delle aspettative commerciali , e del rapporto costi/benefici con delle disastrose conseguenze sul piano produttivo, distributivo, finanziario e reddituale.

Questa ricerca si riferisce idealmente alla suddivisione delle vendite in tattiche e ordinarie, la cui manovrabilità può riassumersi in questo modo¹⁴²:

- I volumi di produzione /acquisto e gli stoccaggi, in condizioni di normalità del mercato, devono assicurare la regolarità e la tempestività delle vendite ordinarie programmate.

¹⁴² Pavese F. V. " La gestione del magazzino" tratto dalla rivista " Amministrazione e Finanza"anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

- La flessibilità degli stoccaggi deve agevolare le vendite estemporanee, dette anche tattiche, che possono variare in tempi molto rapidi in funzione dei prezzi, delle mode, dei miglioramenti tecnologici, della ciclicità del mercato, e soprattutto delle azioni poste in atto dai competitors. Tutto ciò vale fino al punto in cui i benefici attesi arrivino a superare i ricavi.

4.2.7 Necessità commerciali

Posto il fatto che le imprese devono assicurare al mercato di sbocco la presenza di prodotti/ servizi con un livello qualitativo costante e nella quantità richiesta dalla domanda, è assolutamente necessario gestire il magazzino sotto alcuni profili:¹⁴³

- Regolare i trasporti e la movimentazione merci (compito che spetta al reparto logistica)
- Monitorare le giacenze fisiche nel continuo utilizzando la tecnica del just in time che si basa sull'utilizzo dei bar- code grazie ai quali si potrà ottenere in tempo reale il quantitativo di merce presente in magazzino e l'individuazione e l'eliminazione dell'invenduto;
- Determinare il livello delle scorte medie minime e allo stesso moento , assecondare i picchi improvvisi di vendita;
- Assicurare le scorte di sicurezza;
- Far fronte alla concentrazione temporale delle vendite e alla stagionalità.

¹⁴³ Pavese F. V. " La gestione del magazzino" tratto dalla rivista " Amministrazione e Finanza" anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

Per concludere si può quindi affermare che la gestione del magazzino si basa su due metodi fondamentali:

- A fabbisogno;
- A ripristino.

Con la prima metodologia, si considera la previsione di vendita a monte secondo cui le scorte sono generate o incrementate solo nel momento in cui siano necessarie a valle : è quindi la domanda di mercato di sbocco che determina la richiesta di produzione/ approvvigionamento dall'esterno.

Con la seconda metodologia, invece, si segue la logica just in time, cioè ci si basa sui livelli di giacenza delle merci correnti, prescindendo quindi dalle necessità di vendita, cercando di ripristinare nel continuo i livelli stessi.

I controlli vanno effettuati a intervalli regolari, meglio mensili. Se da questi emerge un avvicinamento pericoloso ai livelli minimi, è bene ricostruire le scorte di sicurezza.¹⁴⁴

4.2.8 Stoccaggi speculativi

Se l'impresa decide di assumersi il rischio di prendere delle decisioni in controtendenza per sfruttare delle opportunità finanziarie, o di mercato particolari, qualificando le vendite tattiche, disattendere gli obiettivi sopra riportati.

Un esempio della situazione appena descritta è il momento in cui l'impresa decida di raggiungere, pur con ridotti, o addirittura nulli, margini porzioni aggiuntive di mercato

¹⁴⁴ Pavesi F. V. " La gestione del magazzino" tratto dalla rivista " Amministrazione e Finanza" anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

con l'obiettivo di smaltire delle quote di eccesso di produzione o di magazzino, per effettuare così delle campagne sotto- costo o simili promozioni.

Nell'adozione di questi provvedimenti rischiosi, è necessario che l'impresa si munisca di "ammortizzatori atti ad attenuare l'effetto che queste manovre possono avere sulla gestione operativa, finanziaria e economica. Tali rischi, connessi con la mancata realizzazione in tutto o in parte delle aspettative, possono essere coperti con dei correttivi di natura assicurativa (contratti ad hoc), finanziaria (contratti a termine) ed amministrativa (stanziamento di fondi svalutazione / oscillazione costi).

Il modello più completo di gestione delle scorte è il lotto economico, con cui si definisce correttamente la quantità ottimale di acquisto / produzione che minimizzi sia i costi di approvvigionamento / fabbricazione, sia i costi di manutenzione e mantenimento a magazzino e tutti i costi derivanti dall'investimento e generatori di oneri finanziari." ¹⁴⁵

4.3 Meccanismo di programmazione e del controllo del magazzino

Il processo di programmazione e di controllo dei magazzini è , come detto da Previti Flesca, strettamente collegato alla programmazione e al controllo della produzione (PCP). Quest'ultimo è " la coordinazione delle attività di produzione per l'attuazione di un piano d'azione predeterminato. La programmazione ed il controllo degli stocks è una di queste attività di produzione che si confronta con i problemi quantitativi dei materiali (siano essi materie prime e/o materiali ausiliari e /o lavori in corso e/o

¹⁴⁵ Pavese F. V. " La gestione del magazzino" tratto dalla rivista " Amministrazione e Finanza" anno 2008, volume 23, fascicolo 22, pag 24- 30

prodotti finiti).¹⁴⁶

Posto il fatto che la programmazione e il controllo della produzione non deve, necessariamente comprendere al suo interno il controllo di gestione del magazzino, e che quindi le due fasi siano strettamente indipendenti l'una dall'altra, verranno ora definiti gli obiettivi e le peculiarità dello strumento di programmazione e controllo della produzione. Esso controlla le disponibilità totali delle rimanenze di magazzino e il saldo degli ordini. Evita quindi il rischio di avere le mancanze di materiali, le immobilizzazioni eccessive di risorse finanziarie.

Gli obiettivi principali di questo sistema sono:¹⁴⁷

- “Mantenere l’investimento in magazzino ad un livello sufficientemente basso da essere compatibile con le necessità operative;
- Assicurare un surplus adeguato per le voci del magazzino;
- Identificare le voci poco movimentate, difettose ed obsolete;
- Prevenire perdite legate al cattivo uso, danni o furti;
- Segnalare le condizioni di eccesso e/o di mancanza in relazione alla domanda attuale e progettata
- Assicurare l’esistenza reale delle quantità registrate nei libri inventari;
- Mantenere i costi al livello più economico, prendendo in considerazione le necessità progettate e le risorse di immagazzinamento e l’effetto sul prezzo di vendita del prodotto;
- Fornire la base per la compilazione dei dati numerici necessari alla

¹⁴⁶ Previti Flesca G. “ L’ABC del revisore in magazzino” tratto dalla rivista “Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale” anno 1994 fascicolo 7, pag 355

¹⁴⁷ Previti Flesca G. opera citata.

programmazione a breve, medio e lungo termine delle necessità di magazzino, come contenuto e quantità massima e minima e prezzo unitario desiderato.”

