Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

PASSIONE E RAZIOCINIO.
Il controllo di gestione nella ristorazione:
tra manager ed artista.

Relatore
Ch. Prof. Maria Silvia Avi

Laureanda
Michela Padovan
Matricola 810756

Anno Accademico
2011 / 2012

“Chi non ha mai avuto una ferita,

ride di chi ne porta i segni.”

[W. Shakespeare,Romeo e Giulietta]

A tutti i sacrifici fatti.

PASSIONE E RAZIOCINIO

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA RISTORAZIONE: TRA MANAGER ED ARTISTA

Introduzione 1

Capitolo I

Il settore ristorativo

1.1 Il settore ristorativo e l'attività di ristorazione 4

1.1.1 Le imprese della ristorazione 5

1.1.2 Le caratteristiche del mercato e delle sue aziende 13

1.2 Le tendenze evolutive della ristorazione 16

1.3 La necessità di monitorare la gestione 20

1.3.1 Il controllo di gestione come soluzione 23

Capitolo II

Il controllo di gestione per l'impresa ristorativa

2.1 Il controllo di gestione: un sistema integrato 26

2.1.1 Gli strumenti del sistema 33

2.2 Il controllo di gestione nell'impresa ristorativa 38

2.2.1 Gli ostacoli all'implementazione 48

2.3 Le fasi dell'attività ristorativa 53

2.4 La struttura organizzativa 62

2.4.1 Ruoli e responsabilità 69

2.4.2 La gestione del personale 77

Capitolo III

La contabilità dei costi

3.1 La classificazione dei costi per il controllo di gestione 82

3.2 I costi nella ristorazione 92

3.2.1 Il costo dei viveri: il Food & Beverage Cost 94

3.2.2 Il costo del lavoro 103

3.2.3 Gli altri costi 112

3.3 Il costo del piatto 115

3.4 Un approccio contabile alternativo: l'Experience Accounting 129

Capitolo IV

Le analisi per le decisioni

4.1 L'attività volitiva e la ponderazione delle scelte 135

4.2 L'alternativa tra Make or Buy 138

4.3 Il margine di contribuzione nella ristorazione 143

4.4 L'analisi del menu 148

4.4.1 Il metodo di Miller 151

4.4.2 Il metodo di Kasavana e Smith 153

4.4.3 Il metodo di Pavesic 155

4.4.4 Il metodo di Hayes e Huffman 157

4.5 La Break Even Analysis e il Closing Point 159

4.6 Le variabili della determinazione dei prezzi 168

Capitolo V

La programmazione e il controllo nell'impresa ristorativa

5.1 La programmazione e il controllo: un sistema circolare 172

5.2 Gli standard per la corretta gestione 177

5.2.1 Le ricette standard 180

5.2.2 Le porzioni standard 182

5.2.3 Le specifiche standard d'acquisto 183

5.2.4. Oltre gli standard produttivi: gli standard di servizio 186

5.3 Il budget 189

5.4 L'analisi degli scostamenti 198

5.5 I parametri per indagare la gestione 207

Capitolo VI

Il controllo di gestione nella ristorazione: indubbio ausilio o possibile limite? La questione della creatività

6.1 Le briglie del controllo di gestione alla visione artistico-creativa dello chef 212

6.2 La coesistenza di razionalità e creatività: le soluzioni organizzative 216

Conclusioni 221

Bibliografia citata e consultata 224

Sitografia citata e consultata 236

INTRODUZIONE

Il presente lavoro nasce dal desiderio di unire nell'opera che, a tutti gli effetti, stabilisce la conclusione di un'importante fase della mia vita – quella studentesca – le due grandi passioni che, sino ad ora, hanno caratterizzato il mio essere: l'amore per la cucina e l'interesse per gli studi gestionali ed amministrativi.

Sin da bambina, infatti, ho sempre avuto, per tradizione familiare, una grande attenzione a tutto ciò che apparteneva al mondo gastronomico, nonché un grande fascino per le professioni ad esso correlate; crescendo, però, i miei interessi sono variati, indirizzandomi verso la ragioneria prima e gli studi amministrativo-contabili e gestionali poi, anche se la suggestione per quel mondo fatto di commensali e camerieri, pentole e fornelli non è mai svanita.

Da ciò, quindi, l'idea di presentare come elaborato finale una trattazione che rappresentasse l'applicazione dei miei studi accademici e, nello specifico, del controllo di gestione, al particolare contesto, a me tanto caro, della ristorazione.

La trattazione, dunque, dopo una breve introduzione di quello che allo stato attuale rappresenta il comparto ristorativo, procederà con la descrizione, dapprima, del meccanismo di controllo di gestione in termini generali e, successivamente, con l'illustrazione dello stesso nel particolare settore d'analisi. A tal proposito è, tuttavia, utile sottolineare come, nonostante le aziende che compongono il settore siano, come si avrà modo di apprendere nel corso del primo capitolo, molteplici sia dal punto di vista dell'offerta commercializzata sia dal punto di vista gestionale, si è preferito illustrare un sistema generalizzato in grado di adattarsi ai vari ambiti di applicabilità interni al settore; la stessa logica rappresentativa, inoltre, ha determinato la scelta di non riferirsi in maniera particolareggiata ad un preciso ambito geografico, anche se, in alcune circostanze, non si è potuto tralasciare un approfondimento statistico e/o normativo di quanto descritto concernente il territorio nazionale.

Nello specifico il primo capitolo è, come già emerso, descrittivo del mercato ristorativo, e pertanto provvederà ad analizzare il settore sia dal lato dell'offerta che della domanda.

Il secondo, invece, si dedicherà all'introduzione del concetto di controllo di gestione, nonché provvederà a fornire una sommaria valutazione delle possibili modalità di attuazione nelle aziende della ristorazione, illustrando poi, in dettaglio, le fasi del processo produttivo di quest'ultime.

I capitoli da tre a cinque, approfondiranno in maniera dettagliata gli strumenti del controllo di gestione applicati al contesto preso ad esame.

Infine il sesto capitolo offrirà uno spunto di riflessione sull'applicabilità dello strumento alla realtà ristorativa; nel corso della trattazione, infatti, a causa della concezione comune orientata più a una visione artistico-creativa del business che tecnico-gestionale, potrebbero sorgere nella mente del lettore alcune perplessità circa la reale applicabilità nella maggior parte delle realtà aziendali di un sistema di programmazione e controllo così strutturato e formalizzato. A tale dubbio si cercherà, quindi, di dare una risposta esaustiva ma pur sempre dottrinale, posto che, soprattutto in ambito nazionale o comunque con riferimento all'ambito europeo, la cultura economico-gestionale del business ristorativo è molto più limitata di quella che invece, con i pro e i contro del caso, caratterizza il comparto foodservice, ad esempio, statunitense[1]; tale ultimo aspetto è poi particolarmente evidente analizzando la lettura a disposizione in materia, si tratta infatti, nella prevalenza di testi di origine anglo-americana, mentre pressoché irrilevante è la letteratura in lingua italiana o di autori italiani[2], anche se negli ultimi tempi si inizia ad assistere ad una sempre maggiore attenzione alle problematiche economico-finanziarie della gestione dell'attività anche da parte degli operatori europei.

Ciò stabilito, risulta, quindi, evidente come il titolo prescelto per tale lavoro rappresenti, innanzitutto, la volontà di esprime già dalla sua prima battuta la contrapposizione vissuta personalmente, soprattutto in ambito caratteriale, tra l'aspetto passionale legato al mio interesse per la gastronomia e l'indole più raziocinante indotta, oltre che da tendenze

---

[1] Da me interrogato sull'applicabilità, a suo giudizio, di un sistema di programmazione e controllo nel settore ristorativo, un piccolo imprenditore locale ha provveduto a rispondere con estrema sincerità: "quella è cosa da fast-food, da catene insomma…un'americanata…qualcosa che, per le modalità di conduzione solitamente impiegate dalla maggior parte dei locali, è inconcepibile qui da noi; evidentemente però nel sistema organizzativo americano funziona, basta guardare i programmi di Ramsey". Tuttavia, si rimanda alla conclusione del lavoro per l'osservazione su come l'approccio di tale ristoratore alla materia sia variato nel corso del lavoro.

[2] Aspetto quest'ultimo particolarmente enfatizzato da RINALDI R., in "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 5.

caratteriali, dagli studi da me sviluppati nel corso degli anni che hanno ampliato la mia visione curiosa e critica di fronte alle tematiche della vita e alla conseguente necessità di un processo logico e razionale per la loro comprensione.

In secondo luogo, poi, come emergerà più chiaramente dalla lettura del lavoro, tale titolo non rappresenta solo un'esplicazione in lettere di ciò che per anni ha tenuto divise, in maniera netta, le mie due grandi passioni, bensì è indicativo anche della soluzione congiunta a cui si può pervenire mediante lo strumento del controllo di gestione nell'attività ristorativa. Esso, infatti, se ben congeniato e implementato è in grado di bilanciare le esigenze contrapposte di un business che vede spesso nella creatività, nell'originalità e nell'improvvisazione la possibilità di emergere tra i competitors e che al contempo necessita di una razionalità strettamente economico-finanziari per porre le premesse alle sue chance di sopravvivenza nel mercato economico.

Capitolo I

IL SETTORE RISTORATIVO

1.1 Il settore ristorativo e l'attività di ristorazione

Il settore della ristorazione, indicato anche con il termine *foodservice*[1], è rappresentato "dall'insieme degli operatori professionali addetti alla preparazione e alla distribuzione di cibi e bevande"[2]; tale fornitura di pasti per poter essere classificata come attività di ristorazione deve essere destinata al consumo immediato[3], sia esso interno oppure esterno alla struttura ristorativa.

Ciò che emerge da questa descrizione e che, di fatto, assume i connotati di una caratteristica definitoria, è il "paradosso" rappresentato dalla contemporanea compresenza di funzioni produttive e di servizio: dualismo che può portare a ritenere "difficile collocare in un preciso ambito produttivo l'attività ristorativa perché essa si configura immediatamente

---

[1] In alcuni casi il settore ristorativo viene indicato più generalmente con l'acronimo commerciale *HoReCa* (Hotel, Restaurant, Cafè oppure, come ritenuto da altri interpreti, Hotel, Restaurant, Caterer o Catering), includendolo pertanto nel più ampio comparto dell'industria dell'ospitalità.

[2] IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 17.

[3] A tal proposito si veda la classificazione ATECO 2007 attualmente impiegata dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) e modellata sulla base della Nomenclatura delle Attività Economiche predisposta dall'Eurostat. In particolare la descrizione del codice I56, destinato a comprendere le attività di servizi di ristorazione, stabilisce che "l'aspetto decisivo è che vengono forniti pasti per il consumo immediato, indipendentemente dal tipo di struttura che li offre. È esclusa la fornitura di pasti non preparati per il consumo immediato o che non siano prodotti per essere consumati immediatamente o di cibo preparato che non può essere considerato un pasto (cfr. divisioni 10: Industrie alimentari e 11: Industria delle bevande). È inoltre esclusa la vendita di alimenti non prodotti in proprio che non possono essere considerati un pasto o di pasti non pronti per il consumo immediato (cfr. sezione G: commercio all'ingrosso e al dettaglio e riparazione di autoveicoli)". www.istat.it.

come attività intermedia tra la produzione industriale e il mondo dei servizi"[4] e questo, soprattutto, in quei casi in cui la componente produttiva abbia una (apparente) prevalenza sugli aspetti di servizio[5].

Questa caratteristica, come si vedrà nel corso della trattazione, rappresenta forse uno degli aspetti più intriganti della gestione ristorativa. L'essere al contempo attività di produzione e attività di servizio induce, infatti, il management a dover tenere in ponderata considerazione le spesso divergenti inclinazioni operative dei due "aspetti", cercando, ove possibile, la coordinazione e cooperazione tra essi[6].

L'aspetto gestionale, tuttavia, non è l'unico fattore che deve essere tenuto in ampia considerazione nello svolgimento dell'attività professionale, ciò poiché, essendo la salute pubblica direttamente influenzabile dalle modalità di svolgimento del servizio, tutte le fasi della lavorazione e distribuzione del prodotto devono avvenire sotto la rigida osservanza delle disposizioni di legge[7].

1.1.1 Le imprese della ristorazione

Nel corso degli anni le proposte della ristorazione, per rispondere alle mutevoli esigenze della crescente domanda di consumo di cibo fuori casa[8], si sono progressivamente

---

[4] DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 18.

[5] Per comprendere in maniera più approfondita come l'attività di produzione in senso proprio possa integrarsi nell'area dei servizi si veda, fra gli Altri, EIGLIER P. e LANGEARD E., "*Il marketing strategico nei servizi*", in particolare il loro concetto di "binomio prodotto-servizio nel sistema d'offerta", pp. 215 e seguenti.

[6] BENEVOLO C. e GRASSO M., in "*L'impresa alberghiera: produzione, strategie e politiche di marketing*", p. 122, ricordano come le "attività a contatto con il cliente e quelle rivolte all'elaborazione del prodotto, (…), talvolta, possono essere in conflitto" e ciò poiché, come sottolineato dagli Autori, il servizio in sala necessità, a volte, di "assumere comportamenti elastici" per soddisfare la clientela, "mentre la cucina, per essere efficiente, è indirizzata ad un prodotto più standardizzato".

[7] Non è proposito di tale lavoro indagare in maniera attenta su quelle che sono le disposizioni di legge a cui il settore è sottoposto. Qui basti ricordare, fra gli altri, il D.lgs. n° 193/07 (che abroga il precedente D.lgs. 155/97) in materia di igiene alimentare, la Legge 287/91 – e successive modificazioni e integrazioni – sulla somministrazione di alimenti e bevande, nonché il D.lgs. 59/10.

[8] Come sottolineato da CIAPPELLANO S., in "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*", p. 1, per consumo fuori-casa "si sottintende un insieme molto ricco di vecchie e nuove modalità di consumo che stanno adattandosi a una grande varietà di situazioni, luoghi e motivazioni".

incrementate e diversificate, conducendo il settore ristorativo ad assumere i caratteri di un aggregato eterogeneo a volte difficile da interpretare e soprattutto classificare[9].

Al di là di questa riconosciuta difficoltà è possibile identificare una, seppur elementare e per questo non completamente esaustiva, *clusterizzazione* delle imprese che compongono il settore.

La prima suddivisione del mercato che si può attuare è quella tra le imprese operanti nel canale della ristorazione commerciale e quello della ristorazione collettiva.

"La "ristorazione commerciale" consiste nell'insieme dei cosiddetti "pubblici esercizi", ovvero dei locali di somministrazione frequentati liberamente e per scelta individuale dai consumatori"[10], al contrario la ristorazione collettiva "consiste nelle forme di somministrazione rivolte a comunità di individui, legati dall'appartenenza alla stessa organizzazione (pubblica o privata)"[11]; si tratta di una tipologia di servizio ristorativo in cui il cliente, (definito in questo caso utente), ha il diritto a consumare un pasto in quanto membro dell'organizzazione, ma con una "veste passiva", poiché la specifica soluzione di consumo gli viene imposta dell'organismo a cui appartiene che ne sceglie il soggetto e le modalità di erogazione, anche se, molto spesso, a condizioni economiche vantaggiose[12].

All'interno di queste due macroaree è poi possibile suddividere ulteriormente il settore, secondo i modelli più comunemente presenti in letteratura[13]. A tal riguardo, comunque, è bene ricordare come le proposte di classificazioni possano tra loro variare a seconda dei parametri presi a riferimento per la catalogazione, nonché delle opinioni degli Autori.

---

[9] RISPOLI M. e TAMMA M., "*Le imprese alberghiere*", pp. 61 – 63; CIAPPELLANO S., ultima opera citata, p. 460. Allo stesso modo AA.VV. in "*Food and beverage management*" fanno notare come, in alcuni casi, sia sfidante differenziare e categorizzare le imprese del settore; a dire il vero le loro dichiarazioni si spingono ben oltre, sostenendo che "non esiste una definizione univoca di quelli che sono i confini del settore industriale [della ristorazione e dell'industria dell'ospitalità in genere] e dei suoi sub-settori e quindi di cosa dovrebbe o non dovrebbe esservi incluso", p. 1 (traduzione letterale).

[10] FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", p. 68.

[11] FORNARI E., ultima opera citata, p. 68.

[12] CIAPPELLANO S., opera sopracitata, p. 460; MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", p. 26.

[13] Si intende qui presentare i segmenti più comunemente richiamati in letteratura, rimandando agli specifici Autori per particolari articolazioni del mercato ed eventuali considerazioni. Ad esempio, si noti come NOBBIO C. e CALELLA A., in "*Manuale della Ristorazione: F & B*", p. 67, preferiscano suddividere il settore in quattro macroaree (ristorazione commerciale tradizionale, "neo-ristorazione", ristorazione per comunità e "catering").

Nel canale della ristorazione commerciale si collocano "tutte le proposte che spaziano dai locali di tipo catena alle proposte di tipo artigianale tradizionale"[14]; tale affermazione rappresenta già di per sé una segmentazione delle attività del settore commerciale; infatti, in base alla tipologia organizzativa si possono individuare operatori indipendenti e operatori della cosiddetta[15] ristorazione moderna.

I primi, secondo l'Autore che propone tale suddivisione, sono quelli che solitamente conducono la gestione in maniera imprenditoriale, impiegando in gran parte lavoratori appartenenti alla sfera famigliare e la cui attività assume, spesso, dimensioni ridotte. I secondi, invece, agendo secondo logiche di catena, possiedono una visione dell'attività più manageriale; la gestione, infatti, è generalmente separata dalla proprietà aziendale e le funzioni chiave dell'attività (operations, marketing, risorse umane, finanza/contabilità) sono affidate a specialisti[16].

Passando poi ad una successiva ripartizione del mercato commerciale, è possibile suddividere le aziende ivi operanti sulla base delle modalità di erogazione del servizio; a tal riguardo si possono distinguere tre tipologie: le imprese operanti nella ristorazione tradizionale, le imprese della ristorazione veloce e quelle del *banqueting*.

Appartengono al concetto di ristorazione tradizionale i pubblici esercizi con servizio completo. Tra essi si possono menzionare, a titolo esemplificativo, i ristoranti (inclusi quelli nelle strutture ricettive), le pizzerie, le trattorie, gli agriturismi e le osterie. Si tratta di una categoria di ristorazione che può assumere le forme più disparate, ma che mantiene come standard caratterizzante il servizio al tavolo per la maggior parte, se non la totalità, delle portate e che basa la propria competitività "sulla qualità del prodotto e sul livello di immagine e di servizio proposti"[17].

Si classificano tra le imprese della ristorazione veloce i fast-food, le paninoteche e la ristorazione self-service. Questa categoria di esercizi è caratterizzata da un servizio parziale, che non richiede pertanto il servizio al tavolo da parte dei camerieri. Come indica la nomenclatura stessa, il presupposto chiave da soddisfare è un consumo rapido dei pasti, in

---

[14] CIAPPELLANO S., ultima opera citata, p. 474.

[15] È FORNARI E., ultima opera citata, p. 71, a contrapporre al concetto di ristorazione indipendente quello di "ristorazione moderna", utilizzandolo per indicare "le imprese che operano secondo le logiche di catena".

[16] JONES P., "Multi-unit management in the hospitality industry: a late twentieth century phenomenon", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1999, 11(4), p. 155.

[17] CIAPPELLANO S., ultima opera citata, p. 477.

virtù di ciò la rotazione della clientela è elevata così come lo è il livello di standardizzazione dell'intera attività, dalle procedure ai prodotti.

Da ultimo, il segmento del banqueting è rappresentato dalle aziende che offrono il "servizio di predisposizione di ricevimenti, banchetti, rinfreschi ed eventi conviviali"[18] organizzati presso il luogo prescelto dal cliente. Si tratta di una modalità di ristorazione che ha presentato grandi sviluppi negli ultimi anni; i motivi della sua diffusione sono da annoverarsi soprattutto "nel continuo aumento delle circostanze pubbliche o private che includono il pasto (…) [nonché nella] tendenza a voler concentrare l'attenzione sull'avvenimento che si vuole celebrare più che sul momento conviviale o il desiderio di trascorrere importanti momenti della vita (matrimoni, battesimi, lauree…) in luoghi particolari per il cliente"[19].

Una considerazione a parte necessita, poi, la forma ristorativa rappresentata dai bar. Sebbene alcuni Autori continuino tuttora a sostenere che "la normativa vigente di fatto impedisce al bar di entrare a pieno titolo nel mercato della ristorazione"[20], in letteratura, e non solo, esso appare sempre più spesso come una delle varie offerte del mercato ristorativo[21]. Tale inclusione, risulta in verità appropriata data la sempre più ampia offerta culinaria predisposta da questi locali. Sempre più frequentemente, infatti, "da quando i bar sono stati autorizzati a servire piatti di cucina"[22] il numero degli stessi che oltre al servizio di bevande offrono pasti completi, o quasi, si è via via incrementato. Alcune perplessità possono perdurare relativamente alla qualità e produzione in proprio dei cibi serviti, i quali a volte sono il frutto di una solo parziale lavorazione da parte dell'esercente[23]; tale illazione

[18] DEL DUCA M., ultima opera citata, p. 22.
[19] MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", p. 25.
[20] NOBBIO C., CALELLA A., "*Manuale della ristorazione: F & B*", p. 74.
[21] In merito si noti che l'asserzione degli Autori sopracitati può risultare non più coerente in alcune regioni, a seguito dell'introduzione da parte di quest'ultime del concetto di "tipologia unica degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande", concetto che va a superare la precedente distinzione proposta dall'art. 5 della Legge 287/91, e su cui – presumibilmente – si fonda l'affermazione degli Autori. A sostegno, comunque, dell'inclusione dei bar tra le attività di ristorazione si consideri, oltre alla letteratura dedicata (si veda ad esempio, FORNARI E., ultima opera citata, pp. 65 e seguenti), la classificazione ATECO 2007 dell'ISTAT che inquadra tali operazioni alla divisione I56 dedita alle attività dei servizi di ristorazione.
[22] NOBBIO C., CALELLA A., ultima opera citata, p. 74.
[23] Fenomeno che, peraltro, avviene a volte per alcuni prodotti o semiprodotti anche nella più classica ristorazione tradizionale.

non sembra però sufficiente come elemento discriminatorio al fine del non inserimento di questa tipologia di locali tra gli operatori della ristorazione[24].

Passando al canale della ristorazione collettiva, esso viene solitamente suddiviso in funzione dei destinatari del servizio erogato. È possibile, pertanto, individuare la ristorazione collettiva aziendale, scolastica, sanitaria e "di altre collettività"; inoltre vi sono classificazioni che annoverano tra la ristorazione collettiva anche la ristorazione che avviene sui mezzi di trasporto, riconoscendovi una partizione a sé[25].

Pur non addentrandosi nella descrizione particolareggiata dei vari segmenti[26], sono doverose alcune osservazioni di carattere economico-organizzativo per quanto riguarda la ristorazione aziendale, quella scolastica e quella sanitaria.

La ristorazione aziendale avviene nelle mense industriali e degli enti pubblici e comporta per le sue caratteristiche alcuni elementi di criticità. Essa "rappresenta una vera e propria integrazione del salario"[27], poiché "il costo del servizio mensa viene principalmente sostenuto dalle aziende e dagli enti", ciò determina un attento monitoraggio del suo costo – che però non deve andare ad influire sulla qualità percepita dagli utenti[28] – ricercando sempre "nuove soluzioni per contenere il più possibile gli oneri di gestione rispettando un buon livello qualitativo".

Attiene alla ristorazione scolastica e alla ristorazione sanitaria la predisposizione e somministrazione di pasti rispettivamente negli istituti scolastici di qualsiasi livello (scuole, università, istituti di formazione) e nelle strutture ospedaliere e di cura. La ristorazione

---

[24] Al fine del presente lavoro, inoltre, non appare corretto rinnegare l'applicabilità di quanto trattato agli operatori dell'esclusiva attività di bar, (seppur con le dovute rivisitazioni), visto che molte attività di "ristorazione a pieno titolo" presentano loro stesse unità operative adibite a bar.

[25] Altri Autori, si veda ad esempio URBANI P. e MARSILLI F., "*Ristorazione oggi*", pp. 16 e seguenti, includono la ristorazione viaggiante nel canale della ristorazione commerciale comprendendo in essa anche le "strutture operanti nelle autostrade, nelle stazioni ferroviarie e aeroportuali" oltre a quella intrapresa su navi, treni ed aerei.

[26] La letteratura, specie quella specialistica, è ricca di descrizioni ed analisi attinenti le varie forme di ristorazione collettiva, nonché le tecniche di distribuzione differita basate sul mantenimento della catena del freddo o del caldo, tecniche che presentano la loro maggiore espressione proprio nella ristorazione collettiva. Esse si distinguono in legame caldo, legame refrigerato, legame surgelato e legame sottovuoto; per un approfondimento in materia si veda, tra gli altri, CIAPPELLANO S., "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*".

[27] DEL DUCA M., ultima opera citata, p. 29. Si rimanda a tale Autrice, testo e pagina anche per le due citazioni che seguiranno.

[28] A tal proposito MORONI P., ultima opera citata, p. 27, sostiene che "la necessità di contenere i costi non deve far dimenticare che agli occhi dei dipendenti, l'immagine della direzione aziendale può essere condizionata, in positivo o in negativo, anche dalla qualità del servizio di ristorazione ricevuto".

ospedaliera, è quella che a livello organizzativo, igienico ed impiantistico presenta le maggiori problematiche rispetto alle altre attività del canale collettivo: essa deve inserirsi in maniera perfetta nell'articolato sistema ospedaliero. L'attività di somministrazione deve essere, infatti, ben coordinata con le restanti funzioni ospedaliere in modo da non comprometterne l'operatività e deve essere ben coordinata per se stessa in modo da riuscire a gestire in maniera appropriata la produzione di un numero sempre diverso di utenti e con esigenze dietetiche specifiche[29]. Il problema degli apporti nutrizionali, riguarda in maniera preminente anche la ristorazione scolastica, soprattutto in considerazione del fatto che "sono proprio i bambini nell'età prescolare e scolare i soggetti più vulnerabili dal punto di vista della salute ed i più esposti ai potenziali rischi conseguenti da una non corretta assunzione degli alimenti"[30].

Le organizzazioni che intendono avvalersi della ristorazione collettiva dispongono essenzialmente di due modalità per soddisfare il fabbisogno nutritivo dei membri delle proprie comunità, esse possono infatti scegliere tra una produzione alimentare interna ovvero una esterna.

Nel primo caso si ha una gestione autonoma della mensa con strutture e personale proprio da parte della comunità che la utilizza, mentre nel secondo si preferisce affidare l'attività ristorativa a società specializzate, ricorrendo pertanto al metodo dell'*outsourcing*. Ovviamente la scelta tra i due metodi di servizio avviene dopo un'attenta analisi dei costi-benefici da parte dei committenti, tenendo però presente che la "gestione esterna del servizio, regolata sulla base di un contratto d'appalto, garantisce un maggior livello di specializzazione e professionalità, un servizio uniforme, elasticità nelle sostituzione o integrazione del personale assente, nonché la certezza di un costo individuale a priori"[31].

Nella ristorazione collettiva aziendale una soluzione relativamente recente, formulata per venir incontro soprattutto alle esigenze delle organizzazioni più piccole e/o prive di spazi da

[29] NOBBIO C. e CALELLA A., "*Manuale della ristorazione: F & B*", p. 88.
[30] MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*" , p. 28.
[31] DEL DUCA M., ultima opera citata, p. 29.

destinare al servizio mensa[32] ovvero a quelle aziende che per svariate ragioni non intendono predisporre tale funzione nel luogo di lavoro[33], è rappresentata dall'utilizzo dei buoni-pasto.

Si tratta di un "servizio sostitutivo di mensa" rappresentato da un "un titolo di credito di valore predeterminato[34] che viene erogato dalle aziende ai propri dipendenti"[35] e che è spendibile presso gli esercizi pubblici convenzionati. I soggetti che intervengono in questa tipologia di rapporto sono dunque quattro: le società emettitrici, che emettono i buoni pasto; le aziende clienti che, desiderose di sostituire il servizio di mensa all'interno delle mura aziendali, acquistano i ticket; gli utenti del servizio ristorativo, ovverosia i dipendenti delle aziende che acquistano i buoni, che beneficiano del pasto; e i pubblici esercizi convenzionati che accettano come mezzo di pagamento il ticket consegnato[36].

Di fatto, quindi, il sistema dei buoni pasto rappresenta una modalità di erogazione del canale della ristorazione collettiva che però va ad alimentare la produzione del canale della ristorazione commerciale.

---

[32] MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*" , p. 31.

[33] URBANI P. e MARSILLI F., ultima opera citata, p. 303.

[34] Come sottolineano URBANI P. e MARSILLI F., in "*Ristorazione oggi: laboratorio di organizzazione e gestione dei servizi ristorativi*", p. 303, "il pasto consumato viene pagato fino al valore del buono con il ticket, mentre la differenza viene saldata in denaro; l'unica scomodità è rappresentata dal fatto che non si ha diritto al rimborso né al resto, infatti per importi inferiori al valore del buono pasto, spesso viene rilasciato un buono identificativo del luogo con il valore della differenza".

[35] FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", p. 115.

[36] Si veda URBANI P. e MARSILLI F., "*Ristorazione oggi"*, pp. 303 e seguenti e FORNARI E., ultima opera citata, pp. 115 e seguenti per eventuali approfondimenti sul sistema dei buoni pasto ed i suoi vantaggi.

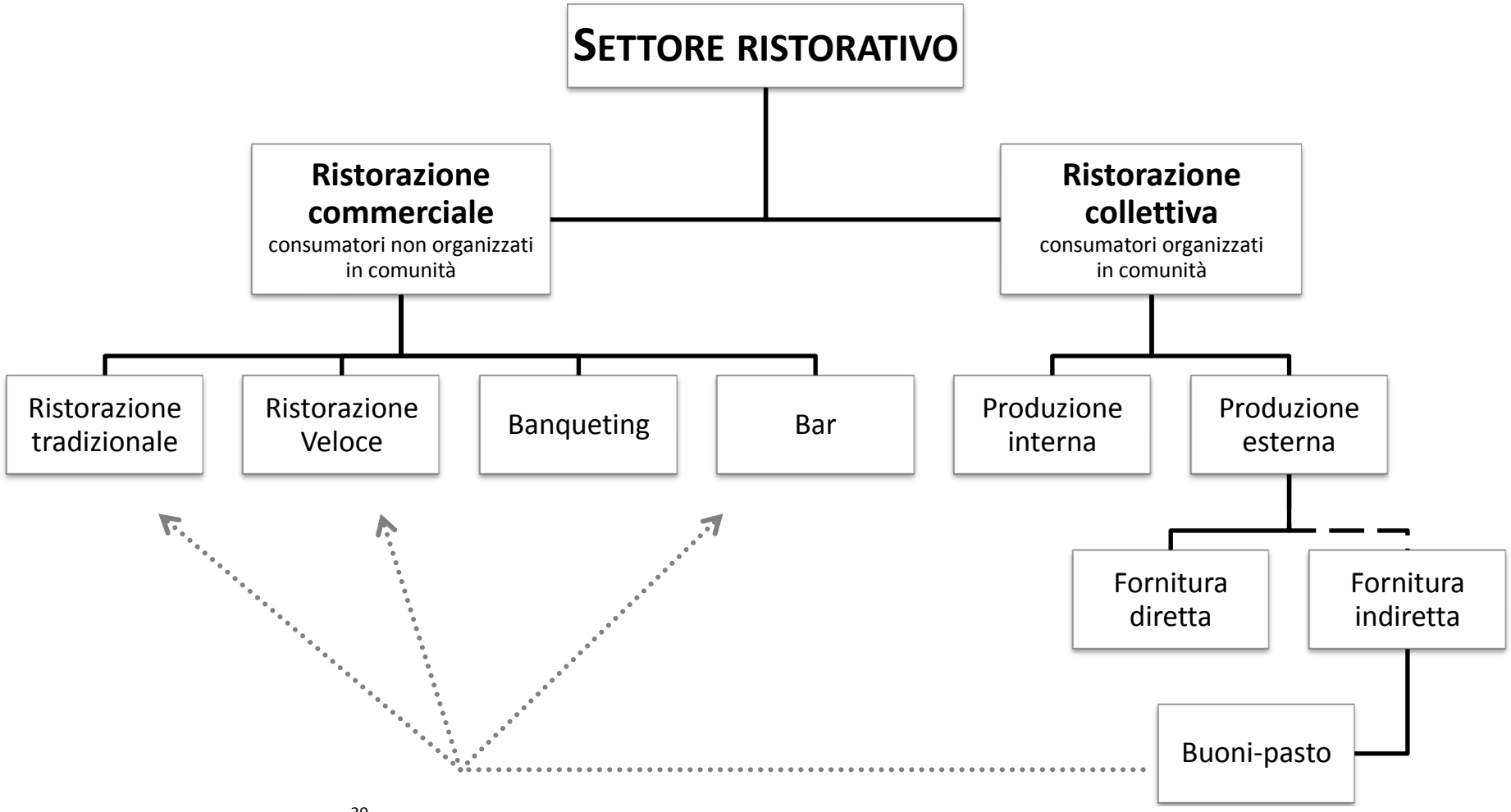

Figura 1.1: Il settore ristorativo[39]

[39] FONTE: Personale rielaborazione delle figure proposte da MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", p. 21, e URBANI P. e MARSILLI F., ultima opera citata, p. 302. La figura illustra il settore suddividendolo in base alle modalità di erogazione, la mancata presenza in tale schema della suddivisione tra ristorazione collettiva scolastica, sanitaria, aziendale e di "altre collettività" non vanifica, pertanto, la classificazione sopraesposta; a tal fine il tratteggio che precede "fornitura indiretta" esprime la non applicabilità di tale metodo a tutte le tipologie di ristorazione collettiva.

1.1.2 Le caratteristiche del mercato e delle sue aziende

Il mercato della ristorazione, come visto, è un mercato eterogeneo e competitivamente dinamico, che spesso fa della diversità delle proprie aziende il suo punto di forza.

Ciononostante è possibile individuare nella domanda e nell'offerta che lo compongono alcune caratteristiche, ricorrenti nel tempo, le quali contraddistinguono tutte le sue imprese, seppur in misura variabile, indipendentemente dalla loro tipologia.

La caratteristica che più spiccatamente emerge dall'analisi della domanda ristorativa, e che direttamente interessa l'operatività delle aziende in esame, è rappresentata dalla sua volatilità ed in un certo qual senso stagionalità. Come altri settori di business, anche il settore ristorativo subisce significative fluttuazioni della richiesta di servizio, poiché vi sono periodi in cui la clientela si concentra, a volte superando addirittura le capacità di risposta dell'organizzazione, e periodi in cui l'afflusso di clienti, nonostante l'apertura al pubblico dei locali, è pressoché inesistente[40]. Tale fluttuazione, però, se ben osservata, manifesta degli aspetti di regolarità, poiché i suoi picchi si concentrano, ad esempio, in alcuni precisi giorni della settimana o in alcune precise festività, cosa che induce alcuni Autori a ritenere inquadrabile tale fenomeno "nel concetto di stagionalità"[41], intendendo con esso "ogni circostanza in cui si vengono a creare degli addensamenti di attività operative (e conseguentemente di valori economici e/o finanziari) in determinati periodi dell'anno, secondo cadenze tendenzialmente prevedibili"[42]. Data però la particolarità con cui la stagionalità ristorativa può esprimersi, in letteratura[43] si è coniato il termine "stagionalità di brevissimo periodo", indicando per l'appunto come già all'interno di un periodo ridotto qual è, ad esempio, la settimana sia possibile indicare picchi di affluenza – e conseguentemente di attività – positivi e negativi, circostanza che nella ristorazione può addirittura essere riscontrabile anche in segmenti temporali inferiori, come la singola giornata.

---

[40] HARRIS P., "*Profit Planning*", p. 6. L'Autore nel delineare le caratteristiche principali delle attività alberghiere e ristorative, propone la "domanda irregolare" ("*erratic demand*") come connotato chiave nel settore dell'ospitalità; le altre caratteristiche menzionate da HARRIS P. saranno analizzate nel corso della trattazione.

[41] MANCA F., "Il controllo di gestione nelle imprese della ristorazione", *Controllo di gestione*, 2009, 6(2), p. 51.

[42] MANCA F., "*Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità*", p. 4. Nel testo l'Autore approfondisce in maniera dettagliata il fenomeno della stagionalità, declinandolo in varie tipologie e determinandone le conseguenze dal punto di vista gestionale; per una analisi organica dell'argomento, pertanto, si rimanda a tale opera.

[43] Si veda nuovamente MANCA F., "*Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità*", pp. 316 e seguenti.

La volatilità della domanda, tuttavia, nel settore della ristorazione non si esprime solamente nella variabilità "stagionale", bensì è possibile riscontrarla anche in un'altra forma, ossia quella legata al contesto socio-economico. L'industria ristorativa, seppur con intensità diverse tra le sue varie proposte aziendali[44], subisce delle "variazioni derivanti dai cambiamenti nel clima economico generale"[45].

Passando al lato dell'offerta si nota come una caratteristica rilevante sia data dalla deperibilità del prodotto offerto, sia che si intenda con esso il pasto in senso proprio[46], sia che si preferisca attribuirvi il significato di coperto[47] (inteso, in questo caso, come un determinato posto a sedere, in un determinato periodo di tempo al fine di beneficiare dell'offerta aziendale). Considerando il primo punto di vista, nonostante i continui progressi nelle tecniche di conservazione, sostanzialmente si può ritenere che un pasto finito invenduto non sia immagazzinabile e vendibile in tempi successivi e pertanto rappresenti una perdita di profitto da parte dell'azienda, a maggior ragione pertanto tale perdita avviene se alcuni coperti, o addirittura un'intera tavolata, non risultano occupati durante un servizio del locale. Come conseguenza, quindi, specie se si considera l'output del servizio ristorativo come l'insieme di una parte tangibile data dal pasto più una parte intangibile rappresentata dal servizio reso, si assiste alla "completa assenza di una giacenza di prodotti finiti, proprio per l'impossibilità di immagazzinare qualcosa che viene ad esistere solo nel momento in cui viene scambiato"[48].

Un'altra peculiarità della ristorazione, che però è comune a quasi tutte le aziende dell'industria dell'ospitalità, è il fatto che "mentre le imprese manifatturiere sono associate

---

[44] A tal proposito si rimanda al paragrafo successivo per un'attenta analisi di come tale fenomeno abbia impatti diversi a seconda del canale ristorativo preso a riferimento e alla finalità del servizio reso.

[45] AA.VV., "*Handbook of management accounting research*", Vol. 3, p. 1355, (testo tradotto). Il testo recita "The hospitality industry is also characterized by a high volatility in demand. Like most business, there is variation with change in the overall business climate. For example, a business hotel will see a decrease in occupancy during weak time, but may regularly sell out its rooms in a strong economy", esempio che si può analagomante verificare nell'ambito ristorativo.

[46] Come, ad esempio, avviene in AA.VV., "*Handbook of management accounting research*".

[47] Come fanno MERRICKS P. e JONES P. in "*The management of catering operations*", p. 2. A parere di chi scrive, tale accezione dell'offerta ristorativa risulta preferibile, poiché evidenzia in maniera più generalizzata la perdita subita dall'impresa, molti locali infatti propongono menu "su ordinazione", creando la situazione in cui non sia ipotizzabile la presenza di pasti finiti invenduti; anche in questi casi, è innegabile sostenere la persistenza della deperibilità dell'offerta ristorativa nonostante la possibilità di assenza di invenduto.
Per le analisi che seguiranno relative alle caratteristiche dell'offerta si rimanda, fra gli altri, all'opera sopracitata, gli aspetti caratteristici presentati sono, inoltre, quelli evidenziati da HARRIS P., "*Profit Planning*", pp. 5 e seguenti.

[48] MANCA F., "Il controllo di gestione nelle imprese della ristorazione", *Controllo di gestione*, 2009, 6(2), p. 50.

ad alti volumi ed ad una scelta di prodotti relativamente limitata, gli hotel e i ristoranti sono caratterizzati da bassi volumi ed alta scelta"[49].

Infine, sempre osservando l'offerta del settore, si nota come le aziende, anche le più grandi, che lo compongono sono relativamente piccole se confrontate con le imprese di altri settori industriali. Ciò comporta l'impossibilità "di beneficiare di economie di scala e [spesso] di generare i sufficienti ricavi richiesti per impiegare un management ed uno staff altamente qualificato e pagato"[50].

Infine, seppur nelle diversità aziendali che compongono la proposta del mercato, è possibile identificare degli aspetti comuni che caratterizzano le imprese del settore.

Innanzitutto è necessario far emergere alcuni connotati derivanti dall'essere, come visto all'inizio del paragrafo, al contempo azienda di produzione e di servizio. Questo particolare porta tali imprese ad essere simultaneamente *labour-intensive* e *capital-intensive*.

Il primo aspetto consegue alla forte rilevanza del servizio presente nella ristorazione, nonché alla presenza di una serie di attività che necessitano dell'intervento umano per essere compiute, il secondo invece è dovuto al forte investimento in capitali che le aziende ristorative sono "costrette" ad attuare per poter operare; esse infatti devono dotarsi dei locali adibiti all'attività nonché di tutta una serie di strutture, licenze e quant'altro al fine di poter raggiungere la capacità produttiva desiderata.

Tutto ciò si riflette, solitamente[51], in una struttura dei costi fortemente sbilanciata verso i costi fissi[52].

---

[49] HARRIS P., "*Profit Planning*", p. 6 (testo tradotto).

[50] HARRIS P., ultima opera citata, p. 8 (testo tradotto). L'Autore, tuttavia, continua proponendo una breve digressione in cui sottolinea come il "deficit" dimensionale sia stato in parte superato dalle catene e da alcuni consorzi d'aziende per quanto concerne l'attività di approvvigionamento, ribadendo però che tale soluzione non risolve i complessivi problemi di ottimizzazione della redditività dovuti alle scarse dimensioni.

[51] DEL DUCA M., ad esempio, in "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 23, specifica come il settore banqueting sia una "tipologia ristorativa (…) caratterizzata da un volume di costi fissi non molto elevato per la natura stessa del servizio prestato".

[52] Un'attenta analisi dei costi della ristorazione sarà affrontata nel Capitolo III, ed in particolare nel paragrafo 3.2, si rimanda pertanto ad esso per l'approfondimento dell'argomento.

1.2 Le tendenze evolutive della ristorazione

Quello della ristorazione è un mercato particolarmente incline ai condizionamenti della moda, sia che questi riguardino aspetti nutrizional-culinari sia che, invece, essi siano più di carattere estetico e/o funzionale.

Conseguentemente, nell'ambito della definizione delle tendenze "cercare di creare delle classificazioni risulta essere molto difficile, se non impossibile, data la complessità e la varietà delle tipologie di offerta, soprattutto perché molte tendenze si fondono, si integrano per crearne delle nuove che, ovviamente, sfuggono da ogni tentativo classificatorio. Tentando però di delineare quali sono le macrotendenze in atto, si può dire che il mercato della ristorazione moderna si avvia a una sempre più marcata polarizzazione tra i due segmenti che in questo momento mostrano più vitalità e tassi di crescita più elevati: il *fast* e il *fun*"[53].

Per comprendere appieno tale affermazione è necessario aprire una breve digressione introducendo i concetti, presenti nella letteratura di *consumer behaviour*, "*eat out*" e "*dine out*". È possibile, infatti, suddividere essenzialmente le esigenze di consumo fuori-casa secondo due principali direttrici.

Il consumatore medio distingue i ristoranti tra i posti dove mangiare fuori e quelli dove invece pranzare e/o cenare[54]. La differenza tra le due classificazioni, che a prima vista può apparire di ardua identificazione, è di tipo semantico, poiché si è soliti attribuire un significato puramente fisiologico al verbo mangiare, mentre si imputa una valenza rientrante più nella sfera sociale alle parole pranzare e cenare. Conseguentemente quindi, i locali per l'*eat out* vengono considerati come semplici sostitutivi della cucina domestica, al contrario dei ristoranti destinati al *dine out* che sono visti in una logica più esperienziale e in cui "la volontà dei consumatori è quella di allontanarsi il più possibile dalla routine quotidiana,

---

[53] DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 60. Tale opinione è condivisa da più parti in letteratura.

[54] PAVESIC D. V., "Psychological aspects of menu pricing", *International Journal of Hospitality Management*, 1989, 8(1), p. 45. Sulla falsariga di tale separazione PARK C., "Efficient or enjoyable? Consumer values of eating out and fast food restaurant consumption in Korea", *International Journal of Hospitality Management*, p. 89, distingue tra valore utilitaristico/funzionale del consumo e valore edonistico dello stesso. Si vedano anche i concetti di "dining market" e "eating market" in POWERS T., "*Introduction to management in the hospitality industry*", pp. 31 e seguenti.

privilegiando le dimensioni immateriali dell'esperienza di consumo rispetto a quelle strettamente legate alla materialità del pasto"[55].

