



Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere

Progettazione e implementazione del controllo di gestione: il sistema di controllo

Vincenzo Ferragina
Dottore commercialista,
Partner Kon Spa

Tutte le tipologie di imprese sono realtà complesse. Il grado di complessità può dipendere da vari fattori: il livello dimensionale, l'assetto della governance, la tipologia del processo produttivo o di erogazione del servizio, i mercati di sbocco, il settore caratteristico in cui si opera. Il caso dell'impresa alberghiera rispecchia pienamente questa varietà di situazioni. L'influenza della zona di ubicazione, il tipo di canale distributivo e il mercato di sbocco, il livello dimensionale e, all'interno di questo, la categoria, l'appartenenza a un gruppo, la varietà dei servizi offerti (dal servizio base di alloggio a quelli di ristorazione, *wellness* ecc.) rendono la tipologia delle imprese alberghiere, in una configurazione multiservizio, una realtà industriale complessa e multidivisionale con la necessità di un monitoraggio attento della contribuzione complessiva, ma soprattutto di quella marginale di ogni singola unità di *business*.

Il settore turistico alberghiero in senso lato raccoglie al proprio interno un'ampia tipologia di imprese che lungo la catena del valore del settore – dalla fornitura di servizi e materiali alla commercializzazione, alla prestazione del servizio alberghiero-ricettivo – hanno il loro cuore nella capacità di generare valore per l'utente attraverso un elevato livello di qualità e di coordinamento in ogni anello e passaggio della filiera.

Questo articolo rivolge lo sguardo all'anello finale della catena, vale a dire l'impresa alberghiera in senso stretto definibile come il complesso dei beni e dei servizi organizzati per l'erogazione della pre-

stazione ricettiva in uno o più stabili o parti di stabile.¹ Tale prestazione ricettiva può essere di base o multiservizio, ovvero comprendere, oltre la prestazione di alloggio in senso stretto, altri servizi quali: ristorazione, spiaggia, centro benessere, lavanderia, servizi termali ecc.

Il presente è il primo di due articoli che hanno l'obiettivo di descrivere in modo sintetico, ma esauritivo, le problematiche relative alla progettazione e all'implementazione del controllo di gestione² in un'impresa alberghiera come sopra definita.

In generale, l'andamento positivo del mercato turistico, la tendenza a una maggiore globalizzazio-

¹L'impresa alberghiera, ai fini del presente articolo, è quindi considerata in un'accezione "ristretta" escludendo altre tipologie di imprese ricettive come: b&b, agriturismo, rifugi di montagna, campeggi ecc., che comunque sono interessati da problematiche simili.
²Il controllo di gestione può essere definito come l'insieme dei processi, metodi, tecniche e strumenti a disposizione dei diversi livelli organizzativi che permettano ai singoli, in relazione al proprio ruolo e alle proprie mansioni, in via sia preventiva sia concomitante e successiva, di monitorare la realizzazione degli specifici obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica e programmazione operativa. Il controllo di gestione si inserisce a valle e a supporto dei processi di pianificazione.

ne e alla connessa maggiore frequenza di viaggi per motivi di *business* o piacere delle persone hanno reso e rendono interessante per imprenditori e investitori in generale questo settore.

Dal lato dell'offerta si assiste a una maggiore segmentazione della clientela e allo sviluppo di politiche di *marketing* basate sulla differenziazione del "prodotto alberghiero" in termini di *location* e di servizi, con una logica di "targettizzazione" più evidente. Dal lato della domanda il consumatore si è evoluto acquisendo una maggiore capacità,³ anche attraverso l'utilizzo delle nuove tecnologie, di selezionare l'offerta e compararla, non solo in termini di prezzo, ma anche di qualità.⁴ Lo stesso consumatore è diventato anche più evoluto nei bisogni da soddisfare: maggiore conoscenza e consapevolezza dei prodotti enogastronomici, necessità di servizi internet su rete fissa e *wifi*, volontà di svagarsi in palestra o con un massaggio dopo una gita o una giornata di lavoro, piacere di guardare un film con la *pay-tv* ecc. Una serie di servizi ormai considerati dal consumatore non più come accessori, ma come servizi di base, che influenzano fortemente la qualità percepita della prestazione.

In ragione della complessità del mercato, ma anche del *business* dell'impresa alberghiera (si pensi agli alberghi multiservizi: alloggio, ristorazione, centro benessere, golf ecc.), il controllo della gestione diventa il punto nevralgico per una valutazione attenta dell'andamento e per la definizione e programmazione di azioni adeguate.