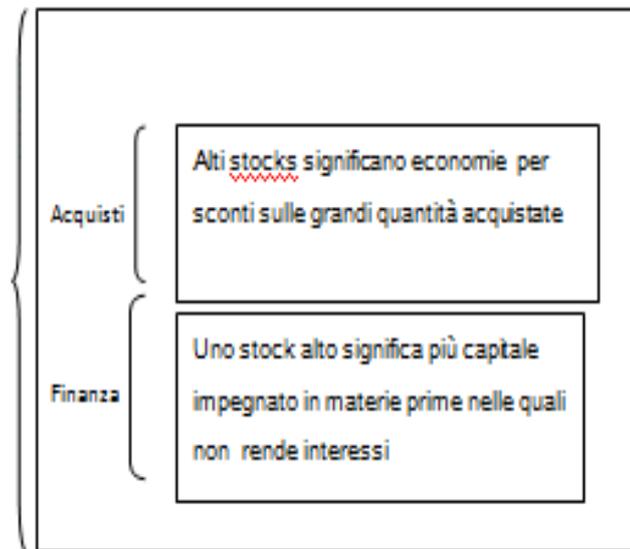
Possono esistere, secondo l'appena citato autore, varie tipologie di magazzino, mantenute in uno o più locali: ¹⁴⁸

- Magazzino materie prime;
- Magazzino di prodotti in corso di lavorazione;
- Magazzino di parti componenti (fabbricati e/o acquistati);
- Magazzino prodotti finiti;
- Magazzino materiali ausiliari;
- Magazzino materiali di uso generale;
- Magazzino attrezzi e utensileria

Ognuno di questi magazzini sarà soggetto ad un differente conflitto di interessi, da cui si può trarre il seguente schema che li riassume

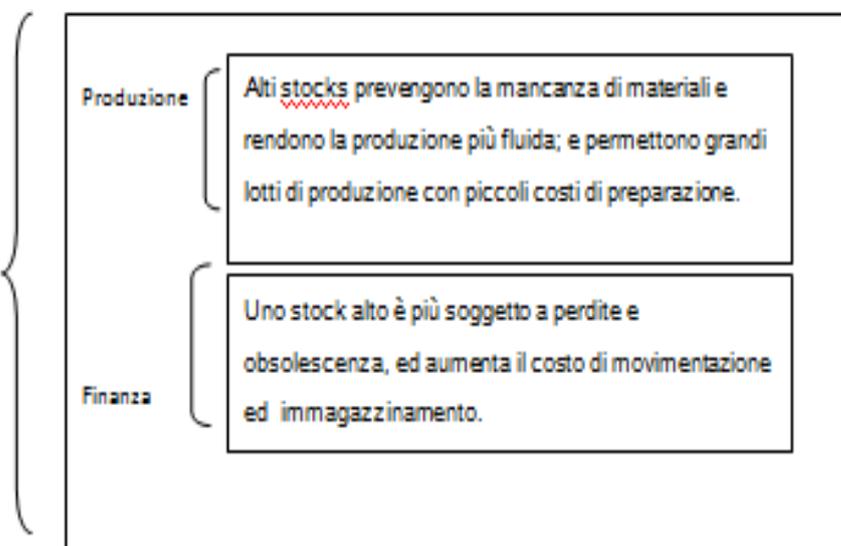
¹⁴⁸ Elenco e schemi tratti da Previti Flesca G. “ L’ABC del revisore in magazzino” tratto dalla rivista “Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale” anno 1994 fascicolo 7, pag 355

Materie prime



Prodotti in

lavorazione



Prodotti finiti

Vendite

Alti stocks permettono consegne più rapide e sicure, e ciò aumenta le possibilità di vendita.