Distinguere tra queste due finalità, inoltre, è rilevante non solo nello studio delle tendenze evolutive della ristorazione, bensì supporta gli stessi ristoratori nell'analisi e nella determinazione delle proprie aspettative economiche, poiché vari studi hanno dimostrato come le condizioni macroeconomiche abbiano effetti differenti a seconda che si prenda a riferimento le situazioni ristorative funzionali ovvero quelle edonistiche. In particolare, nelle condizioni economiche sfavorevoli le scelte di tipo *eat out* tendono solitamente a non presentare eccessive contrazioni, dato il loro carattere in un certo qual senso necessario, mentre la ristorazione per svago in queste situazioni viene generalmente accantonata a vantaggio di bisogni superiori, in una sorta di ponderazione delle scelte di consumo[56].

Ritornando quindi alle prospettive per il mercato, questi due atteggiamenti nei confronti del cibo porteranno in futuro, da un lato ad una sempre maggior "asetticità" del gesto culinario, funzionale al dinamismo dei consumatori che si ritrovano a pranzare fuori-casa per necessità, e dell'altro al suo esatto opposto, ovvero alla spettacolarizzazione del pasto a fini edonistici e di intrattenimento. Il *gap* tra la ristorazione tradizionale e quella veloce, pertanto, sarà sempre più elevato e gli operatori, specie quelli del comparto tradizionale, che non riusciranno a star al passo con la differenziazione strategica richiesta in un mercato così fortemente competitivo, probabilmente dovranno scegliere tra il proporre un'offerta più conforme all'indirizzo *fast* oppure perire[57].

---

[55] FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", p. 43. L'Autore fa emergere come nelle situazioni di *eat out* "il consumo extradomestico assume i connotati di un sostituto diretto del consumo domestico (…) l'individuo soddisfa il proprio bisogno alimentare tentando di riprodurre fuori casa le stesse condizioni del consumo domestico, tanto da rivolgersi prevalentemente a locali in cui la consumazione risulti rapida, comoda, conveniente. Quando si parla di *dine out*, invece, si fa riferimento alle occasioni in cui il consumo fuori casa è il risultato di una scelta volontaria dell'individuo, motivata dalla volontà di soddisfare bisogni primari diversi e/o complementari rispetto a quello del semplice nutrimento e tali da coinvolgere anche dimensioni di carattere edonistico (divertimento, autorealizzazione ecc.)".

[56] FORNARI E., ultima opera citata, p. 60. L'Autore, estremizzando il concetto, sostiene che la spesa destinata ai consumi di tipo necessario (*eat out*) ha assunto per certi consumatori "la configurazione di voce di spesa "insopprimibile"" diventando praticamente per tali soggetti un "costo fisso".

[57] Tale congettura, presupposta da chi scrive, può ritenersi radicale ed ai limiti dell'esagerazione, ciononostante si ritiene coerente con quanto proposto da DEL DUCA M., ultima opera citata, in termini di "polarizzazione" dell'offerta. Inoltre l'Autrice stessa, p. 33, evidenzia come "le imprese ristorative si trovano di fronte a scenari di grande difficoltà. Le scelte strategiche aziendali saranno sempre più dei veri e propri percorsi obbligati o di adeguamento [ai bisogni e alle tendenze dei consumatori] o di non sopravvivenza".

Sia chiaro, tuttavia, che la connotazione asettica della ristorazione veloce, non è però intesa come mancanza di attenzione nel confronto del cliente, al contrario è l'esatta risposta alle sue esigenze, che non dimentica pertanto di considerare tutti gli aspetti di natura salutistica, ecologica e dietetica che sempre con maggior intensità caratterizzano le richieste del consumatore.

Inoltre va sempre considerato l'aspetto "prismatico"[58] del comportamento del fruitore dell'attività ristorativa, connotato che presumibilmente renderà difficile la supremazia di un comparto sull'altro.

Ovviamente, le tendenze riscontrabili nel settore non riguardano solamente la segmentazione del mercato e i bisogni espressi dai consumatori, bensì si possono identificare precisi binari di sviluppo anche per quanto concerne le modalità di attuazione dell'attività ristorativa stessa. Essa infatti "si avvia su una strada di cultura e professionalità mai conosciuta prima, per la quale occorrono esperti [e tecniche] all'altezza della situazione"[59].

Tale professionalizzazione, a ben intendere, non deve riguardare solo gli aspetti puramente legati alle procedure alimentari e di servizio, quanto piuttosto abbracciare una sfera multidisciplinare, integrando le conoscenze puramente operative con quelle organizzative ed economico-gestionali[60].

Sempre più spesso, difatti, è richiesto agli operatori del settore la conoscenza dei risvolti economico-organizzativi delle attività operative che intraprendono, indipendentemente dal ruolo che svolgono; così ad esempio, il ruolo dello chef si sta mediamente avviando verso

---

[58] Con tale termine si intende il concetto presentato da IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 16; tale Autrice indica nel "prismatismo" del consumatore la sua tendenza a "porre in atto atteggiamenti trasversali, non più catalogabili né descrivibili con un solo modello di comportamento" e prosegue sostenendo che "i medesimi compratori acquistano sia prodotti/servizi di fascia alta, sia di fascia bassa, semmai per le stessa tipologia di prodotto e in un arco temporale molto ristretto" portando ad esempio come il medesimo consumatore possa nell'arco della stessa giornata spaziare tra un pranzo sbrigativo al McDonald's e una cena raffinata in un locale di lusso. Questo poiché "l'individuo, oggi, non si riconosce più in un'unica, fissa e stabile identità, ma partecipa a tante diverse (e contraddittorie) identità, quante sono le pratiche di consumo che esperisce".

[59] NOBBIO C. e CALELLA A., ultima opera citata, p. 93.

[60] IMPARATO P., ultima opera citata, p. 18, osserva come "in uno scenario complesso, (…), fatto di tanta sensibilità da parte del cliente, si richiede alle aziende ottime capacità gestionali e organizzative, in aggiunta a professionalità, energia ed empatia". Per tale motivo, scopo del testo scritto è secondo l'Autrice, p. 7, quello di "sviluppare [nel lettore] un approccio nuovo e scientifico all'attività aziendale ristorativa" e ciò poiché il particolare contesto socio-economico in cui gli operatori si ritrovano a lavorare impone "sempre più capacità gestionali e organizzative di qualità, per stare al passo con i tempi e intuire in anticipo il futuro".

una competenza manageriale e gestionale che va ben oltre le capacità gastronomiche[61], mentre la funzione del maître e del cameriere deve combinarsi con un'"intesa empatica" con il cliente in modo da comprenderne in maniera ottimale i bisogni.

[61] Esempio riportato da AA.VV., "*Guida al management alberghiero: l'industria dell'ospitalità spiegata dai top manager del settore"*, p. 89.

1.3 La necessità di monitorare la gestione

L'attività di ristorazione, come tutte le attività economiche correttamente gestite, richiede da parte del management e, in generale, da parte di chi vi opera un'attenta conoscenza e comprensione del business in esame.

L'industria ristorativa, però, alla stregua di quanto visto sinora, presenta degli aspetti peculiari che influiscono in forte misura sulle modalità con cui la gestione può essere osservata e indagata; il suo essere al contempo azienda manifatturiera e di commercio al dettaglio porta a concentrare l'attenzione sia sul lato del controllo dei costi che su quello dei ricavi[62], senza dimenticare ovviamente l'analisi, non solo economica, ma anche "comportamentale", di tutte le fasi del processo.

La notevole incidenza dei costi fissi, difatti, richiede all'azienda ristorativa un approccio *market-oriented*, giacché "l'equilibrio economico di queste società dipende fortemente dal volume delle vendite"[63], allo stesso tempo, però, l'influenza della componente fissa dei costi rinforza l'importanza del sistema di controllo in generale, in considerazione del fatto che "l'effetto perdita o utile è amplificato in relazione al raggiungimento del punto di pareggio rispetto alle imprese di altri settori"[64] che presentano percentuali di costi fissi inferiori. Nondimeno l'attività ristorativa è attività di produzione, aspetto che potrebbe, se non correttamente monitorato, condurre a sprechi ed inefficienze nella sua operatività; controllare dunque strettamente i costi è di essenziale importanza per una gestione ottimamente redditizia. Infine, in quanto prestazione di un servizio, l'iniziativa ristorativa deve sempre essere vagliata sotto l'aspetto della condotta e dell'atteggiamento del personale che vi opera, specie quello di contatto, e questo poiché riuscire a mantenere gli

---

[62] JONES P., "*Food service operations*", p. 230. Al di là di ciò, ovvero della necessità di un "*cost control*" – inteso come, ad esempio, "un'attenta analisi dei costi coinvolti nella produzione" – e di un "*revenue control*" – inteso invece come "l'analisi delle vendite, dei prezzi e della redditività" – Jones evidenzia come la "singolarità [delle aziende ristorative] non è favorita dalla natura imprevedibile e complessa dell'attività", (testo tradotto).

[63] RINALDI R., in "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 43 e ciò come sottolineato a causa dell'elevata percentuale di costi fissi. Allo stesso modo HARRIS P., "*Profit Plannig*", p. 10 (testo tradotto), ricorda come in generale "maggiore è la percentuale dei costi fissi, maggiore è la dipendenza dalla domanda del mercato e quindi, maggiore è la necessità di un orientamento verso il mercato", ciò comunque, come ribadito dall'Autore, "non implica che il controllo dei costi non sia importante".

[64] FERRAGINA V., "Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere. Progettazione e implementazione del controllo di gestione: il sistema di controllo", *Contabilità Finanza e Controllo*, 3/2007, p. 255. L'Autore propone tale considerazione in rapporto alle imprese alberghiere; data però l'applicabilità generale a tutte le aziende che presentano tali caratteristiche – come di fatto ribadito in pressoché tutti i manuali di controllo di gestione – si ritiene di poter rapportare tale osservazione anche al settore ristorativo.

standard qualitativi della somministrazione del servizio risulta di particolare difficoltà data la componente soggettiva dello stesso[65].

In aggiunta a tutto ciò, la brevità del ciclo operativo, che caratterizza l'impresa, "necessita di frequenti analisi e reports al fine di chiarire la situazione" e questo nonostante il controllo sia reso "particolarmente difficile" proprio da tale caratteristica[66].

Per essere consapevoli del business che hanno a gestire, quindi, i manager e/o gli imprenditori naturalmente presentano una fortissima necessità di informazioni, le quali li possano rendere edotti dell'ambiente e delle vicissitudini che animano la loro azienda e che, conseguentemente, influenzano le loro decisioni[67]. Sia ben chiaro, tuttavia, che la semplice conoscenza dei dati non implica un processo di controllo e monitoraggio dell'attività esercitata, al contrario, il controllo, come si vedrà nel corso della trattazione, utilizza i dati solo come input di tale sistema[68]. "Lo studio dell'attività ristorativa, [altresì], comporta un approccio di tipo interdisciplinare: infatti richiede un insieme di cognizioni molto varie che vanno dalla conoscenza di leggi e normative, che sono in costante evoluzione (cognizioni normative); occorre saper valutare le capacità produttive ed i tempi tecnici di realizzazione (cognizioni di management); le ripercussioni di tipo igienico sanitario, come pure conoscere il mercato ristorativo ed il profilo del consumatore (cognizioni di marketing)"[69].

In merito, poi, alla natura delle informazioni opportune per una corretta gestione è doveroso presentare alcune considerazioni.

---

[65] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 2. Gli Autori infatti affermano, (testo tradotto), "il servizio dato a un cliente può differire dal servizio reso ad un gruppo nel tavolo accanto, ciò può essere intenzionale, magari poiché una tavolata è di fretta, mentre un'altra è fuori per una serata rilassante; oppure dovuto al favoritismo del personale che [preferisce] servire una tipologia di clienti piuttosto di un'altra. È pertanto più difficile stabilire e monitorare standard qualitativi per il servizio che per i prodotti manifatturieri".

[66] JONES PETER, ultima opera citata, p. 231.

[67] MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. 12.

[68] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p.36. Gli Autori, utilizzando una colorita espressione, notano come per far controllo sia necessario "rivelare la storia dietro ai numeri". Analogamente BERGAMIN BARBATO M., in "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 13 – 14, riscontra come errore da parte del management nella progettazione e implementazione del sistema di controllo il fatto che "l'aumento del numero delle informazioni quantitative dà la illusione di controllare" e ciò poiché può fallacemente accadere di confondere conoscenza con controllo.

[69] DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 15.

Il settore ristorativo, come più volte emerso, è un settore fortemente orientato a cogliere ed accogliere le aspettative della clientela, fattore che si traduce nell'esigenza di reperire, o comunque riuscir a percepire, tendenze, opinioni e sensazioni del consumatore. Tutto ciò, quindi, porta il management ad aver a che fare con informazioni di ardua oggettivizzazione, e ciò, in una sorta di reazione circolare, comporta un'amplificazione dell'importanza di tutte le informazioni concretamente misurabili in maniera "oggettiva"[70], visto che la logica razionale induce a eliminare dal sistema informativo, ove possibile, l'aleatorietà e presumibilità dei dati. Giustappunto, "più voci di esercizio, acquisto, vendita, preparazione e bilancio" è possibile "identificare e quantificare, vincolandole ad una realtà monetaria [o comunque quantitativa], più incognite" si tolgono "al caso, alla improvvisazione, ai passivi gestionali e alle sorprese"[71].

Tale accorgimento svincola da una serie di supposizioni l'attività manageriale consentendo a sua volta di dedicare maggiori spazi all'osservazione e analisi di tutto ciò che riguarda la percezione non quantificabile del cliente.

Va osservato, tuttavia, che nel reperimento delle informazioni e nel loro monitoraggio non è corretto attribuire una maggiore rilevanza all'aspetto economico-gestionale o a quello di percezione dei bisogni del mercato. Si ricorda infatti come falliscano allo stesso modo le imprese che non riescono a governare correttamente i loro costi e ricavi così come quelle che non sono in grado di evolversi allo stesso ritmo dell'evoluzione delle pretese dei consumatori[72].

Alla luce di tutto ciò si intuisce, quindi, la complessità della realtà ristorativa, cosa che richiede la predisposizione di un corretto "quadro di riferimento" per un'attenta gestione

---

[70] Si vedrà più oltre, nel corso della trattazione, come parlare di oggettività nelle configurazioni informative aziendali, sia un'espressione non completamente corretta; come puntualizza AVI M. S., in "Costo di prodotto e analisi economico-finanziarie: vecchie "etichette" addio?", *Contabilità Finanza e Controllo*, 2/2011, p. 163, "proprio per la caratteristica di pluralità di oggetti di riferimento che contraddistingue la maggior parte dei componenti negativi di reddito, è impossibile che tecnicamente esista una metodologia che permetta la determinazione priva di soggettività di un costo riferibile a un determinato oggetto". L'Autrice evidenzia tale aspetto in rapporto alle metodologie di calcolo per la determinazione del costo di prodotto/centro/attività, cosa che quindi porta l'osservazione presentata ad essere un valido sostegno della non oggettività in senso proprio del sistema informativo.

[71] MUSCARÀ G., "*Operazione Menu: analisi, programmazione e calcoli dagli acquisti alla vendita*", p. 9.

[72] Per un'attenta analisi sui motivi che conducono i ristoranti al fallimento si veda AA.VV., "Why restaurant Fail", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2005, 46(3), pp. 304 – 322. In particolare gli Autori, p. 304 (testo tradotto), sostengono che il "fallimento dei ristoranti può essere studiato da un prospettiva economica, di marketing e manageriale".

aziendale; infatti "non basta possedere una valida struttura edilizia, anche ben posizionata, per ottenere buoni risultati economici: occorre studiare attentamente le funzioni che tale struttura dovrà svolgere per impostare metodi di lavoro efficienti, per organizzare con razionalità il personale ed anche per ottenere una resa ottimale dagli apparecchi installati che costituiscono per l'imprenditore un notevole immobilizzo di capitale"[73].

1.3.1 Il controllo di gestione come soluzione

L'approccio che, dati i fabbisogni gestionali emersi, appare più adatto per promuovere una corretta gestione aziendale è rappresentato dal sistema di controllo di gestione, intendendo con tale termine il "meccanismo operativo che mira a indurre comportamenti individuali e organizzativi in linea con il raggiungimento degli obiettivi aziendali"[74].

Tale sistema, considerati i principi che lo contraddistinguono, risulta identificabile con i processi gestionali che la letteratura anglosassone definisce con il termine di *management by objectives* (*MBO*). In esso, infatti, vengono prefissati da parte del management degli obiettivi, che rappresentano il risultato degli sforzi compiuti dall'organizzazione per contenere i costi e promuovere le vendite; tali riferimenti sono poi scissi in obiettivi parziali in maniera tale che ogni unità operativa possa avere dei parametri a cui tendere e con i quali confrontarsi nell'operatività giornaliera. Ovviamente, poiché tale sistema funzioni in maniera adeguata, è necessario attribuire ad alcune figure chiave della struttura organizzativa la responsabilità del raggiungimento dei risultati[75]; in particolare si noti come alcuni Autori sostengano l'inesistenza di un vero sistema di controllo di gestione nel caso in cui non si attui tale responsabilizzazione[76].

---

[73] DEL DUCA M., ultima opera citata, p. 15.

[74] MERCHANT K. A. e RICCABONI A., "*Il controllo di gestione*", p. XXI.

[75] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 11 – 12; in rapporto ai sistemi di MBO gli Autori sostengono "a manager will create goals, most likely expressed in profit, that will be the result of an entire team's efforts of cost containment and sales efforts. Once the goals have been established, the team creates a set of objectives that include many separate action steps to be completed throughout the entire process of the daily operation of the foodservice establishment. By establishing a system for the execution of these objectives, each person on the team is assigned specific areas of responsibility and can then be held accountable for their performance".

[76] Tra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*". Il sistema di controllo di gestione si compone infatti di tre elementi: il supporto informativo all'attività di controllo, la mappa delle responsabilità e il processo. In particolare BERGAMIN BARBATO M., p. 62, sostiene che "in assenza di responsabilizzazione organizzativa si ha soltanto un sistema informativo (…) Questa chiave di lettura esclude la

Il controllo di gestione, pertanto, si configura come un processo ciclico costituito dalle attività di fissazione, perseguimento, valutazione e perfezionamento dei parametri-obiettivo stabiliti[77], grazie ai quali, con una visione analitica, ma unitaria, e con un approccio razionale di tipo causa-effetto, è in grado di ottenere il "bilanciamento incrociato lungo le variabili contrapposte: efficacia, efficienza, breve periodo, medio e lungo"[78]. Bilanciamento che nell'attività di ristorazione è oltremodo necessario, data la complessità operativa con cui la contrapposizione delle variabili, in particolare quella tra efficacia ed efficienza, si esprime.

Tale meccanismo di gestione, inoltre, risponde in maniera adeguata alle sempre più forti pressioni, esposte dagli addetti del settore, in materia di senso di appartenenza e di partecipazione da parte di tutto il personale dell'organizzazione. Da tempo, infatti, si sostiene, anche nel settore ristorativo, che la regola basilare per la corretta gestione aziendale è che "nessuno deve essere e sentirsi escluso dall'essere protagonista per il raggiungimento del successo"[79]. Il controllo di gestione, per l'appunto, una volta sviluppato e implementato in maniera congrua, dispone dei mezzi idonei all'ottenimento "della motivazione dei responsabili decisionali(…) [e] del diffondersi di un clima organizzativo caratterizzato dallo «spirito di squadra» tipico di un'organizzazione orientata ai risultati, dove ogni componente dà un contributo, positivo o negativo che sia, ma mai ininfluente"[80].

Ad ogni modo, comunque, è bene sottolineare come il sistema di controllo di gestione non rappresenti una "soluzione a tutti i mali" che possono insorgere nella gestione aziendali, la sua implementazione, infatti, seppur corretta, non rappresenta una garanzia per il successo imprenditoriale[81]. Allo stesso modo, l'assunzione del meccanismo di controllo di gestione come ausilio e supporto all'attività manageriale, non implica, come si vedrà nello svolgersi dell'elaborato, che tutti gli operatori del settore ristorativo siano nelle condizioni e/o abbiano la necessità di sviluppare tale strumento con lo stesso grado di profondità.

---

possibilità di attribuire logiche e finalità di controllo alla sola struttura tecnico-contabile scambiando una parte con il tutto".

[77] Per un'analisi approfondita del sistema di controllo di gestione e per gli opportuni riferimenti bibliografici si vada il capitolo seguente.

[78] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 43.

[79] NOBBIO C. e CALELLA A., ultima opera citata, p. 100.

[80] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 359.

[81] Si veda, tra gli Altri, AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 1 e seguenti. Come nota l'Autrice, p. 10, "assumere decisioni sulla base di dati completi, corretti e pienamente esaustivi non implica, ovviamente, l'ottenimento di risultati economico/patrimoniali/finanziari soddisfacenti. (…) È però vero il contrario. È infatti decisamente difficile ipotizzare il conseguimento di risultati economici soddisfacenti in assenza di un sistema integrato di analisi/programmazione/controllo".

“Negli stabilimenti più piccoli, ad esempio, molti metodi possono essere semplificati” tenendo però, sempre a dovuta considerazione che in tali situazioni “si applicano gli stessi obiettivi e principi; sono solo le procedure che verranno semplificate”[82].

[82] COLTMAN M. M., “*Food and beverage cost control*”, rispettivamente p. XI e p. 6, (testo tradotto).

Capitolo II

IL CONTROLLO DI GESTIONE PER L'IMPRESA RISTORATIVA

2.1 Il controllo di gestione: un sistema integrato

Con il termine "controllo di gestione" si è soliti indicare "l'attività di guida verso gli obiettivi economico-finanziari d'impresa"[1], attraverso la quale, il management è in grado di ottenere le informazioni necessarie ad indagare la situazione aziendale, di stabilire dei programmi d'azioni coerenti con essa e, conseguentemente, tramite il meccanismo di retroazione, di apportare alla gestione gli opportuni correttivi nel caso di incongruenza tra risultati consuntivi e obiettivi programmati[2].

Semplificando il concetto, esso "può essere definito come l'insieme dei processi, metodi, tecniche e strumenti a disposizione dei diversi livelli organizzativi che permettano ai singoli,

---

[1] BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 3.

[2] BRUSA L. e DEZZANI F., in "*Budget e controllo di gestione*", p. 49 – 50, definiscono "il controllo di gestione" come l'"attività con la quale la direzione aziendale ai vari livelli si accerta che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi stabiliti in sede di pianificazione strategica"; similmente LIZZA P., afferma, in "*Controllo di gestione e performance aziendale*", p. 11, "compito del controllo è fornire una rappresentazione nitida della performance aziendale e delle sue cause prime". BRUSA L. e DEZZANI F., però, proseguono specificando che "questo processo direzionale non consiste soltanto nel «tastare il polso» della situazione economico-finanziaria mediante gli strumenti contabili predisposti dai servizi amministrativi; esso si traduce nella formulazione di precisi programmi e nella definizione di adeguati interventi correttivi in caso di disfunzioni. In altre parole, controllare è sinonimo di guidare, decidere, dirigere in modo programmato e coordinato". Pure BRUNETTI G., nella sua opera "*Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*", pp. 9 e seguenti, ribadisce il concetto di controllo come guida, evidenziando come esso si fondi sulla contabilità direzionale e sulla necessaria applicazione di meccanismi di retroazione.
In materia si veda anche, BRUSA L., "*L'amministrazione e il controllo: Logiche e strumenti*", pp. 6 e seguenti.

in relazione al proprio ruolo e alla proprie mansioni, in via sia preventiva sia concomitante sia successiva, di monitorare la realizzazione degli specifici obiettivi prefissati in sede di pianificazione strategica e programmazione operativa"[3].

Il sistema di controllo di gestione, tuttavia, non rappresenta solamente uno strumento di guida per il management verso gli obiettivi aziendali, al contrario esso svolge una duplice funzione, poiché rappresenta anche, oltre al ruolo fino a qui delineato, "un sistema di misurazione e valutazione delle prestazioni in quanto assegna obiettivi, ai titolari di ambiti di responsabilità, che esprimono parametri per misurare le loro performance"[4].

Si tratta, quindi, di un apparato complesso, che influenza – e a sua volta è influenzato – la moltitudine di variabili gestionali a disposizione dell'organizzazione e che risente, nella sua efficacia, dei sistemi culturali, sociali ed individuali, presenti nel contesto aziendale[5].

Al fine di creare una corretta strutturazione aziendale, pertanto, è necessario considerare che il controllo di gestione non agisce in proprio, bensì in coordinazione con gli altri meccanismi operativi che con esso compongono il sistema di "controllo organizzativo", intendendo con tale termine quell'"insieme di meccanismi volti ad aumentare la probabilità che le persone si comportino in modo tale da condurre verso il raggiungimento degli obiettivi organizzativi"[6]. Deve, quindi, essere in grado di interagire in maniera sinergica con

---

[3] FERRAGINA V. e BENCINI F., "Come progettare un sistema di controllo di gestione dall'analisi dei processi", *Contabilità Finanza e Controllo*, 1/2007, p. 56.

[4] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 281. In merito si veda anche, BERGAMIN BARBATO M., nelle opere sino a qui citate.

[5] In merito a ciò, BRUNETTI G., ultima opera citata, p. 16, scrive: "quanto agli input del sistema di controllo, essi vanno ricercati in tre classi di fattori: organizzativi, umani e sociali", e sottolinea che le "due ultime classi di fattori presentano, a differenza delle variabili organizzative, una manovrabilità molto ridotta da parte della direzione in quanto, per ottenere risultati, bisogna agire per tempi non brevi". Si veda, inoltre, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 35 e seguenti.
Alla luce delle considerazioni presentate dai sopracitati Autori, si ritiene corretto, dunque, attribuire una funzione passiva ai sistemi aziendali dinanzi ai sistemi culturali, data l'incapacità dell'azienda di manovrare liberamente quest'ultimi; tale teoria è sostenuta dalla stessa BERGAMIN BARBATO M. la quale afferma, p. 36: l'azienda "non potrà mai «gestire il controllo sociale» [né, tantomeno, il controllo individuale] al pari di una variabile dipendente". Per un'ulteriore analisi del concetto delineato si veda, anche, AA.VV., "Controllo di gestione", pp. 284 e seguenti, in particolare si consideri la loro concezione di "impresa come «sistema aperto»".

[6] FLAMHOLZ E., "Organizational control as a managerial tool", in *California Management Review*, 1979, 2(22), p. 51, (testo tradotto). A tal proposito, solo per citarne alcuni, i meccanismi più comunemente richiamati sono: il sistema di gestione delle risorse umane (comprensivo dei sistemi di selezione e formazione, delle carriere e dei premi e punizioni), il sistema logistico, il sistema operativo, il sistema informativo, quello delle comunicazioni, ecc., nonché, ovviamente, il sistema di controllo di gestione e di pianificazione.

ognuno di essi senza adombrare la propria o la loro funzione[7]; ciò, sia ben chiaro, non implica, come ribadito da Bergamin Barbato, che tutti i sistemi operativi debbano possedere lo stesso peso all'interno dell'organizzazione, bensì che "la [loro] progettazione e il [loro] funzionamento" debbano "svilupparsi in modo armonico ed integrato"[8], pena il verificarsi di possibili distorsioni nell'attuazione del controllo organizzativo stesso.

Tale coordinazione evita, infatti, il propagarsi di logiche e messaggi contrastanti all'interno dell'organizzazione e, in un certo senso, stimola il rafforzamento di tutti i meccanismi operativi, che, data la loro aderenza ad un univoco disegno manageriale, vengono più facilmente percepiti come un unico apparato.

A sua volta, poi, il funzionamento del medesimo sistema di controllo di gestione è garantito dalla compresenza[9] di tre sub-sistemi, i quali, in virtù proprio della sistematicità di tale strumento, interagiscono tra loro condizionandosi a vicenda. Essi sono: il "sub-sistema informativo", il "sub-sistema organizzativo" ed il "sub-sistema dinamico di processo"[10].

Le loro interazioni, in particolare, sono dovute al fatto che il sub-sistema informativo ed il sub-sistema organizzativo delineano "la base sulla quale opera il [sub-sistema dinamico di] processo ed è [conseguentemente] naturale che la struttura influenzi lo svolgimento del processo. A sua volta, quest'ultimo può incidere con le diverse e alternative modalità di funzionamento sulla struttura stessa, apportando modifiche sostanziali, tanto nei riguardi dell'effettiva distribuzione di responsabilità economica, quanto sulla strumentazione tecnico-contabile"[11].

---

[7] Si veda in proposito la nozione di "«logica degli equilibri»", POPOLI P., "*La dimensione strategica del controllo di gestione*", pp. 69 e seguenti.

[8] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 57.

[9] A tal riguardo si rimanda al corso della trattazione per l'argomentazione circa la possibilità, palesata da alcuni Autori, di implementare il sistema di controllo gradatamente, privandolo quindi, in certa misura, della simultanea compresenza di tutti e tre gli elementi qui citati. Qui basti notare, a sostegno delle complementarietà dei tre sub-sistemi, l'affermazione di POPOLI P., ultima opera citata, p. 38, il quale sul meccanismo operativo di controllo di gestione scrive: "esso si compone di tre elementi interdipendenti (…), ciascuno dei quali ha valenza solo se rapportato ad un disegno unitario del sistema".

[10] È AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 5, ad indicare con tali nomenclature "generiche" gli elementi costituenti il sistema. L'Autrice, infatti, sottolinea come "a livello terminologico, gli studiosi identifichino le sezioni del controllo con termini profondamente differenziati" pur intendendo i medesimi concetti. A titolo di esempio, dimostrativo di tale variabilità definitoria, si noti come BERGAMIN BARBATO M., in due opere differenti, ma scritte pressappoco nel stesso periodo – "Programmazione e controllo in un'ottica strategica" e "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento"* – definisca i medesimi elementi con terminologie diverse, utilizzando in un'opera la classificazione adottata da Brunetti e nell'altra una denominazione propria.

[11] BRUNETTI G., ultima opera citata, p. 16.

Passando alla descrizione di tali componenti, il sub-sistema informativo[12], definito anche con l'espressione sistema informativo di controllo, è rappresentato da quella serie di informazioni, quantitative e qualitative, di natura contabile ed extra-contabile, la cui determinazione ed analisi sostiene le scelte manageriali, nonché la gestione stessa.

Per quanto attiene ai dati di natura contabile, è utile evidenziare come si tratti "di determinazioni economico-quantitative di carattere non solo retrospettivo (la contabilità vera e propria), ma anche prospettico"[13]; allo stesso modo si ritiene opportuno specificare che tali determinazioni a supporto dell'attività di controllo non coincidono perfettamente con il sistema informativo aziendale, al contrario esse sono costituite solamente da quella parte di rilevazioni utili ai fini decisionali e sulla quale i manager possiedono una riconosciuta responsabilità[14]. Nondimeno, però, le rappresentazioni di natura contabile non sono idonee, da sole, ad indagare e razionalizzare in maniera sufficiente la complessità d'impresa, ed è per tale ragione, che si avverte "la necessità di garantire l'integrazione tra le rilevazioni proprie del sistema contabile con altri indicatori, interpretativi della effettiva dinamica dei processi aziendali"[15], nonché del contesto ambientale in cui l'azienda si trova ad operare.

Il sub-sistema organizzativo è dato dalla mappa organizzativa che si delinea dall'attribuzione delle responsabilità per il raggiungimento di predeterminati risultati aziendali alle figure chiave dell'organizzazione, quelle cioè che dispongono delle leve per manovrare le variabili dalle quali tali risultati derivano.

Tale aspetto di responsabilizzazione formale, che "fa [del controllo di gestione] uno strumento forte, nell'indurre il comportamento organizzativo orientato agli obiettivi aziendali"[16], ha il suo presupposto d'avvio nella struttura organizzativa di base; questo poiché solitamente si è propensi a partire dall'analisi delle responsabilità organizzative per

[12] I cui strumenti verranno approfonditi nel corso del successivo sottoparagrafo.

[13] BRUSA L. e ZAMPROGNA L., "*Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*", p. 22.

[14] Per una comprensione esaustiva del pensiero, si rimanda ai manuali sopracitati, ed in particolare BERGAMIN BARBATO M., "Programmazione e controllo in un'ottica strategica", p. 62 e seguenti.

[15] BARTOLI F., "*Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", p. 15. Similmente si veda, SALVIONI D. M., "*Il sistema di controllo della gestione*", pp. 108 e seguenti; BRUSA L. e ZAMPROGNA L., ultima opera citata, pp. 22 e seguenti.

[16] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 261.

poi assegnare, qualora[17] ad esse corrispondano anche delle leve decisionali, le corrispondenti responsabilità economico-finanziarie[18].

Il processo di mappatura per il controllo di gestione, dunque, porta a scomporre l'azienda in centri di responsabilità, ognuno dei quali, alla luce di quanto sinora affermato, è un'"unità organizzativa guidata da un manager responsabile delle attività svolte e dei risultati ottenuti"[19], ai quali "in base alla natura degli input e/o degli output monetari di volta in volta misurati ai fini del controllo" viene attribuita una particolare responsabilità[20] sulla quale è poi misurata, analizzata e valutata la contribuzione di ogni centro al risultato finale d'impresa.

Infine, la terza componente che costituisce il sistema di controllo di gestione è il sub-sistema dinamico di processo, dinamico, in quanto, mentre i due sub-sistemi sopracitati "contribuiscono a creare la struttura (tecnico contabile ed organizzativa) su cui si basa l'attività di controllo [motivo per cui presentano una certa staticità] (…) il terzo elemento, ossia il processo, definisce le sue modalità di attuazione"[21].

Volendo schematizzare la metodologia che consente lo svolgimento del controllo di gestione essa è rappresentabile in una sequenza di fasi, susseguenti, la cui esecuzione dà il via ad un meccanismo circolare, poiché l'ultima attività porta a reintervenire nell'esecuzione delle prime.

Tale fasi sono:

- ◊ "indicazione degli obiettivi di breve periodo;
- ◊ azione gestionale volta al raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- ◊ rilevazione a consuntivo dei risultati ottenuti nelle varie aree aziendali;

---

[17] È bene, infatti, ricordare come nelle moderne realtà aziendali si possa assistere a situazioni in cui ad una responsabilità organizzativa non corrisponda, in linea diretta, la possibilità di operare sulle leve decisionali economico/finanziarie che, a tale responsabilizzazioni, conseguirebbero.

[18] Relativamente alla struttura organizzativa del controllo BRUNETTI G., nell'ultima opera citata, p. 14, scrive: "la struttura organizzativa del controllo riguarda la distribuzione della responsabilità economica nell'ambito dell'organizzazione e presenta evidenti problemi di congruenza con la distribuzione della responsabilità organizzativa".

[19] AA.VV., "*Management control systems: tecniche e processi per implementare le strategie*", p. 99. Si rimanda a tali Autori ed opera, p. 102, anche per la citazione a seguire.

[20] I centri in cui si usa suddividere l'attività imprenditoriale sono: centri di ricavo, centri di costo (nelle loro declinazioni di centri produttivi finali, ausiliari e di spese generali), centri di profitto e centri di investimento. Si rimanda al paragrafo 2.4.1 per la loro trattazione.

[21] AA.VV., "*Il controllo di gestione*", p. 285.

- ◊ confronto fra obiettivi prefissati e risultati ottenuti;
- ◊ eventuale messa in atto di azioni correttive volte a far sì che, nel periodo successivo gli obiettivi possano essere conseguiti oppure modifica degli obiettivi stessi qualora si noti che gli scopi indicati precedentemente e/o le strategie sulla base delle quali sono state definite le azioni aziendali, non sono più valide per il periodo successivo a causa del verificarsi di particolari contingenze che hanno reso obsoleti gli obiettivi prefissati e le strategie individuate"[22].

La sequenzialità delle fasi del controllo di gestione mette in luce il particolare legame tra le attività di programmazione e quelle di controllo, sottolineandone l'inscindibilità. Se, infatti, come sottolineato in letteratura, può evidenziarsi ed è, anzi, necessaria "una distinzione tra pianificazione e programmazione, altrettanto non può dirsi riguardo alla programmazione e al controllo"[23]. Non è, giustappunto, possibile procedere con un'attività di confronto tra gli esiti aziendali e la dinamica per essi disegnata, qualora tale dinamica non sia stata precedentemente formalizzata in prospetti di programmazione.

Altri Autori[24], poi, estendono ulteriormente la concezione di controllo di gestione, nella sua visione di guida alle decisioni del management, evidenziando come l'espressione più opportuna per indicare tale sistema integrato sia quella di "sistema integrato di analisi/programmazione/controllo". Questo, poiché, se è vero che non è possibile concepire un'attività di controllo se prima non si è definito un programma, allo stesso modo non è possibile definire un programma se non si conosce la realtà aziendale, sia complessiva che per singola aree di attività, in cui il programma deve essere implementato.

Da anni poi, come già visto nel concepire il controllo di gestione come, fra l'altro, uno dei componenti del sistema di controllo organizzativo, si assiste ad una sempre più marcata

---

[22] AVI M. S., ultima opera citata, pp. 6 – 7. Tale impostazione logica, seppur, in certi casi, con alcune varianti, è richiamata da pressoché tutti i manuali di programmazione e controllo. Per ulteriori osservazioni, si rimanda pertanto, fra gli Altri, ai testi in materia sinora citati.
In realtà l'Autrice presenta altre due fasi antecedenti a quelle riportate – l'"indicazione della mission aziendale" e l'"esplicitazione dei macro obiettivi di medio lungo periodo con conseguente indicazione delle strategie aziendali" – nonostante molti Autori non indichino, espressamente, tali attività nel processo di controllo di gestione. I motivi di tale inclusione da parte dell'Autrice saranno indagati nel corso del presente paragrafo.

[23] AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 33. Gli Autori, inoltre, identificando l'attività di programmazione e di controllo con la locuzione "controllo di gestione" data l'unitarietà del momento gestionale che le contempla.

[24] Si veda a proposito AVI M. S., ultima opera citata, pp. 1 e seguenti.

teorizzazione da parte degli esperti e degli studiosi in materia del forte e imprescindibile legame tra pianificazione e programmazione e controllo, legame che non svilisce la distinzione tra le due attività, ma che, sotto un certo punto di vista, ne decreta la bi-direzionalità del rapporto.

Se, infatti, è ormai appurato che l'attività di programmazione presuppone la predisposizione di piani aziendali[25], nei quali si esprime il processo di pianificazione, da tempo si è iniziato a sostenere che anche la programmazione e il controllo, in virtù dei risultati della loro implementazione, possono influire sulla stesura dei piani stessi. In quest'ottica, dunque, gli obiettivi strategici definiti, seppur "vincolanti per la contigua attività di programmazione"[26], sono passibili di adattamenti sulla base delle vicende avvenute all'attività durante il controllo di gestione.

Al di là di questa proposta, non vi è dubbio che l'attività di controllo abbia il potenziale per mettere in discussione nella sua attuazione, oltre alla congruenza dei programmi ai piani, anche l'adeguatezza di quest'ultimi al contesto operativo. Ciò implica, pertanto, una doverosa "compenetrazione fra il momento di pianificazione, la fase di predisposizione di un programma e l'attuazione dello stesso, sottoponendo al continuo controllo la rispondenza delle leve direzionali impiegate rispetto alle variabili chiave di gestione, nonché discutendo la significatività, rispetto agli obiettivi dell'impresa e alle situazioni aziendali, delle variabili ritenute «chiave» da governare con particolare attenzione"[27].

---

[25] Sul processo che conduce alla definizione del sistema di controllo di gestione in relazione alle strategie e ai piani aziendali si veda BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 41 e seguenti. In particolare si noti Fig. 1.7, p. 48, la quale mette in luce come tale processo abbia inizio dall'analisi strategica, che evidenzia le "variabili critiche" dell'attività, e dall'osservazione della "struttura organizzativa di base", che porta all'individuazione delle "responsabilità chiave", il tutto viene poi interrelato tramite la determinazione dei "parametri di riferimento" e dei "relativi indicatori".

[26] AA.VV., "Il *controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 33. Per il pensiero completo si rimanda a tali Autori, qui basti riportare, a sostegno di quanto espresso, la loro seguente posizione in merito al processo di controllo di gestione: dopo aver delimitato il raggio d'azione del controllo di gestione "nell'ambito del quadro strategico definito con la pianificazione", Essi affermano che "il processo [di programmazione e controllo è], inoltre, volto a ridefinire gli obiettivi particolari di programma e, se del caso – valutato lo scarto tra "previsto" e realizzato" –, porre all'alta direzione responsabile del piano il problema della ripianificazione con riformulazione degli obiettivi strategici che, se vincolanti per la contigua attività di programmazione, non sono da ritenersi tali per l'intero periodo di riferimento del piano". Parimenti si veda, FORTUNATI V. e MATACENA A., in "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", p. 68; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 324.

[27] POPOLI P., ultima opera citata, p. 73. L'Autore, inoltre, nota che "negli odierni contesti, non è possibile separare in un'attività di gestione il contenuto strategico da quello operativo, né si può immaginare una divisione dei compiti che circoscriva quelli di natura strategica e li assegni ad un ruolo aziendale individuabile come competente, attribuendo poi i compiti operativi ai livelli posti inferiormente nella gerarchia organizzativa".

Si delineano così, ancora una volta, le caratteristiche che fanno del controllo di gestione un sistema articolato, che configura la sua capacità di funzionamento sia nella forte e costante integrazione tra le parti che lo compongono, sia tra esso e gli altri meccanismi operativi che assieme contribuiscono al controllo organizzativo, nonché nella coerenza con la realtà strutturale ed ambientale in cui si trova ad operare.

2.1.1 Gli strumenti del sistema

Il controllo di gestione, per poter esplicitare tutti i suoi compiti, necessità, come visto, di una serie di informazioni che, correlate, compongono il sub-sistema informativo del controllo.

Nonostante vi sia un'elevata varietà nella tipologia e finalità specifica dei dati da cui i manager responsabili traggono le dovute informazione e considerazioni, motivo per cui le loro fonti di ricerca e determinazione possono essere le più svariate, generalmente si è soliti individuare una serie di strumenti tecnico-contabili che riescono a provvedere alla maggior parte delle esigenze del sistema.

Essi sono:

- ◊ la contabilità generale e l'analisi di bilancio;
- ◊ la contabilità analitica;
- ◊ il sistema di budget e standard; nonché
- ◊ il sistema delle variazioni[28].

La contabilità generale è data da quell'insieme di scritture contabili, espresse tramite valori monetari e registrate per natura, che riassumono i rapporti aziendali con terze economie. Si tratta, quindi, di "una procedura amministrativa che si esplica attraverso l'osservazione della gestione d'impresa, la ragionata raccolta cronologica e la classificazione

[28] BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 9 e seguenti. Pur nella conformità concettuale, alcuni Autori utilizzano espressioni diverse per indicare tali strumenti, oppure ne estendono o riducono l'elencazione. La stessa BERGAMIN BARBATO, ad esempio, non coniuga espressamente in elenco la contabilità generale con la relativa analisi di bilancio; per i motivi che seguiranno si ritiene comunque necessaria tale inclusione.

sistemica dei valori che promanano dalla gestione ed infine la formulazione di sintesi a scopi conoscitivi che trovano nel bilancio d'esercizio la loro massima espressione"[29].

I pregi della contabilità generale risiedono nella sua capacità di riassumere l'intera gestione aziendali, in tutte le sua componenti politiche, decisorie e d'azione, in un unico prospetto, ossia il bilancio[30], nonché di riuscir a far ciò mediante l'utilizzo di valori oggettivi; tali caratteristiche vanno, però, a scapito della tempestività nella disponibilità dell'informazione, dato che per elaborare un tale complesso di dati sono richiesti tempi piuttosto lunghi.

Allo scopo di aumentarne la dimensione conoscitiva interna e, in particolare, affinché possa fornire ai manager quelle indicazioni particolari di cui necessitano per comprendere il risultato della gestione intrapresa, il bilancio ottenuto dalla contabilità generale va, poi, analizzato, tramite la predisposizione di prospetti riclassificati[31].

Tuttavia, anche la predisposizione di tale ausilio, non è sufficiente a fornire ai responsabili decisionali quell'insieme di informazioni utili a provvedere alle idonee scelte di gestione, alle analisi settoriali e ad indagare le specifiche cause di divergenza tra obiettivi e risultati consuntivi, motivo per cui il sistema informativo di controllo va integrato con altri strumenti. Sia ben chiaro, però, che tale incapacità non decreta l'inutilità del bilancio e della sua analisi ai fini del controllo di gestione, al contrario "la mancanza di una corretta analisi dei dati consuntivi [e, quindi, del bilancio] impedisce, ineluttabilmente, la creazione di un sistema informativo che aiuti a migliorare il processo decisionale dei manager"[32].

Un primo strumento che risponde all'esigenza manageriale di avere una visione parcellizzata dell'andamento aziendale è costituito dalla contabilità analitica. Tale approccio contabile si serve dei dati proveniente dalla contabilità generale per smistarli in base alla loro destinazione, così facendo la contabilità analitica è in grado di ottenere delle

---

[29] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 311.

