



Le imprese alberghiere e il controllo delle *performances*

*Le imprese alberghiere: implementazione operativa
a livello di aree di business*

**Vincenzo
Ferragina**
Dottore commercialista,
Partner Kon Spa

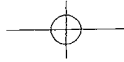
Il controllo delle *performances* delle diverse aree gestionali e del risultato complessivo con dei margini intermedi di misurazioni delle grandezze economiche significative assume grande importanza nella gestione operativa e strategica di un'impresa alberghiera.¹ Tale misurazione ha rilevanza operativa e strategica per diversi motivi: sia perché porta all'opportuna conoscenza dei costi e dei ricavi di ogni area di servizio sia per la definizione di sistemi premianti che consentano di incentivare il personale e i responsabili rispetto a dei risultati obiettivo, sia perché, in una logica di sistema contabile gestionale "uniforme", possono essere individuati dati di *benchmark* con cui fare confronti utili per il miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza.²

L'impresa alberghiera è caratterizzata da un sistema di erogazione del servizio in cui è forte l'interazione con il cliente finale e la soddisfazione di quest'ultimo dipende dalla qualità del servizio erogato da tutte le componenti con cui, in modo diretto o indiretto, il cliente entra in contatto. La qualità complessiva percepita è influenzata dal fenomeno di *cross selling* dei servizi per cui, nonostante un'ottima gestione della parte alloggio, qualora l'area Food and Beverage non fosse all'altezza delle aspettative, potrebbe comportare un giudizio negativo complessivo da parte del cliente.

Conseguenza diretta della minore soddisfazione del cliente è la sua minore propensione alla spesa complessiva all'interno della struttura (nei casi più gravi anche la cessazione di contratti di collaborazione corporate o con *tour operator*, per esempio) e quindi risultati economici meno positivi.

Il controllo di gestione direzionale, insieme ai set di indicatori sintetici direzionali e agli indicatori e *reporting* operativi d'area, è uno degli strumenti chiave del sistema di controllo di gestione di un'impresa alberghiera attraverso il quale monitorare l'andamento complessivo e puntuale della ge-

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 interessate da problematiche simili.
²Questo articolo è il secondo di due (si veda CFC n. 3/2007, pag. 254) che possono essere letti unitamente o anche in modo disgiunto in quanto, seppur completando un argomento nel suo complesso, trattano di temi diversi. Il primo fa riferimento alla definizione del set di indicatori gestionali chiave (su cui basare parte di un eventuale cruscotto di controllo); il secondo entra più nel dettaglio del sistema uniforme di contabilità e della rappresentazione dei risultati economici a livello di direzione aziendale.



stione. Difatti il ruolo dei *report* direzionali, che è l'oggetto del presente articolo, è quello di misurare in modo sintetico ma significativo ed esaustivo:

- l'andamento complessivo della struttura alberghiera;
- le *performances* economiche dei reparti;
- il *costing* per reparto e per natura di spesa;
- la contribuzione dei diversi reparti al fatturato complessivo e all'utile diretto³ complessivo;
- il grado di elasticità della struttura e di copertura dei costi di struttura e generali.

Le modalità e le metodologie per giungere a questi obiettivi di *reporting* sono differenti. In questa sede il riferimento è fatto soprattutto alla metodologia *Uniform System of Accounts for Lodging Industry (USALI)*, che nel modello prevede, sia per le piccole e medie strutture alberghiere sia per le grandi, un insieme di regole di creazione dei centri di imputazione delle singole voci tali da giungere a un sistema di controllo completo ed efficace.

Un sistema di controllo, quindi, è un insieme equilibrato almeno dei seguenti elementi:

- un sistema di contabilità analitica;
- un *budget*;
- la previsione delle modalità di analisi degli scostamenti.