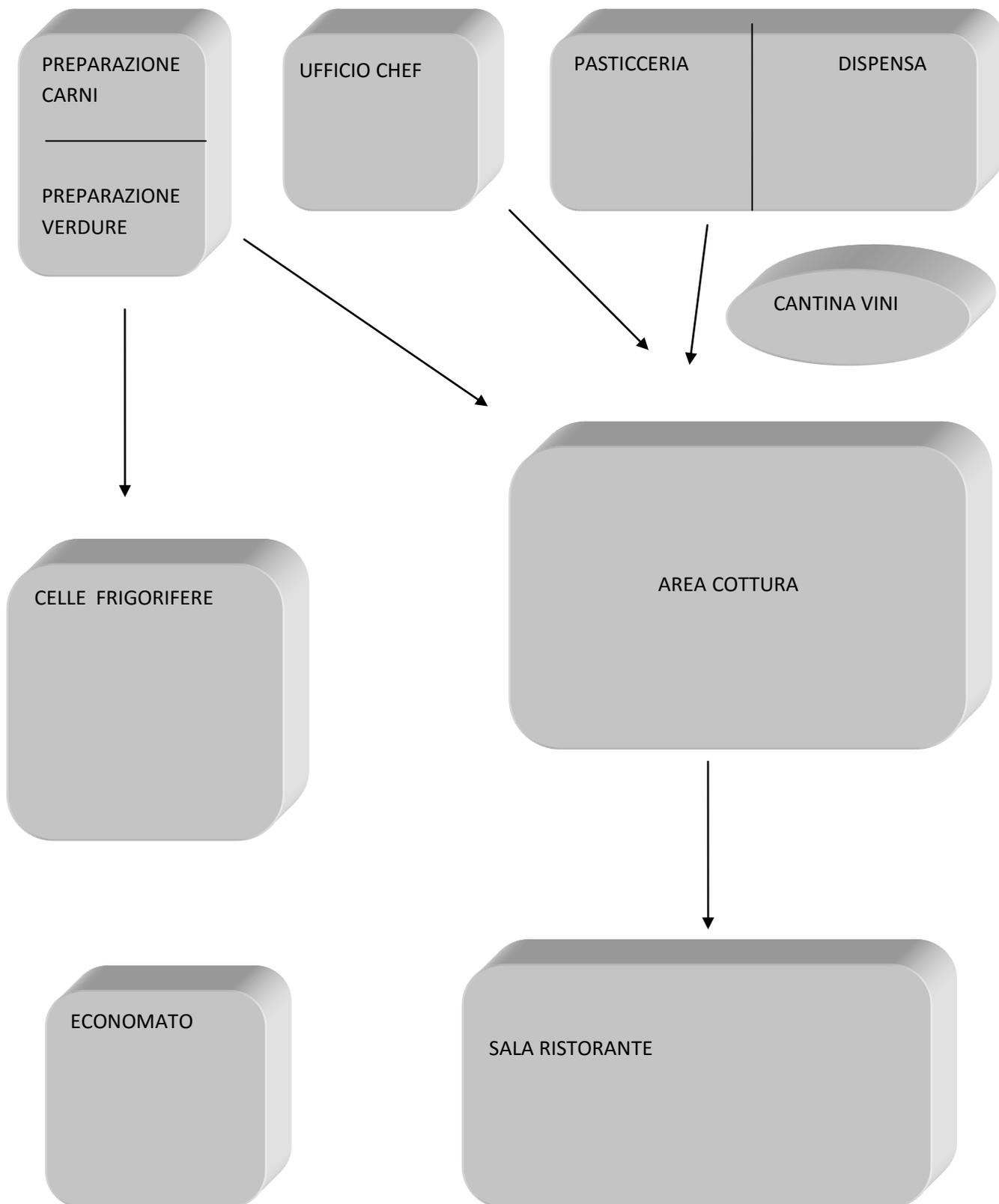
Finanza

Uno stock alto significa maggiore spazio fisico e, quindi, maggiori costi, oltre che rendere meno flessibile la distribuzione.

4.3.1 Conclusioni

Da quanto fin qui affermato e ripetuto, l'attività di controllo di magazzino è assolutamente essenziale e strategica all'interno di un'impresa. Quest'area aziendale è sempre in costante cambiamento e richiede continuo controllo e studio affinché non rimanga scollegata dall'evoluzione del mercato economico. Se nel 1994, anno in cui è stata scritta l'opera di Previti Flesca, (ultimo articolo citato) si poteva ancora sostenere il costo di giacenza di merci in magazzino perché comunque prima o poi sarebbero state vendute o utilizzate, al giorno d'oggi, a seguito della crisi economica e ancor più della globalizzazione, invece, non è assolutamente ipotizzabile detenere merce ferma in magazzino in attesa che qualcuno la richieda. Migliaia di attività commerciali sono cessate, ad oggi, a causa della grandissima disponibilità di prodotti di ogni genere acquistabile tramite internet. Siti quali Amazon, danno la possibilità di acquistare merce, comodamente da casa , dopo aver confrontato i migliori aspetti economici e qualitativi, ricevendo la merce entro pochi giorni, o addirittura il giorno seguente. Come già accennato in precedenza, anche per le imprese alberghiere è ormai sempre più comune non tenere il magazzino al proprio interno, ma bensì approvvigionarsi velocemente e con pochi costi aggiuntivi, da una società cooperativa che gestisce lo stoccaggio di merci alberghiere per un'intera località turistica. Vengono quindi eliminati i piccoli depositi di singole aziende a favore di poche grandi realtà in grado di soddisfare il fabbisogno di più settori economici.

4.4: Considerazioni sull'importanza della disposizione fisica degli ambienti nell'ambito della gestione del magazzino



Questo grafico a blocchi illustra la tipica struttura del magazzino di un albergo che rispetti le norme igieniche appena illustrate e che agevoli il lavoro di cuochi, addetti alla dispensa e camerieri di sala. Sono state utilizzate delle frecce per far notare al lettore come comunichino tra loro le varie sale. Si può in primis notare come la sala adibita alla preparazione di carni e verdure mantenga separati i due processi. Questo in rispetto delle norme HACCP che prevedono che questi due alimenti vengano trattati separatamente in quanto può accadere che la carne cruda possa, in quanto tale, essere insalubre e contaminare la verdura. Questa stanza comunica con la cella frigorifera, da cui i cuochi possono agevolmente e velocemente prendere i suddetti cibi da preparare. L'appena citata sala della preparazione carni e verdure comunica inoltre con la sala adibita alla cottura, affinché, una volta ultimata la preparazione di tali alimenti essi possano essere subito portati in cottura, per agevolare gli spostamenti del personale.

All'area cottura hanno inoltre accesso la sala adibita a dispensa e pasticceria, dove cioè si assemblano i desserts e la frutta (pasticceria), sia il luogo in cui si depositano i cibi, non deperibili utili alla cottura, e l'ufficio dello chef che da lì può agevolmente controllare le attività di cottura e, infine la sala ristorante in modo tale che i camerieri possano prendere le pietanze ordinate e procedere con il servizio ai clienti. Da enfatizzare è comunque il fatto che la cantina dei vini sia completamente isolata dalle altre stanze, anche se comunque è situata in posizione strategica, affinché possa essere raggiunta agevolmente dai camerieri, poiché in essa vengono riposti, oltre ai cibi come appena affermato, anche i vini, in quanto è necessario che sia mantenuta

una certa temperatura affinché siano ben conservati in attesa di essere serviti ai clienti.

Infine c'è la sala dell'economato che non ha accesso alle predette stanze ma può comunque agevolmente controllare le varie attività, ricevere i fornitori e controllare il magazzino.

Questa disposizione delle sale ha una struttura in un'ottica ingegneristica perfetta poiché assicura ai cuochi uno spostamento rapido dalle celle frigorifere alla sala cottura e inoltre agevola i camerieri nell'effettuare un servizio veloce ed impeccabile al cliente che, chiaramente poi sarà soddisfatto.

In ultima analisi, ma non meno importante, è il fattore sicurezza e salute, poiché, come si diceva pocanzi, i luoghi dove si tratta cibo crudo sono nettamente separati dagli altri e si mantiene la cantina ad una temperatura ideale.

In aggiunta alle precedenti sale appena descritte ci sono anche i locali per il lavaggio dei piatti che sono raggiungibili dai camerieri attraverso la sala senza intralciare le attività della cucina; questo avviene ovviamente anche per motivi igienici .

4.5 La gestione del magazzino dell'albergo Alfa: illustrazione della metodologia operativa utilizzata nell'albergo Alfa con analisi dei punti di forza e di debolezza

Si analizza ora la metodologia di gestione del magazzino di un Hotel di lusso della zona termale di Abano Terme (PD).