[30] A tal riguardo AVI M. S., in "*Financial Analysis*", p. 16, scrive: "in ogni azienda, tutto si riflette nei dati contabili del bilancio. Ogni politica, ogni azione, ogni decisione viene, in realtà, valutata in base all'impatto che, a lungo termine, provoca sui dati patrimoniali, finanziari e reddituali d'azienda".

[31] Non è compito di tale elaborato soffermarsi in maniera attenta sulla procedura di riclassificazione, si rimanda dunque ad AVI M. S., ultima opera citata, per un approfondimento sul tema.

[32] AVI M. S., ultima opera citata, p. 15. In particolare l'Autrice, nell'introdurre la sua opera, puntualizza in maniera netta tale posizione, ribadendo con autorevolezza come "l'analisi dei bilanci o, (…), degli ultimi bilanci (…) non potrà mai essere considerata passaggio "superato" o "obsoleto" o, peggio ancora, "sostituibile con strumenti più raffinati"".

configurazione di costo riferite a particolari oggetti di interesse gestionale (prodotti, processi, centri di responsabilità)[33].

Nelle sue forme più avanzate, poi, la contabilità analitica consente il confronto tra obiettivi programmati e conseguiti; essa, infatti, tra i suoi ruoli ha quello di "determinare e comunicare ai vari soggetti aziendali interessati, i dati di costo previsionali (standard o stimati) necessari per assumere decisioni ed i dati di costo consuntivi utili per valutare l'efficienza dei processi realizzati e per monitorare lo svolgimento della gestione"[34].

Va rilevato, però, che un sub-sistema informativo così strutturato, basato cioè esclusivamente sulla tenuta della contabilità generale e di quella analitica, non è sufficiente "affinché la gestione possa svolgersi secondo linee-guida pensate e programmate in anticipo, in linea con gli obiettivi di fondo dell'azienda"[35].

Per sopperire a tale problematica, dunque, il controllo di gestione utilizza gli strumenti degli standard e dei budget.

I primi, rappresentano "gli obiettivi e le relazioni input-output «ideali» o «normali»"[36] che connotano la specifica azienda; si tratta, quindi, di valori che esprimono in termini monetari, quantitativi oppure qualitativi, le caratteristiche economiche, operative e di risultato a cui si dovrebbe tendere al fine di ottenere una gestione ottimale, che contemperi cioè esigenze di efficacia ed efficienza, così come di breve e medio/lungo periodo[37].

La messa a sistema di tutti gli standard ipotizzati porta, poi, alla redazione dei vari budget, nei quali, in ultima analisi, avviene il raccordo tra politiche aziendali, ciclo produttivo e ciclo economico-finanziario[38].

Tramite il budget, infatti, "si ordina lo sviluppo dei processi produttivi attraverso l'individuazione delle quantità dei fattori produttivi in termini fisici ed economici,

---

[33] Per un approfondimento anche metodologico BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 210 e seguenti; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 263 e seguenti. In particolare si noti l'esistenza di approcci analitici diversi dal sistema duplice contabile qui presentato; ai fini del presente lavoro basti ricordare, come puntualizzato da CANESTRI C., in "L'implementazione di un sistema di controllo di gestione", *Contabilità Finanza e Controllo*, 10/2005, p. 840, che "la scelta [tra i vari approcci alla contabilità analitica] non è tanto condizionata dal "programma" gestionale dell'azienda, quanto dalle caratteristiche organizzative e/o delle professionalità presenti".

[34] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 312.

[35] BRUSA L., "*L'amministrazione e il controllo: Logiche e strumenti*", p. 121.

[36] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 166.

[37] Si rimanda a BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 166 – 195, per un approfondimento in materia.

[38] SAITA M., "*I fondamentali del controllo di gestione*", pp. 59 e seguenti.

l'ammontare ed i tempi di acquisto, di produzione e di vendita, si definisce l'efficienza ottimale dei centri operativi e di conseguenza il livello di obiettivi globali e funzionali da raggiungere nell'arco temporale annuo"[39].

Il risultato della predisposizione dei prospetti di budget, però, non è costituito solamente dall'ottenimento di una guida per la gestione manageriale, al contrario, il budget, mediante le procedure che lo originano, è in grado di intervenire in maniera positiva nella cultura e organizzazione aziendale. Al fine della sua redazione, difatti, è necessaria la collaborazione tra i responsabili dei vari centri organizzativi e ciò favorisce il confronto tra le varie unità, nonché la comprensione reciproca delle esigenze e delle problematiche settoriali[40]. Viene, così, incentivato lo spirito di squadra, nella lungimiranza che il rapporto che lega le varie attività aziendali è di tipo sinergico e non di tipo additivo[41].

Una volta stabiliti i programmi e attuata le gestione aziendale è necessario procedere con l'analisi degli scostamenti. Con essa avviene la rilevazione delle differenze tra valori programmati e valori consuntivi, cercando, ove possibile, di scomporre tale scostamento in variazioni minori, in maniera tale da individuare precisamente quali variabili hanno influito sul risultato finale.

Volendo prospettare una sequenza logica, infatti, è possibile sostenere che tali calcoli partano, inizialmente, dai macro aggregati rilevati a livello di impresa, per poi essere scissi a livello di centri di responsabilità ed, infine, delle singole variabile gestite all'interno di tali centri. Invero, un approccio che si limitasse ad analizzare l'andamento gestionale nella sua interezza, senza approfondire le singole aree d'attività, risulterebbe di dubbia utilità nel suo ruolo di guida al management verso la comprensione e la risoluzione dei problemi aziendali causanti l'esito d'impresa[42].

---

[39] FORTUNATI V. e MATACENA A., "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", p. 69.

[40] Affrontando l'argomento BRUSA L., in "*L'amministrazione e il controllo: Logiche e strumenti*", p. 125, esplicita tale pensiero nel seguente modo: "nella fase di formulazione del budget le unità aziendali affrontano già a priori problemi che potranno sorgere, nei rapporti reciproci, l'anno successivo e si accordano (o vengono accordate dall'alto) sui modi per armonizzare la propria azione. In questa maniera, è più probabile che organi spesso in conflitto, come la produzione e le vendite, riescano ad operare in modo più coordinato ed efficiente".

[41] Tale posizione sul ruolo organizzativo del budget è sviluppata in maniera accurata da BERGAMIN BARBATO M., nell'ultima opera citata, pp. 327 e seguenti; si rimanda dunque a tale opera per l'approfondimento.

[42] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 221 – 223.

Gli strumenti del controllo di gestione, uniti alle rilevazioni di tipo contestuale[43], forniscono, quindi, al management una mole notevole di informazioni, la cui gestione, conseguentemente, non è sempre agevole.

Per ovviare a tale inconveniente il sistema di programmazione e controllo si avvale di un ulteriore strumento costituito dal reporting.

Si tratta, per l'appunto, di "un insieme articolato di documenti"[44] in grado di selezionare, relazionando il sub-sistema informativo con quello organizzativo[45], le informazioni utili al management per intraprendere "le attività decisionali, operative e di monitoraggio"[46].

Scopo dei report è, infatti, quello di scandagliare le informazioni aziendali con una "lente" di rilevanza e selettività, consentendo ai singoli manager, a cui i report sono forniti, di disporre solamente di quella porzione limitata, ma esaustiva in relazione alle reali esigenze conoscitive percepite, di informazioni[47], razionalizzando così il loro tempo e la loro capacità d'analisi.

---

[43] Con tale termine si intende quell'insieme di dati, utili ai fini gestionali, che esplicano il contesto ambientale – nelle sue molteplici variabili – in cui l'impresa si trova ad operare; a riguardo si veda AA.VV., "Controllo di gestione", pp. 292 e 312 – 313.

[44] SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 225.

[45] In merito BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 234, afferma: "il reporting è quell'elemento del sistema di controllo che, collegando le due dimensioni statiche del controllo (supporto informativo e mappa delle responsabilità), è in grado di generare, quanto meglio è strutturato, la spinta allo sviluppo della dimensione dinamica". Similmente SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 225.

[46] BARTOLI F., ultima opera citata, pp. 145 e seguenti.

[47] LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 388 – 390. Altre caratteristiche del reporting sono: l'attendibilità, la tempestività, la frequenza, nonché la forma. Per la descrizione particolareggiata si veda l'opera succitata, nonché i testi sino a qui citati di BERGAMIN BARBATO M.

2.2 Il controllo di gestione nell'impresa ristorativa

Come visto precedentemente, alla stregua delle altre imprese che compongono il sistema economico, anche l'impresa ristorativa, nelle sue varie forme, necessita di quella serie di strumenti manageriali utili a monitorare ed indagare la gestione, nonché a sviluppare un'attività volitiva conscia e responsabile[48].

L'applicazione di una logica di controllo di gestione, inserita in un più ampio contesto di controllo organizzativo, appare, pertanto, la modalità appropriata per monitorare e guidare tale attività commerciale.

Nonostante questo conclamato fabbisogno, la realtà ristorativa è, tuttora, caratterizzata dalla presenza di scarse capacità e applicazioni tecnico-gestionali da parte del management[49], così come, d'altronde, continuano a rimanere piuttosto ignorate dalla letteratura manageriale sia le tematiche di gestione ristorativa sia le pratiche in uso[50].

In realtà, generalizzare l'inadeguatezza dei responsabili a tutto il comparto appare piuttosto eccessivo, dato che pure l'industria ristorativa presenta rispettabili *best practices*. È, infatti, sulla base della prevalenza di locali indipendenti di piccola e media dimensione[51] che si è soliti addossare al *foodservice* la dannosa[52] reputazione di un settore dalle

---

[48] HARRIS P., "*Profit Planning*", p. 2. Similmente IMPARATO P., in "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 110 e seguenti, afferma che nell'odierno macroscenario economico "il rischio imprenditoriale tende ad aumentare sempre più (…) [con la ragionevole conseguenza] che oggi i "sistemi di pianificazione e controllo", alla stessa stregua delle risorse produttive, vanno considerati come un vero e proprio fabbisogno".

[49] AA.VV., in "*Handbook of management accounting research*", Vol. 3, p. 1353, attestano, richiamando a sostegno della loro asserzione i dati dell'International Council on Hotel, Restaurant and Institutional Education, l'esigua presenza di manager nell'industria ristorativa rispetto ad altri settori economici.

[50] Sono molti gli Autori, sia di matrice italiana che stranieri, che denunciano tale mancanza da parte dell'apparato teorico. AA.VV., ad esempio, in "*Handbook of management accounting research*", Vol. 3, p. 1353, affermano "despite the fact that the hospitality industry is one of the world's largest, there is very little research on its management accounting issues and practices".

[51] Sia FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", pp. 91 e seguenti, che altri Autori, anche stranieri, come, ad esempio, AA.VV., in "An examination of cost management behavior in small restaurant firms", *Hospitality Management*, 2007, 26(2) pp. 437 e 440, evidenziano la prevalenza della componente "indipendente" rispetto a quella "moderna" nel contesto macroeconomico del comparto; la presenza di tali asserzioni, sia nella letteratura nazionale che in quella straniera, fa intuire come questa sia una caratteristica distintiva del settore, indipendentemente dalla regione geografica d'analisi.

[52] Si ritiene opportuno utilizzare tale aggettivo, poiché tale reputazione, oltre a caratterizzare il settore, influenza l'opinione comune sulle necessità manageriali richieste all'imprenditorialità ristorativa, si veda a

competenze manageriali mediocri e in cui gli strumenti a supporto delle attività decisionali sono spesso ignorati.

Lo snodo della questione sta nel fatto che, anche nell'ambito gestionale, si assiste ad una sorta di polarizzazione delle caratteristiche dell'offerta, allo stesso modo di quanto avviene in materia di tendenze di sviluppo[53].

Da una lato, infatti, il mercato è rappresentato da locali di piccole o medie dimensioni, solitamente a conduzione individuale o familiare, nei quali l'*incipit* imprenditoriale è spesso generato da una visione distorta dell'attività ristorativa, "percepita come un'attività che non necessita di investimenti iniziali particolarmente consistenti né di competenze gestionali avanzate, ma che può invece garantire ritorni economici immediati"[54]. Conseguentemente, in tali realtà le attività di programmazione e controllo sono spesso limitate, quando non addirittura inesistenti, e la conduzione aziendale avviene prevalentemente sulla base dell'intuizione e delle esperienze pregresse dei titolari.

Dall'altro lato, invece, si collocano le attività di più grandi dimensioni, generalmente organizzate in catena o rientranti in un progetto imprenditoriale più esteso, come, ad esempio, il dipartimento "*Food and Beverage*" all'interno delle strutture alberghiere, oppure appartenenti alla ristorazione collettiva. Si tratta di esperienze imprenditoriali nelle quali la razionalizzazione e ottimizzazione gestionale incide in maniera determinante sulle politiche e decisioni aziendali, motivo per cui le performance in termini economici, ma anche organizzativi, sono in genere strettamente monitorate e manovrate e ciò soprattutto nella ristorazione collettiva e moderna[55].

---

riguardo nota 53 del presente Capitolo, col conseguente approcciarsi al mercato di operatori non esperti, che a loro volta incrementano la ridotta mentalità amministrativa dell'offerta.

[53] Come si vedrà, però, i risvolti dell'attuale "bi-polarismo manageriale" sui presumibili connotati futuri del settore sono alquanto dissimili da ciò che gli esperti prospettano in ambito di tipologia d'offerta.

[54] FORNARI E., ultima opera citata, p. 75. Secondo l'Autore, infatti, pp. 75 – 76, l'immagine comune della ristorazione è quella di un "settore "rifugio"", il quale "soprattutto nelle fasi di congiuntura economica sfavorevole (…) può dunque apparire meno rischioso rispetto ad altre forme di espressione dell'imprenditorialità. In realtà [come si vedrà nel corso della trattazione] gli elevati tassi di mortalità a breve termine registrati per le nuove imprese nel settore evidenzia come la percezione della semplicità gestionale dell'attività di somministrazione spesso non corrisponda alla realtà".

[55] In merito ai sistemi di management, AA.VV., in "*Handbook of hospitality operations and IT*", p. 370, sottolineano come la gestione delle "dimensioni chiave" del business richieda ai manager delle catene ristorative competenze maggiori rispetto a quanto richiesto nella ristorazione indipendente. Ciò palesa che l'attenzione manageriale è necessariamente maggiore in tali attività. Del resto già nel corso del capitolo I del presente elaborato, è stato accennato a come nelle catene le funzioni manageriali siano affidate a specialisti.

Questo, ovviamente, non esclude che vi siano anche operatori indipendenti, non legati a servizi complementari d'alloggio, con una discreta padronanza degli strumenti di programmazione e controllo, nondimeno la loro presenza è pressoché irrisoria.

Tuttavia, se la polarizzazione del mercato tra *fast* e *fun,* precedentemente illustrata[56], date le differenti esigenze del mercato che la generano, non arreca ai due indirizzi danni legati alla convivenza, consentendone la coesistenza, la presenza sull'arena competitiva di aziende in grado di analizzare, programmare e controllare adeguatamente la gestione e aziende prive della capacità di farlo implica, a livello delle singole imprese, serie ripercussioni sulla sopravvivenza a medio/lungo termine dei locali meno dotati di competenze gestionali appropriate[57] e, a livello settoriale, l'auspicata progressione verso sistemi manageriali più consapevoli.

In considerazione di ciò, dunque, soprattutto per quanto attiene alla piccola e media ristorazione indipendente, "se fino a ora la crescita del mercato dei consumi extradomestici aveva consentito in molti casi di sopperire a mancanze gestionali e strategiche, il rallentamento del fenomeno e l'aumento delle pressioni competitive potrebbero innescare un processo di selezione degli operatori"[58], rendendo così manifesta l'ineluttabilità, anche in campo ristorativo, di competenze strategico-manageriali adeguate[59].

---

[56] Si veda il paragrafo 1.2 del presente lavoro.

[57] FORNARI E., ultima opera citata, pp. 93 e seguenti, sostiene, infatti, che l'"arretratezza strutturale che caratterizza la maggior parte delle imprese del settore comporta per il futuro l'esistenza di un duplice rischio" e prosegue individuando tali rischi nel "rischio-sopravvivenza" e nel "rischio-concorrenza". Secondo l'Autore, da un lato, l'attuale congiuntura economica sfavorevole, implicando un considerevole aumento dei costi, nonché una riduzione dei consumi, minerà le capacità di sopravvivenza aziendale penalizzando maggiormente le imprese prive delle competenze utili a fronteggiare tale situazione; dall'altro, le "catene di ristorazione moderna" saranno sempre più abili, date le loro conoscenze e la loro possibilità di imporsi in maniera rilevante nel rapporto coi loro fornitori, nell'attuare una gestione efficace ed efficiente. FORNARI vede nell'associazionismo tra locali della ristorazione indipendente la soluzione a tali problematiche.

[58] FORNARI E., ultima opera citata, p. 94. A detta dell'Autore, un siffatto processo condurrebbe la ristorazione indipendente ad una "perdita di quote di mercato in favore della ristorazione moderna"; tuttavia, in considerazione della polarizzazione tra gli indirizzi *fast* e *fun*, della visione del *foodservice* come "settore rifugio" e del rapido susseguirsi delle mode gastronomiche, si ritiene non condivisibile in toto tale pensiero, poiché si presume che grazie a tali caratteristiche l'attrattività del mercato per gli operatori indipendenti si manterrà elevata nel tempo, soprattutto se andranno a concretizzarsi quei principi manageriali che favoriscono l'ottenimento di proficue performance gestionali. Come conferma CARLBÄCK M., in "Are the chain operations simply with it?: Five aspects meal model as a development tool for chain operations/franchise organizations", *Journal of Foodservice*, 2008, 19(1), p. 78, (testo tradotto), quindi, "gli operatori individuali, nella ristorazione, saranno sempre importanti".

[59] POWERS T., in "*Introduction to management in the hospitality industry*", p. 561, (testo tradotto), lega l'opportunità di impiegare manager preparati alla maturità del settore ristorativo, rilevando come "una

L'introduzione di un sistema di controllo di gestione nell'attuale realtà ristorativa, in un contesto manageriale così delineato, comporta, però, alcune riflessioni in merito a come tale implementazione debba realizzarsi.

Per quanto concerne le aziende del settore comparativamente più evolute in ambito gestionale, tale problema non si pone, o, meglio, si colloca in un processo di potenziamento e perfezionamento, mentre per quanto riguarda le aziende prive di tale meccanismo operativo e, al contempo, prive delle opportune competenze, si assiste, in campo letterario e pratico, al profilarsi di diverse posizioni in merito alle più congrue modalità d'attuazione.

Se invero, sinora, si è ripetutamente affermato come la valenza del controllo di gestione si fondi sull'interdipendenza e, quindi, sulla concezione sistemica degli elementi che lo compongono, ribadendo come la loro strutturazione debba essere interrelata e come solo la compresenza del sub-sistema informativo nelle sue varie strumentazioni, del sub-sistema organizzativo e del sub-sistema dinamico di processo garantiscano, assieme, l'efficacia dello strumento, alcuni Autori sottolineano come un approccio integrale nelle prime fasi dell'applicazione del meccanismo di programmazione e controllo possa essere dispersivo nei contesti scarsamente dotati di competenze economico-gestionali.

Come evidenzia Avi, ad esempio, l'adozione di un sistema complesso come quello di controllo di gestione richiede da parte del management la totale comprensione delle logiche di funzionamento, nonché una certa dimestichezza con gli strumenti impiegati, in particolar modo, quelli tecnico-contabili[60]; presupposto che, a parere dell'Autrice, rende "consigliabile procedere [nell'implementazione] per fasi il cui completamento può richiedere anche un lasso di tempo piuttosto lungo"[61].

Tale proposta appare confacente alle caratteristiche manageriali del *foodservice*, poiché è da considerare inverosimile, che operatori a cui frequentemente mancano proprio le competenze contabili di base e la cui attività amministrativo-contabile viene spesso delegata a specialisti esterni[62], possano essere in grado di comprendere e far funzionare nel suo insieme un sistema di programmazione e controllo così specialistico ed elaborato.

---

gestione acuta, un buon servizio e un serrato controllo dei costi" divengano ancora più rilevanti in un mercato sempre più fortemente competitivo.

[60] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 8 – 9.

[61] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 9.

[62] FORNARI E., ultima opera citata, p. 93, ricorda, giustappunto, il fatto che "sembrano frequenti i casi in cui il titolare dell'impresa di ristorazione internalizza, svolgendo in prima persona, la contabilità "di base" (registro

Sembra quindi più consono, partire, come suggerito da Avi, dalla parte analitica del sistema, per passare poi, una volta che quest'ultima sia ben radicata nei meccanismi manageriali, a quella di programmazione e controllo.

Così facendo, dunque, si instaura un sistema temporaneamente "parziale", che non elude la messa a sistema integrale, ma che ne posticipa la realizzazione.

Diversamente Manca, pur concordando con l'opportunità di un approccio graduale[63], adotta un'impostazione leggermente diversa sostenendo che, ad ogni modo, "non è sempre e comunque necessario strutturare un sistema complesso e comprensivo di tutti gli elementi che si riterrebbero utili, ma talora può bastare dotarsi di qualche piccolo mezzo per sortire gli effetti desiderati"[64], evidenziando così la presunta irrilevanza gestionale, in alcuni precisi contesti, di alcuni strumenti del sistema informativo del controllo.

Verosimilmente, però, l'impostazione più adeguata alle esigenze ristorative in un'ottica integrata di analisi/programmazione/controllo sta non nell'eliminazione di alcune strumentazioni, bensì nella loro semplificazione ed, eventualmente, in un approccio organizzativo più accentrato, quantomeno nel breve periodo[65].

---

fatture, pagamento dipendenti ecc.), mentre tende a delegare ad un commercialista "di fiducia" la gestione della contabilità più "complessa" (affitti, ammortamenti, ecc)".

[63] MANCA F., infatti, ne "*Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità. Gli effetti sulla dinamica economica e finanziaria. La rappresentazione della stagionalità nel bilancio di esercizio*", p. 161, sottolinea come "è altresì necessario che l'inserimento del sistema avvenga gradualmente, in modo da permettere all'organizzazione di abituarsi non solo a nuovi strumenti e procedure, ma proprio ad un diverso modo di interpretare l'impresa"; inoltre, secondo l'Autore, p. 162, tale introduzione a tappe si rivela utile "sia per procedere con gradualità e non rischiare un impatto troppo violento sull'organizzazione (…); sia per valutare con gradualità i costi della singola operazione e confrontarli con i benefici che si presume (e magari si prevede attraverso qualche ipotesi) possano derivare dalla presenza di un meccanismo operativo sicuramente utile, ma allo stesso tempo anche piuttosto invasivo e ingombrante".

[64] MANCA F., ultima opera citata, p. 157. L'Autore, rielaborando la "*Figura 4 – relazione tra le caratteristiche d'impresa e d'ambiente e strumenti di controllo di gestione*", proposta da AMIGONI F., in "*Misurazioni d'azienda: programmazione e controllo*", p. 433, illustra quelli che sono gli strumenti bastevoli, nelle varie ipotesi aziendali, ad attuare il controllo di gestione; si veda pp. 157 e seguenti. Tuttavia, si ritiene non condivisibile, in toto, tale argomentazione, poiché non si comprende come la sola analisi dei risultati aziendali possa ritenersi un sistema di programmazione e controllo, come invece presumibilmente sostiene l'Autore affermando che in un'"impresa non strutturata in ambiente scarsamente dinamico può essere sufficiente l'utilizzo della contabilità generale (…) e del bilancio d'esercizio". In merito, ad esempio, si veda CANESTRI C., "L'implementazione di un sistema di controllo di gestione", *Contabilità Finanza e Controllo*, 10/2005, p. 838, il quale precisa che "non si deve (…) confondere la costruzione di bilanci infrannuali o situazioni consuntive con il processo di controllo direzionale che deve necessariamente produrre analisi di confronto standard (od obiettivi) e consuntivi"; dello stesso parere è anche FERRAGINA V., che in "Le imprese alberghiere e il controllo delle performances", *Contabilità Finanza e Controllo*, 4/2007, p. 337, afferma: "un sistema di controllo (…) è un insieme equilibrato almeno dei seguenti elementi: un sistema di contabilità analitica; un budget; la previsione delle modalità di analisi degli scostamenti". Al pensiero di MANCA si preferisce, pertanto, dare un'interpretazione modificata, come si vedrà nel seguito della trattazione.

[65] Tale possibilità di semplificazione nel rispetto delle direttive strutturali e funzionali del controllo di gestione era già stata postulata sul finire del primo Capitolo, si rimanda pertanto a nota 82 di tale sezione. Parimenti si

In considerazione di ciò, pertanto, il sistema di controllo di gestione "potrà essere più o meno esteso (cioè investire tutta l'impresa o una sua parte[66]), più o meno profondo (cioè spingersi o meno fino ad un notevole grado di dettaglio), più o meno invasivo (cioè responsabilizzare in varia misura i manager); quale che sia la soluzione prescelta, restano [però] immutati i principi ispiratori e il tipo di approccio all'azienda"[67]. Un sistema così congeniato, infine, potrà assumere tali caratteristiche per periodi di tempo variabili, essendo la strutturazione ottimale introducibile gradualmente, nonché sviluppabile nel tempo, dati gli apporti conoscitivi e il *know-how* che un sistema di controllo di gestione, correttamente progettato, dovrebbe comportare[68].

Una volta stabilita l'esigenza di un sistema controllo di gestione si procede con la determinazione dei fattori critici di successo, vale a dire quell'insieme di elementi che "configurano una sintetica rappresentazione delle principali variabili rispetto alle quali occorre catalizzare l'attenzione e gli sforzi aziendali per la migliore realizzazione delle finalità"[69] d'impresa.

---

consideri, LATTIN G. W., in *"The lodging and food service industry*", p. 311 e 232, in particolare la dichiarazione, p. 232 (testo tradotto), secondo cui "la maggior parte degli operatori concordano sul fatto che un sistema di controllo è necessario per le grandi operazioni e un più piccolo e meno costoso sistema è necessario per le operazioni più piccole".

[66] A tal proposito, però, CANESTRI C., nell'ultimo articolo citato, sostiene che il controllo direzionale in senso stretto non può analizzare solo alcuni segmenti dell'attività, poiché in tal caso si ridurrebbe a controllo operativo.

[67] MANCA F., "Il controllo di gestione nelle imprese della ristorazione", *Controllo di gestione*, 2009, 6(2), p. 50. I termini qui indicati vengono utilizzati nella concezione indicata, pur nella consapevolezza che altri Autori utilizzano la medesima terminologia con connotazioni difformi.

[68] Si veda, fra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", in particolare p. 27, dove l'Autrice sostiene che l'attività di programmazione e controllo sviluppa le competenze manageriali ed, inoltre, "permette di razionalizzare l'esperienza decisionale"; oppure SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 83, in cui si annovera tra gli obiettivi dei sistemi di controllo quello di "intervenire con suggerimenti e raccomandazioni idonee a creare continui costruttivi processi di apprendimento".

[69] SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 78. L'Autrice fa emergere, p. 82 testo indicato, come "la completa individuazione dei fattori critici interni ed esterni – attività peraltro tipica del controllo strategico – agevola il collegamento e l'integrazione tra i momenti strategici e i momenti operativi, fornendo utili indicazioni per la definizione dei principali parametri obiettivo". POPOLI P., poi, ultima opera citata, p. 98, esalta ulteriormente i benefici della determinazione dei FCS sostenendo che "l'analisi che porta all'individuazione dei FCS consente la non dispersione del management su ogni sorta di attività di gestione e, più precisamente, consente di acquisire la consapevolezza della gerarchia delle finalità delle azioni e delle decisioni e di sviluppare una capacità di visione sistemica nei principali momenti di sintesi della gestione; inoltre, e quale logica conseguenza, consente di individuare quali siano le informazioni che realmente servono per guidare l'impresa verso il successo ed i requisiti, nonché i contenuti, che devono caratterizzare i *report* aziendali".

Sebbene le variabili critiche debbano essere individuate sulla base dell'analisi dei punti di forza e di debolezza della singola impresa[70], nel settore ristorativo è possibile individuare degli aspetti gestionali chiave comuni a tutte le aziende[71], indipendentemente dalle modalità prescelte per l'implementazione del meccanismo di controllo, nonché dal livello più o meno semplificato con cui tale strumento viene impiegato, anche se con intensità e priorità, a volte, diverse nelle varie tipologie di somministrazione.

Una prima variabile chiave, comune a tutti i locali e connaturata nel dualismo produzione/somministrazione, che come visto rappresenta il *leitmotiv* del *foodservice*, è rappresentata dalla soddisfazione della clientela.

Tale prerogativa porta il management a porre particolare attenzione al prodotto offerto non solo in termini di caratteristiche organolettiche dell'alimento commercializzato, ma anche in riferimento alla visione esperienziale che ha di esso il cliente. In una visione più estesa del prodotto offerto, infatti, il settore ristorativo, specie quello commerciale, è solito riferirsi, come output aziendale presentato al cliente, alla "*meal experience*", al fine di indicare quella "serie di eventi – sia tangibili che intangibili[72] – che il consumatore sperimenta nel mangiare fuori casa"[73].

Conseguentemente, perciò, l'analisi svolta dai responsabili gestionali deve indirizzarsi sia alla consistenza alimentare, in termini qualitativi (con declinazione gastronomica, ma anche igienico-sanitario), quantitativi e di corrispondenza alle aspettative della domanda, sia al comportamento, all'atteggiamento e alle performance di servizio dei dipendenti, in particolar modo, di quelli che in misura prevalente vengono a contatto con la clientela; si ottengono così le variabili critiche ausiliarie alla più generale efficacia aziendale, ovverosia la

---

[70] Si veda, tra tutti, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 48 e seguenti.

[71] Con un approccio più generalista rispetto a quello che si cercherà di adottare, LATTIN G. W., in "*The lodging and food service industry*", pp. 217 e seguenti, individua nelle "five Es" gli elementi chiavi del successo: excellent environment, excellent service, excellent food and beverage products, excellent value, excellent management control; per un approfondimento del pensiero dell'Autore si rimanda a tale opera.

[72] Rientra tra gli aspetti tangibili il cibo consumato, mentre appartengono alla sfera intangibile l'atmosfera, il servizio, il clima emozionale, ecc.

[73] AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 24, (testo tradotto). Per un approfondimento sul tema si veda anche EDWARDS J. S. A., "The foodservice industry: eating out is more than just a meal", *Food quality and preference*, 2012, (article in press); inoltre, per un'analisi dei fattori che influenzano la "*meal experience*", JONES P., "*Food service operations*", pp. 150 e seguenti; mentre per un'analisi critica, con relativo *excursus* storico sull'argomento, si veda AA.VV., "Strategic questions in food and beverage management", pp. 28 – 47 ("Chapter 3: How important is the meal experience? Choices, menus and dinning environments").

qualità del pasto, nelle sue molteplici sfaccettature di significato, e la gestione delle risorse umane.

Il conseguente predominio nella ristorazione della necessità di ottenere come primo fattore critico di successo la soddisfazione del consumatore, anche in considerazione dell'orientamento al mercato precedentemente illustrato, comporta notevoli risvolti sul controllo di gestione[74], poiché, esasperando l'efficacia gestionale e rendendola palese già nel brevissimo periodo, richiede da parte dei manager uno sforzo aggiuntivo allo scopo di riuscire ad individuare quell'insieme di indicatori in grado di "catturarne" l'andamento e ciò nella consapevolezza che, qualora non fosse possibile individuare dei parametri "chiari ed incontrovertibili" delle variabili qualitative che ad essa conducono, il controllo di gestione dovrebbe arrendersi all'incapacità di governarla[75].

"La capacità di soddisfare i bisogni della clientela [tuttavia] deve avvenire nel rispetto dell'economicità"[76] ed è per questo che i fattori critici di successo non possono e non devono essere rappresentati solo da variabili qualitative, legate dunque in maniera prevalente all'efficacia gestionale insita nella soddisfazione della clientela, ma devono essere correttamente ponderati con i più ragguardevoli fattori di efficienza gestionale.

---

[74] Si prenda in primo luogo in considerazione il fatto che "lo strumento tecnico-contabile è prevalente quando la criticità sta nell'efficienza, essendo questa una variabili quantitativa, mentre il disegno organizzativo e la gestione della mappa delle responsabilità diventano dominanti quando a prevalere è l'efficacia, variabile tipicamente qualitativa", BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 10.

[75] Affidandola, tuttavia, ad altri meccanismi operativi, privi però della "funzione «forte» di guida", BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 48 – 49 e 63. In verità una siffatta sfida è presente in tutti i sistemi di controllo di gestione ben congeniati, come sottolinea, infatti, CANESTRI C., nel suo ultimo articolo citato, p. 838, un sistema di controllo di gestione "deve necessariamente "controllare" efficacia ed efficienza, deve cioè superare una logica meramente economico-contabile per verificare costantemente il rispetto degli obiettivi che possono minare l'esistenza stessa dell'azienda nel settore di riferimento (*Critical Success Factor*, *CSF*), spesso costituiti da elementi non misurabili con logiche contabili (livello di servizio al cliente, numero di nuovi prodotti immessi sul mercato, clima aziendale ecc.)". La differenza nel settore ristorativo è rappresentata dalla rilevanza, e spesso preponderanza, dei fattori qualitativi rispetto ad altri settori economici, ma ciò è del tutto naturale, come sostiene BERGAMIN BARBATO M., p. 52, infatti, "l'esigenza di tutelare elementi qualitativi" obbliga "a curare particolarmente i parametri-obiettivo collegati".

[76] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 299. A sua volta, però, come già ricordato nel sostenere la necessità del "bilanciamento incrociato lungo le variabili contrapposte" e come ribadito anche dagli Autori, "l'obiettivo dell'economicità (…) non deve portare alla ricerca di una massimizzazione del profitto che risulti pregiudizievole, nel lungo periodo, al mantenimento di un vantaggio competitivo ed al consenso sociale", poiché come rimarcato da DOPSON L. R. e HAYES D. K., in "*Food and beverage cost control*", p. 5, nemmeno il più efficiente sistema di controllo dei costi è in grado di rimediare a risultati aziendali insoddisfacenti, qualora quest'ultimi siano dovuti ad un livello qualitativo inadeguato a tal punto da compromettere le vendite.

Come sottolineato in letteratura, la peculiarità del settore consiste nel valutare l'efficienza, prioritariamente, in termini di consumo dei materiali, poiché nel breve periodo "il lavoro e gli altri costi operativi tendono a rimanere fissi"[77].

A dispetto di tale prassi gestionale, comunque, sempre più spesso si assiste ad un intensificarsi dell'attenzione del *foodservice* verso la componente lavorativa dei costi e ciò anche come conseguenza alle opportunità di contenimento di tale voce negativa di reddito che le attuali pratiche contrattuali consentono, nonché, soprattutto nella ristorazione moderna, alla scrupolosità con cui le procedure di produzione e servizio vengono codificate.

Cionondimeno, sono certamente le materie prime alimentari a rappresentare la variabile critica che in misura preponderante erode l'efficienza aziendale, soprattutto in virtù della leggerezza con cui tali derrate vengono, a volte, maneggiate ed utilizzate; ad ogni modo, però, "una piccola quantità di rifiuti è praticamente inevitabile nel settore del *foodservice*"[78] e questo per le caratteristiche intrinseche del processo produttivo[79].

Un ulteriore aspetto che pregiudica le potenzialità di ottenere maggiori livelli di efficienza è dato dall'impossibilità, o quantomeno difficoltà, di ottenere economie di scala nella maggioranza delle realtà presenti sul mercato; impedimento che è soprattutto causato dalle ridotte dimensioni delle aziende[80], dalla varietà è imprevedibilità della domanda e dalla concomitanza con cui, solitamente, il ciclo produttivo avviene con la consegna del prodotto finito[81].

In verità, alcuni sviluppi stanno avvenendo pure in questa direzione, ne sono un esempio le catene di ristorazione, che, grazie alle loro struttura, alle notevoli dimensioni e al correlato fabbisogno di materiale produttivo in quantitativi rilevanti, riescono ad ottenere economie di scala, principalmente in fase d'acquisto, nonché ad ottimizzare la gestione amministrativo-finanziaria.

Secondo alcuni Autori, poi, l'ottenimento di economie di scala sarebbe possibile nell'attività di approvvigionamento anche tra i piccoli e medie esercizi, nel caso in cui gli

---

[77] KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", p. 4. In proposito, però, MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", pp. 138 – 139, ricordano che "different restaurants have different cost structures. Cost behavior will also vary from business to business. Wage may be a largely fixed cost in one restaurant and a largely variable cost in another."

[78] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 33.

[79] La produzione del pasto, infatti, prevede di per sé l'ottenimento di scarti e rifiuti dai materiali grezzi di produzione.

[80] Tale tema è stato in parte già presentato nel primo capitolo, si rimanda pertanto a nota n° 48, Capitolo I.

[81] HARRIS P., in "*Profit Planning*", p. 7, parla in merito a tale circostanza nel settore *HoReCa* di "*real time pressure*".

operatori indipendenti ricorressero a forme di associazionismo; al momento tale pratica è, tuttavia, osteggiata dagli esercenti, che vedono nell'approvvigionamento centralizzato e uguale per tutti "un rischio di banalizzazione e standardizzazione dell'offerta" in grado di azzerare il vantaggio competitivo della differenziazione[82].

Al di là dei benefici economici ottenibili in sede di fornitura, alcune economie si possono, comunque, ottenere mediante le nuove pratiche e tecnologie a disposizione del settore nella fase di produzione, in particolare, mediante le attuali procedure di conservazione e rigenerazione del cibo[83]. Quest'ultime, infatti, consentono di produrre i pasti in una sorta di lotto economico, conservando in maniera ottimale i quantitativi prodotti in esubero[84], e riuscendo così a configurare una razionalizzazione economica non solo in termini di costo delle merci, bensì anche di miglior sfruttamento della manodopera e della capacità produttiva[85].

Ovviamente tale pratica, per le caratteristiche dell'offerta e della domanda ristorativa sin qui delineate, non è implementabile in tutti i canali ristorativi, motivo per cui trova particolare riscontro nel settore collettivo dove è, inoltre, incentivata dalla presenza di centri di produzione che, successivamente, provvedono alla distribuzione dei pasti alle varie unità di consumo[86].

---

[82] FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", p. 95. Per una testimonianza dei vantaggio ottenibili dalle forme di associazionismo, si veda il "Caso CCEPP" riportato dall'Autore, pp. 96 – 98.

[83] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", pp. 10 – 11.

[84] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 74.

[85] La possibilità di aggirare la coincidenza tra momento d'acquisto e di produzione consente, infatti, "di lavorare a un livello costante di efficienza piuttosto che per 'alti e bassi'" ed, inoltre, consente di massimizzare l'efficienza e di ottenere "una migliore utilizzazione di personale e attrezzature", AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 213, (testo tradotto). Si veda anche RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 126; PAVESIC D. V e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 73 – 74.

[86] Tuttavia, come ricordato da MARSILLI F. e URBANI P., in "*Ristorazione oggi: laboratorio di organizzazione e gestione dei servizi ristorativi*", p. 244, è da segnalare che la tendenza dell'intero comparto ristorativo è quella di passare "da una produzione su richiesta ad una produzione programmata", per gli evidenti vantaggi economici ed organizzativi.

A tal proposito è opportuno consigliare la lettura di MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. 11. Gli Autori, infatti, già all'epoca della pubblicazione del volume, promuovevano tale pratica anche come strumento di risparmio economico, sia sul capitale investito in strutture che sui costi della manodopera; interessante, a tal proposito, appare l'esemplificazione presenta in cui si suggerisce di adottare tale separazione spazio-temporale, nel caso in cui – magari per l'attrattività commerciale della *location* – le aree di consumo presentino costi strutturali particolarmente elevati.

Dall'analisi si delinea, quindi, un settore in cui le opportunità di ottenere efficienze gestionali appaiono piuttosto limitate come limitate, nel breve periodo, sono le variabili manovrabili[87] a tal fine e riconducibili pressoché tutte all'ottimizzazione nel consumo delle materie prime e, solo in alcuni contesti, nell'utilizzo della manodopera. Paradossalmente, però, tale difficoltà di trovare nuovi strumenti applicabili in grado di incrementare l'efficienza operativa impone lo stretto controllo delle potenzialità effettive, specie in considerazione del fatto che, dato anche il margine di profitto mediamente basso, "anche il più piccolo errore potrebbe costare all'azienda tutto il profitto della funzione"[88].

In un simile contesto, pertanto, il controllo di gestione, in qualsiasi forma venga implementato, appare di vitale importanza e in grado di contemperare, grazie alla considerazione e ponderazione delle variabili critiche e dei relativi indicatori, le necessità dei tre principali interlocutori del business, ossia l'azienda, il cliente e il personale[89], la cui comune soddisfazione garantisce il successo imprenditoriale[90].

2.2.1 Gli ostacoli all'implementazione

Alla luce di quanto sinora emerso, il sistema di controllo di gestione o meglio la sua logica, sembra presentarsi come un utile ausilio all'attività gestionale in qualsiasi attività

---

[87] Ciononostante, è bene ricordare come una caratteristica distintiva di un manager di successo sia quella di trovare soluzioni innovative ai problemi aziendali, non limitandosi, dunque, agli espedienti più comunemente in uso, MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. 164; non si esclude pertanto che addetti più acuti siano in grado di individuare nuove risposte al problema dell'efficienza nella ristorazione.

[88] AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 24, (testo tradotto). In merito si veda l'affermazione degli Autori secondo i quali "paragonata a quella di altri settori, la percentuale di utile netto [del settore ristorativo] è estremamente bassa nonostante un'elevata percentuale di margine lordo. Pertanto il controllo della redditività richiede un controllo dei costi molto preciso".

[89] Con riferimento al personale, in particolare, AA.VV., in "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 36, ne sostengono l'importanza nevralgica, affermando che, "come gruppo di interesse, lo staff è secondo in quanto ad importanza [nel contesto ristorativo], [esso, infatti, viene] subito dopo la clientela".

[90] AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 44. Gli Autori, infatti, concludendo la loro analisi sulla produttività, scopo ultimo di qualsiasi impresa, ("Chapter 2: Productivity in the restaurant industry: how to measure productivity and improve process management", pp. 22 – 45), affermano: "the basis for economic and qualitative goals of a restaurant business, and at the same time, for reaching the desired productivity can be summarized as follows: successful business activity is a triangle of the simultaneous satisfaction of the company, the staff and the customers. If one 'angle' of the triangle is weak, the others cannot, in the long run, remain satisfied. Keeping the business on a successful track demands that management maintains the satisfaction of all three groups".

economica[91], settore ristorativo compreso. Ciononostante, come visto, la sua presenza tra le imprese della ristorazione è tuttora scarsa, così come lo sono spesso le competenze manageriali degli addetti.

Se, da un punto di vista estremamente razionale, non si evincono le motivazioni per cui un sistema in grado di supportare le decisioni manageriali non dovrebbe essere implementato in un'impresa, altrettanto razionalmente è doveroso ammette che, se ciò non sempre accade, vi debbano essere degli ostacoli, oggettivi e/o soggettivi che siano.

Un primo motivo di mancata adozione di un sistema di programmazione e controllo nelle imprese ristorative e, in generale, in tutti i contesti in cui la visione operativa prevale su quella manageriale, è rappresentato da una sorta di rifiuto incondizionato da parte della proprietà e, molto spesso, anche dei responsabili e del personale, nei confronti di tale meccanismo.

Tale indisponibilità è provocata innanzitutto dalla credenza piuttosto comune, specie tra i piccoli imprenditori, che il controllo di gestione sia "cosa da contabili"[92], un tecnicismo ragionieristico che mal si coniuga, e poco contribuisce[93], con l'operatività aziendale, soprattutto in un ambiente caratterizzato da forte frenesia e dinamismo, come lo è quello ristorativo.

Diversamente, poi, altri operatori preferiscono non predisporre un sistema di controllo di gestione nel timore "che un simile strumento possa far emergere le loro manchevolezze e ne diminuisca la figura, delegittimandoli di fronte all'organizzazione"[94].

---

[91] Con radicata convinzione, IMPARATO P., in "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 110, afferma: "in tutte le aziende, non solo quelle grandi, al fine di una corretta gestione, dovrebbe esistere il controllo di gestione".

[92] POWERS T., "*Introduction to management in the hospitality industry*", p. 487. L'Autore, inoltre, ribadisce l'incongruenza di tale pensiero diffuso, ricordando che nell'industria dell'ospitalità "le informazioni del controllo spesso non entrano nemmeno nel flusso contabile [e, come si avrà modo di appurare nel corso della trattazione] possono persino non essere numeriche", (testo tradotto).

[93] A tal proposito si veda MANCA F., "*Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità. Gli effetti sulla dinamica economica e finanziaria. La rappresentazione della stagionalità nel bilancio di esercizio*".
Sulla tematica del costo del controllo di gestione si disquisirà in seguito, come una delle "cause oggettive" della mancata implementazione del sistema.