Il livello di implementazione di questi strumenti è diverso in relazione agli obiettivi del *management* e al livello di complessità della struttura. Un al-

bergo che svolge attività di b&b senza servizi ulteriori potrà essere più interessato al monitoraggio dei costi in relazione alle aree di attività svolte (per esempio, *reception*, *housekeeping*, colazione) o per natura, in quanto nella sostanza ha una sola area d'affari piuttosto che un altro albergo che invece offre vari servizi dall'*accommodation* al f&b, al centro benessere, al golf ecc. dove è essenziale misurare le *performances* dirette di ogni singola area in relazione alle risorse assorbite.⁴

Il sistema USALI contribuisce alla determinazione delle regole di imputazione delle singole voci di costo alle aree di gestione e quindi al cuore alimentante del sistema di contabilità analitica da cui poi, opportunamente rielaborate e riepilogate, derivano le informazioni sintetizzate e rappresentate nei *report* direzionali.

Per giungere a questo punto d'arrivo è necessario compiere alcuni passi; fra i principali ricordiamo:⁵

- rilevazione/definizione della struttura organizzativa e delle unità di *business*;
- riorganizzazione del piano dei conti di contabilità generale e analitica e del piano di raccordo;
- definizione delle regole di direttizzazione dei ricavi e dei costi ai centri di imputazione.

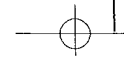
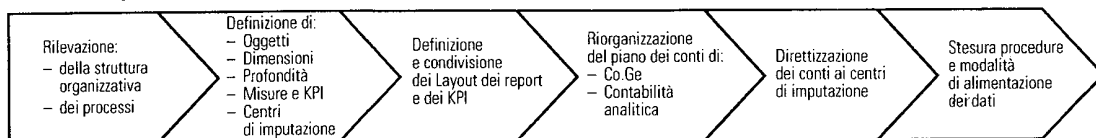
L'analisi della struttura organizzativa e delle unità di *business* consente di identificare i centri di imputazione e i responsabili per i diversi centri.

I centri di imputazione sono quindi configurabili

³In questa sede, come specificato in modo più approfondito in seguito, facciamo riferimento a una nozione di utile diretto che nasce dalla contrapposizione dei ricavi diretti di un'area di servizio o reparto o divisione (per esempio, *accommodation*) e dei costi diretti o direttizzabili (sulla base di *drivers* specifici).

⁴In realtà complesse ed evolute (dal punto di vista organizzativo, contabile e di *business*), oltre che a concentrarsi sui risultati d'area, i sistemi di controllo hanno l'ulteriore obiettivo di monitorare e misurare, implementando anche metodologie come l'Activity Based Costing, il risultato di contribuzione per segmento di clientela. Tale misurazione sarà tanto più utile, ai fini delle politiche commerciali, quanto maggiori saranno i costi indiretti imputati sulla base delle attività ai segmenti di clientela. Per esempio, nel caso del segmento Gruppi per l'analisi dell'area *accommodation*, oltre ai costi diretti, andranno imputati i costi indiretti sulla base di *drivers* specifici; il costo del personale di *reception* potrà essere assegnato in base al "tempo assorbito" dall'attività specifica (se si prende in considerazione l'attività di *check-in*, questa assorbe per esempio il 20% del tempo complessivo dei receptionisti e, fra i vari segmenti di clientela, questo 20% sarà ripartito in base al numero di arrivi con una possibile ipotesi di peso doppio degli individuali rispetto ai gruppi, in quanto la gestione elettronica delle prenotazioni tramite i gruppi consente minore impegno). Nel caso sempre della *reception*, se si analizza l'attività di prenotazione, si individua in prima istanza il "tempo assorbito", per esempio il 30%, e poi fra i vari segmenti lo si può ripartire con un *driver* quale, per esempio, il numero di arrivi (in quest'ultimo caso, se la struttura è di medio-grandi dimensioni, potrà essere il *marketing* ad acquisire direttamente le prenotazioni di clientela Gruppi e Corporate e quindi la distribuzione della quota del 30% sarà effettuata solo con riferimento agli altri segmenti di clientela per cui effettivamente si svolge l'attività di prenotazione).

⁵La metodologia proposta nella completezza delle sue fasi fondamentali è di seguito sintetizzata:





Identificazione, controllo e procedure amministrative

come centri di responsabilità che possono avere al loro interno sia ricavi sia costi, ovvero solo costi. Distinguiamo tre tipologie di centri di imputazione:

- i centri di *business*;⁶
- i centri di struttura;
- i centri non operativi.