In questa struttura si è iniziato, a partire da agosto 2015 ad utilizzare un particolare software per tenere sotto controllo la situazione delle scorte di magazzino presenti nella struttura. Prima di questa data la gestione del magazzino non aveva una vera e propria organizzazione. I codici di ogni prodotto venivano creati ove necessario ed inseriti manualmente in un registro cartaceo. Questo metodo risultava del tutto inefficace e obsoleto e, per certi aspetti, dannoso per l'hotel poiché non permetteva di controllare velocemente la quantità di prodotti presenti in magazzino, l'effettivo consumo e i relativi costi di gestione della struttura. Nel momento in cui il singolo reparto necessitava di alcuni prodotti, veniva fatto l'ordine al fornitore. Quando arrivava la merce, veniva stoccata nel magazzino centrale e lì il personale dei reparti si recava a prendere di volta in volta ciò di cui necessitava. Questo creava un certo disordine poiché nessuno registrava l'arrivo della merce, il suo passaggio dal magazzino centrale ai reparti. Di conseguenza, chiaramente, le derrate non avevano precisa collocazione e non si poteva risalire all'ammontare sia della giacenza delle stesse in magazzino, sia della quantità di prodotti effettivamente consumata. Altro problema che si poneva, e che a tutt'oggi persiste, era il fatto che il personale incaricato a ricevere le merci dai fornitori ed a depositarle in magazzino, fosse lo stesso addetto alla dispensa e alla pasticceria, accadeva di conseguenza che i due dipendenti in questione si trovavano, soprattutto nell'orario più critico, cioè all'ora di pranzo e di cena, a dover seguire anche la necessità del reparto sala, che richiedeva celermente prodotti quali acqua, vini etc per servire la clientela. Le due medesime persone, contemporaneamente, dovevano preparare desserts e frutta.

Questa situazione decisamente disorganizzata e per nulla efficiente ha chiaramente comportato un lungo e complicato processo di rieducazione di tutto il personale alberghiero nel momento in cui si è deciso di utilizzare il software.

Ad oggi invece sono stati introdotti alcuni importanti cambiamenti: con l'utilizzo del predetto supporto informatico si sono implementati, a livello puramente virtuale, tre magazzini: il magazzino centrale, lo stock e la dispensa (fisicamente i tre magazzini ,nell'albergo considerato, coincidono).

È stata inoltre inserita la figura di un economo che svolge funzione di supporto agli addetti di magazzino. All'arrivo della merce, mentre i due addetti accolgono i fornitori e sistemano la merce appena giunta, egli firma le bolle e procede alla registrazione delle stesse nell'apposito supporto informatico nel magazzino centrale. Una volta ultimata questa procedura, si considerano le c.d. liste di prelievo, cioè dei documenti in cui i vari reparti inseriscono la merce di cui abbisognano e in base alle quali vengono effettuati gli ordini ai fornitori; le suddette liste vengono consultate per comprendere come vadano ridistribuite tra i vari reparti le merci appena giunte. Una volta quindi che i prodotti siano stati fisicamente portati ai reparti, l'economo procede con la registrazione dello spostamento dei prodotti dal magazzino centrale al reparto in questione.

La merce giunta dai fornitori da non ridistribuire nell'immediato futuro ai reparti e da lasciare in magazzino viene, solamente a livello virtuale, spostata dal magazzino centrale a dispensa, se trattasi di prodotti alimentari chiaramente di non veloce deperibilità, e a stock se trattasi di prodotti di altra natura. All'occorrenza questi

prodotti appena citati verranno ridistribuiti ai reparti che ne avessero bisogno con successiva registrazione nel software.

Questo metodo ha senza dubbio rivoluzionato il *modus operandi* dell'hotel in primis poiché si è iniziato, finalmente, ad organizzare il magazzino.

Come detto precedentemente è stato molto complesso il processo di rieducazione del personale dei reparti e, in taluni casi anche osteggiato, poiché i dipendenti erano abituati a prelevare merce dal magazzino, anche per uso personale, in quanto essa non era registrata e nessuno controllava le quantità effettivamente prelevate. Questa sperimentazione ha quindi eliminato cattive e dannose abitudini.

C'è inoltre da enfatizzare un altro aspetto positivo derivante dall'introduzione del software: ora è possibile tenere maggiormente sotto controllo il volume delle scorte e, di conseguenza, è più agevole comprendere quando effettuare il riordino della merce. Inoltre, grazie all'introduzione, in questi ultimi mesi, dei bar code per ogni prodotto, è possibile analizzare e confrontare i prezzi applicati dai fornitori ai prodotti, comprendendo quale sia quello più conveniente. L'avvento di questa nuova tecnologia è estremamente importante per un hotel quale quello in analisi poiché esso è uno degli alberghi che utilizza una sola società cooperativa per immagazzinare la maggior parte dei prodotti di cui necessita. Questo poiché, come detto nel precedente paragrafo, è estremamente importante non fidarsi ciecamente della società cooperativa di cui sopra poiché, per certi prodotti, soprattutto quelli non deperibili è giusto confrontare i prezzi per cercare di spuntare quello migliore.

L'introduzione dei bar-code ha inoltre decisamente agevolato e velocizzato l'attività dell'economista di registrare la merce e le relative movimentazioni dal magazzino centrale alla dispensa o allo stock o ai reparti.

Ovviamente questo cambiamento nella gestione del magazzino ha anche degli aspetti negativi.

Il sistema risulta essere troppo rigido, e, contemporaneamente, troppo capillare. Si verifica infatti molto frequentemente la necessità che i reparti debbano scambiarsi merce l'uno con l'altro per servire il cliente: il software non prevede lo scambio di merce da un reparto all'altro, ma solo dai magazzini ai reparti. Per comodità, e per velocità, gli addetti ai vari reparti, all'occorrenza, si scambiano i prodotti di cui hanno bisogno, pur andando contro il sistema. Questa risulta essere una situazione che crea imprecisione a livello gestionale, ma che, a livello pratico, secondo il parere di chi scrive, non produce particolari problemi.