Definire un *budget* e monitorarne il rispetto nell'impresa alberghiera assume un'importanza fonamen-

tale, oltre che per motivi legati in senso lato alla gestione manageriale del *business*, anche perché:

- in primo luogo gli alberghi hanno costi fissi di gestione elevati. Questo significa che l'effetto perdita o utile è amplificato in relazione al raggiungimento del punto di pareggio rispetto alle imprese di altri settori. Gestire, quindi, in modo attivo la flessibilità dell'offerta può riflettersi in migliori risultati;
- in secondo luogo, generalmente, il settore camere è quello che ha maggiore peso sui ricavi e, in ogni caso, è quello trainante anche per i ricavi degli altri servizi venduti. Potere disporre delle informazioni necessarie per decidere in tempo politiche di vendita aggressive e di programmazione di alcuni costi (per esempio, personale aggiunto per il servizio ai tavoli, personale *housekeeping* addizionale) consente di ottimizzare la gestione del "magazzino" delle camere disponibili.

Progettazione e implementazione del controllo di gestione

La progettazione del modello di *budgeting* e controllo ha il suo cuore pulsante nella definizione del "che cosa si deve controllare", ovvero degli oggetti del controllo.⁵ Per fare questo è necessario analizzare la struttura organizzativa e i processi focalizzando l'attenzione sulla catena del valore. Quest'ultima in un'impresa alberghiera presenta, in relazione alla varietà dei servizi offerti, un differente dimensionamento tanto delle attività primarie che di supporto.⁶

³Nella più recente letteratura di *internet marketing* la rinnovata e più forte capacità del consumatore di ricercare informazioni e di sviluppare in modo più selettivo le proprie scelte d'acquisto grazie alle nuove tecnologie è definita, infatti, "customer empowerment".
⁴Si fa riferimento ai numerosi agenti di ricerca intelligenti presenti su siti internet e portali, specializzati o generalisti, che come risultato di un'interrogazione forniscono in pochi secondi una comparazione delle strutture alberghiere in termini sia di prezzo sia, se presenti, di giudizi qualitativi. Tali siti accolgono al proprio interno notizie e informazioni di persone che hanno già visitato una determinata struttura e che, tramite *community*, *blog*, *forum*, o altri strumenti che la rete mette a disposizione, fanno conoscere la loro esperienza ad altri potenziali clienti. In termini di *marketing*, l'effetto "passaparola" soprattutto per la clientela individuale può essere notevole.

⁵Si ricordano le seguenti definizioni degli elementi del controllo:

- gli oggetti sono l'entità di aggregazione dei dati oggetto di elaborazione e di analisi;
- le dimensioni sono le viste logiche attraverso le quali analizzare i fatti gestionali;
- le profondità sono i livelli di analisi e di aggregazione dei dati lungo la "dimensione";
- le misure sono le grandezze con le quali misurare i dati.

Per maggiore completezza si rinvia all'articolo di V. Ferragina – F. Bencini, "Come progettare un sistema di controllo di gestione dall'analisi dei processi" in *CFC* n. 1/2007, pag. 56.

⁶Le attività svolte all'interno di un'impresa possono distinguersi in due grandi tipologie:

- attività primarie, vale a dire quelle direttamente connesse all'erogazione del prodotto servizio;
- attività secondarie o di supporto, vale a dire quelle indirettamente connesse all'erogazione del prodotto-servizio, ma di supporto per la creazione complessiva del valore aggiunto per il cliente finale.

La tabella seguente sintetizza le principali attività.

Attività primarie/dirette
– <i>Housekeeping</i> ;
– alloggio;
– ristorazione;
– servizi addizionali (telefono, internet, lavanderia ecc.);
– prenotazioni;
– <i>check-in e check-out</i> ;
– bar;
– spiaggia;
– centro benessere;
– ulteriori servizi <i>business</i> ;
– <i>marketing</i>
Attività di supporto/indirette
– Organizzazione e gestione del personale;
– sistemi informativi;
– lavanderia interna;
– sicurezza;
– approvvigionamenti;
– amministrazione, finanza e controllo;
– manutenzione e riparazione;
– energia e acqua;
– altro

La rilevazione delle attività primarie e di supporto consente di conoscere i principali processi e le loro modalità di funzionamento, al fine di individuare gli oggetti di controllo che sono di interesse sia per la direzione aziendale sia per i responsabili operativi dei servizi.