[94] MANCA F., ultima opera citata, pp. 155 – 156.

Infine, un ulteriore motivo di rifiuto è rappresentato da una concezione travisata del controllo, inteso non come uno strumento di guida, bensì come un meccanismo punitivo volto ad individuare, con fini vessatori, i responsabili degli insuccessi gestionali[95].

Sin qui, si tratta, dunque, di argomentazioni di tipo soggettivo, frutto di convinzioni, che nulla hanno a che vedere con una reale incapacità dello strumento di adattarsi alle particolari esigenze dell'ambiente in cui deve essere utilizzato.

Cionondimeno, vi sono anche evidenti ostacoli di tipo oggettivo, ma sostenere l'impossibilità di attuare un efficace sistema di controllo di gestione, a causa di quest'ultimi, equivale a proclamare l'inapplicabilità del mezzo non per la sua inefficacia, bensì per la difficoltà di una sua progettazione ed implementazione efficace; illazione vigorosamente condannata da parte della dottrina[96].

Un primo impedimento oggettivo, peraltro già esaustivamente analizzato, è rappresentato dalla scarsa competenza manageriale all'interno del settore; come si è avuto modo di trattare, però, tale deficit non determina come conseguenza un abbandono delle possibilità di inserimento, semplicemente ne subordina le fasi di implementazione.

Passando, poi, ad un'analisi approfondita del processo produttivo/somministrativo delle imprese di ristorazione, si nota come alcuni elementi di difficoltà siano dati proprio dagli aspetti caratteristici dell'attività; tra questi si riscontrano: la brevità del ciclo produttivo, l'imprevedibilità del volume e del mix di vendita, la deperibilità delle materie prime e dei prodotti, l'elevata quantità di transazioni di basso valore, nonché il ruolo spesso operativo dei responsabili[97].

---

[95] Si analizzi a riguardo BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*" e, ulteriormente, si veda MANCA F., ultima opera citata, p. 156.

[96] Parafrasando BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 61 – 62, è, infatti, possibile percepire tale critica; l'Autrice, argomentando della prassi di alcune aziende di concentrarsi prevalentemente sulle variabili di più facile misurazione, controbatte che una simile impostazione significa attestare "che nelle aziende non si controlla quello che serve, ma quello che è facile"; tale adduzione si desume traslabile alla circostanza suesposta in considerazione del fatto che BERGAMIN BARBATO M. la definisce "agevolmente trasferibile a qualsiasi attività manageriale" e, giustappunto, la decisione di inserire in azienda un sistema di programmazione e controllo rappresenta di per sé un esercizio manageriale.

[97] AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 262 – 263; RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", pp. 38 e 125 e seguenti; MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. xii. Gli approfondimenti e le considerazioni che seguiranno su tale argomento prendono, pertanto, a riferimento le opere qui citate, in particolare le pagine indicate di RINALDI R. e DAVIS B. [et al.] (AA.VV.).

La brevità del ciclo produttivo rappresenta, innanzitutto, uno dei maggiori ostacoli ad un efficace controllo di gestione. Essa, infatti, non solo riduce gli spazi di intervento *in itinere*, bensì molto spesso non consente neppure lo svolgimento dell'attività di controllo durante la sequenza operativa, circostanza che, unita al ruolo frequentemente anche operativo del management[98], costringe i responsabili "ad effettuare l'analisi dei costi solo a posteriori"[99], riducendone pertanto l'efficacia nell'immediato[100].

Successivamente, l'imprevedibilità del volume e del mix di vendita rende particolarmente ardua la predisposizione dei budget aziendali e dell'attività di programmazione in sé, costringendo così il management a frequenti perfezionamenti degli stessi all'avvicinarsi dell'evento previsto[101]; ciò, aggravato dalla deteriorabilità dei materiali in uso e dei prodotti commercializzati, esaspera gli errori di programmazione e dissemina tra i responsabili alla sua predisposizione e attuazione un clima di sfiducia sulla sua effettiva necessità ed utilità nella routine ristorativa.

L'elevata quantità di transazioni a basso valore, poi, complica ulteriormente l'attività di controllo, posto che incrementa la mole di dati da analizzare e considerare; tale problematica, tuttavia, appare la meno complessa, e più facilmente risolvibile, tra quelle indicate come ostacoli oggettivi, visto che i moderni sistemi informatici consentono la rielaborazione di dati in tempi e con costi relativamente limitati.

Un ultimo impedimento oggettivo, che se mal governato potrebbe condurre alla rinuncia dell'utilizzo di un sistema di controllo di gestione, è rappresentato dal suo costo. Molti imprenditori e manager, difatti, preferiscono non avvalersi di un siffatto strumento, nella convinzione che i costi di funzionamento siano superiori ai benefici che esso comporta; una tale opinione, però, più che presentare una valida motivazione, è sintomo di una mancata comprensione di quello che dovrebbe essere uno strumento di supporto, poiché, come emerge più volte dalla letteratura, esso dovrebbe essere in grado di auto-sostenersi

---

[98] MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. xii; un'osservazione analoga è presente in POWERS T., ultima opera citata, p. 61, dove, in modo particolare, si afferma: "an indipendent restaurant operator is and must be principally an operation executive who often does most of the staff specialist work as well".

[99] RINALDI R., ultima opera citata, p. 127. A sostegno di tale pratica, però, KEISTER D. C., in "*Food and beverage control*", p. 32 sottolinea come la raccolta di dati e l'analisi della gestione debbano avvenire nel rispetto delle attività di tutti gli operatori in maniera tale da non interrompere il processo di business.

[100] A parere di MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. xii, (testo tradotto), poi, la commistione dei doveri dei manager, oltre a togliere loro tempo per le attività di programmazione e controllo, li induce a "fallire nel riconoscere i requisiti per la sopravvivenza aziendale di cui sono responsabili".

[101] Tale aspetto verrà dettagliatamente analizzato nel corso del Capitolo V, in merito al sistema di programmazione.

economicamente ed, inoltre, l'azienda dovrebbe ottenere un ritorno economico maggiore con esso che non in sua assenza[102]; in caso contrario, l'eccessivo onere sarebbe da imputare ad una scorretta progettazione e/o ad una lacunosa analisi costi-benefici e non al meccanismo operativo in sé[103].

[102] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 34. In merito si veda anche, fra gli Altri, LATTIN G. W., "*The lodging and food service industry*", p. 310.

[103] Fra gli Altri, si consideri ad esempio, MANCA F., ultima opera citata, pp. 156 – 157, il quale ricorda come nel caso in cui non sia possibile "trarre da esso dei vantaggi (…) la cui misura sia almeno uguale a quella dei sacrifici sopportati (…) verrebbe a mancare il presupposto fondamentale di qualunque decisione d'impresa, ossia la convenienza economica".

Alla luce di quanto esposto, si ritiene dunque non condivisibile il pensiero di RINALDI R., ultima opera citata, p. 129, il quale afferma "che molti piccoli imprenditori non hanno tutti i torti quando affermano che l'importo totale degli sprechi, delle fughe che si succedono in un dato periodo, finisce per essere comunque sempre inferiore al costo di gestione di un dato molto analitico di controllo". A parere di chi scrive, infatti, il problema è, in un certo senso, mal posto, poiché non si tratta di valutare l'opportunità di un sistema "molto analitico", bensì di uno adeguatamente analitico in relazione alle specifiche esigenze di una particolare impresa.

2.3 Le fasi dell'attività ristorativa

La conoscenza delle fasi e delle funzioni che compongono un'attività produttiva o di servizio risulta essere un'imprescindibile condizione affinché si possa attuare un proficuo controllo di gestione nell'impresa. È, infatti, sulla base delle informazioni ottenute dall'analisi dei processi aziendali che si sviluppa l'opportunità di progettare e predisporre un sistema di controllo di gestione[104] adeguato alle specifiche necessità aziendali. "Controllare le attività ed i processi" consente, infatti, di "controllare le determinanti della performance dell'impresa nel loro dispiegarsi dall'inizio alla fine di un determinato processo, seguendo il «consumo» delle risorse, da un lato, e la produzione di «valore», dall'altro, in una prospettiva di analisi complessiva che si riferisce all'efficienza e all'efficacia, al breve e al medio-lungo periodo, ed ai loro inscindibili nessi in un'ottica strategica"[105].

Comunemente, nell'attività di ristorazione, si individuano cinque[106] fasi che, assieme, compongono il processo ristorativo. Esse sono:

- ◊ l'acquisto delle materie prime e dei prodotti utili;
- ◊ il ricevimento delle merci;
- ◊ lo stoccaggio di quest'ultime;
- ◊ la produzione ed il confezionamento del prodotto finito; nonché
- ◊ il servizio-vendita.

Ovviamente, però, tali sotto-attività non esauriscono l'insieme di operazioni che avvengono all'interno del complesso aziendale di un'impresa di ristorazione, poiché, al fine di una corretta operatività dell'azienda stessa, è necessaria la predisposizione di una serie di

---

[104] FERRAGINA V. e BENCINI F., "Come progettare un sistema di controllo di gestione dall'analisi dei processi", *Contabilità Finanza e Controllo*, 1/2007, p. 59.
[105] POPOLI P., ultima opera citata, p. 112.
[106] La suddivisione del processo di ristorativo in cinque fasi è la proposta più frequentemente presentata in letteratura; nonostante ciò alcuni Autori preferiscono parcellizzare maggiormente tale processo; si veda, ad esempio, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 16 e seguenti, oppure, CIAPPELLANO S. che nell'analizzare il solo "processo di produzione del pasto", in "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*", p. 421, individua 13 operazioni, che vanno dall'"acquisire e valutare il menù" al "provvedere alla manutenzione".

attività "di supporto" che vanno al di là del mero ciclo produttivo e di servizio[107] e che attengono alla sfera amministrativo-organizzativa; rientrano tra queste, ad esempio, la funzione amministrativa e finanziaria, quella dedita alla ricerca e gestione delle risorse umane, nonché l'attività di pianificazione e di controllo di gestione[108].

Funzionale alla messa in atto del processo operativo, inoltre, è la definizione della "concezione di business" che si è deciso di imprimere all'impresa e che, concretamente, si manifesta nella scelta del menu da offrire alla clientela[109]. In un'ottica più sistemica, poi, alcuni Autori promuovono la centralità non solo del menu, ma anche del mix di vendita e, conseguentemente, dei quantitativi merceologici presenti in inventario che da esso dipendono[110].

La prima fase operativa è, dunque, quella dell'acquisto delle materie e dei prodotti utili all'azienda. In essa avviene l'attività di individuazione, selezione e gestione dei fornitori, nonché, naturalmente, l'invio degli ordini d'approvvigionamento. Nello svolgimento del suo ruolo, il responsabile di questa fase ha il compito di determinare quelle che in letteratura vengono definite "le quattro *W* dell'acquisto"[111], ovverosia stabilire cosa, quando, dove e

---

[107] Seppur la suddivisione proposta si discosti parzialmente da quella presentata da Porter nel suo modello della "catena del valore", è utile ricordare come l'attività imprenditoriale, qualsiasi essa sia, così come ricordato dall'Autore, non si limita ad attivare quelle che vengono definite attività primarie, bensì necessità di una serie di processi "di supporto". Ergo la stessa attività ristorativa, esercitata in maniera professionale, non può esistere senza l'opportuna predisposizione delle attività di supporto, che determinano l'esercizio della più complessa attività ristorativa imprenditoriale.
Per un esaustivo approfondimento sul modello proposto dall'Autore si veda PORTER M. E., "*Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*", 1985.

[108] A volte, si può avere l'impressione che le imprese presentino strutture organizzative prive di alcune funzioni, come si vedrà nel successivo paragrafo tale convinzione è errata, in quanto è una loro esternalizzazione oppure semplificazione gestionale ad essere presente in tali aziende e non la loro soppressione.

[109] A tal proposito CIAPPELLANO S., ultima opera citata, p. 422, afferma "il menù è l'atto da cui prende origine tutto l'iter organizzativo e progettuale (…) Dal menù nascono tutti gli spazi necessari, tutte le attrezzature e la programmazione produttiva (…) L'individuazione del menu, del tipo di utenza e del tipo di servizio sono quindi alla base di ogni scelta funzionale, produttiva e progettuale". Allo stesso modo LATTIN G. W., in "*The lodging and food service industry*", p. 219, sostiene che "la gestione del *food service* inizia con il menu" e che è esso ad implicare l'individuazione e l'utilizzo delle risorse necessarie.

[110] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 16 – 19. Gli Autori, infatti, nell'indicare la loro suddivisione dei processi ristorativi, affermano, p. 16, "Central to every food or beverage operation are 12 primary function areas (…). Central to the 12 primary functions are the menu, sales analysis, and inventory records. The menu drive the control process (…). The menu determines what the customer will buy (the menu sales mix), the specifications for the items purchased, and the quantities held in inventory. These are critical elements of cost control records".

[111] È KEISTER D. C., in "*Food and beverage control*", p. 226, ad utilizzare tale espressione, riferendola alle quattro domande – *What, When, Where, Why* – che ogni addetto alle vendite dovrebbe porsi al fine di ottenere una funzione acquisti efficace. Sull'argomento si consideri anche il pensiero di LATTIN G. W., ultima opera citata, p. 321 e seguenti.

perché acquistare, oltreché, ovviamente, quanto. La contemporanea considerazione di tali quesiti, prima di procedere con l'emissione dell'ordine, in particolare, consente di rendere palese le relazioni funzionali tra prodotto acquistato, circostanza e modalità di utilizzo.

Ciò considerato la funzione acquisti si colloca oltre la mera fornitura dei prodotti utili, poiché essa deve essere in grado di mettere a disposizione "il prodotto più appropriato"[112] per la specifica destinazione d'uso; ne consegue, come già sottinteso, che le variabili discriminanti per l'acquisto non possono e non devono essere semplicemente la qualità ed il prezzo, poiché quest'ultime devono interagire con le finalità dell'acquisto stesso.

A tal proposito risulta di cruciale importanza la possibilità di stabilire delle alleanze strategiche con i fornitori e ciò non solo perché un solido rapporto venditore-compratore garantisce, solitamente, la possibilità di sfruttare condizioni economiche vantaggiose, ma anche poiché "frequentemente i venditori possiedono una conoscenza dei prodotti in vendita che supera quella dell'operatore medio della ristorazione (…) [e da ciò ne consegue, che essi] possono essere una grande fonte di informazioni relative a nuovi prodotti, alle tecniche di cottura, alle tendenze dei menu e agli usi alternativi dei prodotti"[113].

La determinazione della quantità da acquistare ricopre, altresì, un determinate ruolo tecnico, economico e strategico. La dimensione dei lotti d'acquisto comporta, infatti, delle ripercussioni sia sui costi delle merci che sul più generale sistema di magazzino, intendendo con tale concetto non solo gli spazi, le attrezzature e il personale necessari, ma anche tutti i costi che il suo utilizzo direttamente ed indirettamente comporta[114]. Tale conseguenza

---

[112] DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 72. Nello specifico gli Autori si riferiscono al concetto di "prodotto più appropriato" ricollegandolo al tema delle specifiche di prodotto. Poiché, come si vedrà nel corso del capitolo V, tali specifiche sono strettamente legate all'efficace esercizio della funzione acquisti, si ritiene corretto inserire tale "appropriatezza del prodotto" come una tra le caratteristiche guida della funzione presentata. Similmente si veda, fra gli Altri, NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 318.

[113] DOPSON L. R., HAYES D. K., ultima opera citata, p. 82. Nella loro analisi, relativa alle modalità con cui "può essere garantita una fornitura costante", pp. 80 e seguenti, gli Autori enunciano l'importanza della tipologia di relazione che gli operatori della ristorazione possono instaurare con i fornitori, sottolineando come essa sia influenzata da fattori quali la tempestività nei pagamenti, il volume degli ordini e la fedeltà al fornitore.

[114] I "costi indiretti" del magazzino, qui richiamati, sono gli oneri finanziari derivanti dall'immobilizzo di risorse in scorte. Come ricordato in AA.VV., "*Economia e gestione delle imprese: fondamenti e applicazioni*", p. 276, "la gestione degli approvvigionamenti deve perseguire un obiettivo molto difficile da raggiungere: minimizzare il livello delle scorte garantendo al tempo stesso l'alimentazione del ciclo produttivo con regolarità e nei tempi richiesti (…) [ne consegue, pertanto che] il problema di fondo è quello di bilanciare gli svantaggi derivanti dal fatto di detenere delle scorte con quelli di rischiare l'interruzione del processo produttivo; in sostanza, si tratta di gestire il *trade-off* tra costi di approvvigionamento e detenzione delle scorte e costi del fermo-produzione". In rapporto a tale problematica con le situazioni congiunturali del mercato, BERGAMIN BARBATO M., in

spinge dunque il management a ricercare una perfetta coordinazione tra le fasi di acquisto e l'attività di gestione dei magazzini[115], nonché, ovviamente, a predisporre una programmazione dei fabbisogni il più possibile corretta[116], evitando, ove possibile e conveniente, l'accumulo di materiale eccedente le ordinarie necessità.

Le due fasi successive sono rappresentate dal ricevimento e dal conseguente stoccaggio delle merci. Attraverso la prima attività si procede alla verifica quantitativa e qualitativa delle merci in entrata, intendendo con quest'ultima caratterista anche la conformità al prezzo stabilito in fase d'acquisto[117]. Conseguentemente, gli addetti a tale area devono possedere adeguate conoscenze e competenze relativamente al loro ruolo[118]. Tale bagaglio

---

"*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 127, mette in evidenza il fatto che "l'esigenza di contenere le scorte al minimo, per ridurre gli oneri finanziari gravanti sull'impiego di risorse finanziarie, sotto forma di capitale investito, viene bilanciata dall'andamento dei prezzi di acquisto e dalla possibilità di lucrare sconti di quantità". Questa asserzione sottolinea, ancora una volta, come le scelte economico-gestionali non avvengano sulla base di considerazioni aprioristiche, bensì siano il risultato di ponderate analisi e valutazioni della situazione aziendale ed ambientale.
Nonostante ciò, anche in economia aziendale, sono presenti alcuni modelli prestabiliti per guidare le scelte manageriali d'acquisto, si pensi, ad esempio, ai calcoli per la determinazione del lotto economico d'acquisto, quelli del punto di riordino oppure quelli per determinare la quantità di acquisto in relazione a scadenzari d'ordine fissi. Per uno richiamo di tali determinazioni si rimanda a AA.VV., "*Economia e gestione delle imprese: fondamenti e applicazioni*", pp. 276 e seguenti; KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 99 – 100; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 219 e seguenti. Nell'ambito della ristorazione in particolare, quest'ultimi Autori, nell'ultima opera citata, p. 223, ricordano che "l'utilizzo del lotto economico d'acquisto e del livello di riordino nelle attività ristorative avviene per le merci non deperibili e per alcune merci deperibili. Solitamente, infatti, alcune materie prime, come frutta e verdura, pesce e carne, vengono ordinate e consegnate ogni giorno in base alla necessità, mentre le altre sono soggette ad un approvvigionamento in relazione al consumo medio e alle scorte, sempre ponendo la massima attenzione a rendere minimi i costi".

[115] In merito a ciò, DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 209, ricordano che "nelle aziende di grandi dimensioni, dall'economato [cioè dal dipartimento che si occupa degli acquisti dei prodotti di consumo] dipendono due reparti: il magazzino e l'ufficio acquisti; nelle aziende di piccole dimensioni, invece, questi ruoli vengono solitamente ricoperti da un unico soggetto", sottolineando così, ancora una volta, la stretta connessione tra le due fasi.

[116] DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 64. Gli Autori, inoltre, individuano principalmente sette fattori che influenzano il livello delle scorte e, conseguentemente, gli acquisti, essi sono: "la capacità di stoccaggio, la deperibilità dei prodotti, il programma di consegna dei fornitori, i potenziali risparmi derivanti dall'aumento della dimensione degli acquisti, il calendario delle operazioni, la relativa importanza delle interruzioni di magazzino, il valore per il gestore del denaro investito nel magazzino". Per un'accurata analisi di tutti questi aspetti si rimanda all'opera citata, pp. 64 e seguenti.

[117] "È [infatti] evidente che se un prodotto è consegnato senza il rispetto delle specifiche concordate, ovviamente in difetto, ciò creerà grossi problemi al servizio", RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 92. Allo stesso modo però, l'Autore prosegue sostenendo che "l'incaricato del ricevimento merci non può comportarsi in modo eccessivamente cavilloso, altrimenti a fronte di continue contestazioni non sempre fondate il fornitore comincerà a sua volta a creare difficoltà o se può, recederà appena possibile il contratto".

[118] Tale concetto è molto spesso richiamato in letteratura; si veda, tra gli Altri, AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 192 – 193; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 20; LATTIN G. W., "*The lodging and food service industry*", p.223, (testo tradotto), il quale ricorda che in passato – ma si ritiene che in alcune

professionale, tuttavia, non si deve limitare alla capacità di distinguere una merce conforme alle specifiche da una inadeguata, bensì i responsabili devono possedere anche una discreta tecnica contabile, al fine di essere in grado di predisporre le documentazioni necessarie alla loro attività, nonché all'attività manageriale in genere[119]. In particolare, al momento del ricevimento delle merci, oltre al confronto delle stesse e delle bolle d'accompagnamento con gli ordini d'acquisto, l'addetto deve predisporre il libro di entrata merci ed indicare la destinazione dei prodotti, ovvero se essi vengono direttamente caricati alla cucina oppure stoccati in magazzino[120].

Successivamente si assiste alla fase dello stoccaggio. Questo stadio del processo produttivo riveste un ruolo di vitale importanza per l'intera gestione aziendale, poiché ad esso è attribuito il compito di "assicurare che un'adeguata fornitura di cibo [e di materiali produttivi] per i bisogni immediati dello stabilimento sia disponibile in ogni momento, [inoltre,] la conservazione degli alimenti è sottoposta alla normativa sulla sicurezza alimentare e fa parte della politica HACCP dell'organizzazione"[121], fattore che rende ulteriormente critica la posizione rivestita in tale sede d'attività.

Solitamente è consigliabile ordinare le merci in magazzino "in base ai raggruppamenti merceologici, in modo da facilitare il controllo visivo degli articoli in esaurimento e le rilevazioni contabili per gli inventari periodici"[122]; nonostante, infatti, l'azienda disponga di puntuali procedure computistiche, è sempre necessario procedere regolarmente ad indagini

---

realtà ciò avvenga tuttora – "le attività di *food service* hanno subito notevoli perdite a causa della mancanza di personale di ricevimento qualificato e dell'uso di inefficaci pratiche di ricezione" e che per tale ragione è necessario disporre, in tale fase, di personale ben formato e pagato; KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 76 e seguenti; oppure RINALDI R., ultima opera citata, pp. 90 e seguenti, che, nel presentare la tematica del ricevimento merci, evoca la prassi per cui, p. 92, "quando per difficoltà di reperimento sul mercato, l'addetto al ricevimento merci non risulti un profondo conoscitore dei vari articoli che devono essere ricevuti, si ricorre come ripiego all'ausilio del cuoco responsabile della cucina, cui spetterà controllarne la qualità", aggravandone, però, in tal modo, come si vedrà nel successivo paragrafo, il ruolo organizzativo.

[119] Per una rapida esplicazione dei documenti di seguito indicati si veda, ad esempio, KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, pp. 82 e seguenti.

[120] Si veda a riguardo, LATTIN G. W., ultima opera citata, p. 224, oppure GRAY W. S. e LIGUORI S. C., "*Hotel and motel management and operations*", p. 239. Tale indicazione non risponde solo ad una logica funzionale, volta ad identificare la collocazione fisica del bene, al contrario tale posizionamento ha, come si vedrà più avanti, effettive ripercussioni sul controllo di gestione stesso.

[121] AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 193 e 194.

[122] RINALDI R., ultima opera citata, p. 96.

fisiche sulla consistenza del magazzino[123] al fine di individuare possibili furti, danni e deterioramenti, nonché errori nelle rilevazioni contabili[124].

Naturalmente un'attenta documentazione dei carichi e scarichi che avvengono nel magazzino è oltremodo necessaria per poter implementare un corretto sistema di controllo di gestione, "senza adeguati controlli di emissione, nessuna determinazione del costo reale può [infatti] essere effettuata", così come è di essenziale rilevanza "la corretta allocazione dei costi ai dipartimenti che utilizzano gli ingredienti o le forniture"[125]. È per tale motivo, quindi, che tutti i prelevamenti dal magazzino e i depositi in esso devono avvenire per il tramite di procedure codificate da parte dell'azienda.

A tal punto si attua la vera e propria attività produttiva, fase in cui, solitamente[126], si esplica tutto il tecnicismo gastronomico degli addetti alla cucina e alla produzione delle bevande. Questo stadio del processo ristorativo costituisce un'area di fondamentale criticità per quanto attiene al controllo economico e qualitativo[127]; le fasi di preparazione, infatti, devono rispondere all'esigenza di minimizzare, in linea con le possibilità concesse dal menu offerto[128], gli sprechi e le inefficienze riuscendo, però, nel contempo, a mantenere standard

---

[123] DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 100 e seguenti. Per un'analisi dettagliata delle procedure di inventario si rimanda, fra gli altri, a KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 95 e seguenti.

[124] RINALDI R., nell'ultima opera citata, p. 100, evidenzia quattro cause di scostamento tra il magazzino contabile e quello reale, esse sono: "errori di trascrizione, scarichi mal effettuati, furti, prelevamenti effettuati durante l'assenza dei magazzinieri". Si ritiene, tuttavia, che tale elencazione rappresenti un intento esemplificativo e non si ponga, quindi, pretese di esaustività.

[125] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 21, (testo tradotto), per entrambe le citazioni.

[126] Come visto nel corso del capitolo I, infatti, gli esercizi pubblici possono appartenere a varie categorie e ciò determina una variabilità delle competenze culinarie richieste dal mercato. Si consideri a riguardo KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 274 e seguenti; l'Autore afferma, (testo tradotto), "il grado di abilità necessario ai cuochi può variare da un'attività ristorativa ad un'altra. In un'operazione che utilizza molti cibi pronti, o cibi preparati in cucine centralizzate, i cuochi non dovranno essere così abili quanto dovrebbero esserlo negli stabilimenti ristorativi che preparano tutti i loro prodotti alimentari da zero". In merito alle modalità di produzione si rimanda a AA.VV, "*Food and beverage management*", pp. 210 – 220 e a quanto detto, nel precedente paragrafo, in materia di possibile ottenimento di economie di scala, qui basti ricordare come alcune metodologie di produzione rispondano in maniera più esaustiva ai criteri di efficienza gestionale, cionondimeno la loro applicazione deve essere valutata in considerazione dello *status* aziendale.

[127] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 22. Gli Autori precisano (testo tradotto), giustappunto, come "i migliori ingredienti e ricette standardizzate possano essere rovinati da una scadente e sciatta preparazione e presentazione finale".

[128] Come si vedrà in seguito, difatti, vi sono menu e piatti che consentono una maggior efficienza nell'utilizzo delle materie prime. A titolo esemplificativo, si considerino le preparazioni che possono impiegare come ingredienti prodotti ottenuti dallo scarto di alcune materie di lavorazione: il ragù può essere preparato utilizzando in quantità variabile i ritagli di carne precedentemente scartati, mentre le lische di pesce possono essere adoperate per ottenere il fumetto di pesce. Ovviamente però, a tal fine è necessario che il menu

qualitativi adeguati alle prerogative dell'offerta e alle aspettative della clientela. È, quindi, per tale necessità che questa fase del processo ristorativo è quella in cui, generalmente, il tatticismo operativo si esprime con maggior intensità, attraverso procedure e meccanismi prestabiliti che coordinano e disciplinano lo svolgersi della produzione[129].

Infine, attraverso l'attività di servizio si assiste al processo di vendita che si conclude, nella maggior parte delle ipotesi[130], con l'incasso del ricavato. Questa fase presenta un'importante rilevanza ai fini dell'efficacia operativa dell'intera attività aziendale; in essa si assiste, infatti, al primo vero e proprio contatto tra azienda e cliente, (o utente, nel caso di ristorazione collettiva), contatto che, in alcune realtà, può, come visto, condizionare in maniera imprescindibile la considerazione complessiva da parte della clientela[131].

Siffatta situazione, induce il personale di sala ad adottare atteggiamenti e comportamenti inclini alla soddisfazione dell'avventore[132], nonché richiede ai responsabili la capacità di comunicare e trasmettere quella spinta motivazionale necessaria ai dipendenti per eccellere nel loro lavoro[133].

---

proposto dal locale sia in grado di accogliere l'utilizzo di tali preparazione di "seconda vita" della materia prima – concetto quest'ultimo particolarmente ribadito in letteratura da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 120 e seguenti.

[129] Nel corso del capitolo V verranno approfondite in maniera dettagliata tali procedure e meccanismi che permettono una coerenza qualitativa della produzione, nonché l'attuazione del sistema di controllo di gestione.

[130] Si possono, per l'appunto, presentare situazioni in cui al momento del consumo il conto sia già stato saldato da parte del cliente, oppure il pagamento per la prestazione ristorativa non sia espressamente dovuto in quanto rientrante in un servizio comprensivo.

[131] Accattivante, in tale senso, è l'analogia presentata da MORONI P., in "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", p. 91; l'Autore afferma: "nella terminologia bellica con il termine front-line (prima linea o linea di fronte) si identificano le truppe maggiormente impegnate a combattere con successo per consentire all'esercito di raggiungere il suo obiettivo. Oggi lo stesso termine front-line viene utilizzato per indicare quel personale che, per conto dell'azienda, è maggiormente impegnato a contattare bene e con successo i clienti al fine di renderli clienti soddisfatti" e, ancora, "le imprese che operano nei servizi sono sempre esposte alla costante valutazione dei clienti ed ogni azione compiuta dai dipendenti (nel caso della ristorazione commerciale dal personale di sala o dalle addette alla distribuzione per la ristorazione collettiva) si configura come una performance e produce effetti sull'immagine aziendale".

[132] In merito si veda JONES P., "*Food service operations*", p. 221 (testo tradotto); l'Autore in tema di selezione del personale sostiene che "l'attuale enfasi del settore è sulle caratteristiche personali e sulle competenze sociali del personale, piuttosto che sull'elevato livello di competenze tecniche. Ciò è dovuto a molti fattori, ma principalmente poiché i ristoratori sono diventati molto più efficaci nella formazione tecnica del personale"; nonostante l'opera citata risalga a quasi un trentennio fa, si ritiene tuttora contemporanea l'affermazione presentata.

[133] Come ricorda IMPARATO P., in "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 73, "puntare su una efficace e fluida comunicazione interna darà luogo ad un clima sereno e collaborativo, essenziale e propedeutico ad una naturale comunicazione esterna verso il nostro ospite".

Ciò considerato, tuttavia, la portata del contributo lavorativo del personale addetto alle vendite non si esaurisce solo in termini di efficacia, con l'opportuno soddisfacimento delle aspettative esterne, al contrario riveste un ruolo determinante anche per ciò che attiene la guida ed il monitoraggio della gestione in senso stretto. Innanzitutto, una discreta capacità persuasiva da parte dello staff di sala può convogliare il mix di vendita consuntivo verso gli obiettivi prefissati in sede di programmazione[134], così come un attento spirito di osservazione è in grado di far emergere, se comunicato a chi di dovere, le problematiche presenti in sala, in particolare gli eventuali motivi di disapprovazione o disagio riscontrati dalla clientela[135]. In secondo luogo, poi, gli addetti a questa importante fase del ciclo ristorativo, rappresentano una rilevante fonte di raccolta dei dati di vendita, indispensabili per un corretto sistema di controllo di gestione[136].

Alla luce di quanto esposto, risulta chiaro come, coerentemente con la logica sistemica che caratterizza i processi, ogni attività presentata sia di vitale rilevanza nel dipanarsi dell'attività ristorativa e rivesta "un'importanza basilare per il controllo del costo-viveri"[137], offrendo svariate modalità per manovrarlo[138].

Per tale motivo, ognuna di esse deve essere accuratamente monitorata e governata al fine del raggiungimento del successo aziendale.

Riproducendo il dualismo produzione-servizio che, come visto caratterizza tutta l'attività ristorativa, inoltre, le fasi presentate possono suddividersi in funzioni di *front-of-the-house* e di *back-of-the-house*[139], nelle quali, in un certo qual modo, è possibile intravvedere la

---

[134] MORONI P., ultima opera citata, p. 67, evidenzia tale potenzialità; Egli, infatti, relativamente alle modalità di promozione di prodotti e servizi, sostiene: "nel mondo della ristorazione commerciale è evidente che il comportamento del personale di vendita (che in questo caso è costituito dal personale di sala), la sua capacità di relazionarsi con il cliente, di descrivere in modo accattivante le diverse proposte del menù e di proporre alternative, ha una forza incidenza sulla vendita del prodotto". Allo stesso modo, DOPSON L. R. e HAYES D. K., in "*Food and beverage cost control*", p. 225, in merito al raggiungimento di mix di vendita più favorevoli alla redditività aziendale, affermano: "the affective merchandising and promotion of "good" cost items has a positive effect on profitability while allowing the portion size, recipe composition, and product quality of your items to remain constant"; similmente si vedano i concetti di "*trading up*" e di "*selling on*" in MERRICKS P., JONES P., "*The management of catering operations*", pp. 53 – 54.

[135] Anche per tali osservazioni si rimanda a MORONI P., ultima opera citata, pp. 92 e seguenti. Inoltre, come precisato da LICCARDI V., in "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", p. 136, il personale va indotto "non a "giudicare", bensì a osservare e rilevare informazioni utili all'azienda.

[136] LICCARDI V., ultima opera citata, p. 135.

[137] KOTAS R., DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", p. 12.

[138] LUISE F., "*Food Cost. Calcolare in cucina*", p. 21.

[139] "Fondamentalmente, [questa categorizzazione] separa le funzioni della cucina (*back-of-the-house*), da quelle [che avvengono] nella sala da pranzo e nel bar", PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 18, (testo

propensione delle prime verso criteri di efficacia, mentre delle seconde verso condizioni di efficienza[140]. Considerazione, tuttavia, che, se da un lato, consente di individuare un "filone principale di variabili" dal quale sviluppare le più appropriate analisi di gestione, dall'altro non deve mai condurre, per alcun motivo, alla prevaricazione di un aspetto sull'altro[141].

Solo la visione d'insieme dell'intero processo ristorativo permette, dunque, la considerazione simultanea di tutte le variabili chiave del successo aziendale.

---

tradotto). Come nota LIBERATORE G., in "*Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*", p. 52, "distinguere le funzioni di interfaccia e di sostegno, e conseguentemente il personale di contatto e di retrovia, è indispensabile per il disegno dei meccanismi operativi di imprese ad alta intensità di personale come quelle turistico ricettive"; tale considerazione è di certo trasferibile anche alle imprese della ristorazione, ed in particolar modo a quelle con un numero di personale elevato.

[140] A tal proposito per l'appunto, LIBERATORE G., nell'ultima opera citata, p. 56, afferma: "la separazione funzionale in ragione dei rapporti tra personale e cliente favorisce l'applicazione di criteri gestionali adeguati. Infatti, mentre le funzioni di interfaccia devono essere governate secondo principi di efficacia, le funzioni di sostegno possono consentire notevoli progressi sotto il piano dell'efficienza".

[141] Sulla necessità di bilanciare efficacia ed efficienza si veda, tra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*".

2.4 La struttura organizzativa

Un elemento, al quale nel corso degli anni si è riconosciuta una rilevante funzione al fine di convogliare l'azienda verso il successo, specie in considerazione del rapporto che lo lega con il meccanismo di controllo di gestione, è rappresentato dall'aspetto organizzativo del business[142].

La struttura organizzativa di un'impresa rappresenta, infatti, oltre a costituire la base su cui si fonda la definizione del sub-sistema organizzativo del controllo, l'architettura tecnica e relazionale con cui essa interpreta operativamente le linee strategiche, coerentemente con le risorse disponibili, nonché con la contingenza ambientale[143].

Concretamente l'attività organizzativa si occupa di ripartire tra i membri dell'impresa "compiti, poteri e responsabilità (…), creando, nel contempo, le condizioni affinché ciascun partecipante possa fornire il proprio contributo nei tempi e secondo le modalità richieste dalla natura dei compiti e dalle esigenze di coordinamento tra le varie prestazioni"[144]; essa, dunque, oltre a coinvolgere l'aspetto umano e relazionale interno all'impresa, stabilisce una corretta predisposizione anche delle componenti "tecniche, finanziarie, patrimoniali [e] cognitive"[145], affinché l'operatività e la produttività aziendale possano avvenire nelle più consone condizioni strutturali.

---

[142] Ancora nel 1984, SCHAFFER J. D., in "Strategy, organization structure and success in the lodging industry", *International Journal of Hospitality Management*, 1984, 3(4), p. 163, (testo tradotto), sottolineava come "sulla base degli [allora] recenti risultati della ricerca la configurazione strutturale di un'organizzazione viene riconosciuta come un fattore sempre più importante nei confronti della sua efficacia".

[143] Nel definire le relazioni tra struttura organizzativa di base e struttura organizzativa del controllo, BERGAMIN BARBATO M., in "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 93 e seguenti, evidenzia i legami tra ambiente, strategie e struttura organizzativa: "l'ambiente influisce soprattutto sulle definizione delle strategie", le quali a loro volta impattano sulla predisposizione organizzativa, prima su quella di base e conseguente su quella del controllo; oltre a ciò, secondo quanto riportato dall'Autrice, incidono su tale predisposizione gli altri meccanismi operativi diversi dal controllo di gestione, nonché lo stile di direzione in essere. Similmente SCHAFFER J. D., nell'ultimo articolo citato, p. 160, scrive: "an organization's structural components are a function of environmental contingency factors (e.g. the nature of the industry, the economy, social factors, the organization's production process, competition, etc.) that impinge on the organization. The relationship between these structural components and the organization's strategy determines how the organization should be structured"; per l'approfondimento dell'Autore sulle determinanti della struttura organizzativa, si rimanda all'articolo menzionato.

[144] RICCIUTI C., "*Organizzazione aziendale: aspetti e problemi di progettazione delle strutture*", p. 35.

[145] AIELLO G., in "*Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*", p. 245, sostiene che "l'organizzazione consiste nella predisposizione più opportuna di tutte le risorse umane, tecniche, finanziarie, patrimoniali, cognitive la cui utilizzazione è prevista dai programmi di attività".

Nonostante questa valenza multidisciplinare, l'attenzione della letteratura nel corso degli anni si è prevalentemente rivolta allo studio delle suddivisioni e delle relazioni operativo-gestionali[146] presenti in impresa, giungendo a identificare dei modelli ricorrenti di strutturazione; ne sono un esempio la struttura semplice, la funzionale, quella divisionale, nonché il modello misto[147].

Concretamente, si tratta, in un certo qual senso, di schematizzazioni stereotipate, poiché "nella realtà esiste una varietà di esempi di strutture organizzative che dipendono, per ogni impresa, dalle combinazioni di tutte le possibili forme di coordinamento, dalla divisione del lavoro e dalla specializzazione"[148], motivo per cui ogni organizzazione "tende ad essere unica e leggermente diversa da qualsiasi altra"[149].

Nel settore ristorativo la tematica organizzativa, o meglio, lo studio delle strutture organizzative adottate dalle imprese, è spesso tralasciata e ciò, non solo poiché l'individuazione di modelli schematici, universalmente validi, risulta di difficile predisposizione, data la variabilità con cui il fenomeno ristorativo si presenta[150], ma anche per la mancanza in tali imprese, soprattutto in quelle di dimensioni più ridotte, di un processo razionale e formalizzato, volto a definire degli schemi di suddivisione del potere.

Nelle imprese più piccole, a conduzione soprattutto familiare, ad esempio, si genera in maniera del tutto naturale una predisposizione dell'organico che si può definire di tipo semplice od elementare; l'attività gestionale, infatti, coerentemente con i dettami di tale

---

[146] Si valuti a tal proposito la considerazione di RICCIUTI C., ultima opera citata, p. 136, la quale afferma: "un modo di descrivere le strutture organizzative è quello del criterio utilizzato per la formazione dei grossi blocchi tra i quali è suddiviso il lavoro complessivo. (…) Sotto questo aspetto, del complesso delle variabili organizzative vengono ad evidenza solo la divisione del lavoro operata con riferimento al livello immediatamente dipendente dall'alta direzione e quei meccanismi di coordinamento organicamente legati a questa scelta di fondo, nonché i rapporti tra i due più elevati livelli direttivi".

[147] Per un'analisi particolareggiata dell'argomento si vedano, tra gli Altri, ISOTTA F., "Organizzazione aziendale: teorie, modelli e tecniche di progettazione", Capitolo XIV, (pp. 311 – 356); RICCIUTI C., ultima opera citata, Capitolo VI e VII; GRANDORI A., "*L'organizzazione delle attività economiche*", Capitolo XIII (pp. 445 – 517).

[148] CIAPPELLANO S., "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*", p. 483.

[149] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 14, (testo tradotto). In merito, ad esempio, AIELLO G., in "*Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*", p. 262, elenca, tra gli svantaggi della rappresentazione organigrammatica, l'eccessiva semplificazione dei rapporti fra le varie posizioni e la relativa noncuranza dei rapporti informali.

[150] Singolare a tal proposito è il fatto che, anche i testi che si prefiggono un apporto conoscitivo generalizzato delle tematiche del settore, ricadono, nell'affrontare la tematica strutturale dell'organizzazione, nella figura specifica del ristorante d'albergo, figura che però, come sottolineato dalle argomentazioni si qui esposte, non è rappresentativa della comune realtà del *foodservice*.

modello organizzativo, ruota attorno alla figura dell'imprenditore, su cui "si concentrano i diritti di proprietà sull'attività, i diritti di decisione sulle attività da svolgere e di controllo sulle prestazioni, [nonché] i diritti di accesso alle informazioni"[151]. Si tratta di strutture nelle quali, solitamente, al personale è richiesto di essere in grado di ricoprire, seppur con capacità variabili, molteplici ruoli operativi[152] e in cui tutti i partecipanti si trovano in maniera diretta a contribuire all'operatività aziendale, poiché raramente "l'articolazione verticale (…) è tale da creare livelli liberi da preoccupazioni operative e interamente dedicati a decisioni strategiche"[153].

Al crescere delle dimensioni strutturali[154], al contrario, la specializzazione del lavoro diviene più marcata[155], l'articolazione verticale aumenta, così come si aggrava la complessità gestionale, palesando la necessità di una formalizzazione dei ruoli e delle linee gerarchiche[156].

Si assiste, così, al diramarsi di strutture funzionali, più o meno complesse, nelle quali viene abbandonato il "principio di unicità del comando (…) e si instaura il principio della specializzazione direttiva, secondo il quale esistono più linee di comando (…) [che lo esercitano] secondo la propria specialistica competenza"[157].

Conseguentemente, dunque, il personale viene suddiviso su base tecnica[158] e ciò, nel settore ristorativo, spesso equivale ad "organizzare i dipendenti a seconda della loro

---

[151] GRANDORI A., ultima opera citata, p. 473. A tal proposito, AA.VV., in "*Food and beverage management*", p. 17, affermano "in a small privately owned restaurant, it s often the owner who is "manager" off all departments. In this instance, the proprietor would also operate as the control department, monitoring all incoming and outgoing revenues and costs".

[152] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 15.

[153] GRANDORI A., ultima opera citata, p. 475. Si consideri ad esempio i locali nei quali il proprietario è anche lo *chef* oppure il responsabile di sala (con funzioni anche di servizio), oltre ad essere, ovviamente, il "direttore generale" della sua impresa.

[154] Si tiene a precisare che l'analisi qui presentata coinvolge la singola unità/area ristorativa; non verrà pertanto descritta la metodologia con cui essa si colloca in imprese più estese, quali, ad esempio, strutture alberghiere oppure imprese o gruppi imprenditoriali, industriali o commerciali, che hanno diversificato il loro portafoglio prodotti investendo nella ristorazione, (su quest'ultime si veda FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", pp. 106 – 107).

[155] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 15.

[156] Per alcuni approfondimenti sugli aspetti di divergenza tra imprese di piccole dimensioni ed imprese di medio-grandi, si veda JONES P., "Multi-unit management in the hospitality industry: a late twentieth century phenomenon", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1999, 11(4), pp. 155 – 156. Tali aspetti in particolare giustificano la diversa predisposizione organizzativa delle due realtà.

[157] AIELLO G., "*Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*", p. 258.

[158] CIAPPELLANO S., ultima opera citata, p. 482, distingue tre criteri di ripartizione delle attività: in base "alla tecnica, che si basa [quindi] sulle capacità cognitive possedute"; in funzione della "tipologia di mercato/cliente"; e in rapporto al "prodotto/servizio" offerto.

posizione fisica nello stabilimento"[159]; si formano, così, il reparto di produzione (cucina), di servizio (sala), quello relativo all'eventuale bar interno[160], nonché, a seconda della complessità gestionale che l'impresa si trova a governare, il reparto amministrativo, quello dedicato alle gestione delle risorse umane ed il reparto acquisti (o economato)[161].