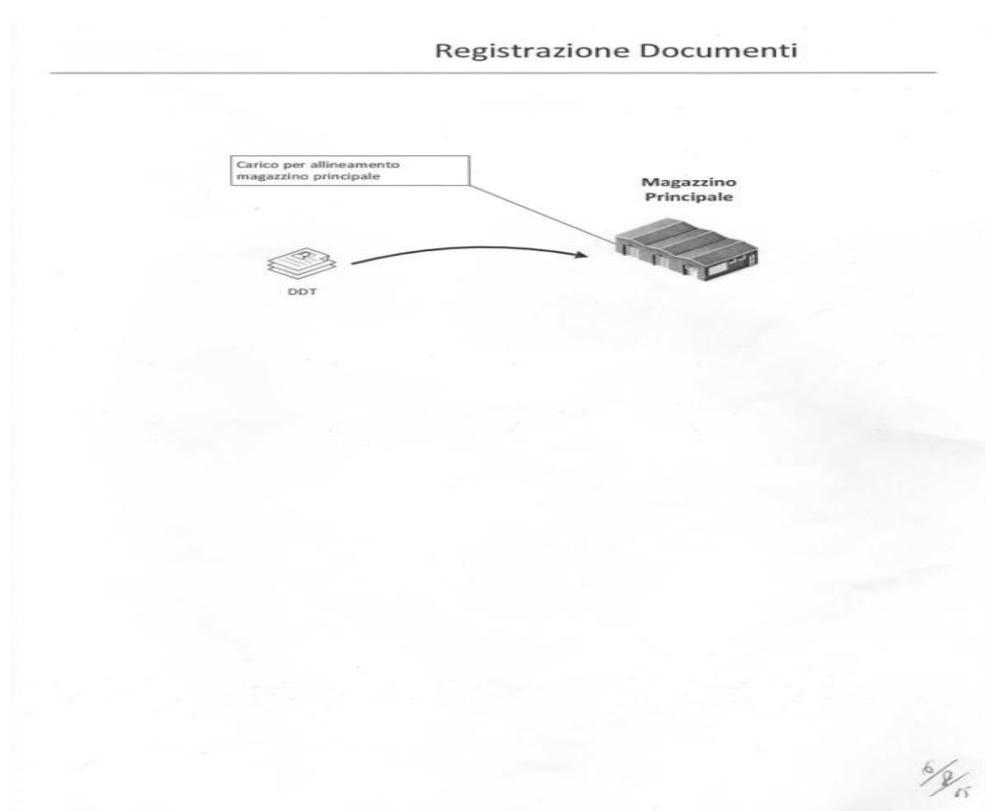
Il sistema prevede inoltre che la merce che viene movimentata dal magazzino centrale ai reparti e che va servita ai clienti, vada etichettata affinché poi possa essere più agevolmente addebitata alla rispettiva camera dell'albergo.

Questo sistema, per quanto utile sia, rallenta enormemente le attività di servizio clienti nei momenti di pranzo e cena. I camerieri infatti che stanno servendo gli ospiti in sala, nel momento in cui questi ultimi domandino una bottiglia di acqua o di vino, devono recarsi in magazzino e attendere che l'addetta a questo reparto applichi le etichette ad ogni bottiglia. Tutto ciò, ovviamente, comporta la dilatazione dei tempi d'attesa che indispettiscono i clienti e rendono scadente il servizio. Questo è dovuto

anche al fatto che i locali adibiti a cottura, magazzino, dispensa dell'hotel alfa sono decisamente vecchi e necessiterebbero di un ammodernamento. Essi non rispecchiano per nulla l'esempio di struttura ottimale esposta nel precedente paragrafo e quindi i tempi di cottura e di servizio al cliente non sono ottimizzati.

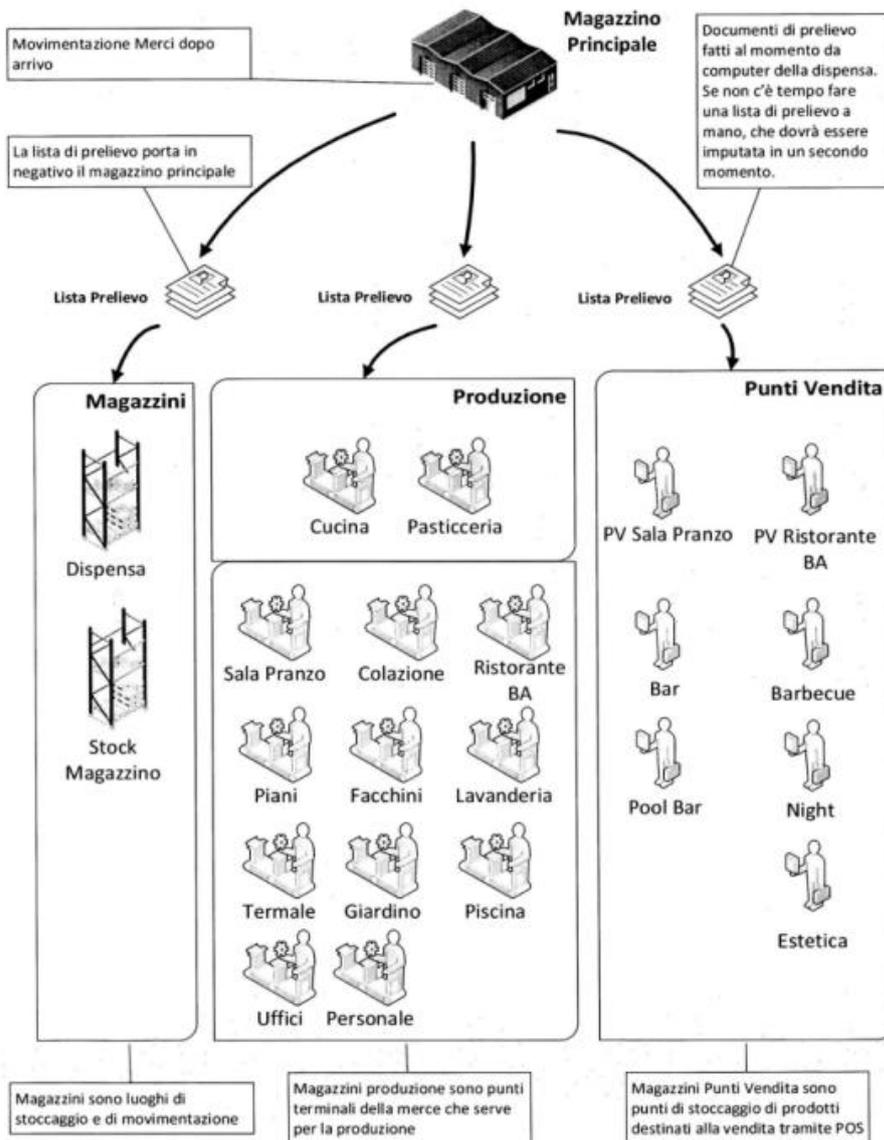
Viene ora illustrata la metodologia pratica di gestione del magazzino, introdotta e implementata nell'albergo Alfa:

Step 1: Arrivo delle merci; la merce viene scaricata dai fornitori in magazzino centrale e viene consegnato all'econo il DDT (documento di trasporto).