I centri di *business* sono i centri che generano i ricavi. La loro numerosità dipende dalle aree di *business* della struttura e dai servizi offerti. In relazione all'importanza e alla valenza organizzativa dei diversi servizi, in alcune strutture alberghiere può essere utile riunire alcuni servizi in un unico centro di *business*, in altre invece può essere più significativo e appropriato distinguere i servizi resi in più centri. Alcuni esempi di centri di *business* sono:

- l'area camere;
- l'area ristorante;
- l'area centro benessere;
- l'area negozi;
- l'area golf;
- l'area spiaggia;

- altro.

I centri di *business* sono centri di imputazione sia di ricavi sia di costi diretti o "spalmati". I centri di *business* che generano ricavi non significativi generalmente vengono raggruppati in un'unica voce residuale.

I centri di struttura sono centri di imputazione di costi riferiti ad attività e area non direttamente generatrici di ricavo e che vengono ripagati dal margine diretto dei centri di *business*. All'interno di questi centri di costo sono compresi: la manutenzione, il CED, il *marketing*, le utenze, l'amministrazione e le spese generali ecc. Infine i centri non operativi, che accolgono costi generati da una gestione non direttamente controllata da un responsabile specifico, attongono al capitale di funzionamento per la gestione operativa. Sono, quindi, costi che la gestione operativa del *business* deve ripagare attraverso il suo reddito operativo ovvero definito nella terminologia anglosassone GOP (*gross operating profit*). Per esempio, rientrano in tale centro di costo: gli ammortamenti, le assicu-

⁶In letteratura tali centri sono anche definiti "centri operativi" derivando la terminologia direttamente dal modello USALI, che definisce la voce di riclassificazione "Operated Departments"; la lettura dei dati nello schema complessivo di conto economico USA-LI considera poi la voce dei costi "Undistributed Operating" e quindi quella relativa ai "Management Fees and Fixed Charges". La lettura dei costi per natura è poi letta sull'asse orizzontale con dei macro aggregati: "Net Revenue", "Cost Of Sales", "Payroll and Related Expenses", "Other Expenses". Lo schema di conto economico tratto e adattato da "Uniform System of Accounts and Expenses Dictionary for Small Hotels, Motel, and Motor Hotels 4ed" è il seguente:

	Current Period				Income
	Net Revenue	Cost of Sales	Payroll expenses	Other Exp.	
Operated Departments					
Rooms	\$	\$	\$	\$	\$
F&B					
Wellness					
Golf					
....					
...					
Total					
Undistributed Operating Expenses					
Administrative & General					
Data processing					
Marketing					
Human Resources					
Transportation					
....					
...					
Total					
Income Before Management & Fixed Charges/GOP	\$	\$	\$	\$	
Management Fees					
Interest Expenses					
Depreciation & Amortisation					
....					
...					
IBIT					

↑
tabella, penso, troppo ingombrante; il corpo del carattere è già 7,5/8 di interlinea...

razioni, gli affitti, i *leasing*, le imposte, gli oneri finanziari⁷ ecc.

A seguito della direttizzazione dei costi sui diversi centri di imputazione è possibile elaborare dei *report* di conto economico direzionale che fungano da monitoraggio e controllo dell'andamento della gestione. Il *book report* è chiaramente complesso e conterrà il dettaglio di ogni gestione. La sintesi però si esprime in alcuni prospetti di confronto e in un cruscotto di indicatori che consentano una visione rapida d'insieme: una possibile proposta che trae spunto dal sistema USAI è indicata in *tabella 1*. Tale schema può essere letto sulla dimensione tem-

porale progressiva e sulla dimensione temporale di periodo, vale a dire il mese di elaborazione. Inoltre può essere utile completarlo con una notazione che riporti i totali per natura di voci significative e il loro valore in percentuale sul fatturato, quali, per esempio, il costo del personale complessivo. I livelli di risultato evidenziati sono sostanzialmente due: – il risultato delle gestioni dirette, vale a dire il margine che residua una volta coperti i costi diretti delle divisioni di *business* funzionali all'erogazione delle diverse linee di servizio; – il risultato operativo lordo, ovvero il GOP, che indica la capacità dell'impresa alberghiera di