In merito alla gestione amministrativa, in particolare, l'opportunità della costituzione di un'unita organizzativa dedita alle attività di amministrazione, finanza e controllo, è vincolata da specifiche esigenze aziendali e ciò comporta che, sebbene tutti i locali, dai piccoli ai grandi complessi, dedichino parte delle loro risorse a tale aspetto della gestione, le modalità con cui tale impiego viene effettuato sono alquanto variabili.

Nei complessi medio grandi, ad esempio, esse sono utilizzate nella predisposizione di un'apposita area funzionale dedicata a tale compito e in cui opera, a seconda delle risorse disponibili e del grado di professionalità richiesto, personale impiegatizio appositamente assunto oppure il management aziendale stesso; al contrario nelle operazioni di dimensioni più modeste tali risorse non vengono utilizzate per svolgere internamente tale compito, bensì per acquistarlo al di fuori, ricorrendo alla professionalità di esperti esterni[162].

In considerazione di ciò è, dunque, da notare che l'assenza in organigramma di alcuni dei sopraccitati reparti, non implica il mancato svolgimento delle attività ad essi pertinenti, bensì la loro annessione ad altri dipartimenti interni oppure l'affidamento a terzi; come viene, infatti, ricordato in letteratura "il lavoro da svolgere e le posizioni base richieste non variano in modo significativo tra proprietà di diverse dimensioni o tra operazioni in ristorante od hotel [ovvero in altre forme ristorative]"[163], ciò che varia è la profondità della delega, nonché semmai, il bisogno di suddividere ulteriormente le aree funzionali ed i ruoli, al crescere dell'organizzazione[164].

---

[159] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 14, (testo tradotto).

[160] Come si vedrà in seguito, l'assenza di una zona adibita a bar non esclude la convenienza di adibire una voce del piano dei centri alla gestione delle bevande.

[161] AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 298; KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 14.

[162] POWERS T., "*Introduction to management in the hospitality industry*", pp. 70 – 71.

[163] LATTIN G. W., in "*The lodging and food service industry*", p. 210, (testo tradotto).

[164] Ad ulteriore esempio, si consideri come vi siano strutture organizzative che attribuiscono un'elevata rilevanza gestione al magazzino, dedicandogli un'area funzionale propria, mentre altre preferiscano inglobare tale funzione sotto la supervisione di un altro dipartimento.

Negli stabilimenti più complessi e/o di più grandi dimensioni le funzioni operative vengono, inoltre, integrate con la costituzione di organi di *staff*, ovvero di aree di consulenza, prive di "autorità gerarchica formale", a servizio delle varie unità[165].

La definizione della strutturazione organizzativa imprenditoriale risulta, poi, ulteriormente impegnativa nella varie forme della ristorazione moderna.

In tali strutture, infatti, compito del management non è solo quello di definire la più proficua ripartizione di ruoli e responsabilità, all'interno delle singole unità operative, bensì di riuscire a far ciò conciliando "l'individuale con il generale", consentendo cioè di predisporre una strutturazione in grado di fornire una guida ed un sostegno comune a tutti i locali delle catena e riconoscendo al contempo l'individualità degli stessi.

A tal fine, solitamente, le catene presentano "una prima articolazione di tipo funzionale e una seconda articolazione di tipo territoriale"[166]; si assiste, pertanto, ad una strutturazione funzionale nei primi livelli dell'organizzazione, in cui vengono allestite le unità organizzative di interesse generale, per poi passare ad una sorta di assetto divisionale[167] nell'analisi delle varie unità del business, le quali, in base alla caratteristiche proprie della loro gestione, si configurano secondo le modalità precedentemente esposte.

Un ulteriore fenomeno, che coinvolge le catene della moderna ristorazione e che nasce in parte anche dall'analisi delle problematiche organizzative e manageriali, riguarda la pratica contrattuale del *franchising*.

Con tale termine si è soliti definire il rapporto contrattuale con cui "la gestione di un locale" viene affidata "ad un licenziatario [*franchisee*], proprietario dell'immobile, che acquisisce il diritto di utilizzare l'insegna, di adottarne i processi operativi e di avvalersi

---

[165] AIELLO G., "*Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*", p. 259.

[166] AIELLO G., ultima opera citata, p. 269. L'Autore, p. 272, sottolinea come tale configurazione consenta di "formulare delle politiche generali e settoriali di indirizzo, nonché di impartire le relative direttive, (…) valide per tutto il gruppo in modo da mantenere unitarietà di immagine, qualità, di efficienza e di gestione" e al contempo di garantire l'adattamento delle stesse "alle specifiche situazioni che si riscontrano a livello di singole aree territoriali e addirittura a livello di singola unità operativa o produttiva"; in realtà AIELLO G. formula tale pensiero in riferimento alle catene alberghiere, si ritiene comunque identificabile una valenza generale dello stesso.

[167] Ciò poiché, come sottolineato in AA.VV., "*Economia e gestione delle imprese: fondamenti e applicazioni*", p. 67, "in sostanza, una struttura divisionale si articola in tante strutture funzionali parallele".

dell'assistenza del management della catena [*franchisor*] in cambio del pagamento di una royalty fissa e della compartecipazione alle spese pubblicitarie"[168].

Si tratta di una forma organizzativa di cui la ristorazione moderna spesso si avvale e ciò, soprattutto, in considerazione dei vantaggi che presenta in termini di costi di gestione e di diffusione del *brand* aziendale[169]. Il *franchising* consente, infatti, al *franchisor* di incrementare la presenza della catena sul territorio, senza però incorrere in un aggravio degli investimenti e dei costi di gestione del business, nonché di diminuire il rischio aziendale, il quale viene in parte ribassato data la componente fissa di introiti che tale forma contrattuale garantisce[170].

Tale forma organizzativa equivale, dunque, ad inserire in organigramma, al posto dei singoli locali dipendenti gerarchicamente dal vertice, delle unità organizzative indipendenti[171], ma comunque vincolate all'organizzazione, quantomeno in termini giuridici.

Infine, è da considerare che, la prevalenza delle imprese della ristorazione moderna, solitamente, non si avvale in maniera esclusiva del ricorso a operatori terzi, bensì "gestisce contemporaneamente ristoranti di proprietà a conduzione diretta e ristoranti in *franchising* a conduzione indiretta"[172], istituendo così una formula organizzativa definita plurale (*plural form*)[173].

---

[168] FORNARI E., ultima opera citata, p. 100. Nella pratica è poi diffusa un'ulteriore forma di *franchising*, in cui ogni *franchisee* gestisce a sua volta più unità. Si veda, tra gli altri, BRADACH J. L., "Using the plural form in the management of restaurant chains", *Administrative Science Quarterly*, 1997, 42(2), pp. 286 e seguenti; JINDAL R., "Reducing the size of internal hierarchy: the case of multi-unit franchising", *Journal of Retailing*, 2011, 87(4), pp. 549 – 562.

[169] ROH Y. S., "Size, growth rate and risk sharing as the determinants of propensity to franchise in chain restaurants", *International Journal of Hospitality Management*, 2002, 21(1), pp. 43 – 56. L'Autore in particolare presenta uno studio sulle determinanti aziendali che conducono alla pratica del *franchising*. Alcune argomentazioni verranno di seguito brevemente presentate, mentre si rimanda all'articolo completo per una panoramica integrale.

[170] Si consideri nota precedente.

[171] Relativamente alla modalità con cui le unità in *franchising* si configurano, BRADACH J. L., in "Using the plural form in the management of restaurant chains", *Administrative Science Quarterly*, 1997, 42(2), p. 283, (testo tradotto), sostiene che "i *franchisees* [da lui analizzati] tipicamente modellavano le strutture e le pratiche di questa [loro] gerarchia a imitazione della gerarchia utilizzata dalla catena per gestire le unità aziendali [di proprietà]".

[172] FORNARI E., ultima opera citata, p. 100. Per uno studio su alcune variabili per la correta proporzione tra unità proprie e unità gestite tramite *franchising*, si veda, tra gli altri, BARTHÉLEMY J., "Opportunism, knowledge, and the performance of franchise chains", *Strategic Management Journal*, 2008, 29(13), pp. 1451 – 1463. ROH Y. S., nello studio sopraccitato individua, inoltre, un legame tra il grado di maturità del business e il ricorso al *franchising*, sostenendo che il percorso di maturazione aziendale induce il management ad incrementare comparativamente il numero di locali a conduzione diretta.

[173] Si veda, ad esempio, BRADACH J. L., "Chains within chains: the role of multi-unit franchisees", *Journal of Marketing Channels*, 1995, 4(1/2), pp. 65 – 81.

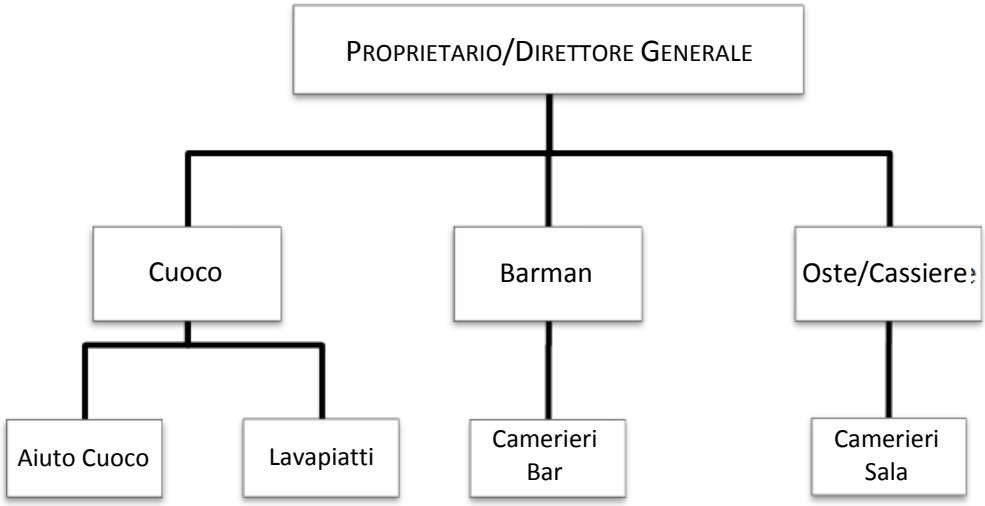

Figura 2.1: Esempio di organigramma in un ristorante di piccole dimensioni
FONTE: Traduzione e parziale rielaborazione da NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", p. 31.

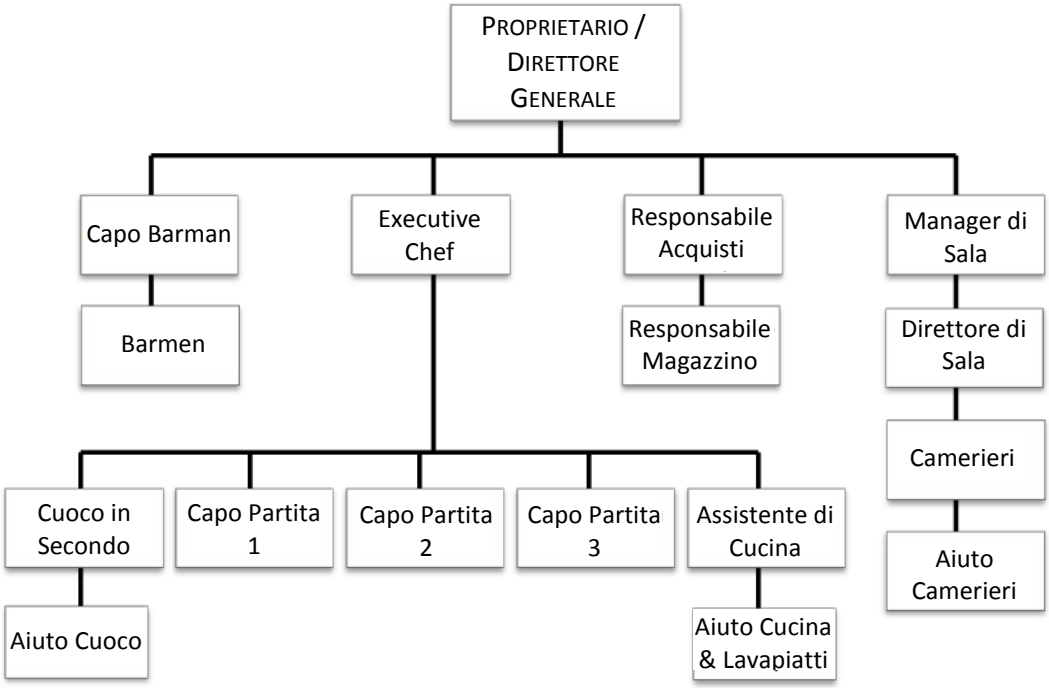

Figura 2.2: Esempio di organigramma in un ristorante di dimensioni medio-grandi
FONTE: Traduzione e rielaborazione da KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 15.

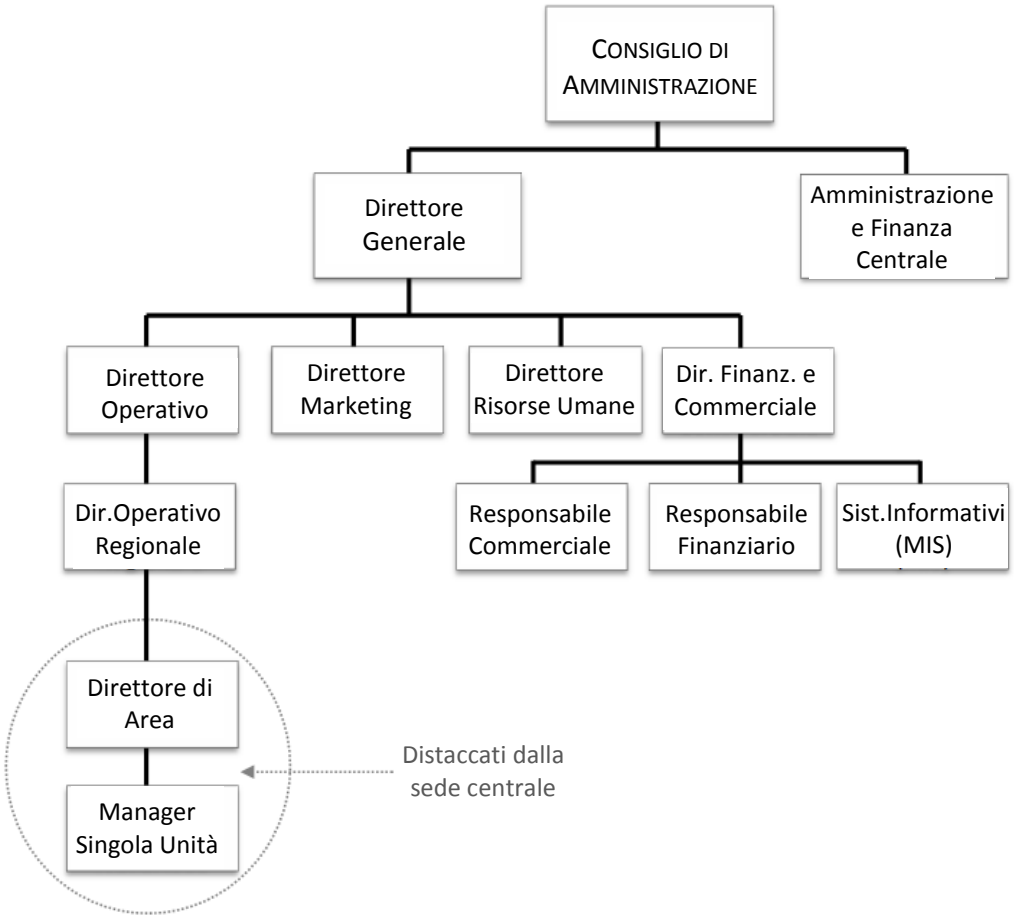

Figura 2.3: Esempio di organigramma in una catena ristorativa

FONTE: Traduzione e rielaborazione da AHRENS THOMAS e CHAPMAN CHRISTOPHER S., "Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain", *Contemporary Accounting Research*, 2004, 21(2), p. 282.

2.4.1 Ruoli e responsabilità

Un passaggio fondamentale, funzionale alla definizione di un appropriato sistema organizzativo, capace di armonizzarsi alle esigenze del controllo di gestione, è rappresentato dalla definizione e dall'assegnazione dei ruoli e delle responsabilità all'interno dell'organizzazione[174].

"Per un'approfondita conoscenza dell'impresa sulla quale basare una corretta pianificazione, [è, infatti, indispensabile] descrivere esattamente la/le mansione/i svolta/e, la

[174] Relativamente al collegamento con il meccanismo di controllo di gestione, LATTIN G. W., in "*The lodging and food service industry*", p. 310, (testo tradotto), sostiene che "un [sistema] di controllo interno inizia con un piano organizzativo, che stabilisce chiaramente le linee di comunicazione e i livelli di autorità e responsabilità attraverso tutta l'organizzazione".

funzione del lavoro nel contesto aziendale, i compiti, le relazioni con gli altri ruoli, le risorse controllate e le responsabilità"[175].

Parimenti e conseguentemente a quanto avviene in sede di rappresentazione della struttura organizzativa, anche in ambito di definizione dei ruoli e delle responsabilità, appare complesso profilare in termini generali le figure professionali e manageriali chiave presenti nel settore ristorativo. La realtà ristorativa, unita alla specificità con cui ogni sistema organizzativo deve essere progettato, è infatti così "complessa e variegata [che] (…) il concetto di "settore" lavorativo mostra nuovamente tutti i suoi limiti nel rendere omogenea un'area professionale simile"[176].

Ad aggravare ulteriormente tale limitazione all'analisi dei ruoli e delle responsabilità delle figure chiave della ristorazione vi è il fatto che, a dispetto di ciò che solitamente avviene nella letteratura manageriale per gli altri settori economici, l'analisi dottrinale si concentra maggiormente su ciò che avviene a livello operativo nelle singole unità o strutture, tralasciando, spesso, la descrizione dei ruoli e delle funzioni dei livelli organizzativi superiori[177].

Nell'esposizione della tematica organizzativa diviene, dunque, opportuno procedere per semplificazioni, rimandando all'approfondimento contestuale per le peculiari osservazioni[178].

---

[175] CIAPPELLANO S., "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*", p. 485.

[176] DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 173.

[177] Tale particolarità è espressamente segnalata da JONES P., in "Multi-unit management in the hospitality industry: a late twentieth century phenomenon", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1999, 11(4), p. 161, il quale scrive: "While there have been a number of studies of what hospitality managers do at unit level (…), there is a little or nothing known about what operations managers above unit level do" e prosegue, p. 162, affermando: "we know almost nothing about the role and activities of more senior managers with operational responsibility within the industry – operations directors, regional directors, brand managers, and so on. We also know nothing about their role [riferito agli specialisti presenti nell'organizzazione], nor more especially their integration into a team for the achievement of strategic goals".

[178] In particolare si tiene a sottolineare come l'intento di esaustività della trattazione sia smorzato dalla varietà gestionale con cui il business ristorativo si manifesta; si cercherà pertanto di adottare un approccio più generalizzato, in grado di rappresentare adeguatamente tutte le tipologie ristorative, non mancando, però, di analizzare le circostanze di maggior difformità.

La prima ed a volte unica figura manageriale, individuabile nelle strutture di piccole dimensioni, è raffigurata dall'imprenditore titolare dell'esercizio. In tali complessi, infatti, sebbene a volte il principale si avvalga della consulenza e delle opinione dei collaboratori, l'accentramento del potere decisionale è inequivocabile[179], cosa che induce ad attribuire una responsabilità economico-finanziari generalizzata al suo detentore[180].

Lo stile direzionale accentrato, tuttavia, manifesta i suoi limiti al crescere dell'organizzazione e, in particolare, all'aumentare delle aree da governare; ciò conduce il proprietario/direttore generale, ovvero il *food and beverage manager*[181] nelle strutture alberghiere, a delegare parte delle propria autonomia decisionale e, conseguentemente, delle responsabilità gestionali che ne derivano, ai manager sottostanti[182], creando così dei centri di responsabilità[183] che, in linea con la struttura organizzativa di base, si configurano come centri funzionali[184].

Descrivendo una sorta di percorso evolutivo dei sub sistemi organizzativi, si può affermare che i primi ruoli che emergono nella ristorazione dal sopraccitato decentramento, sono la figura del cuoco o chef e quella del responsabile di sala (definito in gergo specifico *maître*). Ad essi viene rispettivamente affidata la gestione dell'area produttiva e di sevizio, attribuendo, in termini generali, al primo la responsabilità del raggiungimento della qualità alimentare desiderata, sia in termini organolettici che sanitari, e l'efficienza nell'utilizzazione e predisposizione dei fattori produttivi impiegati[185], e al secondo, dell'ottenimento

---

[179] Si veda AA.VV., "*Handbook of hospitality operations and IT*", p. 370.

[180] Come si avrà modo discutere in seguito, tale circostanza non esclude l'opportunità di scindere, a titolo informativo, l'attività in vari segmenti operativi, tuttavia ne attribuisce la responsabilità formale ad un unico soggetto.

[181] Si noti che tale figura professionale nelle strutture ricettive possiede, qualora tali servizi siano previsti, "la responsabilità del room service, del minibar nelle camere, della banchettistica e del catering", DE SIMONE NIQUESA L., "*Economia e direzione delle imprese ricettive e ristorative*", p. 90.

[182] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", pp. 152 – 153; sull'argomento si veda anche BERGAMIN BARBATO M. nelle opere succitate.

[183] Sull'argomento BRUSA L. e ZAMPROGNA L., in "*Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*", p. 168, scrivono: "l'individuazione delle posizioni alle quali riferire gli obiettivi settoriali fa perno sulla struttura organizzativa, cioè sulle unità tra le quali è stato formalmente ripartito il lavoro e, in particolare, le attività direzionali. Nel linguaggio del controllo, queste unità sono note come centri di responsabilità".

[184] È SAITA M., in "*I fondamentali del controllo di gestione*", p. 15, a definire funzionali i centri di responsabilità che si modellano sulla base delle strutture organizzative funzionali.

[185] In tal senso, le competenze richieste allo chef/cuoco si stanno sempre più spesso indirizzando anche verso la componente manageriale della sua funzione; a tal proposito KOTEFF E., in "Operators dig into a 'Mary Poppins'

dell'efficacia gestionale in termini di servizio, nonché ovviamente dell'efficienza operativa che da esso dipende[186]. A tali ruoli si aggiunge, poi, eventualmente, quello del responsabile del bar le cui responsabilità in materia di controllo di gestione sono simili a quelle dello chef.

In tali circostanze gran parte dei ruoli, che solitamente, nelle grandi imprese, sarebbero attribuiti a ruoli professionali diversi, vengono ripartiti tra l'esiguo, ma tuttavia sufficiente, date le caratteristiche aziendali, numero di manager presenti; ne è un esempio il ruolo dello chef, che viene spesso arricchito dell'incarico di responsabile acquisti, considerata l'attitudine che tale professionista ha nei confronti di tale aspetto gestionale[187].

Con l'aumentare della complessità gestionale, però, una tale ripartizione del potere decisionale si rende eccessivamente onerosa per i suoi interpreti, richiedendo così l'introduzione di nuove figure manageriali; per questo motivo vengono introdotti nella gerarchia aziendale[188] i ruoli dell'economo o responsabile acquisti, del capo partita[189], dello *chef de rang*, del *sommelier*, dell'eventuale responsabile banchetti, ecc., nonché le opportune figure legate alle cosiddette attività di supporto[190].

---

bag of tricks to successfully manage a restaurant", *Nation's Restaurant News*, 2000, 34(32), p. 39, (testo tradotto), sostiene che, "oggigiorno, cuochi e ristoratori sono anche tenuti ad essere nutrizionisti, igienisti, esperti di sicurezza alimentare e cuochi eccellenti. Devono [inoltre] comprendere il volume di produzione, il controllo dei costi e la scienza dell'alimentazione". Similmente ZOPIATIS A., a seguito di una propria ricerca presentata nell'articolo "Is it art or science? Chef's competencies for success", *International Journal of Hospitality Management*, 2010, 29(3), pp. 459 – 467, segnala il necessario bilanciamento, nella professione dello chef, tra le competenze legate all'arte gastronomica e quelle della scienza manageriale, sottolineando, inoltre, p. 466, (testo tradotto), come "la natura multidisciplinare o interdisciplinare dell'industria dell'ospitalità richieda individui con una serie molteplice di competenze e abilità, persino nelle tradizionali professioni del '*back of the house*'".

[186] POWERS T., "*Introduction to management in the hospitality industry*", pp. 62 – 69.

[187] AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 181; sull'argomento si veda anche MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", pp. 74 – 75.

[188] Le figure di seguito presentate sono particolarmente presenti nella ristorazione commerciale tradizionale, mentre alcune figure della ristorazione moderna saranno analizzate in seguito.

[189] Nei ristoranti di medio-alto livello ci si riferisce alla brigata di cucina per indicare "l'insieme del personale qualificato e di supporto che opera nelle cucine", MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", p. 75. La brigata è poi suddivisa, a seconda delle competenze specifiche, in partite, (fra gli Altri, DE SIMONE NIQUESA L., "*Economia e direzione delle imprese ricettive e ristorative*", p. 90). A capo della prima vi è lo chef di cucina, mentre al comando delle seconde vi sono i vari capi partita.

[190] Per una visione sistematica delle figure professionali presenti nella ristorazione si veda, fra gli Altri, MARSILLI F. e URBANI P., "*Ristorazione oggi: laboratorio di organizzazione e gestione dei servizi ristorativi*", pp. 225 e seguenti; LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 187 e seguenti; MORONI P., "*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*", pp. 74 - 76.

Motivazioni leggermente dissimili giustificano, invece, la suddivisione del potere decisionale nelle catene della ristorazione moderna. In tali strutture, infatti, tale ripartizione avviene non solo poiché l'eccessivo onere di gestione in capo ad una singola persona comporterebbe problemi di efficacia decisionale, ma anche poiché la dislocazione territoriale di tali complessi aziendali richiede una scomposizione logistica delle attività di programmazione e controllo, attività che, anche nel caso di unità affidate a *franchisees*[191], devono essere gerarchicamente seguite e parzialmente sviluppate anche dal *franchisor*[192].

In tali sistemi imprenditoriali si assiste, pertanto, ad una struttura gerarchica verticalmente più estesa rispetto alle situazioni fin qui delineate, poiché alle tradizionali figure funzionali ed, eventualmente, di supporto, si aggiungono direttori regionali e di area[193], con il ruolo di fungere, in un certo qual senso, da intermediari tra le aspettative aziendali e le specificità dei singoli locali[194], nonché, soprattutto nel caso di ricorso al *franchising*, di "proteggere l'integrità del (…) marchio"[195]; le responsabilità solitamente[196] ad

---

[191] AA.VV., in "Multi-unit managers: training need and competencies for casual dining restaurant", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2008, 20(6), p. 617, (testo tradotto), in particolare sottolineano come "i servizi del *multi-unit manager* [figura di cui si tratterà a breve] sono richiesti non solo dai ristoranti, ma anche dai *multi unit franchisees*".

[192] BRADACH J. L., in "Using the plural form in the management of restaurant chains", *Administrative Science Quarterly*, 1997, 42(2), p. 284, evidenzia come in quest'ultimo caso sia presente una gerarchia di personale interno alla compagnia, incaricato di monitorare e "dirigere" le singole unità indipendenti. In merito a tale "dirigenza", l'Autore, però, specifica che, nelle situazioni da lui esaminate, i "manager dell'area "gestivano" i dipendenti dell'azienda e le unità dell'azienda, mentre i consulenti dei franchisees "lavoravano con" i franchisees". Si rimanda, quindi, all'articolo per i differenti ruoli delle due figure.

[193] GOSS-TURNER S., "The role of the multi-unit manager in branded hospitality chains", *Human Resource Management Journal*, 1999, 9(4), p. 39. In particolare l'Autore, oltre a sottolineare la necessità di tali figure, ne rileva la variabilità della denominazione professionale e ne esalta il ruolo, definendolo fondamentale per il successo dell'intera struttura aziendale, oltre ad indicarlo come tappa obbligata per l'avanzamento di carriera dei responsabili delle unità.

[194] UMBREIT T. W., "Multi-unit management: managing at a distance", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1989, 30(1), p. 53 e 54, (testo tradotto), definisce l'attività del *multi-unit manager* nel seguente modo: "I *multi-unit managers* sono responsabili per l'attuazione delle politiche, la promozione delle vendite, l'aspetto e la manutenzione delle strutture, il controllo finanziario e la gestione del personale. Le aziende (…) sembrano vedere i *multi-unit managers* come un importante canale tra i superiori, che hanno bisogno di sapere cosa sta succedendo sul campo, e i manager delle unità, che si aspettano di raggiungere gli obiettivi aziendali". L'Autore prosegue, poi, riportando i risultati di una propria analisi ed evidenziando, p. 58, (testo tradotto), che "gli intervistati definivano le funzioni dei *multi-unit managers* come di formazione, motivazione e monitoraggio per vedere se le istruzioni erano state comprese e correttamente implementate". UMBREIT T. W. conclude infine, però, p. 59, (testo tradotto), affermando che la posizione e la funzione del *multi-unit manager* "si trova in uno stadio mutevole, influenzato dall'ambiente competitivo", proclamando così la variabilità del ruolo.

[195] BARTHÉLEMY J., "Opportunism, knowledge, and the performance of franchise chains", *Strategic Management Journal*, 2008, 29(13), p. 1453. Si veda anche la risposta di un *multi-unit manager* in merito al proprio lavoro, riportata da GOSS-TURNER S., in "The role of the multi-unit manager in branded hospitality chains", *Human Resource Management Journal*, 1999, 9(4), pp. 48 – 49.

essi attribuite si collocano, poi, in un indirizzo prevalentemente operativo oppure strategico, a seconda del numero di locali sottoposti alla loro supervisione[197].

Tuttavia, ai fini del controllo di gestione, al di là della delega e delle responsabilità formali sancite dalla *job description,* ciò che rileva in termini sostanziali è l'effettiva capacità dei manager proposti di agire sulle variabili dalle quali dipende la loro responsabilità[198]. "La responsabilizzazione[, elemento chiave attorno al quale ruota tutto il sistema di programmazione e controllo e che, come visto, ne fa uno strumento forte di gestione,] può avvenire solo nella misura in cui i manager abbiano effettive leve di azione da manovrare e il potere di decidere; infatti in caso contrario si ritornerebbe alla tradizionale assegnazione di compiti e mansioni"[199].

È, quindi, sulla base dell'affettiva delega decisionale rilasciata ai manager che si stabiliscono i centri di responsabilità, i quali vengono classificati, "in funzione delle leve economiche dominanti l'attività del centro"[200] in centri di costo, centri di ricavo, centri di profitto e centri di investimento (si veda Tabella 2.1), centri ai quali, pertanto, si ricorre in maniera variabile nelle varie organizzazioni, non essendone necessaria la contemporanea presenza collettiva e anzi essendo opportuno, in talune circostanze gestionali, quali ad esempio la suesposta strutturazione elementare dell'attività ovvero l'accentramento dei poteri decisionali, non procedere alla scomposizione organizzativa in centri di responsabilità[201].

---

[196] Al contrario di quanto sostengono altri Autori, secondo GOSS-TURNER S., ultimo articolo citato, pp. 49 e 52 – 53, sussistono poche prove a sostegno di un ruolo di definizione strategica tra i manager di area o regionali che vada oltre il mero aspetto attuativo.

[197] AA.VV., "Multi-unit managers: training need and competencies for casual dining restaurant", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2008, 20(6), p. 617.

[198] A riguardo rammenta AVI M. S., in "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 350, "nell'ambito della costruzione della COA, la considerazione della sostanza" prevale "nettamente su quella della forma". Per il pensiero completo si rimanda all'Autrice.

[199] SAITA M., "*I fondamentali del controllo di gestione*", p. 14. Tale argomento, ad ogni modo, è sviluppato in pressoché tutti i documenti che trattano di controllo interno, si veda pertanto, fra gli Altri, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 299; BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", in particolare pp. 261 e seguenti; si rimanda, inoltre, all'opera dell'Autrice "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 92 e seguenti, per un'analisi dei più comuni errori che avvengono in sede di attribuzione dei compiti e delle responsabilità. Per un'opinione concettualmente difforme si veda, invece, MERCHANT K. A. e RICCABONI A., in "*Il controllo di gestione*", p. 145.

[200] SALVIONI D. M., "*Il sistema di controllo della gestione*", p. 94.

[201] SALVIONI D. M., ultima opera citata, pp. 107 e 146 – 158.

Sia ben chiaro, tuttavia, che tale assenza di suddivisione dell'azienda in aree di responsabilità non implica l'inutilizzo del sistema di controllo di gestione, bensì risponde alla più volte richiamata esigenza di semplificazione nei contesti aziendali di modesta dimensione e complessità. "In presenza di indifferenziazione degli organi decisionali, [difatti,] il controllo si propone primariamente di produrre tutte le informazioni necessarie e sufficienti affinché l'unico centro decisionale sia in grado di impostare al meglio le scelte gestionali, nonché di intervenire efficacemente nell'orientamento di tutti i comportamenti e nella risoluzione di eventuali situazioni problematiche"[202], tralasciando così, ma non ignorando, lo sviluppo della matrice organizzativa del processo di controllo.

TIPOLOGIA DI CENTRO	ATTIVITÀ REALIZZATA	RESPONSABILIZZAZIONE
Centri di costo di trasformazione	Combinazione di diversi fattori produttivi per l'ottenimento dei beni o servizi	Efficienza nell'uso delle risorse rispetto a predefiniti requisiti qualitativi
Centri di costi ausiliari	Attività di servizio ad altri centri	Efficienza nell'uso delle risorse comparata alla qualità ed alla professionalità
Centri di costi generali	Attività di corretto funzionamento della gestione generale	Efficienza in relazione alla qualità dell'output e rispetto ad uno stanziamento predefinito
Centri di ricavo	Attività di vendita	Efficienza nelle vendite rispetto al mix qualitativo ed ai volumi realizzati[203]
Centro di profitto	Attività interne ed esterne implicanti costi e ricavi	Contribuzione alla formazione del reddito di impresa
Centri di investimento	Attività imprenditoriale comprendente anche la gestione del capitale	Redditività del capitale amministrato

Tabella 2.1: Tipologia dei centri di responsabilità e responsabilizzazione

FONTE: SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 95. In realtà l'Autrice utilizza il termine "centro di ricavo" per indicare quello che nello schema si è definito "centro di profitto".

[202] SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 158.

[203] In merito alla descrizione proposta si segnala, inoltre, come ricordato, fra gli Altri, da SALVIONI D. M., ultima opera citata, p. 103, e da MERCHANT K. A. e RICCABONI A., in "*Il controllo di gestione*", p. 141, che molto spesso i manager dei centri di ricavo vengono responsabilizzati anche per i costi afferenti la loro funzione di vendita.

Mantenendo un approccio generalizzato a tale aspetto della trattazione, ma volendo evidenziare le attribuzioni caratteristiche tra ruoli e centri di responsabilità all'interno del comparto *foodservice*, è possibile affermare che l'assegnazioni più rappresentative sono quelle che vedono il cuoco o chef a capo di un centro di costi produttivi[204], il *maître* responsabile di un centro di ricavo e i direttori dei locali di proprietà, oppure in *franchising*, affidatari di centri di profitto oppure, qualora dispongano di autonomia anche in campo di impieghi, di centri di investimento.

Solitamente, infatti, nelle strutturazioni di tipo funzionale la responsabilità di profitto e/o di investimento viene assegnata solamente al vertice gerarchico (proprietario, amministratore delegato o direttore generale), poiché "nessuno manager ha un significativo potere decisionale sulla produzione dei ricavi e dei costi complessivi", al contrario, invece, nelle organizzazioni divisionali "ai manager di divisione viene concessa l'autorità di prendere decisioni inerenti a tutte (o quasi) le funzioni che influiscono sul successo della singola unità", motivo per cui ad essi è possibile attribuire una responsabilità di ordine superiore[205].

In merito alla responsabilizzazione del personale delegato, particolare rilevanza assume, infine, in ambito ristorativo, il problema della corresponsabilità, data la stretta interrelazione tra le varie attività operative e decisionali.

Sebbene, infatti, l'attribuzione di aree di corresponsabilità sia una pratica fortemente sconsigliata in letteratura, poiché "impedisce l'identificazione (…) di un preciso responsabile e, contemporaneamente, rende difficoltosa (…) l'individuazione delle azioni gestionali specifiche che hanno consentito il raggiungimento di determinati risultati"[206], è innegabile che tale situazione sia molto spesso inevitabile in ambito ristorativo.

Si consideri, ad esempio, la responsabilità per il costo delle derrate alimentari. Tale componente negativa di reddito è, infatti, influenzata dall'attività decisionale di, almeno, tre manager: il responsabile di cucina, l'addetto agli acquisti, nonché il responsabile di

[204] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 151.
[205] MERCHANT K. A. e RICCABONI A., ultima opera citata, p. 144. Si rimanda a tali Autori, opera e pagina anche per le due citazioni espressamente richiamate.
[206] AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 351.

magazzino[207]. Oppure si esamini la corresponsabilità concernente il volume di vendita tra *chef* e *maître*[208].

Nel primo caso, in particolare, la corresponsabilità è dovuta al fatto che lo chef incide sul costo risultante tramite il grado di efficienza produttiva che riesce ad ottenere in fase di lavorazione, nonché tramite le caratteristiche organolettiche che pretende dalla materia prima e che influiscono sul prezzo d'acquisto; quest'ultimo, poi, è condizionato dalle condizioni di acquisto che l'economo, o chi per esso, riesce a trattare con i fornitori, oltreché all'aderenza dei prodotti all'effettiva necessità aziendale; infine, l'addetto allo stoccaggio è responsabile per un eventuale aggravio del costo dovuto ad un'errata conservazione dei cibi oppure ad accettazioni di consegne difformi dagli ordini.

Nella seconda ipotesi considerata, invece, l'area di sovrapposizione è generata dall'influenza che sia le capacità di vendita, governata prevalentemente dal responsabile di sala, che la presentazione del prodotto, prerogativa della cucina, hanno sul volume di vendita[209].

Stabilire un'univoca relazione tra ruoli e responsabilità appare, quindi, quantomeno difficile tra le figure della ristorazione, così come attribuire un'aprioristica responsabilità gestionale basata sul ruolo formale della figura professionale risulta distorcente ai fini di una corretta attuazione del sistema di controllo di gestione.

2.4.2 La gestione del personale

Nelle imprese della ristorazione la componente umana, come visto, rappresenta uno dei fattori critici su cui basare il successo aziendale. "Il comportamento degli addetti, infatti, contribuisce a definire e a qualificare più di qualsiasi altro elemento l'immagine di servizio del locale", ed inoltre la remunerazione del personale rappresenta una rilevante componente negativa tra le determinati del risultato aziendale[210].

---

[207] MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. 153.
[208] AVI M. S., ultima opera citata, p. 351.
[209] AVI M. S., ultima opera citata, p. 351. Per ulteriore motivi di corresponsabilità tra le due figure illustrate si rinvia al testo indicato.
[210] FORNARI E., ultima opera citata, p. 201. Si rinvia a tale Autore sia per la citazione che per il pensiero presentato. Similmente si veda, AA.VV., "*Handbook of management accounting research*", p. 1356.

La gestione delle risorse umane[211] risulta, pertanto, un'attività cruciale nel settore *foodservice*, specie in quella tipologia di strutture, in cui il personale, o parte di esso, risulta direttamente a contatto con la clientela[212], contatto che, molto spesso, si dimostra altresì critico in quanto "avviene con dipendenti scarsamente retribuiti e con uno *status* lavorativo modesto, caratterizzato da un elevato *turnover*"[213].

In un contesto così delineato appare, innanzitutto, essenziale procedere con un opportuna selezione del personale, in modo tale da impiegare personale aderente alle esigenze imprenditoriali[214] e il cui costo, nel lungo periodo, appaia adeguato; l'assunzione di personale non idoneo allo svolgimento del compito comporta, infatti, rilevanti costi di formazione, oltre a generare problemi di motivazione, ed è per tale ragione che "attrarre persone capaci e [riuscire a] trattenerle una volta" che queste sono entrate nell'organizzazione rappresenta semplicemente una forma di "efficace gestione dei costi delle risorse umane"[215].

Uno dei problemi che il settore ristorativo si trova ad affrontare, relativamente a tale tematica, è rappresentato dal fatto che l'occupazione in tale comparto viene spesso vissuta come una situazione di ripiego oppure come una sorta di diversivo mentre si attende il vero inizio della carriera lavorativa[216]; questa visione è, poi, ulteriormente alimentata dall'effettivo scarso *appeal* che in alcuni contesti il settore dimostra, dovuto soprattutto agli

---

[211] Non è scopo di tale elaborato trattare la componente normativa della gestione del personale; per un approfondimento in materia si rimanda, pertanto, oltre alle disposizioni di legge in materia e ai CCNL di competenza, a CIAPPELLANO S., "*Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*", pp. 484 e seguenti.

[212] A tal proposito AA.VV., in "*Food and beverage management*", p. 318, affermano: "one of the major difficulties faced by service industries in general and the hospitality industry in particular is the recruitment, training and retention of staff".

[213] AA.VV., "*Handbook of management accounting research*", p. 1356.

[214] Le caratteristiche che più spesso si è soliti richiamare tra quelle che devono essere in possesso dei candidati all'occupazione nel settore sono sia di tipo tecnico che psicologico, in particolare si è soliti enfatizzare il fatto che "le attività di servizio al pubblico richiedono per essere svolte il possesso e l'acquisizione di caratteristiche psicologiche di autocontrollo e di maturità emotiva nel senso di avere la capacità di rimanere calmi di fronte agli imprevisti". DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 176.

[215] POWERS T., "*Introduction to management in the hospitality industry*", p. 123.

[216] ENZ C. A., "Issue of concern for restaurant owners and managers", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2004, 45(4), p. 319. In particolare si consiglia la lettura dello studio intrapreso dall'Autrice in merito alle principali criticità rilevate dagli operatori del settore, tra le quali per l'appunto spicca la gestione delle risorse umane.

intensi orari di lavoro, nonché alla mediocre retribuzione al momento della prima assunzione[217].

Ciò implica, in primo luogo, una scarsa qualificazione professionale disponibile nel mercato del lavoro, che obbliga la ristorazione ad "accontentarsi" delle risorse disponibili, cercando di reperire "i migliori candidati anche se questi non soddisfano le (…) iniziali qualificazioni minime per la posizione", peggiorando così, ancor di più, la reputazione del settore[218].

In secondo luogo poi, tale situazione crea frustrazione sia ai dipendenti che alla direzione, aumentando ulteriormente il *turnover* del personale e diminuendone il tasso di permanenza[219], problema che, peraltro, è già intrinseco nelle caratteristiche della prestazione lavorativa nella ristorazione, essendo una di quelle attività che "si migliorano lavorando sempre con prodotti ed in ambienti diversi"[220].

Quello del *turnover* è, infatti, una problematica particolarmente avvertita nel campo della ristorazione a causa del suoi valori elevati e delle pesanti ripercussioni che provoca in termini organizzativi ed economici. Un continuo ricambio del personale implica per l'azienda una perdita di efficienza operativa, sulla quale si era investito in termini di formazione; una periodica riconsiderazione dei ruoli organizzativi; nonché un aggravio dei costi di gestione del personale, dovendo, solitamente, sostituire ogni addetto in uscita con un nuovo dipendente in entrata, sostenendo pertanto nuovamente tutti i costi relativi alle attività di assunzione e formazione[221].

Ad ogni modo, tuttavia, è d'obbligo sottolineare come l'attività di formazione non rappresenti una prerogativa della fase di assunzione, bensì corrisponda ad un'esigenza

---

[217] ENZ C. A., ultimo articolo citato, p. 318; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 383; DOPSON L. R. e HAYES D., "*Food and beverage cost control*", p. 276.

[218] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 383.

[219] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 383. Particolarmente interessanti si presentano le osservazioni degli Autori relative all'analisi di ciò che, invece, accade in condizioni di elevata offerta lavorativa e di scarsa domanda, per l'approfondimento si rimanda alla sopraccitata opera.

[220] MARSILLI F. e URBANI P., ultima opera citata, p. 222.

[221] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 106 e seguenti; LATTIN G. W., "*The lodging and food service industry*", pp. 342 e seguenti; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 321 e seguenti. Quest'ultimi, in particolare, pp. 322 – 323, indicando i costi di reclutamento, sottolineano come proprio a causa di questi costi le politica aziendali di gestione delle risorse umane dovrebbe essere dapprima rivolta al mantenimento e al perfezionamento della forza lavoro attiva.

gestionale reiterata nel tempo[222], implicante, inoltre, la diffusione della motivazione tra il personale.