Step 2: La merce appena arrivata viene registrata sul software e viene distribuita, come si può vedere dalla figura sottostante, ai vari reparti o, se non deve essere utilizzata immediatamente, registrata, solo virtualmente, in dispensa o in stock a seconda che si tratti di cibo o meno (con l'espressione "solo virtualmente", si intende il fatto che, nell'albergo alfa il magazzino principale, lo Stock e la dispensa, fisicamente coincidono). Questi due tipi di magazzino verranno illustrati dalle due prossime immagini.

Movimento Merci da Magazzino Principale

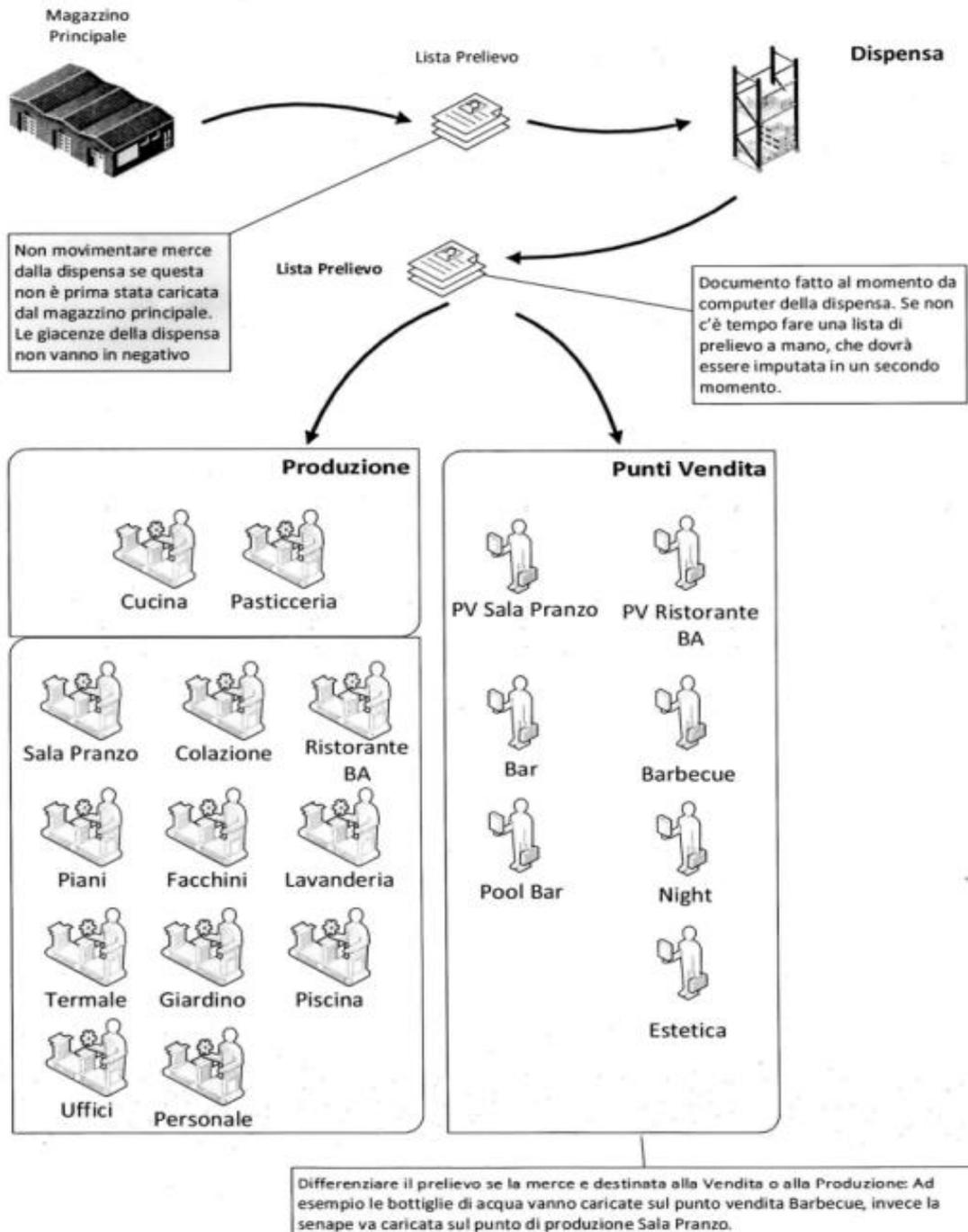


PTT 2013 - Emissione di un'azienda a terra - 15/10/2013 - In magazzino produzione e Magazzini punti Vendita

6/15

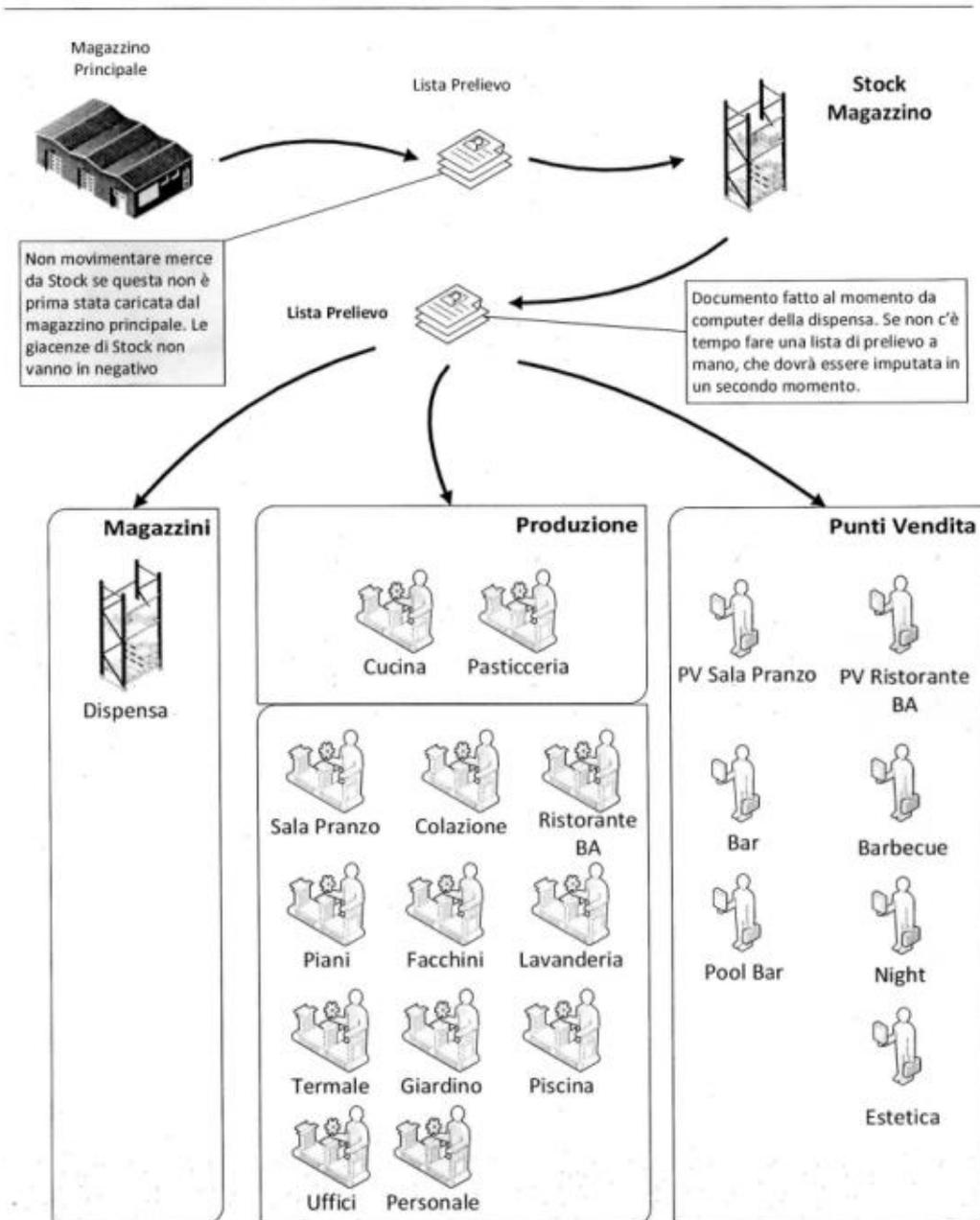
Come si può notare dalla dispensa vengono movimentati ai vari reparti solo beni edibili, ovviamente non deperibili.