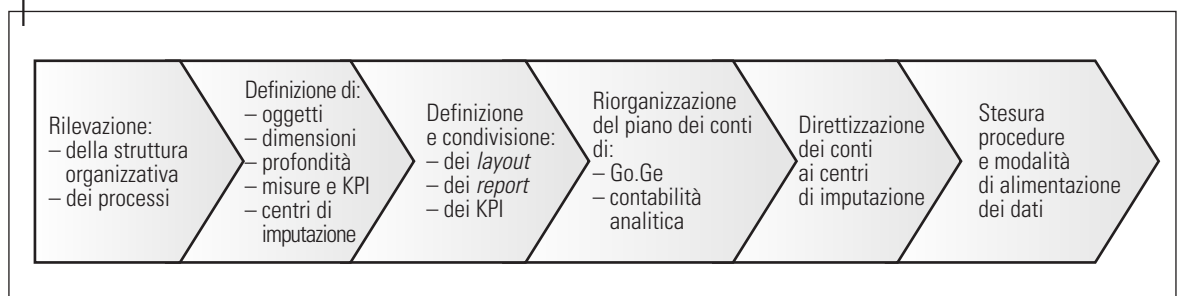
Questi costituiscono i primi passi di una più completa attività metodologica e progettuale che, partendo dall'analisi della struttura organizzativa, definisce gli elementi del modello di controllo dell'impresa alberghiera come descritto nello schema di *figura 1*.

Nell'ambito della fase rivolta alla definizione degli oggetti di controllo e dei *report* è utile tenere in considerazione il sistema degli *Uniform system of accounts for the lodging industry* (USALI), ai fini della possibilità di comparazione dei propri dati con altre realtà del settore o *benchmark* di riferimento elaborati dalle associazioni di categoria. Il sistema USALI nasce in America intorno alla fine degli anni '30 per iniziativa dell'associazione degli albergatori di New York con l'obiettivo di creare un sistema unico, condiviso e standardizzato, possibilmente flessibile entro certi limiti, che diventasse il modello di riferimento per le rilevazioni contabili (di contabilità analitica, in particolare) delle imprese alberghiere. Il sistema ha subito nel corso del tempo diverse modifiche, che hanno apportato miglioramenti e ottimizzazioni ispirati dall'idea di potere evidenziare in modo sempre più preciso i risultati gestionali dei vari centri di responsabilità e potere consentire una comparazione tra le diverse strutture per individuare aree di miglioramento.

Il sistema USALI identifica i centri di imputazione di costi e ricavi riflettendo la logica organizzativa degli alberghi e, nella versione pubblicata negli anni '90, aggiunge ai prospetti di sintesi un dizionario chiamato "*Expense and payroll dictionary*" che cerca di elencare in modo puntuale tutte le voci di costo che possono interessare la gestione alberghiera andando poi a riallocarle nei centri di appartenenza, dando così una solida base alla creazione di un linguaggio contabile *standard*.

Il sistema USALI è ormai utilizzato da tutte le più importanti catene alberghiere ed è il punto di riferimento per la determinazione delle grandezze oggetto di varie tipologie di contratti, tra cui, per esempio, i *management contract*.

Figura 1 – **UNA PROPOSTA METODOLOGICA**



Il modello di controllo che proporremo di seguito utilizza ampiamente i principi del sistema USALI, pur modificandolo in alcuni elementi.

Il sistema di controllo

Nel descrivere il modello di controllo, gli schemi e le modalità di imputazione dei costi faremo riferimento, in particolare, al conto economico essendo lo schema più influenzato dalle peculiarità delle imprese alberghiere. Stato patrimoniale⁷ e *cash flow* non hanno necessità di particolari adattamenti ai fini di una lettura più funzionale del dato.

Una prima distinzione che è opportuno fare in relazione ai centri di imputazione è quella fra:

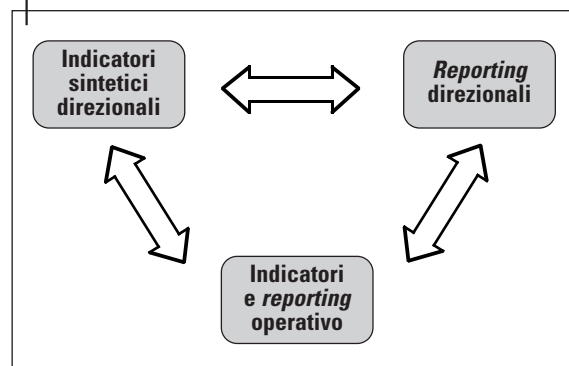
- centri di *business*: si ricomprendono quei centri operativi che generano reddito e su cui vengono imputati tanto ricavi quanto costi diretti (in alcuni casi anche costi indiretti ribaltati). Sono centri di *business*: la divisione camere, la divisione *food & beverage*, il centro benessere, le attività sportive complementari (calcetto, tennis ecc.), il golf ecc.;
- centri di supporto: si ricomprendono quei centri operativi a servizio dei centri di *business* e che accolgono costi. Sono centri di supporto, per esempio: l'amministrazione, i sistemi informativi, il reparto manutenzioni e riparazioni, il reparto sicurezza, il *marketing*, le utenze ecc.;
- centri generali: si ricomprendono quei centri di imputazione che, seppure riferiti a beni rientranti nel sistema di erogazione del servizio, non sono però direttamente connessi a esso. Hanno le ulteriori caratteristiche di essere di natura comune e non direttamente controllabili da eventuali responsabili. Sono considerabili centri generali: gli ammortamenti e canoni, le imposte sul reddito, gli oneri finanziari strutturali, gli affitti ecc.