Tabella 1 – ANALISI COMPOSIZIONE RISULTATO ECONOMICO

	Valore Progr. Anno Corr.	% su Ricavi Totali	Valore Prog. BDG	% su Ricavi Totali	Valore Progr. Anno Prec.	% su Ricavi Totali
RICAVI DIVISIONE A	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI DIVISIONE A	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RISULTATO DIVISIONE A	\$	x%	\$	x%	\$	x%
% su Risultato Diretto	x%		x%		x%	
RICAVI DIVISIONE B	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI DIVISIONE B	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RISULTATO DIVISIONE B	\$	x%	\$	x%	\$	x%
% su Risultato Diretto	x%		x%		x%	
RICAVI DIVISIONE	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI DIVISIONE	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RISULTATO DIVISIONE	\$	x%	\$	x%	\$	x%
% su Risultato Diretto	x%		x%		x%	
RICAVI DIRETTI COMPLESSIVI	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI DIRETTI COMPLESSIVI	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RIS. COMPL. GEST. DIRETTA	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI UTILITIES	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI SALES & MARKETING	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI MANUTENZIONI	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI CED	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI AMMINISTRAZIONE	\$	x%	\$	x%	\$	x%
COSTI	\$	x%	\$	x%	\$	x%
TOTALE	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RIS. OP. LORDO	\$	x%	\$	x%	\$	x%
GESTIONE NON OPERATIVA	\$	x%	\$	x%	\$	x%
RIS. GEST. LORDO	\$	x%	\$	x%	\$	x%

⁷In via operativa spesso si usa distinguere, con riferimento agli oneri finanziari, quelli collegati alla gestione del capitale circolante e quindi generati dal livello fisiologico di fabbisogno derivante dal funzionamento commerciale dell'impresa e quelli di medio-lungo termine derivanti da fonti finanziarie che hanno bilanciato investimenti strutturali. I primi possono essere rilevati nella gestione A&G, mentre i secondi in quella non operativa.



coprire i propri costi di struttura e generare redditività per la copertura dei costi non operativi. La struttura proposta nella parte alta evidenzia i risultati diretti delle diverse divisioni indicando a livello aggregato il totale ricavi e il totale costi con l'evidenza percentuale dell'incidenza di queste voci sui ricavi complessivi. Al di sotto di ogni risultato di divisione viene anche indicata l'incidenza percentuale del risultato di divisione sul ricavo diretto. Ai fini di una più completa informazione, anche se si rende più difficile la leggibilità, nella parte dello schema che analizza i risultati diretti, prima della percentuale calcolata per ricavi e costi sul totale complessivo dei ricavi si può anche indicare la medesima percentuale, ma calcolata sui ricavi di ogni divisione.

L'implementazione di tale *report* non è però immediata e richiede adattamenti e modifiche in relazione alla realtà in cui si desidera implementare un sistema di controllo, agli obiettivi del *management* e alla struttura organizzativa e delle responsabilità.

Nel caso di più strutture alberghiere, il *book report* è utile che si duplichino: in una prima versione per rappresentare la sintesi complessiva dei risultati delle diverse strutture con una visione d'insieme che, a livello di gruppo, evidenzia la capacità di coprire tutti i costi generali di gruppo a valle dei margini diretti di struttura; in una seconda versione come sintesi trasversale dei risultati complessivi delle divisioni di *business* indipendentemente dalle strutture. Questo tipo di rappresentazione può essere, sempre nel caso di più strutture, utilizzata per rappresentare il risultato sintetico sulla dimensione localizzazione (per esempio, centro città, autostrade ecc.) ovvero tipologia/categoria delle strutture.

Al fine di ottenere dei dati significativi è necessario e fondamentale stabilire delle regole di imputazione delle voci contabili e di trattamento dei dati di produzione di costi e ricavi. Sono da imputare i valori diretti delle risorse consumate dalle diverse unità di *business* (materiali di consumo, *housekeeping* ecc.). In questa logica anche i costi che possono essere riferiti a più divisioni di *business*, ma per i quali è possibile identificare una

modalità diretta di rilevazione significativa sono da imputare nei singoli conti economici di reparto. La discriminante diventa proprio la significatività della ripartizione.³

In particolare, per le aree camere e ristorazione⁹ proponiamo di seguito due schemi di riclassificazione delle principali voci che possono confluire nei singoli conti economici di reparto. Si veda la *tabella 2*.