In verità, però, le politiche di gestione del personale variano sensibilmente da azienda ad azienda e tra posizioni lavorative diverse, dimostrando in tal modo, ancora una volta, che esse non dispongono di un modello universalmente valido, ma che, al contrario, rispondono esclusivamente ad un criterio di coerenza con le situazioni contingenti date da impresa, ambiente e mercato del lavoro[223]; vi sono, ad esempio, imprese che tralasciano la formazione continua e prediligono l'assunzione di personale altamente qualificato, altre ritengono più opportuno reclutare personale meno preparato e formarlo successivamente secondo le proprie esigenze gestionali[224], mentre altre ancora, nonostante la considerevole specializzazione dei propri dipendenti, preferiscono formare il personale all'attuazione di svariati compiti in maniera tale da renderlo più flessibile, in grado cioè di sopperire alle mutate esigenze aziendali, dovute, fra l'altro, ad assenze impreviste o a repentine fluttuazioni della domanda[225].

La tematica della motivazione merita, infine, un discorso più ampio, essendo una componente determinante di tutti i sistemi di controllo di gestione[226] e, in una visione più ampia, di tutti i sistemi di controllo organizzativo.

Ogni sistema di programmazione e controllo correttamente progettato e implementato è, infatti, strettamente correlato alla motivazione, la quale "paradossalmente può essere definita come una condizione di sviluppo del processo di controllo, del quale è anche un risultato, realizzando una perfetta circolarità"[227].

---

[222] Sulla tematica del *training* si veda, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 285 e seguenti; RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", pp. 123 e seguenti; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 325.

[223] AA.VV., "*Complessità e gestione strategica delle risorse umane*", pp. 71 e 103.

[224] KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 11 – 12.

[225] In letteratura tale pratica è espressamente consigliata da alcuni Autori, soprattutto, per i vantaggi economici che comporta; si rinvia, pertanto, a MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 98; NOBBIO C. e CALELLA A., "*Manuale delle Ristorazione: F & B*", p. 99.

[226] Per un'analisi del ruolo della motivazione nei sistemi di programmazione e controllo si consiglia la lettura di LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 48 – 54; BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 362 e seguenti.

[227] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 362.

In tale processo di motivazione assumono un ruolo fondamentale le figure manageriali presenti in azienda[228], alle quali è delegato il compito di sostenere e indirizzare i dipendenti verso la soddisfazione, l'orgoglio e l'apprezzamento del proprio contributo lavorativo[229] e dell'azienda in cui operano; qualora, infatti, tali sentimenti fossero disattesi, si assisterebbe ad "atteggiamenti di aggressività [da parte dei lavoratori] nei confronti dell'organizzazione oppure di rassegnazione o apatia"[230], causando pertanto demotivazione e frustrazione nell'intera struttura.

La diffusione di un clima organizzativo collaborativo e comunicativo favorisce, quindi, il raggiungimento dell'efficacia ed efficienza gestionale, poiché dipendenti soddisfatti e motivati, solitamente, sono in grado di fornire prestazioni lavorative migliori rispetto a quelle di lavoratori che, al contrario, detestano la loro posizione lavorativa[231].

Tuttavia, l'ottenimento di un siffatto ambiente risulta in qualche modo ostacolato nel settore ristorativo proprio dall'elevato *turnover* sopracitato. Il continuo susseguirsi del personale ostacola, infatti, la nascita di rapporti interpersonali basati sulla fiducia, rendendo più complicato per i manager interagire con i lavoratori in modo tale da supportarli nella loro identificazione con l'impresa.

In tali contesti, dunque, molto spesso, la motivazione deve essere vincolata da meccanismi diversi da quelli interpersonali e/o autonomamente generati, come ad esempio il sistema premio punizioni, appartenente anch'esso al sistema organizzativo di controllo. Qualora, infatti, il senso di appartenenza non fosse generabile per via emotiva e psicologica, sarebbe necessario agire con provvedimenti di tipo economico e/o disciplinare[232].

---

[228] Per alcune considerazioni sul processo di guida svolto dalle figure direzionali si veda, fra gli Altri, SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", pp. 27 – 28.
[229] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 106.
[230] MORONI P., ultima opera citata, p. 80.
[231] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 105.
[232] Si veda, a titolo esemplificativo, MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, 102 – 104.

Capitolo III

LA CONTABILITÀ DEI COSTI

3.1 La classificazione dei costi per il controllo di gestione

"I costi costituiscono le informazioni fondamentali dell'attività di direzione nelle imprese"[1] e, conseguentemente, anche dei sistemi di controllo di gestione.

Precisamente essi rappresentano, assieme alle componenti positive di reddito e ai dati qualitativi e contestuali d'azienda, gli elementi che realizzano il suesposto supporto informativo all'attività di controllo.

Malgrado, ai fini della corretta comprensione delle dinamiche economiche interne alle singole strutture aziendali, sia indispensabile la conoscenza di tutte le componenti del risultato economico[2], la dottrina e la pratica si sono da sempre concentrate maggiormente sull'analisi delle componenti di costo; questo poiché, mentre lo studio analitico dei ricavi presenta un'utilità gestionale limitata[3], la comprensione e la gestione dei costi richiede

---

[1] SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", p. 24.

[2] In merito AA.VV., in "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 23, scrivono: "familiarity with the types of income and costs and also with the income statement and balance sheet structure is essential in order to be able to assess the various aspects of productivity. Deficiency in these skills makes it difficult, if not impossible, to plan and run profitable operations".

[3] Con tale asserzione non si intende, tuttavia, minimizzare l'utilità della conoscenza delle voci positive di reddito, in particolare delle loro determinanti, le quali, anzi, assumono particolare rilievo nella comprensione della conduzione del business – si pensi, ad esempio, all'importanza conoscitiva della distinzione tra ricavi caratteristici ed extra-caratteristici –, bensì si desidera sottolineare il minor grado di incisività che viene posto nell'analisi di quest'ultime rispetto a quello impiegato nello studio delle determinati di costo.

sempre la loro scomposizione in aggregati elementari e la loro correlazione con i precisi fenomeni d'azienda che li hanno generati[4].

Sotto un profilo concettuale l'attenzione rivolta ai costi da parte dei sistemi di controllo di gestione è da sempre soggetta a due distinti, ma in un certo modo complementari[5], approcci d'analisi, ovverosia ad uno studio di tipo "*cost reduction*" ed ad uno di "*cost control*"[6].

Nel primo caso si tratta di individuare delle modalità produttive che nell'ottenimento di un determinato[7] bene ne riducano i costi complessivi, mentre nel secondo approccio l'intento è quello di monitorare la corrispondenza dei costi consuntivi con quelli programmati, per poi indagare, nel caso di discordanza, i motivi dello scostamento[8].

Tali approcci, come indicato, pur essendo concettualmente diversi presentano una forte connessione gestionale al fine del successo aziendale e questo poiché, volendo individuare una sorta di collegamento tra essi e le fasi del sistema di controllo di gestione, è possibile affermare che l'attività di *cost reduction* si accosta alla definizione degli standard ed alla programmazione in genere[9], mentre il *cost control* è strettamente attinente alla fase di controllo e, in particolare, all'analisi degli scostamenti e allo sviluppo degli interventi correttivi. Come quindi si manifesta una reciprocità tra l'attività di programmazione e quella di controllo, allo stesso modo è possibile individuare tale corrispondenza tra i due approcci presentati.

---

[4] LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", p. 14. Gli Autori introducono il tema della "centralità [dei costi] nell'ambito delle rilevazioni analitiche" nell'esplicazione della più ampia tematica delle difficoltà di rilevazione contabile dovute a "fenomeni di congiunzione nel tempo e nello spazio".

[5] Tale complementarietà si evince in maniera particolare dalla lettura di SIBILIO PARRI B., "Vantaggio competitive e nuove filosofie di costo: il target costing e il kaizen costing", pp. 89 e seguenti, in cui l'Autrice esponendo l'orientamento *cost management* ne identifica il campo d'analisi, globalmente, nella pianificazione, nella riduzione e nel controllo dei costi.

[6] COLLINI P., "*Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*", pp. 228 e seguenti; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 10 – 11.

[7] La ricerca del vantaggio economico non deve, infatti, compromettere le caratteristiche complessive del prodotto finale. A titolo esemplificativo, tra gli strumenti di riduzione dei costi si consideri, ad esempio, la tecnica del *target costing* o del *kaizen costing*; si veda pertanto COLLINI P., ultima opera citata, pp. 230 e seguenti; LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 309 – 316; SIBILIO PARRI B., ultima opera citata, in particolare Capitolo 3 e 4 (pp. 97 – 279); SONGINI L., "*Target costing: pianificazione e gestione della redditività*".

[8] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 10 – 11.

[9] SIBILIO PARRI B., ultima opera citata, pp. 89 e seguenti, in particolare, richiamando alcuni modelli di *cost reduction*, evidenzia tale legame con la pianificazione/programmazione. Si tiene a precisare, tuttavia, come emerge anche dalla pensiero dell'Autrice, che tali modelli di riduzione dei costi, non coinvolgono esclusivamente la fase di programmazione, ma, in alcuni casi, si sviluppano nell'attività operativa. Si consideri, ad esempio, il *kaizen costing*.

Procedendo con l'esposizione delle modalità di analisi e di contabilizzazione del sistema dei costi è, innanzitutto, necessario presentare quelli che sono i connotati di tale sistema.

Da un punto di vista gestionale si definisce costo "l'informazione relativa al valore delle risorse consumate per il conseguimento di un determinato risultato da utilizzarsi in un preciso processo decisionale di tipo manageriale"[10]; si evince da subito, quindi, come già anticipato nel corso del presente lavoro[11], che il "concetto di costo non identifica un fenomeno concretamente riscontrabile nella realtà, che possa dunque essere misurato in modo preciso o comunque stimato[, bensì] (…) fa riferimento [ad una determinazione che] può essere identificata solo astraendo dalla realtà e definendo i confini di questa astrazione"[12].

Le configurazioni e i metodi di calcolo dei costi, conseguentemente, variano in maniera significativa in relazione agli oggetti e agli scopi che ne premettono la rilevazione.

In merito ai primi, infatti, la mutevolezza è data dalla molteplicità di aggregati contabili che è possibile ottenere dall'analisi dell'attività aziendale; in tal senso è possibile, ad esempio, determinare i costi dei molteplici fattori produttivi, il costo dei prodotti, l'ammontare dei costi sostenuti dai centri di responsabilità, il costo di progetto, di fase, di attività[13].

Tale varietà è, poi, ulteriormente incrementata dalla presenza di configurazioni difformi anche all'interno degli stessi oggetti di calcolo e questo poiché, "qualsiasi sia l'oggetto di riferimento, l'imputazione dei costi non avviene di solito in modo univoco, dal momento che non esiste una metodologia oggettiva di attribuzione"[14]. Per tale ragione, dunque, prima di procedere con il calcolo del costo ricercato, è indispensabile valutare congiuntamente scopo ed oggetto della determinazione, in maniera tale da predisporre la più opportuna configurazione di costo.

---

[10] COLLINI P. e MIO C., "*Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*", p. 1.
[11] Si rinvia, infatti, a nota 68 del primo Capitolo.
[12] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 1.
[13] BRUSA L. e ZAMPROGNA L., "*Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*", p. 131; BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 72. Per un'analisi particolareggiata dei diversi oggetti di costo e dei costi ad essi relativi, si veda SAITA M., "*I fondamentali del controllo di gestione*", pp. 30 – 57.
[14] LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", p. 28.

Relativamente agli scopi che promuovono l'analisi dei costi essi possono essere genericamente[15] ricondotti ad almeno tre principali esigenze:

- ◊ "la valutazione delle rimanenze e dei costi da capitalizzare per la determinazione del risultato economico complessivo di periodo"[16] o sottoperiodo;
- ◊ il "sostegno alle scelte di convenienza economica"[17];
- ◊ "la programmazione e quindi realizzazione del controllo economico di gestione"[18], con la relativa valutazione prestazionale anche in termini di giudizio della responsabilità manageriale.

Per favorire la costruzione di "modelli [contabili] astratti rispetto allo specifico contesto e quindi generalizzabili"[19], stimolando così la conoscenza concettuale e fenomenica[20], utile alla determinazione di aggregati di costo idonei a sostenere le finalità perseguite[21], la disciplina contabile presenta a livello teorico e pratico delle schematizzazioni concettuali delle tipologie di costo, ovverosia delle classificazioni, applicabili in base alle diverse circostanze di calcolo.

Tali classificazioni, in particolare, consentono "la comprensione del modo e delle cause per cui i costi si formano" [22] sostenendo, pertanto, il management nelle scelte decisionali.

---

[15] Fra gli altri si veda, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 59 – 60; LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", pp. 6 e seguenti; AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 37; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 3 e seguenti; SELLERI L., ultima opera citata, p. 26; BRUSA L. e ZAMPROGNA L., ultima opera citata, p. 131.

[16] AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 37.

[17] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 3.

[18] AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 37.

[19] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 9.

[20] Come scrive, infatti, SIBILIO PARRI B., nell'ultima opera citata, p. 77, "va precisato che all'analisi dei costi non va attribuito solo un significato strumentale, ma anche una funzione di comprensione della complessa gestione aziendale, funzione che è rivolta all'individuazione delle esigenze conoscitive e alla ricerca della rispondenza ad esse delle configurazioni di costo più idonee". Per un approfondimento del pensiero si veda anche BASTIA P., "*Analisi dei costi: evoluzione degli scopi conoscitivi*".

[21] A tal proposito ANDERSSON T. D., in AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 247, (testo tradotto) scrive: "una scarsa comprensione del comportamento dei costi limita la capacità dei manager di identificare le aree di riduzione dei costi e di miglioramento dell'efficienza".

[22] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 22. Per un'analisi approfondita dell'argomento si rimanda, oltre agli Autori citati, pp. 9 – 26, a AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*"; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, Capitolo 2, Paragrafo 5 e 6; BARTOLI F., *"Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", pp. 16 – 36; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 11 e seguenti; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 156 – 169. Tale elencazione, tuttavia, presenta solo una porzione limitata della letteratura in materia, essendo l'argomento trattato, in maniera più o meno completa, da parte di pressoché tutti i manuali di ragioneria e programmazione e controllo; nel proseguire la trattazione, pertanto, si

Una prima distinzione tra i costi presenti nel sub-sistema informativo del controllo[23] è quella tra costi consuntivi e costi preventivi. I primi si riferiscono al valore risultante a seguito dell'attività imprenditoriale, mentre i secondi riguardano valori stabiliti prima dell'implementazione del processo produttivo; quest'ultimi, in particolare, si suddividono in costi previsti e costi programmati, nei quali è la distinzione semantica a determinarne la diversità, poiché solo i secondi connotano un intervento attivo da parte dell'impresa; a loro volta, infine, i costi programmati si scindono in costi stimati e standard, a seconda del livello di approssimazione posto nella loro definizione[24].

Con riferimento a quest'ultimi, poi, in sede di redazione del budget, assume particolare rilevanza un'aggiuntiva e diversa terminologia, che tuttavia ne richiama concettualmente le caratteristiche. In tale ambito gestionale è, infatti, possibile distinguere tra costi parametrici, discrezionali e vincolati[25]; i primi, una volta stabilito il livello di produzione obiettivo e ricollegandosi al concetto di standard, sono passibili di una determinazione programmatica rigorosa, basata appunto su "coefficienti tecnici di impiego"[26]; i costi discrezionali, al contrario, rappresentano una stima dei fabbisogni economici di una particolare area di costo e come tali sono espressi nel budget tramite la definizione di un *plafond* di spesa di valorizzazione soggettiva[27]; infine, i costi vincolati sono componenti negativi di reddito la cui presenza non dipende da scelte operative correnti, bensì da decisioni passate che si ripercuotono nel lungo periodo[28].

---

citeranno i testi utilizzati come riferimento, nella consapevolezza, però, che essi non esauriscono la documentazione consultabile in materia.

[23] La possibilità di individuare tale distinzione all'interno del sub-sistema informativo, per i motivi precedentemente illustrati nel descrivere il sistema di controllo di gestione, costituisce, in particolare, uno dei presupposti su cui si fonda l'attività di programmazione e controllo.

[24] Si veda BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 78; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 38 e seguenti.

[25] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 174. Gli Autori, in particolare, non accennano al fatto che tali ultimi due costi siano annoverati tra i costi fissi, come invece evidenziano, ad esempio, SELLERI L., in "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", p. 39, (si noti che l'Autore utilizza il termine "costi programmati" con lo stesso significato di costi discrezionali), e AA.VV., in "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 144 – 145. Tuttavia si ritiene più appropriata l'impostazione presentata da AA.VV., in "*Controllo di gestione*", poiché non si comprendono, per le argomentazioni che varranno presentate nel corso del prossimo paragrafo, le ragioni che giustificano l'attribuzione del carattere discrezionale ai soli costi fissi.

[26] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 174.

[27] Sulla differenza tra costi discrezionali e costi vincolati, si consideri anche PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 456 e seguenti; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 157 e seguenti.

[28] Sull'argomento, oltre all'opera precedentemente citata, si veda AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 144 – 145.

Un secondo *focus* di classificazione riguarda la dinamica con cui i costi variano al variare dei volumi di produzione, nel breve periodo. Secondo questa prospettiva d'analisi i costi aziendali si posso suddividere in variabili, semi-variabili e fissi.

I costi variabili sono quei costi che presentano un grado di proporzionalità diretta con l'attività esercitata[29], il che implica la possibilità di identificare "una chiara e quantificabile connessione fra input di risorse impiegate nella produzione e output dell'attività svolta"[30]; al contrario, l'andamento dei costi fissi non presenta variazioni al variare dei volumi produttivi[31]. La categoria dei costi semivariabili, poi, è costituita da quei costi in cui è presente una componente fissa ed una variabile, rappresentano un caso di costi variabili, ad esempio, le utenze energetiche.

Un sistema di classificazione così formulato, tuttavia, mantiene la sua validità solamente in un ambito temporale definito e, precisamente, nel breve periodo, poiché nel lungo periodo tutti i costi divengono variabili[32].

Da un punto di vista manageriale, infine, tale classificazione dei costi risulta essere una delle più ragguardevoli e questo poiché, nel breve periodo, gli unici costi su cui i manager dispongono di un margine di intervento operativo sono quelli variabili, motivo per cui essi sono un valido "supporto ai processi decisionali"[33], e poiché, inoltre, "la distinzione fra costi variabili e fissi costituisce un passo fondamentale per poter effettuare una seria ed oculata programmazione (…) [in quanto] lo svolgimento di tale attività presuppone (…) la capacità di determinare, in modo attendibile, l'ammontare dei costi collegabili ai vari livelli di attività"[34] aziendale.

---

[29] AA.VV., in "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 40 e 41, indicano l'"attività", anziché il volume di produzione, come base di definizione della proporzionalità dei costi, facendo notare come quest'ultima, in effetti, si leghi "alla quantità di beni o servizi che l'organizzazione produce"; tale termine appare più appropriato, poiché richiama con maggiore immediatezza la concezione sia fisica che immateriale della produzione. È con tale significato, pertanto, che si utilizzerà il termine produzione in tale ambito di classificazione dei costi.

[30] AVI M. S., ultima opera citata, p. 13.

[31] Purché, per alcuni di essi, si rimanga "entro i limiti della capacità produttiva istallata"; AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 170. In particolare, tali costi che rimangono costanti entro certi *range* di produzione per poi aumentare nello scaglione successivo, vengono definiti come costi "a gradini"; AVI M. S., ultima opera citata, p. 14, classifica tali costi tra quelli semi-variabili, mentre gli Autori succitati, p. 173, li catalogano tra i costi semi-fissi.

[32] LIZZA P., ultima opera citata, pp. 186 – 187; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 23 – 24; AVI M. S., ultima opera citata, p. 12.

[33] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 170.

[34] AVI M. S., ultima opera citata, p. 14. Similmente si veda AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 40.

Un ulteriore modello utilizzato per lo studio dei costi e, nello specifico, per provvedere ad una corretta assegnazione di questi agli aggregati di interesse, individua costi speciali, costi comuni e, secondo alcune impostazioni dottrinali[35], costi comuni specializzabili, prendendo a base di riferimento la "correlazione esistente tra i costi e i corrispettivi oggetti di analisi"[36].

Si definiscono speciali i costi che possono essere oggettivamente attribuiti al particolare oggetto di calcolo preso in esame, in quanto di sua "utilizzazione esclusiva"[37], mentre sono comuni quei costi in cui tale attribuzione oggettiva non risulta applicabile, dato il loro contributo alla formazione di più oggetti di costo, aspetto che, conseguentemente, induce la necessità di un processo di ripartizione per correlarli ad uno specifico aggregato contabile.

In merito, poi, a tale oggettiva assegnazione, alcuni Autori definiscono comuni specializzabili quei costi in cui, nonostante il contributo a più oggetti d'analisi, è possibile individuare una correlazione input/output misurabile tra essi ed il risultato a cui partecipano.

Tale questione, richiamando idealmente la distinzione tra variabilità e "fissità" delle componenti negative di reddito, introduce la separazione tra costi diretti e costi indiretti[38].

Il criterio alla base di questa classificazione è rappresentato dalla possibilità di "definire una relazione causuale immediata[39] ed univoca"[40] con l'oggetto di calcolo; nel caso ciò sia possibile, quindi, si parla di costi diretti, mentre nel caso inverso si tratta di costi indiretti. In merito all'attribuzione dei costi ai vari aggregati contabili, una simile impostazione comporta che, "se per i costi diretti è possibile misurare la quantità consumata e attribuirvi un valore sulla base dei prezzi d'acquisto, le risorse indirette possono essere ricondotte agli oggetti di calcolo solo sulla base di alcuni criteri di attribuzione", criteri che, per quanto sofisticati,

---

[35] Si veda fra gli Altri BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 89; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 31 – 32; AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 157 – 158.

[36] AA.VV., "*Controllo di gestione*", p. 173.

[37] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 88 e seguenti. L'Autrice utilizza l'espressione per trattare l'argomento dell'imputazione dei costi ai centri di responsabilità, con i dovuti accorgimenti è possibile, comunque, attribuirvi un significato generalizzato all'interno del modello esposto.

[38] Sulla relazione tra costi comuni/speciali e costi diretti/indiretti, si veda anche NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", pp. 20 e seguenti.

[39] AVI M. S., ultima opera citata, p. 32, illustra tale relazione immediata sostenendo che "i costi sono diretti quando possono essere inglobati nell'oggetto di riferimento ovvero sia quando sono direttamente imputabili ad esso. Per contro, sono indiretti i costi che, solo in via mediata (attraverso l'uso di un parametro di imputazione), possono essere riferiti ad un determinato oggetto".

[40] BARTOLI F., "*Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", p. 29.

sono pur sempre frutto di convenzioni soggettive e, quindi, correttamente utilizzabili solo nel rispetto e nella consapevolezza di tale limitazione[41].

Seguendo tale classificazione è, dunque, come precedentemente anticipato, possibile determinare una correlazione tra costi comuni, speciali e specializzabili e costi indiretti e diretti: "i costi comuni sono tutti indiretti – non possono cioè essere assegnati oggettivamente (…) – [mentre] i costi speciali o, comunque, suscettibili di imputazione specializzata [– ossia i costi comuni specializzabili –] possono essere diretti o indiretti secondo che vengano sfruttate o meno certe opportunità"[42], opportunità che, in particolare, si riferiscono a fattori di convenienza economica, poiché, se è vero che i costi speciali sono costi "per cui l'imputazione oggettiva è possibile"[43], non è sempre garantito che tale imputazione sia economicamente conveniente per l'azienda[44].

Un'aggiuntiva classificazione di costo, solitamente richiamata in letteratura ed in particolare in materia di controllo di gestione, per i risvolti che produce in termini di responsabilizzazione del management e di sua valutazione, è rappresentata dalla distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili. Nel primo caso si tratta di costi il cui ammontare è influenzato "dalle scelte del responsabile specificatamente considerato, il quale dispone di appropriati margini di manovra sulle relative determinanti" [45], mentre nella seconda ipotesi il termine "non controllabili" indica un andamento dei costi totalmente svincolato dalle decisioni manageriali e sui quali, pertanto, il soggetto non dovrebbe subire alcuna responsabilizzazione formale[46].

---

[41] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 24. Si rinvia a tale opera e pagina anche per la citazione espressamente richiamata.

[42] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 22.

[43] LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", p. 22. Si rimanda all'opera citata, oltreché a LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 198 e seguenti, anche per la conclusione del pensiero presentato.

[44] Seguendo la stessa logica di pensiero, COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 25, giungono a concludere che "a volte alcuni costi diretti possano essere trattati come indiretti perché il costo delle loro misurazione in via specifica risulterebbe sproporzionato rispetto al beneficio che si otterrebbe in termini di maggior precisione dell'informazione".

[45] AA.VV., "*Controllo di gestione*", pp. 174 – 175; si rimanda a tali Autori sia per la citazione espressamente richiamata, sia per il pensiero presentato nella sua interezza.

[46] Oltre all'opera precedentemente citata, si veda SELLERI L., ultima opera citata, p. 39; LIZZA P., ultima opera citata, p. 203. Estremizzando un po' il concetto, inoltre, MERRICKS P. e JONES P., in "*The management of catering operations*", p. 149, (testo tradotto), in ambito di controllabilità dei costi sostengono che "se i costi sono allocati sulla base di un fattore controllabile (…) allora un manager scaltro saprà ridurre i costi ripartiti. Tuttavia, se i costi sono assegnati sulla base di un fattore incontrollabile, (…) i costi sono a tutti gli effetti in larga misura incontrollabili e come tali non costituiscono un problema di cui valga la pena preoccuparsi".

Accanto alle sin qui presentate classificazioni di ordinaria valenza informativa e conoscitiva, vi è poi un'ulteriore "classificazione"[47] dei costi che acquisisce rilevanza gestionale solo in particolari situazioni aziendali e, nello specifico, nei casi in cui il management si trovi ad operare delle scelte tra varie e percorribili alternative economiche.

In tali contesti decisionali, difatti, al fine della valutazione della convenienza economica, i costi vengono distinti tra costi rilevanti e non rilevanti ed in particolare, in tali ambiti, si individuano costi cessanti, sorgenti, nonché costi opportunità.

La discriminazione tra costi rilevanti (o differenziali) e costi non rilevanti si fonda sul presupposto che, non tutte le componenti negative di reddito subiscono variazioni a seguito delle decisioni aziendali intraprese dal management[48], motivo per cui non tutti i costi devono essere indagati nel processo decisionale[49]. Conseguentemente, vanno presi in considerazione i costi cessanti, ovverosia quei costi che, a seguito della decisione intrapresa, divengono eliminabili oppure convenientemente utilizzabili in altre attività aziendali[50], nonché i costi sorgenti, cioè i costi che derivano dalla scelta manageriale[51].

Con una visione complessiva, parte della letteratura si riferisce a tali costi rilevanti con il termine costi differenziali[52], poiché essi rappresentano la "differenza nei costi fra due alternative"[53].

Un'ulteriore definizione, poi, utile ai fini decisionali è rappresentata dai costi opportunità, i quali rappresentano "il vantaggio potenziale a cui (…) [l'azienda] rinuncia quando seleziona

---

[47] In realtà, come puntualizzano COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 25, non si tratta di "una vera classificazione ma piuttosto" di "una esigenza di definire un criterio di identificazione dei costi di cui tenere conto nei processi decisionali".

[48] Fra i costi non rilevanti, vengono comunemente richiamati i costi sommersi (o affondati); si tratta di costi già sostenuti dall'azienda e che in alcun modo possono essere da essa recuperati; si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 46; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 25. In realtà la terminologia impiegata in tale ambito ragionieristico è piuttosto variegata; Autori diversi impiegano spesso termini diversi, pur indicando concettualmente il medesimo costo; si veda fra gli Altri, LIZZA P., ultima opera citata, p. 204.

[49] In merito, però, si consideri l'osservazione di AVI M. S., ultima opera citata, p. 170, la quale pur riconoscendo il costo incrementale dovuto alla rilevazione di costi non rilevanti ai fini decisionali sostiene un'analisi costo-benefici a favore di tale rilevazione non necessaria, nel caso in cui essa sia svolta in un ambito di ""sensibilizzazione" sul problema riguardante (…) [i] componenti negativi di reddito" e acquisisca pertanto un ruolo "strategico-gestionale".

[50] Si veda AVI M. S., ultima opera citata, pp. 170 – 171.

[51] Fra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 147; AVI M. S., ultima opera citata, p. 169 e seguenti; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 25.

[52] Come si vedrà nel corso dei prossimo Capitolo, molto spesso essenziale al processo decisionale non è solo l'analisi dei costi differenziali, bensì anche quella dei ricavi differenziali.

[53] AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 44; si veda anche LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, pp. 23 – 24.

un'alternativa invece di un'altra"[54], una testimonianza di tali costi, ad esempio, può essere rappresentata dagli interessi attivi sul capitale, di cui l'azienda si priva, nel caso usufruisca di tale capitale come mezzo di pagamento dell'alternativa prescelta.

[54] AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 45.

3.2 I costi nella ristorazione

In tutte le organizzazioni economiche e quindi, anche nelle imprese della ristorazione, la gestione dei costi rappresenta uno degli aspetti di più rilevante criticità.

Le componenti negative di reddito, infatti, costituiscono forse uno degli elementi più rappresentativi del dualismo e della contrapposizione tra efficacia ed efficienza gestionale: se, da un lato, una logica di efficienza, richiede una loro costante minimizzazione, dall'altro, non è garantito che tale minimizzazione consenta il raggiungimento al meglio degli obiettivi reddituali programmati e, quindi, dell'efficacia e, anzi, a volte, si assiste proprio all'esatto contrario[55].

Per una gestione aziendale remunerativa, quantomeno in maniera soddisfacente, il management deve, quindi, come più volte ricordato[56], essere in grado di bilanciare in misura consona efficacia ed efficienza, bilanciamento che, tuttavia, risulta di difficile attuazione in mancanza di una profonda conoscenza del ruolo e delle dinamiche dei costi all'interno dell'organizzazione[57] e, in particolar modo, delle relazioni tra essi e il successo e l'apprezzamento aziendale da parte della clientela[58].

Nonostante la profondità dell'analisi dei costi sia un aspetto fortemente dipendente dalle reali esigenze conoscitive dell'impresa, convenzionalmente, nel settore, lo studio delle componenti negative di reddito impiegato adotta un'iniziale[59] tripartizione dei costi, i quali

---

[55] In modo ironico, ma alquanto verosimile, DOPSON L. R. e HAYES D. K., in "*Food and beverage cost control*", p. 21, (testo tradotto), affermano: "i costi creano i ricavi (…). Infatti, i manager che si focalizzano eccessivamente sull'eliminazione delle spese, invece di incrementare i ricavi, spesso scoprono che i loro costi sono completamente eliminati, quando sono obbligati a chiudere definitivamente le porte dei loro locali, per il fatto che i clienti non ritengono di aver ottenuto un valore adeguato in relazione al denaro speso nel ristorante". Analogamente PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 26, affermano "you will incur expenses and need to spend money to make money"; per un approfondimento, pertanto, si consulti anche quest'ultima opera citata.

[56] In questa sede basti ricordare, in particolare, quanto espresso da BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 70: "l'efficienza (…) è pur sempre «suddita» dell'efficacia ma, (…) senza di essa, l'efficacia non potrebbe conservare il suo primato".

[57] SELLERI L., in "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", p. 27, ricorda come "per assolvere i compiti loro assegnati, [le persone che occupano funzioni direttive all'interno dell'azienda] devono disporre in via continuativa di dati di costo, che solo un sistema di determinazioni ben strutturato ed efficiente può assicurare".

[58] Per un approccio innovativo per il settore su quest'ultimo punto si rimanda alla lettura del paragrafo 3.4 del presente lavoro.

[59] Molto spesso, specie nelle piccole realtà, l'analisi economico-manageriale si limita ad esaminare gli aggregati di costo qui presentati, non prevedendo una loro ulteriore scomposizione, soprattutto per ciò che attiene la

vengono, infatti, suddivisi, sulla base della loro natura, in tre principali macro-aggregati di interesse gestionale[60]:

- ◊ il costo dei viveri o dei generi[61];
- ◊ il costo del lavoro;
- ◊ gli altri costi.

Si tratta di una ripartizione che, in un certo qual senso, si potrebbe definire rappresentativa dei fattori produttivi impiegati[62] nel processo ristorativo, giacché generi e costo del lavoro identificano le risorse aziendali impiegate in materie prime e personale, mentre la voce spese generali costituisce un aggregato residuale[63], che parrebbe verosimilmente assimilabile, in parte, al concetto del fattore produttivo capitale[64].

Infine, in relazione alla periodicità con cui avvengono le rilevazioni e valutazioni gestionali, ivi compresa la consuntivazione contabile dei costi, il sistema di controllo di gestione manifesta, nuovamente, la sua peculiare conformità alle particolari esigenze conoscitive del

---

voce "altri costi"". Tuttavia è utile ricordare come, malgrado la ripartizione di seguito presentata rappresenti lo schema d'analisi più frequentemente richiamato in letteratura – e, solitamente, anche l'unico –, essa non è in grado di adempiere, da sola, alle esigenze conoscitive e valutative del sistema di controllo di gestione, motivo per cui deve essere integrata con altri metodi di scomposizione e/o aggregazione, quali ad esempio la ripartizione dei costi per centri di responsabilità di competenza, per prodotti, per commessa – si pensi, ad esempio, ad eventi quali banchetti, ricevimenti, congressi, (a tal proposito si considerino le osservazioni di NOBBIO C. e CALELLA A., in " *Manuale delle Ristorazione: F & B*", p. 369, in merito ai "centri commesse") – ecc. Alcune di queste verranno analiticamente presentate nel corso della trattazione, mentre per le altre si rimanda ai manuali di controllo di gestione sin qui richiamati; in particolare, per lo studio della corretta attribuzione delle componenti di reddito ai centri di responsabilità, si consiglia la lettura di BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 80 e seguenti; qui basti ricordare, come fatto da KOTAS R. e DAVIS B., in "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", p. 93, che, "qualsiasi merce venga usata da un reparto, deve esistere un sistema stabilito che permetta di addebitare interamente a quel reparto tutto ciò che ha richiesto per il proprio uso", principio che, pur essendo espressamente richiamato dagli Autori in riferimento alle merci, è applicabile a qualsiasi risorsa produttiva impiegata in azienda.

[60] Si vedano, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 7 – 8; HUGHES D. e GOLZEN G., "*Running your own restaurant*", pp. 31 e seguenti; KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 17 – 18; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 269 e seguenti; RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", pp. 38 e seguenti; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 139 e seguenti.

[61] La terminologia varia, in effetti, a seconda del contenuto prescelto per l'aggregato; si rimanda al corso della trattazione per un approfondimento su tale aspetto.

[62] In merito si consideri, fra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 72 e seguenti.

[63] Sembra opportuno precisare, tuttavia, che la natura residuale di tale voce d'analisi interessa solamente le modalità con cui la classificazione viene effettuata, mentre nulla attiene con la concezione quantitativa dell'aggregato, il quale può essere anche di rilevante entità.

[64] Tale ipotizzata identificazione sarà chiarità nel corso dell'elaborato, allorché saranno descritti in maniera dettagliata i costi appartenenti a tale aggregato contabile.

management, scandendo la frequenza della reportistica – e, quindi, il periodo ricoperto dalla stessa[65] – sulla base delle necessità gestionali. La reportistica aziendale può, infatti, analizzare una moltitudine di eventi, che si collocano in un in un *continuum* che va dal singolo servizio all'intero esercizio annuale; una peculiarità del settore[66] nella predisposizione di tali report, tuttavia, interessa i cosiddetti report mensili che, nelle strutture ristorative, spesso assumono un concetto di "mensilità modificato" [67], correlato , infatti, ad un periodo di 28 giorni, anziché pari ad un mese solare. Tale accorgimento consente di contrastare gli effetti della stagionalità – intesa nel senso illustrato in precedenza[68] – che in larga misura condizionano la rappresentatività e la comparabilità dei valori contabili ed extra contabili presi ad esame; utilizzando un periodo di riferimento di quattro settimane, infatti, il problema di raffronto tra report mensili, dovuto alla presenza di "giorni extra", è superato, così come viene annullata quella parte di difformità tra il valori di magazzino iniziali e/o finali, causata dalla maggior ricezione e/o scarico delle merci in magazzino in particolari giorni dell'arco settimanale, caratteristica tipicamente correlata alla stagionalità di brevissimo periodo[69].

3.2.1 Il costo dei viveri: il Food & Beverage Cost

Il primo aggregato di costo preso in esame in sede di analisi e valutazione delle componenti negative di reddito dalle imprese della ristorazione, soprattutto in ragione della sua controllabilità gestionale, nonché del suo andamento variabile in relazione al volume di vendite[70], è rappresentato, come visto, dal costo dei viveri o generi, ed in particolare dalla parte di esso che costituisce il cosiddetto *food & beverage cost*.

---

[65] A riguardo si ricorda, come segnalato anche da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 430, (testo tradotto), che "il periodo di tempo ricoperto da un report è legato alla durata dell'attività segnalata".

[66] La caratteristica qui presentata è, infatti, peculiare del settore ristorativo e, più in generale, del comparto dell'ospitalità, per i motivi che saranno di seguito chiariti.

[67] DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, p. 19, lo definiscono "*28-day-period approach*". L'efficacia di tale approccio all'analisi è correlata all'attuazione di un sistema di programmazione basato sullo stessa impostazione logica.

[68] Tale argomento è, infatti, sviluppato nel Capitolo I del presente lavoro.

[69] Sull'argomento, oltre alla già citata opera di DOPSON L. R. e HAYES D. K., si veda anche RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 101.

[70] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 126, in particolare, scrivono: "in most cases, raw material costs are variable (…). This is another reason why productivity gains can potentially be made in this area, since theoretically the nature of these costs is such that management should have a great deal of control over them". Della stessa opinione è anche RINALDI R., ultima opera citata, p. 72.

In effetti, nonostante l'osservazione del consumo delle materie prime impiegate nel processo produttivo richieda il monitoraggio congiunto sia dei costi strettamente attinenti le risorse gastronomiche sia, secondo alcune impostazioni[71], dei costi di altri generi vari utilizzati nella fase produttiva – ad esempio, tabacchi, supporti per il confezionamento, detersivi, ecc. – la dottrina e la pratica si sono da sempre indirizzate prevalentemente sull'approfondimento dei primi[72] e ciò anche in considerazione del maggior peso gestionale che essi presentano rispetto ad altri "materiali secondari" di produzione.

Il *food & beverage cost* costituisce uno dei costi di più riconosciuta rappresentatività settoriale e ciò nonostante la sua "visione integrale" sia di relativa utilità a fini manageriali; come appare evidente dall'espressione adottata, infatti, tale costo si compone a sua volta di due elementi – il costo del cibo e il costo delle bevande –, la cui separazione contabile non risponde solo ad un desiderio di adesione agli schemi guida di rappresentazione della realtà aziendale predisposti dagli organismi di categoria competenti[73], bensì assume particolare rilevanza sia da punto di vista diagnostico[74], che di corretta valutazione delle responsabilità gestionali[75].

Tuttavia, benché quest'ultima rilevante suddivisione dei costi manifesti un ampio riconoscimento concettuale da parte degli addetti del settore, l'opinione su cosa

---

[71] Si veda, ad esempio, KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 17; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 269; RINALDI R., ultima opera citata, p. 39; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 7; si consideri, inoltre, l'osservazione di PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control"*, p. 295, sulla prassi di alcuni fast-food di inserire tra il *food* i materiali di consumo quali, ad esempio, gli involucri per la distribuzione.

[72] Tale predominio è particolarmente riscontrabile, fra l'altro, dalla semplice osservazione dei manuali di contabilità ristorativa, nei quali raramente l'analisi dei costi rientranti in tale prima categoria va oltre la determinazione del *food & beverage cost*.

[73] In particolare, data la rilevanza a livello internazionale espressamente enfatizzata anche da alcuni Autori – si veda, ad esempio, AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 247 – ci si riferisce all'*Uniform System of Accounts for Restaurants* (*USAR*), periodicamente redatto dalla statunitense *National Restaurant Association*. Per un approfondimento di tale *framework* contabile, si rimanda a www.restaurant.org, nonché a NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 321 e seguenti; KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 64 – 65; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 86 e seguenti; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 373 e seguenti.

[74] Come sottolineano, infatti, AA.VV., in "*Restaurant financial basics*", p. 87, un'elevata redditività nella vendita delle bevande alcoliche, potrebbe mascherare i carenti risultanti dell'attività di somministrazione alimentare in senso stretto, o viceversa, impedendo così la corretta comprensione delle dinamiche di produzione del reddito. In modo simile LATTIN G. W., in "*The lodging and food service industry*", p. 309, (testo tradotto), ricorda che se questa distinzione non venisse fatta "i manager non sarebbero in grado di isolare gli specifici problemi" che conducono a costi o ricavi inappropriati.

[75] Funzioni che in parte sono già emerse trattando l'importanza della corretta attribuzione dei costi ai reparti responsabili delle relative leve d'azione.

effettivamente vada attribuito alla categoria merceologica bevande non è per nulla unanime, sia in ambito dottrinale che, conseguentemente, pratico; secondo alcune impostazioni, infatti, appartengono all'aggregato bevande solamente quelle a gradazione alcolica, mentre sono da attribuire alla categoria cibo tutte le altre[76], al contrario, invece, altri modelli recepiscono il significato comune dei due termini, mantenendo, quindi, un criterio di distinzione "di massa" tra ciò che rappresenta cibo e ciò che si denomina bevanda[77].

In realtà, da un punto di vista gestionale, la controversia appare di agevole risoluzione, poiché non si tratta di distinguere tra diverse concezioni semantiche, bensì di rispondere agli specifici fabbisogni informativi dell'attività manageriale, fine ultimo per cui le determinazioni d'azienda analitiche vengono calcolate[78]; si avranno pertanto aziende che ricomprenderanno nel *beverage* qualsiasi bevanda ed aziende che, al contrario, classificheranno come tale solo birra, vino e liquori[79].

Mentre la definizione programmatica del *food & beverage cost* presuppone, come si avrà modo di apprendere nel corso della trattazione[80], la fissazione di una percentuale prestabilita di costo in rapporto al valore delle vendite programmate, palesando così un approccio alla programmazione di tale fattore produttivo difforme rispetto a quello impiegato in altri contesti industriali, la determinazione dei costi di *food* e *beverage* consuntivi[81] richiede sempre la conoscenza di dati analitici di natura contabile ed extra-contabile puntualmente misurati e rilevati.

---

[76] In merito si veda, fra gli Altri, COLTMAN M. M., "*Food and beverage cost control*", p. 167; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 7; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 322; KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 132.

[77] In proposito si consideri, ad esempio, DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 158.

[78] A dispetto di tale considerazione, tuttavia, si rileva la necessità di un approccio uniforme nei casi di confronto tra aziende diverse, confronto che può avvenire solamente in presenza di criteri contabili equivalenti.

[79] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 46.

[80] Nello specifico si rimanda al Capitolo V, paragrafo 3 del presente lavoro.

[81] Il *food* e, conseguentemente, anche il *beverage cost* possono, infatti, essere determinati sulla base di quattro differenti prospettive, ottenendo il *food cost* massimo ammesso (*Maximum Allowable food cost – MFC*), il *food cost* effettivo (*Actual food cost – AFC*), il *food cost* potenziale (*Potential Food Cost – PFC*) e il *food cost* standard (*Standard Food Cost – SFC*). In questo paragrafo si esaminerà solamente il *food cost* effettivo – relativamente a quest'ultimo costo, si veda anche il concetto di *food cost* passivo, presente in IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", pp. 125 e seguenti e LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 24 e seguenti –, rinviando al Capitolo V la considerazione del valore del *food cost* standard nei processi della ristorazione. Tuttavia, per una presentazione delle caratteristiche di tutti e quattro gli aspetti del *food cost* si rinvia a DELL'ORSO D. e GNEMMI E.,

Il metodo di definizione del *food cost*[82] si basa, infatti, sulla formula di calcolo (Tabella 3.1):

	Scorte *food* iniziali
+	Acquisti *food*
=	*Food* disponibile per la vendita
−	Rimanenze finali *food*
=	Costo del *food* consumato
−	Valore del vitto del personale
−	Costo del cibo trasferito al reparto bar
−	Valore di sconti e pasti gratuiti/offerti
+	Costo del *beverage* trasferito al reparto cucina
=	*Food cost*

Tabella 3.1: Formula di calcolo del *food cost*[83]

FONTE: Adattamento e traduzione dello schema di calcolo presentato da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 79.

"*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 154 – 158, oppure PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 37 – 42 e 82 – 91.

[82] In merito a tale aggregato di costi si consideri la seguente precisazione evocata da KEISTER D. C., nell'ultima opera citata, p. 132, (testo tradotto): con il termine ""*food cost*" (che solitamente è impiegato con lo stesso significato del concetto di "*cost of food sold*" [ovvero costo del cibo venduto]) si intende tutto il denaro speso [in cibo e bevande non alcoliche] per preparare i pasti serviti". Tale precisazione ad ogni modo è condivisa anche da altri Autori.