Movimento Merci da Dispensa



Per contro, si nota come da Stock vengono movimentate solo merci diverse da cibo, come ad esempio materiali per il reparto cure

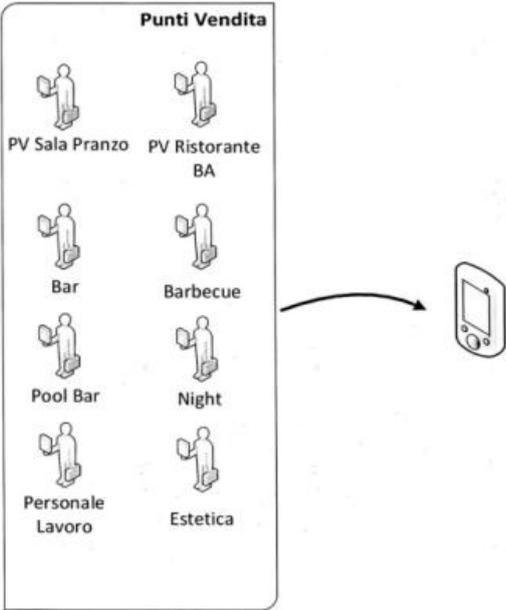
Movimenti Merci da Stock



6/8/15

Fase 3: Consegna ai clienti della merce con relativo addebito alla corrispondente camera.

Scarico Merci tramite POS



4/8/15

Lista di Prelievo da Principale

Magazzini		Produzione		Punto Vendita	
Dispensa		Cucina	Ristorante BA	PV Sala Pranzo	
Stock		Pasticceria	Termale	PV Ristorante BA	
			Uffici	Bar	
		Sala Pranzo	Facchini	Barbecue	
		Colazione	Giardino	Pool Bar	
		Piani	Piscina	Night	
		Personale	Lavanderia	Estetica	

ATTENZIONE: compilare una sola 'Lista di Prelievo' per destinazione o magazzino di prelievo.

Codice	Descrizione	U.M.	Quantità

Lista di Prelievo da Stock

Magazzini		Produzione		Punto Vendita	
Dispensa		Cucina	Ristorante BA	PV Sala Pranzo	
Stock		Pasticceria	Termale	PV Ristorante BA	
			Uffici	Bar	
		Sala Pranzo	Facchini	Barbecue	
		Colazione	Giardino	Pool Bar	
		Piani	Piscina	Night	
		Personale	Lavanderia	Estetica	

ATTENZIONE: compilare una sola 'Lista di Prelievo' per destinazione o magazzino di prelievo.

Codice	Descrizione	U.M.	Quantità

Lista di Prelievo da Dispensa

Magazzini		Produzione		Punto Vendita	
Dispensa		Cucina	Ristorante BA	PV Sala Pranzo	
Stock		Pasticceria	Termale	PV Ristorante BA	
Rep. Cure			Uffici	Bar	
Piscina		Sala Pranzo	Facchini	Barbecue	
		Colazione	Giardino	Pool Bar	
		Piani		Night	
				Personale lavoro	

ATTENZIONE: compilare una sola 'Lista di Prelievo' per destinazione.

Codice	Descrizione	U.M.	Quantità

Questo documento appena esposto illustra le liste di prelievo con cui il personale dei vari reparti può elencare i prodotti di cui abbisogna per svolgere il proprio lavoro.

Ogni reparto è dotato di un computer, quindi, nel momento in cui lo staff dell'albergo avesse terminato un prodotto ha la possibilità di controllare se esso sia presente in hotel, in dispensa o in stock, o se sia necessario ordinarlo ai fornitori. Nel primo caso si procederà a compilare la lista di prelievo per il suddetto prodotto, da stock o da dispensa, nel secondo caso invece, si procederà a compilare una lista di prelievo da magazzino principale che verrà utilizzata dal personale del magazzino per inviare l'ordine ai fornitori.

Da qualche mese l'hotel, come si è detto in precedenza, ha introdotto l'utilizzo dei bar-code, che oltre ad altri benefici già elencati, ha dato la possibilità di eliminare le liste di prelievo cartacee, ormai totalmente obsolete e decisamente anacronistiche rispetto alla neo introdotta tecnologia, rendendo più veloce la richiesta di riordino della merce, e, ancor più importante, agevolando notevolmente il lavoro del personale alberghiero.

CONCLUSIONE

Da questo ultimo capitolo si può comprendere l'enorme importanza che ricopre il magazzino all'interno di un'impresa. Si possono ottenere, infatti, grandi benefici da una gestione precisa e puntuale dello stesso. Esso costituisce un grande investimento e ogni riduzione delle scorte, a cui non segua un disservizio o un ritardo nella produzione o nella distribuzione, rappresenta un risultato di notevole vantaggio.