Tabella 2 – CONTO ECONOMICO DIVISIONE CAMERE

	Periodo Corrente	%
Ricavi di vendita		
Gruppi	\$	x%
Individuali		x%
Corporate		x%
.....		x%
Abbuoni		x%
Totale ricavi		x%
Costi		
Salari e stipendi		x%
Altri compensi		x%
Totale		x%
Altre spese		
Commissioni		x%
Pulizie		x%
Trasporti clienti		x%
Servizi gratuiti per clienti		x%
Lavanderia		x%
Biancheria		x%
Uniformi		x%
Prenotazioni		x%
Formazione		x%
Materiali di consumo		x%
Televisione		x%
.....		x%
Totale		x%
Totale costi		x%
Utile diretto		x%

In relazione ai ricavi è necessario specificare che il sistema informativo della struttura alberghiera dovrà tenere memoria dei prezzi praticati sui diversi canali e dei volumi transati dai canali. Informazioni basilari nel caso in cui si voglia poi costruire, anche con l'ausilio di metodologie ABC, dei conti economici di canale o segmento di clientela. In relazione ai costi, è opportuno precisare che la classificazione all'interno della divisione

³Per esempio, nel caso della corrente elettrica, se la struttura è dotata di contatori singoli che consentano la rilevazione del consumo elettrico delle singole unità di *business*, l'attribuzione diventa significativa nel caso in cui non vi sia una fonte di rilevazione oggettiva e non si identifichino dei parametri oggettivi di ripartizione.

⁹Gli schemi proposti nell'articolo sono tratti e adattati dal modello USALI.

Tabella 3 – CONTO ECONOMICO DIVISIONE RISTORAZIONE

	Periodo Corrente					
	Cibo		Bevande		Totale	
	\$	%	\$	%	\$	%
Ricavi di vendita		%		%		%
Ristorante	\$	x%	\$	x%	\$	x%
Bar		x%		x%		x%
Banqueting		x%		x%		x%
.....		x%		x%		x%
Abbuoni		x%		x%		x%
Totale ricavi		x%		x%		x%
Costi						
Costi di cibo e bevande (F&B cost)						
Costo cibo e bevande consumate		x%		x%		x%
Costo per pasti interni		x%		x%		x%
<i>Totale costo netto F&B</i>		x%		x%		x%
Altri ricavi						x%
Altri costi						x%
Salari e stipendi		x%		x%		x%
Altri compensi		x%		x%		x%
<i>Totale</i>		x%		x%		x%
Altre spese:						
Porcellane, bicchieri, posateria, biancheria						x%
Pulizie						x%
Licenze						x%
Servizi esterni						x%
Lavanderia						x%
Musica e intrattenimento						x%
Uniformi						x%
Formazione						x%
Materiali di consumo						x%
.....						x%
<i>Totale</i>						x%
Totale costi		x%		x%		x%
Utile diretto		x%		x%		x%

per alcune voci può dipendere anche dalle scelte del *management*: per esempio, se il costo delle prenotazioni, inclusi relativi fax, telefono ecc., viene considerato come un servizio svolto dal *marketing*, tale costo non sarà presente nel conto economico del reparto camere, ma sul centro di costo *marketing*.

In riferimento alla divisione ristorazione proponiamo uno schema di sintesi in *tabella 3*.

Anche con riferimento ai ricavi e costi valgono le considerazioni circa la predisposizione in relazione agli obiettivi di monitoraggio di adeguate proce-

sure organizzative e di sistema per la rilevazione dei dati di base a sistema.

Gli schemi su esposti possono, con la stessa metodologia, ma con riferimento ai costi specifici, essere costruiti anche per le altre divisioni di *business*. Ai fini di una più completa analisi degli scostamenti, inoltre, è opportuno integrare gli schemi proposti con i dati riferiti al *budget* e all'anno precedente affinché i *report* diventino non soltanto uno strumento a consuntivo di misurazione dei risultati, ma una vera e propria filosofia di gestione per obiettivi.