In relazione agli obiettivi di misurazione, i centri indicati potranno essere ulteriormente suddivisi (centri di secondo livello), purché sia mantenuta la logica di riuscire a ricondurre agevolmente i valori riferiti ai centri di secondo livello a quello di primo livello, per non alterare la possibilità di confronti con dati esterni.

Seguendo, quindi, tale metodologia i costi vengono direttizzati ai centri di pertinenza⁸ consentendo di valutare, alla fine del processo di attribuzione, qual è l'area di *business* più profittevole e se la contribuzione determinata a livello di centri di *business* è sufficiente per ripagare i costi dei centri di supporto e dei centri generali.

Nel suo complesso il sistema di controllo opererà in tre ambiti.

Figura 2



Gli indicatori sintetici direzionali sono la prima misurazione diretta delle grandezze operative alla base del modello dei ricavi.

In particolare, fra i principali parametri oggetto di misurazione possiamo citare:

- la quota di occupazione;
- le camere disponibili;
- le camere occupate;
- le presenze;
- gli arrivi;

⁷Alcune piccole modifiche agli schemi classici di riclassificazione dello stato patrimoniale e dei flussi di cassa potrebbero essere comunque utili. Per esempio, la distinzione dei crediti in relazione al canale di vendite ovvero la differenziazione dei crediti in base alla tipologia di clientela per potere fare delle valutazioni in merito ai giorni di dilazione concessi e quindi al relativo costo finanziario del canale.

⁸Tale sistema porterà, quindi, a direttizzare i costi in relazione al centro cui si riferiscono: per esempio, il servizio di lavanderia esterna potrà essere riferito a:

- lavanderia per area camere;
- lavanderia per area f&b;
- lavanderia centro benessere;
- altro.

- la permanenza media, ovvero il rapporto tra presenze e arrivi;
- la densità, vale a dire il rapporto tra il totale degli ospiti e le camere occupate;
- la densità multipla, vale a dire il rapporto tra il numero di camere occupate da più di un ospite e il totale delle camere occupate;
- i *revenue* complessivi e distinti per ogni area di *business*;
- il *Revpar*, vale a dire il ricavo camere diviso per le camere disponibili;
- il *Revpor*, vale a dire il ricavo camere diviso per le camere occupate;
- il ricavo medio degli altri reparti (per esempio: f&b, tennis, centro benessere ecc.);
- il costo del lavoro complessivo in rapporto ai ricavi totali e calcolato per ogni singola area in termini percentuali;
- i *food & beverage cost*, vale a dire il rapporto tra i costi del *food* e del *beverage* e i relativi ricavi specifici e complessivi;

- il ricavo medio per ospite, vale a dire il rapporto tra i ricavi complessivi e il totale delle presenze.

Quest'ultimo indicatore, letto in modo coordinato con il *Revpor* e il *Revpar*, consente di valutare eventuali necessità di spingere, in particolari momenti, con politiche di vendita aggressive, specie se la struttura non è vicina al punto di pareggio.

L'insieme di questi indicatori, che non ha la pretesa di essere esaustivo, ma solo di porre l'attenzione sulle principali misurazioni per creare un cruscotto direzionale di controllo, sarebbe utile fosse monitorato nelle seguenti dimensioni:

- temporale: giorno, mese, progressivo, totale;
- di periodo: anno precedente, *budget*, anno in corso.

In *figura 3* proponiamo un possibile *layout*.

Nel prossimo articolo saranno approfonditi gli schemi di riclassificazione del conto economico e le schede di controllo operativo dei diversi centri di imputazione.

Figura 3

Indicatore: es. Ricavo per ospite		Mese: Gennaio, Febbraio, ... Progressivo				Totale anno
● Anno precedente		
● Budget		
● Anno corrente		
● Scostamenti %		