Anche in un'impresa alberghiera la gestione del magazzino è un'attività fondamentale, questo poiché una cattiva gestione dello stesso può oltremodo inficiare la qualità del servizio offerto al cliente: può infatti verificarsi la situazione in cui, a causa dell'errato conteggio del punto di riordino della merce non sia disponibile una pietanza o un servizio richiesti; può inoltre accadere l'infausta situazione in cui in dispensa sia presente un cibo scaduto offerto al cliente.

È stata successivamente descritta la metodologia di gestione del magazzino utilizzata nell'albergo della zona termale di Abano Terme dove ho effettuato lo stage; ho descritto i punti di forza e di debolezza di tale sistema.

Questo focus che ho deciso di effettuare sul magazzino ha lo scopo di essere utilizzato, dall'hotel da me analizzato, come strumento utile per migliorare la gestione della suddetta area.

BIBLIOGRAFIA

- Aiello “Imprese alberghiere e turistiche”, Hoepli Editore, Milano, 1992
- Alibrandi G. “Calcolare il margine di contribuzione per linea di prodotti” tratto dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 1999, volume 19, fascicolo 19
- Amigoni, “ Misurazioni d’azienda”, Giuffrè editore, Varese ,1988
- Anthony R.N.“Planning and Control Systems. Sistemi di pianificazione e controllo: schema di analisi”, Etas Libri, Milano, 1978
- Anthony, R.N.; Dearden, J.; Bedford, N.M., “Management Control Systems”, Homewood, Illinois, 1978
- Avi M.S. “Controllo della performance operativa d’impresa” tratto dalla rivista “Contabilità, Finanza e Controllo” , anno 2009, fascicolo 2
- Avi M.S. “Controllo di gestione, aspetti contabili, tecnico – operativi e gestionali”, Trento , 2005
- Avi M.S. “Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere”, Giappichelli, Torino,1995
- Avi M.S. “Management Accounting volume 1, Financial analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012
- Avi M.S. “Management Accounting volume 2, Cost Analysis” EIF-e.Book, Venezia, 2012
- Azzone G. “ innovare il sistema di controllo di gestione; tecniche, architettura e processo”, ETAS, Milano, 1994
- Benevolo C.” L’impresa Alberghiera” FrancoAngeli srl, Milano, 2005

- Bergamin Barbato M. “Programmazione e controllo in un’ottica strategica”,
Unione Tipografico Editrice, Torino, 1992
- Brusa L “ L’amministrazione e il controllo”, Fabbri Bompiani, Milano, 2001
- Bubbio A. “Il Budget, principi e soluzioni tecnico-strutturali per tipi d’impresa,
modelli e casi per affrontare la complessità gestionale”, Il Sole 24 Ore,
Milano, 1991
- Calori P. , Perego N. “ Produzione su commessa: lo stato avanzamento e gli
scostamenti dal budget”, tratto dalla rivista “ Amministrazione e finanza” ,
Anno 2009, fascicolo 10
- Cantone L. “La gestione degli approvvigionamenti nell’economia
dell’impresa”, CEDAM, Padova, 1994
- Coda- Bergamin – Brunetti, Indici di bilancio e flussi finanziari: strumenti per
l’analisi della gestione”, ETAS LIBRI, Milano, 1974
- Coda V.” I costi di produzione”, Giuffrè Editore, Milano, 1968
- Copacino W. “ Reinventing the warehouse”, Macmillan, New York, 1993
- da Horngten C.T.” Cost accounting- a managerial emphasis”, Pearson
Education, Harlow, 2012
- Donna G. “Misurare il successo d’impresa con il balanced score card” tratto
dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 2000, fascicolo 19
- Drury C. “Costing, an introduction ”Chapman and Hall, London, 1987
- Fadda L. “ Controllo di gestione”, Giappichelli Editore, Torino, 2003

- Francesco Manca, in “Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere”, IPSOA, Milanofiori Assago (Mi),2013
- Innes-Mitchell “I costi di struttura, metodologie di analisi e di gestione”,EGEA,Milano,1994
- Liberatore G. “Il controllo di gestione nelle imprese turistico- ricettive”, CEDAM, Padova, 1993
- Lo Martire G. “contabilità industriale”, Buffetti editore, Roma, 1988
- Mauri A. “ Hotel revenue management, principles and practices” Pearson Italia, Milano, 2012
- Maurizio Rispoli ,Michele Tamma in “Le imprese alberghiere”, CEDAM, Padova, 1991
- Modolo G. “Contabilità e gestione del magazzino” IPSOA INFORMATICA, Milano, 1987
- Morelli U. “ Management delle imprese alberghiere”, ETAS LIBRI, Milano,1995
- Mucelli-Moretti, “L'analisi della gestione aziendale”, ESSELIBRI-SIMONE, Napoli, 1995
- National Association of Accountants “ Standard costs and variance analysis” National Association of Accountants, New York, 1974
- O’Guin M.C. “ The complete guide to Activity Based Costing” Prentice- Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991
- Ostinelli C. “ L’activity based costing per una gestione integrata” tratto dalla rivista “ Amministrazione e Finanza” Anno 1994, fascicolo 12

- Pastore A., Papavero A., Sanguigni V. “ Product costing: modelli a confronto”
tratto dalla rivista “Amministrazione e Finanza”, anno 2000, fascicolo 10
- Pavesi F. V. “ La gestione del magazzino” tratto dalla rivista “
Amministrazione e Finanza”anno 2008, volume 23, fascicolo 22
- Previti Flesca G. “ L’ABC del revisore in magazzino” tratto dalla rivista “Rivista
italiana di ragioneria e di economia aziendale” anno 1994 fascicolo 7
- Ricci P. “ Profili gestionali e contabili delle imprese alberghiere” FrancoAngeli
srl, Milano, 2007
- Rugiadini A.” I sistemi informativi d’impresa” Giuffrè Editore, Milano, 1970
- Salmi E. “ L’impresa alberghiera , gestione e controllo” Cooperativa Libreria
Universitaria Editrice Bologna , Bologna, 1993
- Sostero U “ Analisi dei costi: le logiche di attribuzione” CEDAM, Padova, 1991
- Stocchetti, “Il controllo di gestione nella piccola impresa” E.G.E.A. S.P.A.
Milano,1996
- Tardia T. “ La gestione del magazzino” articolo tratto dalla rivista “ PMI”, anno
2013, fascicolo 10
- Wang J. “Encyclopaedia of Business Analytics and Optimization”, Business
Science IGI Global, Montclair State USA, 2014
- Woolf E “ Auditing Today” Prentice Hall Europe, Bodmin, Cornwall, 1997