[83] Si noti che Autori diversi presentano varianti più o meno semplificate rispetto alla formula di calcolo qui presentata, gli stessi Autori da cui lo schema è tratto, ad esempio, ipotizzano la possibilità di dedurre dall'importo del cibo consumato programmatico anche gli sprechi segnalati e registrati in corso di lavorazione. Per ulteriori impostazioni si vedano, pertanto, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 95 e 253 – 254; KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 18; NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 330 e seguenti; LUISE F., "*Food Cost. Calcolare in cucina*", pp. 60 e seguenti; DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 111; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 282 – 286; KEISTER D. C., nell'ultima opera citata, pp. 133 e seguenti; COLTMAN M. M., ultima opera citata, p. 95. Tra queste meritano, poi, una considerazione speciale le formule presentate da KEISTER D. C., nell'ultima opera citata, p. 142, e da AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 285, per i particolari risvolti gestionali che possono presentare in termini organizzativi. Esse, infatti, isolano in maniera espressa la parte di merci che transitano per il magazzino – e che quindi sono sottoposte alla responsabilità dei responsabili di magazzino, in termini di aderenza qualitativa e quantitativa alle specifiche d'ordine previste – da quelle che, invece, entrano in maniera immediata nelle disponibilità della cucina, (relativamente all'argomento dei cosiddetti "acquisti diretti" si veda, fra gli Altri, KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 88; RINALDI R., ultima opera citata, p. 45; oppure GRAY W. S. e LIGUORI S. C., "*Hotel and motel management and operations*", p. 239) – di responsabilità degli addetti alla cucina.

Nel dettaglio la formula presentata da KEISTER D. C., p. 142, (tradotta e riassunta), prevede:

Scorte *food* iniziali + Acquisti *food* transitanti per il magazzino = *Food* disponibile in magazzino → *Food* disponibile in magazzino – Rimanenze finali *food* = *Food* prelevato dal magazzino → *Food* prelevato dal magazzino + Acquisti diretti (non transitanti per il magazzino) + Trasferimenti verso la cucina = Costo del *food* utilizzato → Costo del *food* utilizzato – Vitto del personale – Trasferimenti dalla cucina = ***Food cost***.

Una simile impostazione è presente anche negli schemi d'analisi proposti da NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, pp. 537 e seguenti. Tuttavia, nonostante il pregio informativo segnalato, a ben vedere, essa presenta un'incongruenza concettuale: il *beverage* trasferito verso la cucina viene conteggiato tra il cibo consumato, quando invece non appartiene a tale categoria merceologica.

Similmente il *beverage cost* prevede la risoluzione della formula (Tabella 3.2):

	Scorte *beverage* iniziali
+	Acquisti *beverage*
=	*Beverage* disponibile per la vendita
−	Rimanenze finali *beverage*
=	Costo del *beverage* consumato
−	Costo del *beverage* trasferito al reparto cucina
+	Costo del *food* trasferito al reparto bar
−	Valore delle ordinazioni del management per consumo proprio e/o della clientela a fini relazionali
−	Promozioni/Coupons per consumazioni gratuite o ridotte
=	*Beverage cost*

Tabella 3.2: Formula di calcolo del *beverage cost*[84]

FONTE: Rielaborazione e traduzione dello schema di calcolo proposto da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 329.

Come si evince immediatamente, quindi, la determinazione del *food* e del *beverage cost* presuppone la previa valorizzazione di alcuni elementi ed accadimenti aziendali, i quali difficilmente possono essere valutati senza un appropriato supporto informativo all'attività di controllo in grado di registrarli.

In primo luogo risulta di essenziale rilevanza la valorizzazione delle scorte[85], sia iniziali che finali[86], presenti in azienda[87]. Al fine di calcolare tale importo è necessario procedere con il

[84] Come per il calcolo del *food cost*, anche la formula di calcolo del *beverage cost* presenta alcune varianti di calcolo tra le proposte dei vari Autori; si veda pertanto nuovamente AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 96; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 161; KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 354 e seguenti.

[85] A dispetto di ciò, tuttavia, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., nell'ultima opera citata, p. 37, evidenziano come vi siano ancora molti operatori che non procedono ad un'effettiva valutazione infrannuale (giornaliera, settimanale, periodica) delle merci disponibili in magazzino, inficiando così i calcoli di *food & beverage cost*. Si rinvia agli Autori per un approfondimento sulle cause ed implicazione di tale mancanza.

[86] Si noti, come da logica derivazione, che le rimanenze finali del periodo corrispondono alle rimanenze iniziali del periodo successivo.

[87] In tale sede si preferisce utilizzare tale espressione, anziché la classica frase "presenti in magazzino", poiché, come precedentemente osservato in nota, nelle aziende della ristorazione molto spesso le merci da valutare non si trovano solamente in quest'ultimo, bensì possono essere presenti – e comunemente lo sono – anche in altre aree aziendali; per un calcolo – secondo la formula presentata – più accurato del *food* e del *beverage cost*, pertanto, è necessario conteggiare anche tali risorse. Relativamente a tale aspetto PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., nell'ultima opera citata, p. 293, affermano: "food in process (…) should also be inventoried. Food in process is all the foods on the serving line or salad bar, sugar, salt, pepper, and condiments in the dining room and food in

conteggio fisico di tutto il materiale disponibile[88] e successivamente imputare il relativo costo ai beni conteggiati; seppur codesta procedura, in termini generali, non dimostri solitamente particolari problematicità, se non in termini di impiego di tempo[89], alcune asperità sono insite nella discrezionalità con cui il management e/o gli addetti al calcolo sono chiamati a stabile il metodo di determinazione del costo unitario dei beni in esame[90].

Da un punto di vista di corretta prassi gestionali, in realtà, il problema non dovrebbe porsi, poiché un'accurata gestione del magazzino dovrebbe prevedere un sistema di registrazione/identificazione della merce[91] in grado di risalire al prezzo d'acquisto di ogni singolo bene[92]; tuttavia, non sempre viene impiegata tale accortezza nelle procedure di immagazzinamento, richiedendo così l'utilizzazione di "criteri approssimati"[93] di valutazione. Tra questi, solitamente, a fini gestionali, il settore ristorativo predilige l'utilizzo del metodo *First In – First Out* (*FIFO*)[94], per le evidenti analogie che esso presenta con il processo produttivo; la deteriorabilità della materia prima impiegata, infatti, induce la lavorazione delle merci stoccate in magazzino da più tempo, con la conseguenza che solitamente i prodotti presenti in quest'ultimo sono per lo più di recente acquisizione.

Successivamente, avviene la determinazione dell'importo da attribuire agli acquisti. Tale voce del calcolo del *food* e del *beverage cost* non presenta particolari insidie, poiché,

---

line refrigerators. Inventory should also include food prepared for service but not yet used, such as prepped vegetable and meats, pasta, and rice".

[88] Si consiglia la lettura di DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 108 e 163, per una visione dei metodi di conteggio delle quantità rispettivamente di *food* e di *beverage* a disposizione.

[89] DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 107, (testo tradotto), affermano il "processo di determinazione del valore dell'inventario è abbastanza semplice, anche se l'attività vera e propria può richiedere molto tempo", successivamente Essi fanno notare, però, p. 108, (testo tradotto), come "la determinazione del valore effettivo degli oggetti possa essere più complicata rispetto al conteggio degli stessi".

[90] I metodi presenti in dottrina per la valorizzazione dei beni in magazzino sono, infatti, molteplici ed è per tale ragione che la loro scelta deve essere attentamente ponderata. Per una visione analitica di tali sistemi di valutazione si rimanda a qualsiasi manuale ragionieristico; giustappunto per citarne alcuni si consideri SANTESSO E. e SÒSTERO U., "*I principi contabili per il bilancio d'esercizio: analisi ed interpretazione delle norme civilistiche*"; QUAGLI A., "*Bilancio di esercizio e principi contabili*"; SANTESSO E. e SÒSTERO U., "*Il bilancio: principi generali, struttura e regole di valutazione*", nonché in ambito ristorativo si consulti, per esempio, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 244 e seguenti.

[91] A riguardo si veda, fra gli Altri, KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 262 – 264, in cui i metodi con cui tale sistema di registrazione/identificazione sono analiticamente considerati.

[92] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 268, in particolare ricorda: "You should already have marked the actual cost on the item before you store it so you have the exact actual cost right there when you want it for valuation purposes and for requisitions. Or you should have put the actual cost in your card file or notebook, or in your computer".

[93] Sono SANTESSO E. e SÒSTERO U., ultima opera citata, p. 137, ad utilizzare tale espressione per indicare il metodo FIFO, LIFO e del costo medio ponderato.

[94] DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 108.

effettivamente, richiede solo una discreta attenzione dal punto di vista logico; in tale sede di analisi, infatti, non si tratta di prelevare in maniera avulsa dagli accadimenti aziendali i dati d'acquisto presenti in contabilità generale, bensì di valutare se quest'ultimi sono realmente rappresentativi dei materiali presenti in azienda e, se del caso, rettificarli, vi potrebbero essere, per l'appunto, merci già stoccate in magazzino, ma non ancora registrate in Co.Ge. per la mancata ricezione della fattura, così come al contrario, anche se generalmente più insolito, potrebbero esservi fatture d'acquisto già recepite e quindi contabilizzate, ma la cui merce non è ancora disponibile per l'utilizzo[95].

Infine, uno degli elementi di più rilevante criticità nel calcolo di un corretto *food* e *beverage cost* è dato dalla determinazione e valorizzazione del vitto del personale, nonché dei trasferimenti di costi di cibo o bevande che avvengono tra reparti e/o funzioni aziendali.

In primo luogo, infatti, nel comparto *foodservice*, così come avviene anche in altri settori industriali, le aziende sono solite fornire ai propri dipendenti, durante il servizio, uno o più pasti, ovvero acconsentire al consumo di alcuni prodotti dell'azienda[96], a prezzi ridotti o gratuitamente[97], erogando così una sorta di *benefit* al proprio personale[98].

Tale vitto concesso allo *staff,* tuttavia, non rappresenta un elemento di costo finalizzato all'ottenimento di un ricavo di vendita, bensì costituisce un onere correlato al lavoro[99], motivo per cui non deve figurare nel *food cost*, bensì deve andare ad incrementare il costo che l'azienda sostiene per i propri dipendenti, cioè il costo del lavoro[100].

---

[95] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 221; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 269.

[96] Come sottolineano DOPSON L. R. e HAYES D., nell'ultima opera citata, p. 114, infatti, non è necessario che si abbia il consumo di un vero e proprio pasto al fine di individuare la presenza di un vitto per il personale, bensì è sufficiente che i dipendenti effettuino qualche spuntino durante il servizio o che, semplicemente, consumino dei prodotti alimentari dell'azienda.

[97] È d'obbligo, infatti, precisare che a rigor di logica, qualora i dipendenti pagassero i prodotti consumati, al pari della clientela del locale, tale componente di costo non dovrebbe essere sottratta in quanto parteciperebbe alla formazione dei ricavi di vendita esattamente come le consumazioni dei clienti. Tuttavia, a fini gestionali, sarebbe opportuno suddividere i ricavi generati dalla clientela da quelli del personale.

[98] Per un'analisi delle modalità con cui tale *benefit* può essere erogato, si veda, fra gli Altri, KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 214 – 219.

[99] Per citare l'espressione usata da KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 18, infatti, come sarà ampliamente approfondito nel corso della trattazione, "i costi del lavoro includono ogni tipo di remunerazione degli impiegati, sia per cassa che sotto ogni altra forma (…) così (…) i costi del lavoro comprendono pure i pasti del personale, alloggio ed altri costi indiretti". Si veda anche, giusto per indicarne alcuni, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 254; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 86.

[100] La valorizzazione del vitto del personale, pertanto sarà affrontata nel paragrafo 3.2.2, in merito ai costi del personale.

In merito si noti, però, come la determinazione di tale elemento di costo interessi solo il calcolo del *food cost*, mentre nessuna voce attinente un'eventuale fornitura di prodotti *beverage*[101] allo *staff* di sala o di cucina risulta prevista, questo poiché per mantenere il decoro del locale, nonché l'operatività del personale, a quest'ultimo deve essere severamente proibito il consumo di alcolici[102] durante l'orario di lavoro[103]. Spesso, però fanno eccezione a questa regola, le ordinazione effettuate dal management sia per il consumo proprio sia finalizzate a scopi di *guest relation*[104]. A questa categoria lavorativa, infatti, solitamente vengono concessi *benefit extra* rispetto a quelli stabiliti contrattualmente per i dipendenti privi di autorità direzionale. Tuttavia, le diverse occasioni di consumo richiedono solitamente regole di condotta diverse; se, infatti, il consumo per uso personale è generalmente consentito solo al di fuori dell'orario di lavoro, quello destinato a scopi di *public* o *guest relation* avviene durante l'esercizio dell'attività[105]; in ogni caso, comunque, tali ordini non incrementano i ricavi di vendita del reparto *beverage* e, conseguentemente, vanno dedotti dal valore del *beverage* consumato e imputati alla competente funzione aziendale.

Allo stesso principio logico risponde poi la deduzione, dal valore del *food* e del *beverage* consumato, dell'ammontare delle consumazioni, sia di bevande sia alimentari, offerte alla clientela, nonché dei trasferimenti di materie prime ad altri reparti. Nel primo caso, così come nell'ipotesi di ordinazioni del management per fini promozionali o di *guest relation*, i costi vanno dedotti dal reparto in cui è avvenuta la produzione dei beni richiesti, per essere imputati alla sezione marketing[106]; nel secondo caso invece, si tratta di tutte quelle circostanze in cui un reparto per preparare i propri prodotti di vendita necessita dell'utilizzo

---

[101] In realtà, tale precisazione riguarda solamente il calcolo del *beverage cost* nelle aziende in cui la definizione *beverage* viene attribuita ai soli prodotti alcolici; nel caso, difatti, venissero computate in tale categoria anche le bevande non alcoliche, bisognerebbe prevedere, nella formula presentata, un'ulteriore voce di deduzione di costo per il consumo di quest'ultime da parte dei dipendenti.

[102] DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 161.

[103] Al contrario, come si avrà modo di chiarire nel corso della trattazione, ad alcuni manager è consentito richiedere drink, seppur nel rispetto di regole codificate.

[104] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 330.

[105] Tale osservazione, che comunque deve essere validata dalle norme dello specifico contratto di lavoro, (non è, infatti, scontato, che simili restrizioni siano previste in tutte le aziende della ristorazione), risponde alle stesse finalità per cui allo *staff* non è consentito l'uso di alcolici durante il servizio.

[106] Solo per citarne alcuni, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 253 – 254; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 87.

di ingredienti afferenti, da un punto di vista merceologico, ad altri reparti[107]; in tali situazioni, dunque, l'ammontare delle richieste deve essere dedotto dal reparto di prelevamento ed imputato alla funzione di destinazione[108].

Come si evince dalla descrizione presentata, dunque, gli accadimenti gestionali che influenzano il calcolo del *food* e del *beverage cost* e, direttamente, condizionano anche l'ammontare dei costi attribuibili alle varie funzioni aziendali, in una logica di responsabilizzazione degli addetti implicati nel loro governo, sono molteplici e la loro manifestazione può avvenire in qualsiasi momento del processo ristorativo; per tale motivo risulta di essenziale rilevanza stabilire un adeguato sistema per il loro monitoraggio, sistema che, per una corretta registrazione dei costi, deve vietare la produzione e/o la distribuzione di qualsiasi prodotto senza una previa ordinazione scritta da parte del richiedente[109], solo in tale modo, infatti, sarà sempre possibile, in sede di analisi, risalire alle ragioni del consumo delle risorse, identificando così l'area operativa di loro competenza.

Una volta identificato l'ammontare in termini monetari del *food* e del *beverage cost*, la determinazione dei valori di costo caratteristici dell'impresa ristorativa prosegue, con il calcolo dell'incidenza percentuale di tale importo sul totale delle vendite ad esso correlato, ottenendo così, attraverso le apposite formule matematiche[110] di seguito illustrate, la percentuale di *food cost* (*food cost percentage*) e di *beverage cost* (*beverage cost percentage*).

---

[107] Come potrebbe essere la richiesta da parte della cucina di alcolici per alcune preparazioni o, viceversa, l'uso nelle funzioni del bar di prodotti alimentari per completare i drink o per arricchire, ad esempio, l'*happy hour*. In merito all'argomento e a quanto verrà esposto in seguito, si rimanda, fra gli Altri, a NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 528; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 87 e 330; DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 159; KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 146 – 148.

[108] Fra gli Altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 21; NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 332 – 333. Relativamente alla necessità, ampliamente richiamata, di attribuire i costi alle corrette aree di contribuzione, NINEMEIER J. D. e HAYES D. K. nei loro schemi di calcolo del *food* e del *beverage cost* illustrati in "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 526 e 527, anziché utilizzare delle espressioni indicative dell'accadimento di interesse – vitto del personale, consumazioni gratuite, ecc. – indicano direttamente la funzione aziendale coinvolta – trasferimenti al dipartimento food, al dipartimento beverage e al dipartimento marketing – rappresentando così con maggior incisività e immediatezza la logica di correlazione tra costi e finalità.

[109] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 80. Inoltre, come ricordano, fra gli Altri, gli Autori menzionati, p. 87, grazie al sempre più frequente ricorso a sistemi computerizzati o a dispositivi POS da parte degli operatori, la registrazione e il monitoraggio di tali voci di costo sono diventati via via più agevoli e meno impegnativi.

[110] Si veda, fra gli Altri, KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 142; NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 339.

$$\textit{Food cost percentage} = \frac{\textit{Food cost}}{\text{Ricavi } \textit{food}} \times 100$$

$$\textit{Beverage cost percentage} = \frac{\textit{Beverage } \text{cost}}{\text{Ricavi } \textit{beverage}} \times 100$$

In merito a ciò, poi, è bene precisare che, sebbene la percentualizzazione degli elementi aziendali rappresenti una pratica comune nelle discipline economiche, specie in campo di rappresentazione ed analisi della realtà aziendale e settoriale, per gli innumerevoli vantaggi cognitivi e comparativi[111] che consente, nel settore ristorativo essa assume un significato che va ben oltre tale ruolo. Come si avrà modo di approfondire nel corso della trattazione, infatti, il supporto informativo all'attività di controllo delle aziende ristorative prevede da sempre tale forma di rappresentazione numeraria, specie in riferimento ad alcune componenti di costo, e ciò, soprattutto, in ambito programmatico[112], dove in alcune circostanze la rappresentazione percentuale diviene l'unico metodo di formulazione dei programmi, implicando, così, la determinazione in valori percentuali anche in sede di consuntivazione[113].

3.2.2 Il costo del lavoro

Un secondo aspetto di rilevanza gestionale nel settore ristorativo è rappresentato, così come in molte altre realtà economiche, dal costo del lavoro.

Si tratta, anche in questo caso, di un costo composto, poiché, oltre ad includere la cosiddetta retribuzione diretta dei lavoratori e cioè il compenso strettamente attinente al lavoro prestato, comprende anche gli oneri previdenziali ed assicurativi a carico dell'azienda, gli incentivi e i *benefit*[114] concessi al personale, le uniformi degli operatori di sala, cucina e

[111] Come ricorda, infatti, POWERS T., in "*Introduction to management in the hospitality industry*", p. 77, (testo tradotto), "sebbene i costi espressi in valore monetario siano essenziali per il sistema contabile, la percentuale di costo è più utile ai manager".
[112] DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 116; IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 125; NINEMEIER J. D., ultima opera citata, pp. 359 e seguenti; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 39 – 40.
[113] Fra gli Altri, NINEMEIER J. D., ultima opera citata, pp. 339 e seguenti.
[114] Compreso il già anticipato vitto del personale.

bar[115], nonché tutti i costi dovuti all'assunzione e formazione dei dipendenti[116]. In sostanza, quindi, da un punto di vista contabile-gestionale, rientra tra il costo del lavoro "qualsiasi costo sostenuto a seguito dell'impiego [in azienda] di un lavoratore"[117], con la particolare peculiarità, inoltre, che l'attività di ristorazione "prevede spesso il coinvolgimento diretto del titolare, che sul piano amministrativo viene [pertanto] considerato [e, conseguentemente, contabilizzato] alla stregua degli altri addetti"[118].

Nella moderna industria ristorativa, in particolare, il controllo del costo di tale aspetto gestionale è progressivamente[119] divenuto un elemento di rilevante criticità, spesso addirittura superiore a quella che si riscontra nei confronti dell'impiego di risorse nelle componenti materiali di consumo[120] e questo non solo in considerazione del ruolo

---

[115] Si noti, tuttavia, che non tutte le impostazioni ricomprendono tra il costo del lavoro l'abbigliamento fornito ai dipendenti; AVI M. S., in *"Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere"*, p. 257, nel presentare il budget del ristorante d'albergo non include il costo delle uniformi tra il costo del personale, mantenendolo in una voce a se stante.

[116] In merito alle componenti del costo di lavoro si veda, fra gli Altri, HUGHES D. e GOLZEN G., "*Running your own restaurant*", p. 31; NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 341; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 257 – 260 e 262.

[117] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 382. Similmente si veda, ad esempio, DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 278.

[118] "ricevendo almeno una parte della propria remunerazione sotto forma di compenso per l'attività di assistenza alla clientela e/o di preparazione dei piatti"; FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione"*, p. 202. Sull'argomento si consideri anche AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 168; in merito a tale aspetto l'Autrice evidenzia, infatti, come in alcune realtà aziendali – l'opera in realtà è dedicata allo studio delle imprese alberghiere, tuttavia, considerate le affinità di talune caratteristiche con quelle del settore ristorativo, alcune considerazioni si ritengono riferibili anche ai locali del *foodservice* –, soprattutto di dimensioni ridotte, "la confusione individuabile fra la nozione di costo – inteso quale espressione economico-monetaria di un fattore produttivo in entrata in azienda – e la nozione di "elemento che comporta un'uscita monetaria" fa sì che le ore di manodopera fornite dai membri della famiglia che gestisce l'impresa non compaiono mai, o quasi mai, nell'ambito dei valori in base ai quali vengono assunte le scelte gestionali", inficiando inoltre la rappresentatività del sub-sistema informativo.

[119] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., nell'ultima opera citata, p. 382, riportano il fatto che, interrogati sulle questioni strategiche del loro business, pressoché tutti gli operatori del settore indicano nel costo del lavoro e nel *turnover* gli aspetti di indubbio interesse.

[120] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 92. L'Autore, in particolare, p. 97, illustra la difficoltà nel controllo del costo del personale, identificandola nell'irrecuperabilità del costo: "payroll cost is much harder to control than food or beverage cost. You pay for food, prepare it, and offer it for sale. If you do not cook food and sell it today, you can cook and sell it tomorrow. If you have cooked it today and do not sell it today, there is still a chance that you can rework it into another dish and sell it tomorrow. But payroll cost is different. You pay your labor and there are no variations or alternatives available to help you. If labor is not used effectively today, you pay for it anyway. It is wasted and no cost recovery is ever possible".
Si ricorda, comunque, come sottolineato dallo stesso KEISTER D. C., pp. 95 – 97, e da HUGHES D. e GOLZEN G., in "*Running your own restaurant*", p. 32, che sono molti i fattori che influenzano il costo del lavoro, tra i quali si evidenzia il livello di servizio richiesto, la dimensione del locale, le competenze e abilità professionali ricercate, nonché il tipo di processo produttivo impiegato in azienda.

strategico, in parte già esaminato, che esso svolge in termini relazionali con la clientela[121], bensì anche per le pesanti implicazioni di ordine economico che comporta[122].

Il crescente costo di tale fattore produttivo, infatti, dovuto fra l'altro a ragioni inflazionistiche[123], a motivazioni di *welfare* sociale sfociate in contratti di categoria e aziendali restrittivi in materia di condizioni minime salariali, previdenziali e assistenziali[124], nonché alla spesso necessaria fornitura di incentivazioni retributive a fini motivazionali[125], spinge, infatti, il management a porre particolare attenzione economica alle modalità di utilizzo di tale risorsa, soprattutto in fase di programmazione aziendale, e ciò con l'ulteriore aggravante, derivante dall'impossibilità di ridurre l'organico al di sotto di una determinata soglia, pena la mancanza delle premesse organizzative necessarie ad avviare il processo produttivo e di somministrazione[126].

Il costo del personale nelle imprese della ristorazione, infatti, a differenza di quanto avviene in altri settori economici, presenta una componente fissa di costo già a partire dall'analisi delle figure operative basilari[127], poiché, per la porzione correlata allo "*staff* minimo" aziendale, esso sussiste a prescindere dalla presenza o meno degli avventori nella

---

[121] Tuttavia, a ben vedere, anch'esso sfocia in implicazioni di carattere economico – come di fatto avviene per ogni altra attività aziendale intrapresa – ma con risvolti che si manifestano prevalentemente sulle componenti positive di reddito, che nel presente Capitolo non vengono esaminate, essendo quest'ultimo dedicato ai costi.

[122] FORNARI E., nell'ultima opera citata, p. 201, indica il costo del lavoro come il costo che incide maggiormente sul totale dei costi aziendali, ritenendo, inoltre, l'incidenza di tale voce di spesa "talmente elevata da condizionare profondamente i risultati economici dei pubblici esercizi". Similmente si veda AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 311, e RINALDI R., ultima opera citata, p. 72.

[123] Così come indicato da KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 113.

[124] Sulla tematica si veda PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 382. Gli Autori, evidenziano come siano soprattutto le imposizioni di carattere previdenziale e assicurativo ad aumentare notevolmente l'effettivo costo del lavoro sostenuto dalle imprese. In realtà, l'osservazione da loro presentata riguarda il mercato statunitense, tuttavia, anche alla luce dell'elevato ricorso al lavoro irregolare che, come si vedrà (si rimanda a nota 133), coinvolge il settore, si ritiene verosimilmente valida anche nel territorio italiano, dimostrando, ancora una volta come, per ovvie ragioni, la disciplina normativa e contrattuale, correlata alle specificità del comparto, sia spesso tale da disincentivare le imprese all'assunzione regolare dei dipendenti.

[125] Si rimanda a quanto detto nel corso del paragrafo 2.4.2. Inoltre, per un approfondimento sul rapporto tra "retribuzioni e produttività del lavoro" si veda PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., nell'ultima opera citata, pp. 405 – 407; tuttavia, si ricordi che l'analisi degli Autori prende a riferimento il mercato statunitense, motivo per cui alcune considerazioni sono da considerarsi peculiari del contesto d'analisi.

[126] Tale soglia minima è definita "*staff* minimo" ("*minimum staff*") ed indica "il numero minimo di dipendenti (…) richiesti per il funzionamento di un ristorante o di un reparto all'interno del ristorante"; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 260. Similmente DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 278.

[127] In molti settori la componente fissa del costo del lavoro – per ciò che attiene l'addendo indicato con il termine "retribuzione diretta" – è provocata principalmente e, a volte, esclusivamente dagli stipendi, mentre nella ristorazione, come enfatizzato da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 386 – 387, oltre gli stipendi, anche i costi del personale minimo richiesto apportano un componente fissa a tale onere aziendale.

struttura[128]; ciò, tuttavia, non deve indurre a ritenere il costo del lavoro, globalmente considerato, un costo fisso, in quanto, qualora le esigenze produttive lo richiedano, allo "staff minimo" si affianca ulteriore personale di sala, bar o cucina, il cui costo è proporzionalmente legato al volume delle vendite[129].

Ne consegue, dunque, un costo del lavoro per le imprese del comparto dall'andamento semi-fisso[130], il cui studio è particolarmente importante ai fini della programmazione aziendale[131].

Generalmente, con una approccio globale al sistema azienda, la procedura amministrativo-contabile, una volta calcolato l'ammontare totale del costo del lavoro mediante la sommatoria degli elementi precedentemente elencati, è solita determinare l'incidenza percentuale del costo dello stesso sul totale dei ricavi di vendita, in maniera tale da determinare la porzione di ricavo erosa dal fattore produttivo lavoro; la funzione di calcolo predisposta a tale fine prevede[132]:

$$\text{Incidenza percentuale del costo del lavoro} = \frac{\text{Costo del lavoro}}{\text{Totale delle vendite}} \times 100$$

Tuttavia, malgrado tale prassi contabile sia ampiamente diffusa in tutti i processi di determinazione e valutazione delle componenti negative di reddito, da un punto di vista gestionale essa appare di scarsa valenza informativa, non essendo, infatti, sufficiente a supportare adeguatamente il management nel suo processo decisionale.

In particolare, l'espressione percentuale così formulata, nonostante abbia il pregio dell'incisività descrittiva, comporta significative difficoltà nella comprensione delle peculiari

---

[128] Fra gli Altri, AIELLO G., "*Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*", pp. 422 – 423; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 387 e 458.

[129] AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 261; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 387.

[130] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 149; KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, pp. 46 – 48; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 386 – 387 e 458. Inoltre, per una riflessione sulla variabilità o meno del fattore lavoro, si consiglia la lettura di AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 146 – 147.

[131] A tal proposito si ricorda come lo studio dell'andamento dei costi semi-fissi e/o semi-variabili si attui anche attraverso lo strumento del budget flessibile; si veda, fra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 98.

[132] Per alcuni riferimenti bibliografici in merito a tale formula si veda NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 462 – 463; KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 92; DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 300; NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", p. 341.

dinamiche aziendali[133], non consentendo di valutare, innanzitutto, l'efficienza della manodopera[134] – poiché unisce costi dagli andamenti differenti in relazione al volume di produzione, nonché costi e ricavi attinenti ad aree aziendali diverse – e successivamente, di circoscrivere le responsabilità manageriali – giacché evidenzia in maniera unitaria l'incidenza dei costi sia controllabili sia non controllabili[135].

Ne consegue che, anche nella determinazione ed analisi del costo del lavoro, risulta più confacente alle esigenze manageriali adottare, un approccio più dettagliato e in grado, fondamentalmente, di tutelare l'omogeneità dei dati aggregati[136], tenendo innanzitutto separati i costi con andamento e/o controllabilità difforme[137] – ponendo particolare attenzione alla correlazione tra elementi di calcolo[138] – e, infine, attuando, ove opportuno, una parcellizzazione basata sulle funzioni organizzative[139] e sui ruoli dei dipendenti[140],

---

[133] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 386.

[134] La tematica della valutazione dell'efficienza aziendale sarà approfondita nel corso del Capitolo V del presente lavoro; in tale fase della trattazione si è, comunque, ritenuto opportuno accennare a tale argomento, poiché strettamente attinente alla contabilizzazione dei costi del lavoro, ma spesso erroneamente confuso con l'osservazione esclusiva della loro incidenza.

[135] Singolare a tal riguardo è l'impostazione di DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 300, (testo tradotto), i quali, dopo aver presentato la "formula aggregata", riportano un esempio in cui al numeratore sono presenti i soli costi controllabili, sostenendo a giustificazione di tale comportamento come "vi siano vari modi per definire il costo del lavoro" e che tra questi "si dovrebbe selezionare quello più conforme alla propria attività". Sull'argomento si veda anche AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 261.

[136] A tal proposito, oltre alle metodologie di seguito illustrate, si veda SELLERI L., ultima opera citata, p. 316, il quale ricorda l'opportunità di suddividere il costo del lavoro tra componente diretta ed indiretta, mentre PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 42, suggeriscono di tenere separati gli stipendi manageriali dai salari su base oraria.

[137] SELLERI L., infatti, nell'ultima opera citata, p. 315, ad esempio ricorda, che "quando non si effettui la separazione dei costi fissi dai costi variabili, si può giungere a determinazioni di costi standard [e, conseguentemente, di costi effettivi] non accettabili, in quanto procedendo in tal modo si trascurano talune circostanze della loro formazione". Per un approfondimento di tale argomentazione si rimanda, inoltre, a PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 386.

[138] AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 128, ad esempio, propongono di calcolare l'"indice del costo del lavoro", correlando il costo del fattore lavoro del reparto con lo specifico volume di vendita dello stesso reparto, attuando, quindi, il principio di correlazione costi e ricavi.

[139] Sancendo un principio di ordine generale, riferibile quindi a qualsiasi costo o indicatore aziendale, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 451, affermano: "ratio and percentage are not effective in localizing trouble spots or measuring performance of individual departments unless they can be calculated by figures taken exclusively from their respective departments".

[140] AA.VV., "*Restaurant financial basics"*, p. 87; NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 341. BERGAMIN BARBATO M., in "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 37, in merito afferma: "bisogna (…) separare compiti che prevedono qualifiche, e quindi retribuzioni, diverse (…) rendendo [così] possibile l'individuazione del «luogo» dove lo scostamento [tra valori effettivi e valori programmati] si è prodotto e quindi la corretta analisi delle cause". Dal punto di vista computazionale, per ottenere tale parcellizzazione è sufficiente utilizzare, anziché i valori aggregati, i valori che caratterizzano l'oggetto preso ad esame, ponendo, però, particolare attenzione, come già ricordato, alla coerenza logica tra valori posti al numeratore e quelli assegnati al denominatore.

"rammentando, (…) [tuttavia], che rimane pur sempre determinante il risultato della valutazione «costo-beneficio» per stabilire fino a quale grado di elementarità"[141] spingere la determinazione.

Ad ogni modo, però, lo studio delle componenti negative di reddito correlate al fattore lavoro, richiede, da parte degli addetti al calcolo e alla valutazione, una completa conoscenza del sistema normativo e contrattuale in materia di lavoro in vigore nel Paese di localizzazione aziendale[142]. Tale esigenza conoscitiva, in particolare, porta a non ritenere universalmente e aprioristicamente valide le formule di calcolo del costo del lavoro e le considerazioni sugli elementi delle stesse esposte in alcuni manuali, poiché spesso correlate alle specifiche caratteristiche del contesto d'analisi[143].

Un provvedimento contabile di particolare importanza gestionale consiste, poi, nel suddividere i costi del personale in due principali aggregati: i costi, per così dire, obbligatori e i costi discrezionali.

Appartengono alla prima categoria le voci di costo imputate a rappresentare il compenso spettante al personale per lo specifico contributo offerto all'azienda, comprensivo degli oneri previdenziali e assistenziali a favore dei dipendenti e disciplinati dalla normativa legislativa e contrattuale in vigore; si tratta, infatti, di una serie di costi al cui sostenimento l'impresa non può sottrarsi, salvo il ricorso a pratiche illecite[144], quali, ad esempio, il cosiddetto lavoro nero.

---

[141] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 35; in realtà l'Autrice affronta l'argomento nell'ambito della descrizione della fase di analisi delle variazioni, tuttavia, dato lo stretto rapporto che collega quest'ultime alle determinazioni consuntive, si ritiene corretto affrontare già in tale sede la tematica. Sulla necessità di dati analitici si veda frattanto, con specifico riferimento ai costi del lavoro, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 78, e con riferimento generale AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 223.

[142] BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 36.

[143] Come già segnalato, al fine di rendere il lavoro di generale applicabilità si cercherà di mantenere in esso un approccio scevro da specifici riferimenti contestuali; nonostante ciò qualora le esigenze esplicative lo rendessero necessario, si provvederà a fornire specifiche indicazioni sul contesto nazionale di riferimento.

[144] In merito alla situazione occupazionale italiana nel settore ristorativo, si noti che le tavole ISTAT riportano "un tasso di irregolarità" per il 2009 pari al 29,6% per la voce alberghi e pubblici esercizi, (si veda http://www.istat.it/it/archivio/39522), contro una media della macrobranca di appartenenza del 18,4%.
Il problema dell'irregolarità nel settore è, inoltre, segnalato anche da Autori stranieri, ad esempio EDWARDS J. S. A., in "The foodservice industry: eating out is more than just a meal", *Food quality and preference*, 2012, (article in press), p. 2, (testo tradotto), nell'illustrare la difficoltà di individuare dati occupazionali affidabili nel *foodservice*, sottolinea come il problema sia in parte dovuto al fatto che "molti impiegati all'interno del settore

Al contrario, attengono ai costi discrezionali, siano essi fissi o variabili[145], tutti quei costi sostenuti dall'impresa per l'elargizione di *benefit* e incentivi monetari, nonché per i processi di formazione del personale, e ciò poiché riguardano scelte di ordine politico e/o strategico del management.

Per quanto riguarda il primo aggregato, esso è costituito dalla somma dei seguenti elementi basilari della retribuzione:

- ◊ la "retribuzione legata" alla "presenza del lavoratore";
- ◊ la "remunerazione differita corrisposta su base annua (ferie, tredicesima mensilità, eventuali altre mensilità aggiuntive, festività);
- ◊ [la] retribuzione differita calcolata su base annua e liquidata solo alla cessazione del rapporto di lavoro (indennità di anzianità);
- ◊ [gli] oneri assicurativi e previdenziali proporzionali"[146] alle prime due voci indicate.

Per rispondere poi alle esigenze decisionali, tale insieme di costi, viene poi commisurato alle ore di lavoro prestate a cui si riferisce, ottenendo in tal modo la retribuzione oraria, utile ausilio all'attività programmatica, specie se indirizzata a determinare il compenso orario spettante alle singole categorie lavorative impiegate[147] nell'attività.

---

sono [dipendenti] saltuari, a tempo parziale, spesso donne, studenti o immigrati (legali ed illegali), che rimangono "fuori dai libri contabili" e che pertanto non sono registrati".

[145] Tale opinione, in realtà, non rispetta i canonici modelli di classificazione dei costi, poiché, come illustrato nel paragrafo precedente, la gran parte delle posizioni in letteratura annoverano i costi discrezionali tra i costi fissi. Tuttavia, non si ritiene totalmente condivisibile tale impostazione, poiché, come precedentemente anticipato nel paragrafo 3.1, non si comprendono le ragioni che giustificano tale tesi. In particolare si ritiene che le "decisioni annuali del management di spendere in alcune aree di costo" – espressione utilizzata da AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 145, per indicare i costi fissi discrezionali – possano essere determinate, nel loro ammontare, in misura proporzionale al volume produttivo dell'attività.

[146] Per la citazione si rimanda, rispettivamente, a BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 77, per la prima citazione presentata (la prima voce retributiva), mentre alla medesima Autrice, ma ne "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 37 – 38, per le rimanenti; allo stesso modo, comunque, anche per quest'ultime si veda anche la prima opera citata.

[147] Come per la parcellizzazione organizzativa dell'incidenza del costo del lavoro, anche al fine di ottenere la retribuzione oraria specifica è sufficiente adottare un semplice accorgimento nell'assegnazione dei valori alle variabili, si rimanda pertanto a quanto detto in nota 137.

Nello specifico, il calcolo di tale valore unitario di costo, prevede, considerati gli elementi che quest'ultimo comprende, l'utilizzo della formula matematica[148]:

$$Chu = \left(Rh + \frac{K}{\sum h}\right) \times (1 + OA) + \frac{IL}{\sum h}$$

con:

"Chu = costo orario unitario
Rh = retribuzione oraria
K = retribuzione fissa annua
OA = tasso di incidenza degli oneri assicurativi e previdenziali
IL = quota annua di trattamento di fine rapporto
∑h = totale ore annue lavorate"[149]

Come risulta chiaro, dall'espressione presentata, anche la determinazione delle componenti negative di reddito correlate al fattore produttivo, necessita da parte del sub-sistema informativo all'attività di controllo la rilevazione di registrazioni di natura extra-contabile, in primo luogo per la determinazione delle ore di servizio prestate dal personale; si tratta comunque di dati extra-contabili che non esauriscono il loro contributo informativo nella sola determinazione di costo, bensì costituiscono anche un'imprescindibile indicazione per le valutazioni aziendali di efficacia ed efficienza della forza lavoro.

La seconda componente di costo da valutare in sede di determinazione complessiva del costo del lavoro è, poi, come visto rappresentata dai costi di matrice facoltativa, in quanto frutto di precise scelte retributive e/o di formazione e sviluppo del personale.

Si tratta di costi la cui determinazione richiede, spesso, precisi studi e considerazioni da parte degli addetti incaricati al loro computo oltreché, ovviamente, precise rilevazioni dei benefici concessi; tali *benefit*, infatti, non sempre sono rilevati contabilmente in maniera tale da rendere palese la loro partecipazione al costo del lavoro e ciò a causa dei diversi sistemi di classificazione che regolano contabilità generale (per natura) e contabilità analitica (per

[148] La formula è presentata da BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 77, ponendo a riferimento il contesto disciplinare italiano; tuttavia, data l'impostazione generalizzata si ritiene di possibile applicazione anche sistemi normativi stranieri, posto che qualora alcune componenti non fossero previste dal sistema di retribuzione esaminato, sarebbe sufficiente porre uguale a zero la variabile ad esse attinente. Maggiori considerazioni, invece, sarebbero opportune nel caso di inclusioni di componenti aggiuntive rispetto a quelle in essa considerate. Per quanto riguarda, invece, l'approfondimento sulle criticità che tale determinazione comporta, si veda l'analisi presentata dalla medesima Autrice.

[149] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 77.

destinazione) – si pensi, ad esempio, alla concessione ad alcuni responsabili dell'utilizzo per uso privato di mezzi o strumenti dell'azienda, il cui costo pluriennale è patrimonializzato in Stato Patrimoniale e imputato al singolo esercizio per il tramite dell'ammortamento[150], oppure si considerino i già citati drink concessi gratuitamente al personale direttivo, i quali in contabilità generale, figurano, fra l'altro, tra i costi delle materie prime impiegate[151] – mentre appaiono, solitamente, di più agile determinazione, seppur richiedano anch'essi specifiche rilevazioni, gli importi riferibili agli incentivi monetari concessi.

Di rilevante criticità[152] risulta, in particolare, la determinazione, qualora erogato a prezzi ridotti o gratuitamente, del vitto del personale, a causa anche dei notevoli risvolti che essa presenta, non solo nei confronto del costo del lavoro, ma anche del *food* e del *beverage cost*.

Relativamente a tale determinazione, la pratica amministrativo contabile propone vari metodi di calcolo, pur riconoscendo sempre, la supremazia della misurazione effettiva, ma con la peculiare particolarità che, solitamente, le aziende ristorative non considerano nel computo del costo del vitto dei propri dipendenti il costo pieno del prodotto consumato, bensì un costo rappresentato dalle sole materie prime impiegate e questo per ovvie ragioni derivanti da un appropriata valutazione costi-benefici[153].

Il primo e più attendibile metodo di calcolo consiste, giustappunto, nella determinazione effettiva del valore delle materie prime – *food* e/o *beverage* – consumate dal personale, realizzata attraverso la precisa rilevazione dei prodotti richiesti dall'organico per il proprio fabbisogno. Si evince da subito, come enfatizzato in letteratura e nella prassi, che tale metodologia risulta particolarmente onerosa in termini di tempo e di costo.

---

[150] In tal caso ad esempio è necessario stabilire quale parte sia imputabile al costo del lavoro come *benefit* e quale, invece, appartenga ai costi generali.

[151] DAN G. e GABELLI M., "*Fringe benefit e rimborsi spese*", pp. 322, in merito affermano: "si ricorda che nel Conto economico i singoli componenti di reddito devono essere classificati per natura e non per destinazione. Di conseguenza anche quelle componenti che possono rappresentare un compenso in natura per il dipendente non devono essere apposte indiscriminatamente alla voce B9 ("costi della produzione per il personale") ma nella specifica voce cui afferiscono (per esempio l'ammortamento dell'auto concessa in uso promiscuo al dipendente deve essere esposta nella voce B10 "ammortamenti e svalutazioni")". Per un approfondimento sul tema del trattamento contabile del costo del personale, ed in particolare dei *benefit*, si rimanda ad Autori ed opera sopracitati, in particolare al Paragrafo 5.7: "Classificazione in bilancio e scritture contabili", pp. 322 e seguenti.

[152] KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 215, ricorda inoltre l'importanza della conoscenza e del rispetto dei principi normativi in materia di lavoro, poiché in alcuni Stati la normativa legislativa o contrattuale regola anche il vitto dei dipendenti.

[153] AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 98.

Un secondo modo, elaborato per sopperire anche all'onerosità del costo effettivo, è invece rappresentato dal metodo del costo medio[154]. Tale sistema, dopo un'iniziale analisi del comportamento alimentare dei dipendenti in azienda, identifica un costo medio unitario per ogni pasto giornaliero, (solitamente colazione, pranzo e cena), oppure per ogni tipologia alcolica (birra, vino, liquori) da applicare alle consumazioni del personale al fine di calcolare il costo complessivo, individuale o relazionato ad un aggregato organizzativo.

Contempla, invece, sia una visione effettiva, sia una computazione media, il calcolo del vitto del personale attraverso la percentuale effettiva di *food cost* o di *beverage cost*[155] dell'attività. Tale procedimento richiede di calcolare dapprima il *food cost* e/o il *beverage cost* percentuale effettivo e successivamente di determinare l'ammontare, valorizzato al prezzo di vendita, del cibo e/o delle bevande consumate dai dipendenti; in tal modo, quindi, applicando la percentuale di costo all'ammontare determinato è possibile ottenere il costo del vitto del personale, sia in termine totali che individuali[156].

Infine, nei Paesi in cui la normativa legislativa o contrattuale vigente prevede degli importi predeterminati per il vitto e per le bevande concesse ai dipendenti, si applica tale "standard normativo" per la valutazione dei "*benefit* gastronomici"[157].

3.2.3 Gli altri costi

Un terzo raggruppamento di componenti negative di reddito è, infine, costituito dagli altri costi della gestione ristorativa. Sebbene, infatti, le spese sostenute in cibo, bevande e personale "rappresentino le maggiori aree di costo [del comparto *foodservice*](…), vi sono, comunque, dei costi operativi addizionali" che il management deve tenere in adeguata considerazione al fine di ottenere un proficuo andamento dell'attività esercitata, in quanto anch'essi concorrono al risultato aziendale[158].

---

[154] KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 216 – 217. Si rimanda a tale Autore ed opera anche per la descrizione del metodo di calcolo che sarà di seguito illustrata.

[155] AA.VV., "*Restaurant financial basics"*, p. 98. Gli Autori che propongono tale metodo, trattano solo della determinazione del *food cost* del personale, ma considerate le argomentazioni presentate nel corso della trattazione, si ritiene opportuno adattare il pensiero degli Autori in maniera tale che divenga applicabile anche per la valorizzazione dei *beverage benefit.*

[156] AA.VV., "*Restaurant financial basics"*, p. 98.

[157] Anche per codesto metodo si rinvia a AA.VV., "*Restaurant financial basics"*, p. 98.

[158] DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 341.; si rimanda agli Autori anche per la citazione espressamente richiamata. Similmente si veda PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 18.

Si tratta, quindi, di un aggregato di costo di tipo residuale[159], poiché ricomprende al suo interno tutti i costi che non è possibile attribuire ai fattori produttivi precedentemente esposti; appartengono, dunque, a tale aggregato, ad esempio[160], gli ammortamenti e gli affitti dei beni immobilizzati, i costi di manutenzione, le licenze per l'esercizio dell'attività, i premi assicurativi, le forniture generali (gas, energia, ecc.), le spese di marketing, i costi per l'intrattenimento della clientela, ecc.[161].

Similmente a quanto avviene in sede di analisi dei costi del lavoro e delle bevande ed alimenti, anche relativamente agli "altri costi" è opportuno procedere ad una loro suddivisione fondata sull'opportunità/capacità manageriale di manovrarli in relazione alle decisioni intraprese.

Tali costi, quindi, si devono suddividere, ancora una volta, innanzitutto, tra costi contrallabili e non controllabili e, in secondo luogo, tra costi fissi – nella loro natura discrezionale o vincolata –, variabili e semivariabili[162], come, ad esempio, rispettivamente: gli ammortamenti; le commissioni sui pagamenti ricevuti mediante alcuni mezzi elettronici e/o le spese di servizi di lavanderia in *outsourcing*[163]; e le utenze telefoniche ed energetiche.

Nonostante ciò, anche tali costi vengono spesso inizialmente trattati in maniera aggregata dalla pratica amministrativa, la quale spesso in sede consuntiva solitamente li sintetizza in un

---

[159] In termini qualitativi e non quantitativi, considerato che possono assumere anche un valore monetario cospicuo.

[160] Prevedere una rassegna completa di tale gruppo di costi non è, infatti, possibile poiché come d'altronde riconoscono e chiariscono con alcune singolari dimostrazioni anche DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, pp. 341 – 342, (testo tradotto), "quasi tutto nel business ristorativo può costituire un altro costo (…) [motivo per cui] ogni attività del *foodservice* avrà la sua lista esclusiva di altri costi richiesti". Nonostante ciò, gli Autori presentano, pp. 342 – 345, un'elencazione di costi generali a cui pertanto si rimanda, con il preciso avvertimento, però, di valutare con circospezione le voci di costo considerate, poiché l'inclusione di alcune di esse tra gli altri costi risulta incongruente con i dettami stabiliti dalla letteratura e, addirittura, dagli stessi Autori, nel definire il del costo del lavoro e del *food & beverage*.

[161] Fra gli Altri, KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 18 e 49; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 270.

[162] I concetti qui richiamati sono già stati chiariti e presentati nel corso dei paragrafi precedenti, tuttavia, per un ulteriore approfondimento in merito, dettagliato in ambito ristorativo, si vedano DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, pp. 346 – 350, e KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 116 – 130.

[163] I costi della biancheria di sala e cucina, invece, cosi come i costi relativi al'acquisto di posate, bicchieri, stoviglie e utensili di cucina, solitamente rappresentano un costo fisso – in quanto contabilmente immobilizzati – la cui imputazione all'esercizio economico avviene, quindi, attraverso il loro ammortamento; per maggiori dettagli sul trattamento contabile solitamente riservato a tali immobilizzazioni peculiari del settore ristorativo si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 286 – 287.

unico indicatore percentuale che ne stabilisce l'incidenza sul totale delle vendite[164], arrecando però, a livello gestionale, gli stessi inconvenienti illustrati relativamente agli indicatori di incidenza degli altri costi chiave della ristorazione. È quindi, ancora una volta, compito del management e del sistema informativo di supporto all'attività di controllo prevedere alla loro corretta ripartizione, la quale impone poi, per alcuni di essi, oltre alla suddivisione presentata, l'eventuale assegnazione ai relativi reparti di competenza[165].

[164] Secondo la formula, presentata, (con una piccola variante non di rilievo), anche da DOPSON L. R. e HAYES D., ultima opera citata, p. 346:

$$\text{Incidenza percentuali degli altri costi} = \frac{\text{Altri costi}}{\text{Totale delle Vendite}} \times 100$$

[165] Come ricordano KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 49: "non esiste normalmente alcuni bisogno di ripartire le spese generali tra i vari reparti di un'azienda, poiché i responsabili di ogni reparto hanno poco controllo od addirittura nessuno su tali spese. Ci sono alcune eccezioni naturalmente (es. combustibile per la cucina, sostituzioni dell'attrezzatura di cucina, pentolame) ma, generalmente, le spese generali dovrebbero essere osservate come un onere a fronte del totale dei profitti lordi dei reparti e non come un onere a fronte degli introiti prodotti dai singoli reparti".
Tale posizione degli Autori, però, pone in rilievo un'incongruenza terminologica tra il concetto di "costi generali" utilizzato dagli stessi e quello di "costi generali" solitamente impiegato dalla letteratura in materia di controllo di gestione, motivo per cui nel presente paragrafo si è preferito utilizzare il termine generale "altri costi" per indicare l'oggetto in esame. Secondo l'impostazione dottrinale, infatti, come sostenuto anche da AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 137, sono costi generali, solamente quei costi in cui "non è ravvisabile alcun collegamento automatico fra componente negativo di reddito e volume di attività svolta", collegamento che, al contrario, come dimostrato, è possibile riscontrare in alcuni costi componenti il raggruppamento "altri costi" utilizzato nella ristorazione.

3.3 Il costo del piatto

Nonostante la determinazione degli aggreganti contabili sin qui delineati rappresenti un passaggio fondamentale nel processo di monitoraggio e controllo dei costi nelle aziende ristorative, la loro valutazione solo in termini di aggregazione per fattore produttivo impiegato, non è in grado di sostenere accuratamente i processi decisionali, motivo per cui essa va integrata mediante lo sviluppo di ulteriori analisi articolate su oggetti contabili diversi, nonché su altre configurazioni di costo[166].

In considerazione di ciò, l'apporto teorico e la pratica aziendale, hanno da sempre posto particolare attenzione al prodotto come oggetto contabile e ciò perché "comprendere, sia a livello di programmazione che in termini consuntivi, a quanto ammonta e come è strutturato il costo di ciò che l'azienda propone al mercato identifica (…) uno *step* fondamentale nell'ambito della creazione/ottimizzazione di un sistema a supporto delle decisioni manageriali"[167].

Tale comprensione, una volta individuato l'oggetto di calcolo, si fonda sulla possibilità contabile di ottenere diverse configurazioni di costo, in relazione all'impossibilità di definire una configurazione ottimale, in quanto "sono sempre le esigenze conoscitive da soddisfare a indirizzare la scelta verso una o più configurazioni"[168].

Per tale motivo, nell'esposizione delle varianti di costo di prodotto, calcolate in ambito ristorativo, si adotterà nel corso della trattazione un approccio incrementale, descrivendo configurazioni di costo via via più complesse; il costo di prodotto si colloca, infatti, in un *continuum* che va dal costo variabile riferito al singolo oggetto sino al costo pieno, "in alcuni casi (…) addirittura (…) comprensivo di oneri finanziari e tributari"[169].

---

[166] DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 210. In merito AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 11 e 32, evidenzia come, ad esempio, la necessità di individuare un costo di prodotto rappresenti spesso la primaria giustificazione alla base dell'adozione di un sistema di contabilità analitica.

[167] AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 11.

[168] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 42. Tale concetto ampiamente ribadito in letteratura, viene presentato con un'espressione particolarmente incisiva da BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 3, la quale categoricamente afferma: "Non esiste (…) il dato contabile «multiuso» così come nessuna costruzione di dati quantitativo-monetari può dirsi neutrale e quindi progettabile e utilizzabile in modo avulso dagli indirizzi direzionali di breve, medio e lungo periodo".

[169] AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 36.

Così come avviene anche per le imprese che sviluppano un processo produttivo industriale, anche le aziende della ristorazione, al fine di calcolare i costi dei prodotti componenti il loro menu, devono disporre, nel sub-sistema informativo del controllo, di specifiche informazioni relative all'attività di produzione intrapresa.

Nello specifico, la determinazione del costo di ogni singola portata presuppone la conoscenza, oltreché, ovviamente, dei prezzi d'acquisto di ciascun fattore produttivo, anche della ricetta su cui si basa il piatto o il drink confezionato e delle rese di trasformazione dei prodotti utilizzati[170].

Innanzitutto la prima configurazione di costo di cui si prevede il calcolo nelle aziende della ristorazione è rappresentata dal *food* o dal *beverage cost* del singolo prodotto servito. Solitamente, in sede di programmazione, tale figura di costo viene definita "*food* [o *beverage*] *cost* attivo", in contrapposizione al "*food* [o *beverage*] *cost* passivo", che al contrario rappresenta un costo di prodotto consuntivo, anche se di non apprezzabile precisione, essendo solitamente rappresentato da una media, seppur calcolata generalmente per classi di prodotto, ottenuta dal rapporto tra costi sostenuti in prodotti alimentari o alcolici[171] e numero di relative consumazioni vendute[172] in un determinato periodo di tempo.

Si tratta, quindi, di un costo variabile – essendo, come già visto il *food* e *beverge cost* una tipologia di componente di reddito strettamente correlata al volume delle vendite – alla cui determinazione in termini monetari segue, ordinariamente, la determinazione dell'incidenza percentuale sul prezzo di vendita del bene, ottenendo così il *food* o *beverege cost* percentuale del singolo prodotto commercializzato.

Per alcuni prodotti, come ad esempio i cosiddetti *ready food*, ossia quei prodotti già pronti al consumo al momento dell'acquisto senza la necessità di un'ulteriore lavorazione da parte del personale ristorativo[173], la determinazione del costo, sia consuntivo che

---

[170] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 104.

[171] ossia il *food* oppure *beverage cost* precedentemente considerato.

[172] Per un approfondimento sul calcolo del *food cost* attivo e passivo si veda LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 42 e seguenti.

[173] Sull'argomento si veda, ad esempio, DEL DUCA M., "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", pp. 76 e seguenti. Qui, al momento, basti ricordare, come presentato dall'Autrice, che le materie prime di cui si avvalgono le aziende della ristorazione nei loro

programmatico, non richiede particolari considerazioni, basandosi essenzialmente sulla formula[174]:

$$\text{costo unitario prodotto } \textit{ready food} = \frac{\text{Costo prodotto } \textit{ready food}}{\text{n° di porzioni ottenibili}}$$

oppure, qualora il prodotto *ready food* non rappresentasse un bene finito già pre-confezionato in porzioni, bensì richiedesse da parte dell'addetto in cucina il dosaggio da parte dell'alimento:

$$\text{costo per porzione prodotto } \textit{ready food} = \frac{\text{Costo per Kg alimento } \textit{ready food}}{\text{n° di porzioni ottenibili da un Kg di alimento}}$$

La determinazione del costo delle materie impiegate per ogni singola porzione nella produzione di prodotti realizzati a partire dalle materie prime grezze o semilavorate presenta, invece, un grado di difficoltà più elevato, soprattutto a livello consuntivo, poiché richiede la considerazione e, quindi, la registrazione del prezzo e delle grammatura di tutti gli ingredienti utilizzati, del numero di porzioni ottenibili dalla singola preparazione – nel caso quest'ultima, per ottenere benefici in termini di tempi di preparazione, consenta contemporaneamente la fornitura di più consumazioni –, del valore monetario attribuito agli scarti di produzione qualora possano essere utilizzati per altre preparazioni, nonché, in alcuni casi, delle rese di trasformazione degli alimenti. Tali difficoltà, quindi, nella maggior parte dei casi, conduce ad una rinuncia da parte del management a procedere con il calcolo consuntivo per singola portata, mantenendo però la considerazione analitica delle varie componenti di ogni portata nel processo di *pre-costing* di ogni ricetta[175].

---

processi di produzione e somministrazione, non sono costituite solo da materiali grezzi, bensì possono essere rappresentate anche da ingredienti semilavorati o addirittura, giustappunto, pronti al consumo da parte della clientela. Similmente si vedano i concetti di "*ready to cook*" e "*ready to eat*" *food* presentati da KEISTER D. C., in "*Food and beverage control*", p. 179.

[174] Si veda a riguardo PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 106, da cui le formule sono tratte previa un loro adattamento al sistema internazionale di misurazione. In merito, poi, al costo di prodotto dei fattori *convenience* e, in particolare, alla loro programmazione ed analisi consuntiva, si noti la seguente precisazione degli Autori: "however, even with convenience foods, an allowance for normal waste due to portioning must be factored in the cost of each portion. (…) It is always a good idea to calculate portion cost on less than 100 percent yield, even with convenience food. Doing so, you build a in a cuschion for error and quality control". Posizione, quella degli Autori, che consente di comprendere come a livello di costo totale non vi sia una relazione uno-a-uno tra prodotti consumati e prodotti venduti e che quindi possa essere possibile il verificarsi di uno scostamento di volume in sede di analisi dei risultati aziendali. Tale argomento verrà, tuttavia, ripreso nel corso del Capitolo V del presente lavoro.

[175] Si veda, fra gli Altri, NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 146, (testo tradotto) il quale ribadisce, in maniera indiscussa, come il "food cost consuntivo non" sia "calcolato sulla base delle singole voci di menu". Similmente COLTMAN M. M., in "*Food and beverage cost control*", p. 109, (testo

La procedura di determinazione del costo di ogni singolo prodotto consiste, dunque, nella sommatoria del valore dei vari elementi che compongono la ricetta e nella successiva determinazione del costo unitario di prodotto – ottenuto attraverso la divisione del costo totale della ricetta per il numero di porzioni ottenibili da essa – e del *food* o *beverage cost* percentuale della singola porzione[176].

Il computo di tale voce di costo unitaria per pietanza servita può, quindi, essere eseguito nel caso di un prodotto *food*[177] nel seguente modo (Tabella 3.3)[178]:

---

tradotto), sostiene: "l'impossibilità fisica di tracciare ogni elemento del cibo, attraverso le aree di ricevimento, stoccaggio e produzione, verificando [inoltre] la sua vendita, è evidente. Per questa ragione [l'indicatore] percentuale di *food cost* è stato sviluppato nel corso degli anni come parametro utile".
Di fatto, quindi, come precedentemente segnalato, molto spesso l'analisi consuntiva del singolo costo di prodotto diviene, semplicemente, la determinazione di una media tra i costi di produzione della stessa categoria alimentare. Nonostante, date le circostanze, il calcolo consuntivo della singola voce di menu rappresenti un'operazione non strettamente correlata alla contabilizzazione dei singoli costi effettivi, i metodi analitici del calcolo di prodotto verranno, comunque, approfonditi nel presente paragrafo, essendo ad ogni modo un importante processo contabile di determinazione, sia esso programmatico o consuntivo. L'assunto precedentemente presentato dei due Autori, inoltre, a parere di chi scrive, non determina l'effettiva impossibilità – come invece sostenuto da COLTMAN M. M. – di determinare "l'esatto" valore consuntivo per pietanza, semplicemente dimostra un giudizio costi-benefici a sfavore della valutazione puntuale del prezzo effettivo per voce di menu.

[176] Ottenuto, come ricorda, fra gli Altri, KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 185, tramite la formula:

$$\textit{Food o beverage cost}\ \text{percentuale per porzione} = \frac{\textit{Food o beverage cost}\ \text{per porzione}}{\text{Prezzo di vendita per porzione}} \times 100$$

[177] Similmente si potrebbe pervenire alla determinazione del prezzo di uno specifico drink composto da più ingredienti.

[178] Per un approfondimento, oltre all'opera da cui è tratto tale schema di calcolo, si rinvia a NINEMEIER J. D., ultima opera citata, pp. 143 – 144; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 110 – 113; KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 184 e seguenti. Al contrario dell'Autore preso a riferimento per lo schema qui presentato, NINEMEIER J. D. evidenzia la pratica diffusa del non inserimento nella scheda di produzione e nel relativo calcolo del prodotto del "ridotto ammontare dei prodotti a basso costo" come, ad esempio, sale e pepe.

FILETTO DI MANZO CON FUNGHI PORCINI E CODE DI GAMBERI				
Prodotto	**Prezzo unitario (Kg/l)**	**Quantità utilizzata non pulita**	**Scarto**	**Costo per quantità**
Filetto di manzo	*€ 18,00*	1.125 gr	125 gr	*€ 20,25*
Funghi porcini	*€ 15,00*	375 gr	125 gr	*€ 5,625*
Olio di Oliva	*€ 5,00*	250 gr		*€ 1,25*
Farina	*€ 1,00*	50 gr		*€ 0,05*
Burro	*€ 5,00*	250 gr		*€ 1,25*
Sale	*€ 1,00*	20 gr		*€ 0,02*
Pepe	*€ 8,00*	5 gr		*€ 0,04*
Demi-glace	*€ 5,00*	400 gr		*€ 2,00*
Panna liquida	*€ 3,00*	100 gr		*€ 0,30*
Gamberetti freschi	*€ 18,00*	350 gr	225 gr	*€ 6,30*
		Totale. gr. 2.925	Totale gr. 475	
Tot. *Food Cost*				***€ 37,09***

Porzioni ottenibili: 5

$$\textbf{Costo per porzione} = \frac{\text{Tot. } \textit{Food Cost}}{\text{Porzioni ottenibili}} = \frac{€\ 37{,}09}{5} = €\ 7{,}42$$

Prezzo di vendita per porzione = € 16,80

$$\textbf{Food Cost \% per porzione} = \frac{\textit{Food Cost} \text{ per porzione}}{\text{Ricavo di vendita per porzione}} = \frac{€\ 7{,}42}{€\ 16{,}80} = 44{,}17\ \%$$

Tabella 3.3: Scheda di calcolo del costo della ricetta[179]

FONTE: Adattamento da LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", p. 47.

L'impostazione delle ricette, tuttavia, non sempre rende così agevole il calcolo a porzione delle principali figure di analisi del costo dei materiale. Nella pratica ristorativa, infatti, a causa delle diverse rese di trasformazione che il medesimo ingrediente può avere in periodo diversi – in base, ad esempio, al grado di gamma prescelto per l'acquisto degli ingredienti o

[179] Si noti in particolare come a causa della variabilità del prezzo di vendita, quest'ultimo vada periodicamente rivisto, motivo per cui nello schema di calcolo presentato i valori scritti in *corsivo* si riferiscono a dati suscettibili di variazione nel corso dell'anno, perciò prima di procedere alla determinazione delle varie voci di costo è necessario accertarsi della loro validità e, se del caso, aggiornarli. A riguardo si veda, infatti, la considerazione di COLTMAN M. M., in "*Food and beverage cost control*", p. 117, (testo tradotto): "come cambia il costo degli ingredienti, allo stesso modo (ovviamente) cambia anche il costo della porzione". Come ricordano vari Autori, comunque, i moderni sistemi informativi rendono agevole e non particolarmente oneroso tale continuo aggiornamento delle ricette.

alla loro fase di finitura[180], alla stagione di riferimento, al fornitore prescelto, oppure alla partita di merce trattata – si è soliti indicare nella ricetta le quantità degli ingredienti necessari, non al loro peso lordo, bensì al relativo peso netto successivo alle principali procedure di pre-preparazione – tra le quali, ad esempio la mondatura dei vegetali, la rifilatura delle carni, ecc. –, rendendo così sempre valide le indicazioni quantitative in essa contenute.

Ne consegue, però, che al momento della determinazione del *food cost* totale della ricetta non è possibile utilizzare il prezzo d'acquisto così come da fattura ricevuta, poiché quest'ultimo si riferisce alla quantità lorda di merce, mentre nella distinta di produzione la quantità utilizzata è indicata al suo peso netto di utilizzo.

Per procedere, pertanto, al computo del costo totale degli ingredienti così come indicati in ricetta, è necessario convertire il prezzo della merce per unità lorda in un prezzo per unità netta e questo attraverso l'applicazione della resa di trasformazione[181] dell'ingrediente considerato[182].

Il calcolo da impostare per determinare il prezzo riferito ai quantitativi netti, (ossia alla parte edibile), di utilizzo è quindi[183]:

$$\text{Prezzo unitario dell'ingrediente netto utilizzato} = \frac{\text{Prezzo unitario d'acquisto}}{\text{percentuale di rendimento}}$$

In tali casi dunque, lo schema di calcolo della ricetta precedentemente presentata, considerando una percentuale di rendimento dell'88,89% per il filetto di manzo, del 66, 67% per i funghi e del 35,71% per i gamberi[184], risulterebbe, (Tabella 3.4.)[185]:

---

[180] Nel settore *foodservice* sono, infatti, presenti varie classificazioni per indicare lo stato d'acquisto delle materie prime; DEL DUCA M., nell'ultima opera citata, pp. 76 e seguenti, ad esempio, riporta tre tipologie di classificazione: la prima si basa sulla tripartizione tra prodotti *convenience* freschi, semilavorati e pronti; la seconda "suddivide i prodotti *food* in cinque "gamme" a seconda del grado di finitura, della tecnica di conservazione e soprattutto del grado di servizio in essi contenuto"; la terza, infine, p. 80, "individua quattro fasi di preparazione e di conseguenza altrettanti gradi di finitura dei prodotti". Per un approfondimento sul tema si rimanda all'opera citata.

[181] Il calcolo per la determinazione di tale indicatore di rendimento sarà illustrato nel corso del Capitolo V, qualora si svilupperà la tematica degli standard di gestione.

[182] DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 214 e seguenti. Per un'ulteriore lettura preliminare del significato del rendimento dei prodotti nella ristorazione si veda, fra gli altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 107 – 109.

[183] La formula presentata è tratta dalla rielaborazione delle formule di "*Edible Portion cost (per Pound)*" e di "*Cost per servable Pound*", presentate rispettivamente da DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 217 e PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 116.

[184] Come già segnalato, le formule di determinazione della percentuale di rendimento saranno approfondite nel corso del capitolo V, pertanto nel seguente paragrafo si prendano per date tali informazioni, anche se, di fatto, esse rappresentano il risultato dell'applicazione delle formule che saranno successivamente presentate.

$$\text{Prezzo filetto netto al Kg} = \frac{€\ 18{,}00}{88{,}89\%} = €\ 20{,}25$$

$$\text{Prezzo funghi netti al Kg} = \frac{€\ 15{,}00}{66{,}67\%} = €\ 22{,}50$$

$$\text{Prezzo gamberetti netti al Kg} = \frac{€\ 18{,}00}{35{,}71\%} = €\ 50{,}41$$

FILETTO DI MANZO CON FUNGHI PORCINI E CODE DI GAMBERI			
Prodotto	**Prezzo unitario applicabile(Kg/l)**	**Quantità utilizzata Netta**	**Costo per quantità**
Filetto di manzo	*€ 20,25*	1.000 gr	*€ 20,25*
Funghi porcini	*€ 22,50*	250 gr	*€ 5,625*
Olio di Oliva	*€ 5,00*	250 gr	*€ 1,25*
Farina	*€ 1,00*	50 gr	*€ 0,05*
Burro	*€ 5,00*	250 gr	*€ 1,25*
Sale	*€ 1,00*	20 gr	*€ 0,02*
Pepe	*€ 8,00*	5 gr	*€ 0,04*
Demi-glace	*€ 5,00*	400 gr	*€ 2,00*
Panna liquida	*€ 3,00*	100 gr	*€ 0,30*
Gamberetti freschi	*€ 50,41*	125 gr	*€ 6,30*
		Totale. gr. 2.925	
Tot. *Food Cost*			***€ 37,09***

Porzioni ottenibili: 5

$$\textbf{Costo per porzione} = \frac{\text{Tot. } \textit{Food Cost}}{\text{Porzioni ottenibili}} = \frac{€\ 37{,}09}{5} = €\ 7{,}42$$

Prezzo di vendita per porzione = € 16,80

$$\textbf{Food Cost \% per porzione} = \frac{\textit{Food Cost} \text{ per porzione}}{\text{Ricavo di vendita per porzione}} = \frac{€\ 7{,}42}{€\ 16{,}80} = 44{,}17\ \%$$

Tabella 3.4: Scheda di calcolo del costo della ricetta con ingredienti espressi al peso netto

FONTE: Adattamento degli schemi presentati da LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", p. 47 e da DOPSON L. R. E HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 215.

[185] Per ovvia derivazione matematica, il costo totale e, conseguentemente, i relativi indicatori di costo per porzione non variano rispetto alla schema precedente. Tuttavia, in alcune circostanze, la necessità di apportare arrotondamenti ai "nuovi prezzi" individuati potrebbe comportare piccole variazioni del *food cost* tra i due schemi proposti.

Infine, un ulteriore caso in cui l'addetto alla rilevazione dei costi deve porre particolare attenzione è rappresentato da quelle situazioni produttive in cui lo scarto di un ingrediente per una determinata preparazione diviene l'ingrediente principale, o comunque un componente necessario, di un altro prodotto finito dell'azienda.

Solitamente, la pratica contabile prevede in queste situazioni di assegnare al materiale secondario recuperato il suo valore attuale di mercato, ossia il costo che l'azienda avrebbe dovuto sostenere qualora avesse reperito tale bene attraverso fornitori esterni[186].

Ovviamente tale metodo richiede, poi, un ulteriore accorgimento contabile, poiché se tramite l'acquisto del materiale per così dire primario l'azienda ha potuto beneficiare di un ulteriore sottoprodotto, il costo sostenuto dall'azienda non può essere imputato solamente ed interamente al piatto che utilizza l'ingrediente principale, poiché parte di esso ha contribuito alla produzione di un ulteriore prodotto generante ricavi[187]; se la contabilità non tenesse conto di tale fatto verrebbe, infatti, a mancare la più volte richiamata correlazione costi-ricavi, postulato fondamentale di un sistema di contabilità per destinazione.

Ne consegue, dunque, che al costo del materiale principale è necessario sottrarre il valore del sottoprodotto e quest'ultimo deve essere attribuito esclusivamente al prodotto finale ottenuto mediante il suo utilizzo[188].

---

[186] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 121.

[187] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 121 – 122. Si rinvia al medesimo testo e alle medesime pagine anche per l'approfondimento, con relativo esempio numerico, sull'accorgimento contabile che verrà di seguito illustrato. Allo stesso modo si veda quanto riportato da KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 181.

[188] Sull'argomento si veda anche COLTMAN M. M., ultima opera citata, pp. 121 – 125. Si noti, inoltre, come quest'ultimo Autore, oltre a proporre il metodo suesposto, espone un sistema di calcolo alternativo, a suo dire, p. 125 (testo tradotto), "altrettanto accurato dal punto di vista aritmetico e in un certo qual senso più logico". COLTMAN M. M. propone, infatti, di considerare innanzitutto il costo totale che si sarebbe sostenuto acquistando separatamente il quantitativo utile rimasto di bene primario e il quantitativo ottenuto di sottoprodotto; di rapportare il costo realmente sostenuto dall'azienda al costo ipotetico così calcolato e successivamente di attribuire tale rapporto al prezzo unitario di mercato dei beni principali e secondari, ottenendo così il nuovo prezzo da attribuire ai vari prodotti per la loro valorizzazione.
Ad esempio, posto l'acquisto di un 1 Kg di carne di manzo a 13 €/Kg, da cui la cucina è in grado di ottenere 0,8 Kg di arrosto (prezzo di mercato 16,50 €/Kg) e 0,3 Kg di macinato (prezzo di mercato 8 €/Kg), il calcolo secondo il metodo alternativo di COLTMAN M. M. sarebbe:

Arrosto 0,8 Kg x 16,50 €/Kg	13,20 €	→ Rapporto di conversione $= \frac{13}{14,80}$ →	Prezzo aggiornato arrosto =	$16,50 \times \frac{13}{14,80} = 18,78$ €/Kg
Macinato 0,2 Kg x 8 €/Kg	1,60 €		Prezzo aggiornato macinato =	$8 \times \frac{13}{14,80} = 7,07$ €/Kg
Totale	14,80 €			

È da notare, tuttavia, che tale artificio contabile rende inutilizzabile la forma di determinazione del "prezzo unitario dell'ingrediente netto utilizzato", poiché la relativa formula non prende in considerazione il possibile utilizzo del materiale di scarto[189].

La rilevanza del *food* e del *beverage cost* nella gestione ristorativa, unita spesso alla difficoltà manageriale di manovrare nel breve e nel brevissimo periodo la variabilità degli altri elementi di costo, ha condotto nel corso degli anni ad un evidente predominio nella pratica gestionale di tale configurazione di costo – divenuta spesso l'unica componente vagliata nella determinazione del costo di prodotto – subordinando, quando non addirittura omettendo, la considerazione nel processo decisionale degli altri elementi di costo, salvo poi valutarli, in misura aggregata, nelle analisi del bilancio consuntivo e nel confronto di questo con il budget programmato[190].

Negli ultimi decenni, tuttavia, la sempre più variegata offerta di proposte *convenience food* da parte dei fornitori, nonché il crescente costo del lavoro, ha posto anche ai manager della ristorazione un problema relativo all'utilizzo e alla determinazione, al fine di adottare soluzioni gestionali coerenti con l'ottimizzazione dei risultati aziendali, di configurazioni di costo aggiuntive, in grado di rilevare la criticità di aspetti di costo diversi, tra i quali, ad esempio, il costo del lavoro. Nasce, quindi, da questa esigenza il ricorso, anche da parte della contabilità gestionale della ristorazione, al costo primo di prodotto[191].

La determinazione del costo primo di prodotto nella ristorazione richiede, dunque, l'aggiunta al *food* o *beverage cost* della pietanza del relativo costo della manodopera direttamente impiegata nella lavorazione[192].

---

[189] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 122, notano, infatti: "whenever there is usable trim, you cannot calculate the cost per servable pound by dividing the percentage of servable weight into the as-purchased price per pound. The reason is that the resulting cost does not take usable trim into account; it assumes all trim is waste".

[190] Tale questione è particolarmente messa in luce dallo studio dei manuali di management ristorativo i quali, molto spesso, non proseguono la determinazione del costo di prodotto oltre l'attribuzione dei relativi costi di *food* o *beverage*.

[191] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 127 e seguenti. Per un approfondimento su tale figura di costo si rinvia, fra gli Altri, a LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, pp. 29 e seguenti; BARTOLI F., ultima opera citata, pp. 37 e seguenti.

[192] LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", p. 52; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 42 e 126.

A prima vista, potrebbe sembrare che il costo definito primo dalla ristorazione non coincida perfettamente all'impostazione del costo primo presente in dottrina, poiché non tiene apparentemente conto degli altri costi diretti di produzione, quali ad esempio i costi delle risorse impiegate in energia elettrica e gas per la cottura dei cibi; in realtà, la loro non considerazione non risponde alla scelta di ignorare i dettami contabili in merito al calcolo di tale figura di costo, bensì piuttosto ad una considerazione costi-benefici che decreta non conveniente la considerazione di tali elementi negativi di reddito come diretti, dato l'eccessivo onere, nonché a volte la palese impossibilità, di individuare o misurare un legame diretto tra l'oggetto dell'analisi e il consumo della risorsa, aspetto che, conseguentemente, "declassa" tali costi a costi indiretti[193].

Tale configurazione di costo, però, pur risultando di elevato supporto alle decisioni manageriali, presenta difficoltà aggiuntive rispetto al calcolo del *food* o *beverage cost* della pietanza, soprattutto in sede consuntiva, in quanto "attribuire un costo di lavoro diretto ad ogni singolo piatto di un "ménu" non è cosa facile da individuare, né agevole da calcolare"[194], ed è per tale ragione che alcuni Autori ed addetti al settore promuovono, nel settore ristorativo, l'adozione di un sistema di calcolo semplificato, anche se meno rappresentativo della realtà operativa.

I sostenitori di tale metodo propongono, infatti, per ottenere il valore di manodopera da attribuire al costo primo della pietanza, di procedere preventivamente alla suddivisione dei piatti commercializzati in fasce di lavorazione, in base al grado richiesto di quest'ultima per la loro produzione, e successivamente di attribuire ad ogni fascia di lavorazione un determinato costo diretto di manodopera[195].

---

[193] In merito a tale regola contabile si veda, fra gli Altri, LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", p. 31. Si ricorda, infatti, come sottolineato anche da AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 32, che "un costo è diretto quando vi è la possibilità di misurare, in modo obiettivo, il consumo di un determinato fattore. Il costo, al contrario, deve essere considerato indiretto nell'ipotesi in cui, tale eventualità non è identificabile" per scelta manageriale o per reale impossibilità fisico-concettuale; inoltre, l'Autrice a sostegno di tale osservazione riporta proprio il costo dell'energia elettrica: "costo indiretto in quanto non misurabile in modo oggettivo rispetto al prodotto e variabile a causa della sua modificabilità rispetto alla quantità prodotta". Sull'argomento si consideri, infine, il commento di PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 42, sul costo del lavoro indiretto di prodotto, applicabile tuttavia a qualsiasi costo indiretto: "il costo indiretto del lavoro è quel costo che non può essere addebitato a una voce specifica del menu e pertanto è allocato [nelle configurazioni a costo pieno] ad ogni voce del menu sotto forma di costo generale".

[194] MUSCARÀ G., "*Operazione menu: Analisi, programmazione e calcoli dagli acquisti alla vendita*", p. 18.

[195] MUSCARÀ G., ultima opera citata, p. 18. Illustra e motiva la sua proposta nel seguente modo: "nell'operazione di qualunque "*foodservice*" possono venire facilmente individuati i gruppi di voci del "ménu" che verranno poi aggregati alle rispettive fasce di lavorazione. In questo modo, il Ristoratore, invece di calcolare, piatto per

Tuttavia, nonostante tale metodo di determinazione del costo primo risulti di immediata comprensibilità logica, ben altri problemi pone la determinazione delle modalità con cui suddividere il totale dei costi indiretti del lavoro tra le varie fasce di lavorazione; qualsiasi criterio individuato sarebbe, difatti, un criterio arbitrario, aggravato, inoltre, dall'esigenza di determinare poche categorie di lavorazione[196], che andrebbe quindi ad inficiare il riconosciuto grado di oggettività del costo primo[197], posto che, tra l'altro, tale costo da un punto di vista concettuale non può nemmeno essere definito realmente un costo primo.

Il medesimo problema si manifesta, per l'industria ristorativa, anche in sede di definizione del costo variabile di prodotto[198], poiché anche in tal caso la quota di costo variabile del lavoro imputabile al singolo prodotto commerciale risulta di complessa determinazione, così come risultano di difficile attribuzione ai singoli prodotti anche i rimanenti costi variabili di produzione, rendendo così spesso arbitraria la loro valutazione.

Tale difficoltà riconosciuta da parte sia della dottrina[199] sia della pratica, induce spesso il sistema informativo aziendale a sottoporre il calcolo del costo variabile di prodotto ad una semplificazione contabile, come può essere un'attribuzione arbitraria dei rimanenti costi variabili diversi dal *food* e *beverage cost* – ad esempio, come consigliato da alcuni Autori, sulla base della percentuale totale di costi variabili sul prezzo di vendita[200] – o la completa

---

piatto, il costo del lavoro diretto, dovrà soltanto individuare i tre costi relativi alle tre fasce di lavorazione ed applicarli poi a tutti quei piatti che, per elaborazione tecnica, ricadono in una delle fasce stesse".

[196] Al crescere del numero delle fasce di produzione considerate, infatti, si ripropone il problema della numerosità degli oggetti e delle variabili da considerare e quindi della difficoltà del loro computo; ne consegue, dunque, che ogni livello di lavorazione individuato attraverso le fasce, rappresenta una media tra i livelli di lavorazione richiesti dai i piatti in esse contenuti.

[197] BARTOLI F., in "*Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", p. 37, definisce infatti il costo primo come "la configurazione di costo caratterizzata dal più elevato grado di oggettività".

[198] Per uno studio approfondito della determinazione e dell'utilizzo gestionale del costo variabile di prodotto si rimanda, fra gli Altri, a BARTOLI F., ultima opera citata, pp. 40 e seguenti; LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, pp. 32 e 46 – 52; SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", pp. 145 e seguenti.

[199] In merito alla difficoltà di determinare il contributo variabile o diretto del lavoro, nonché degli altri fattori produttivi si veda, ad esempio CHAN W. e AU N., "Profit Measurement of Menu Items in Hong Kong's Chinese Restaurants", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1998, 39(2), pp. 70 – 75; inoltre si consiglia la lettura di BAYOU M. E. e BENNETT L. B., "Profitability analysis for table-service restaurants", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(2), pp. 49 – 55, per l'illustrazione di un possibile metodo di allocazione e individuazione dei costi variabili e fissi, nonché diretti ed indiretti, ai singoli prodotti presenti in menu.

[200] A sostegno dell'ipotesi presentata DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell' ultima opera citata, p. 414, illustrano quanto segue: "one difficulty encountered when seeking to evaluate a menu item's profitability is that the assignment of nonfood variable cost to individual menu items can be a challenge. (…) It is very likely true, for

rinuncia all'attribuzione al costo unitario di prodotto dei costi variabili diversi dalla materie prime[201], che, se da un lato agevola la determinazione, dall'altro priva il valore così determinato dell'identità con il concetto di costo variabile unitario.

Infine, un'ultima configurazione di costo, individuabile solitamente nei sistemi informativi aziendali, ma raramente presente nelle contabilità ristorativa, è rappresentata dal costo pieno di prodotto, costo omnicomprensivo per definizione[202].

Se, infatti, come illustrato, già la determinazione di figure parziali di prodotto, come il costo primo o variabile, richiede nel settore ristorativo l'applicazione di criteri di allocazione, spesso di opinabile selezione, a maggior ragione il costo pieno di prodotto, in condizioni produttive così caratterizzate, non può che condurre a valori poco attendibili e in grado di compromettere, anche in maniera rilevante, la scelta delle più opportune decisioni manageriali da intraprendere[203].

---

example, that different items on (…) menu require differing amounts of labor to prepare. (…) Thus, the variable labor cost of preparing the two dishes is very different. It is assumed that (…) [to respond] to these differing costs (…) [it is charged] more for a more labor-intensive dish and less for one that is less labor intensive. Other dish required essentially the same amount of labor to prepare; thus, their variable labor cost have less impact on individual menu item's selling price. Because that is true, for analysis purposes, most operators find it convenient to assign variable cost to individual menu items based on their average labor and other variable costs. For example, if labor and other variable costs are 30% of total sales, all menu items may be assigned that same variable cost percentage of their selling price".
Tuttavia, come emerge anche dalla lettura di PAVESIC D. V., "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), pp. 127-134, è da notare che costi variabili e prezzi di vendita non sempre presentano tra essi una relazione così diretta, poiché decisioni strategiche diverse potrebbero richiedere la considerazione di ulteriori variabili in sede di definizione del prezzo di vendita.

[201] Tale questione sarà più analiticamente valutata nel corso del successivo Capitolo.

[202] Per lo studio di tale figura di costo si consiglia, fra gli Altri, la lettura di AVI M. S., ultima opera citata, pp. 32 e seguenti; LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 219 e seguenti.

[203] Per tale ragione non si indagherà ulteriormente il calcolo "tradizionale" di tale configurazione di costo, nonostante, come sostenuto anche da RAAB C. e MAYER K., in "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), pp. 43 – 52, la determinazione di un "vero" costo pieno di prodotto potrebbe rappresentare per i manager un utile ausilio nella loro attività gestionale; ausilio che, tuttavia, è palesemente poco riconosciuto o valutato in un'ottica costi-benefici, come dimostra, fra l'altro, la pressoché inesistente trattazione del metodo *full costing* nei manuali di gestione ristorativa. Tale noncuranza, comunque, non pregiudica la possibilità di attuazione di un corretto sistema di controllo de gestione, poiché come annuncia BERGAMIN BARBATO M., in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 52, "la differenza forte ["tra aziende produttrici di beni e quelle che forniscono servizi" – categoria quest'ultima a cui, in parte, appartiene anche l'azienda ristorativa in quanto somministratrice del cibo che produce –] sta nella difficoltà, frequente nelle seconde, di individuazione del costo del prodotto a causa della congiunzione tecnica ed economica che spesso si determina nelle fasi di produzione e commercializzazione. Tali problemi, peraltro non universalmente presenti, non pregiudicano affatto il funzionamento del controllo di gestione, esercitandosi questo su centri per i quali l'esigenza di omogeneità dell'attività deve permettere comunque una correlazione tra input e output. Certamente

Tale problema, comunque, da qualche tempo risulta al vaglio della comunità accademica, la quale, conscia del beneficio gestionale che la determinazione di un affidabile costo pieno di prodotto potrebbe comportare, si indaga sempre più frequentemente sulle possibilità di risoluzione di tale evidente aleatorietà nel computo, identificando una possibile soluzione soprattutto nell'utilizzo dell'"*Activity-Based Costing*"[204].

Sono molti, infatti, gli Autori[205] che suggeriscono l'introduzione di una logica *activity-based* nel sistema contabile delle aziende della ristorazione. Nello specifico, secondo coloro che propongono l'adozione di tale metodo, la determinazione del costo delle varie voci di menu dovrebbe prevedere (Figura 3.1):

- ◊ innanzitutto, la ripartizione dei costi presenti in contabilità generale – ad eccezione di quelli relativi alle materie prime che vengono direttamente imputate ai prodotti – in tre principali voci di costo: *labor*, *direct operating* e *facility sustaining*;
- ◊ successivamente, l'attribuzione dei costi delle tre voci alle due principali attività aziendali individuate – attività di *back-of-the-house* e attività di *front-of-the-house* – in relazione ai *cost driver* individuati, ovvero, qualora non fosse riscontrabile un legame oggettivo tra costi e attività, l'imputazione diretta ai singoli prodotti, mediante un criterio convenzionale;

---

quest'ultimo difficilmente sarà, come accade invece per una parte dei centri delle aziende industriali, la misura dei «prodotti» ottenuti".

[204] Come ricorda, infatti, AVI M. S., nell'ultima opera citata, p. 57, "la tecnica di rilevazione dei costi denominata *Activity Based Costing* (*ABC*) è stata proposta come soluzione dei problemi indotti dall'uso del sistema contabile tradizionale nell'ambiente produttivo moderno e caratterizzato da un'elevata flessibilità". Per un approfondimento in termini generali dell'argomento si rimanda all'Autrice citata, oltreché a praticamente qualsiasi manuale di Analisi e Contabilità dei Costi, in particolare, per un'analisi completa, comprensiva anche di una visione critica, si consiglia tra le varie proposte COLLINI P., "*Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*", pp. 117 – 186; AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 239 e seguenti; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 116 – 119. Inoltre si suggerisce la lettura di uno dei primi articoli sull'argomento: COOPER R. e KAPLAN R. S., "Maesure costs right: make the right decisions", *Harvard Business Review*, 1988, 66(5), pp. 96 – 103.

[205] Si veda, in particolare, RAAB C. e MAYER K., "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), pp. 43 – 52; AA.VV., "The Application of Activity-Based Costing in a Quick Service Restaurant", *Journal of Foodservice Business Research*, 2008, 11(1), pp. 23 – 44; RAAB C. e MAYER K. J., "Exploring the Use of Activity Based Costing in the Restaurant Industry", *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 2004, 4(2), pp. 79 – 96 AA.VV., "Activity-based pricing: can it be applied in restaurants?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2009, 21(4), pp. 402 e seguenti

◊ Infine, la ripartizione delle attività nei vari livelli della stessa e l'attribuzione dei costi di quest'ultimi ai relativi prodotti cui hanno contribuito[206].

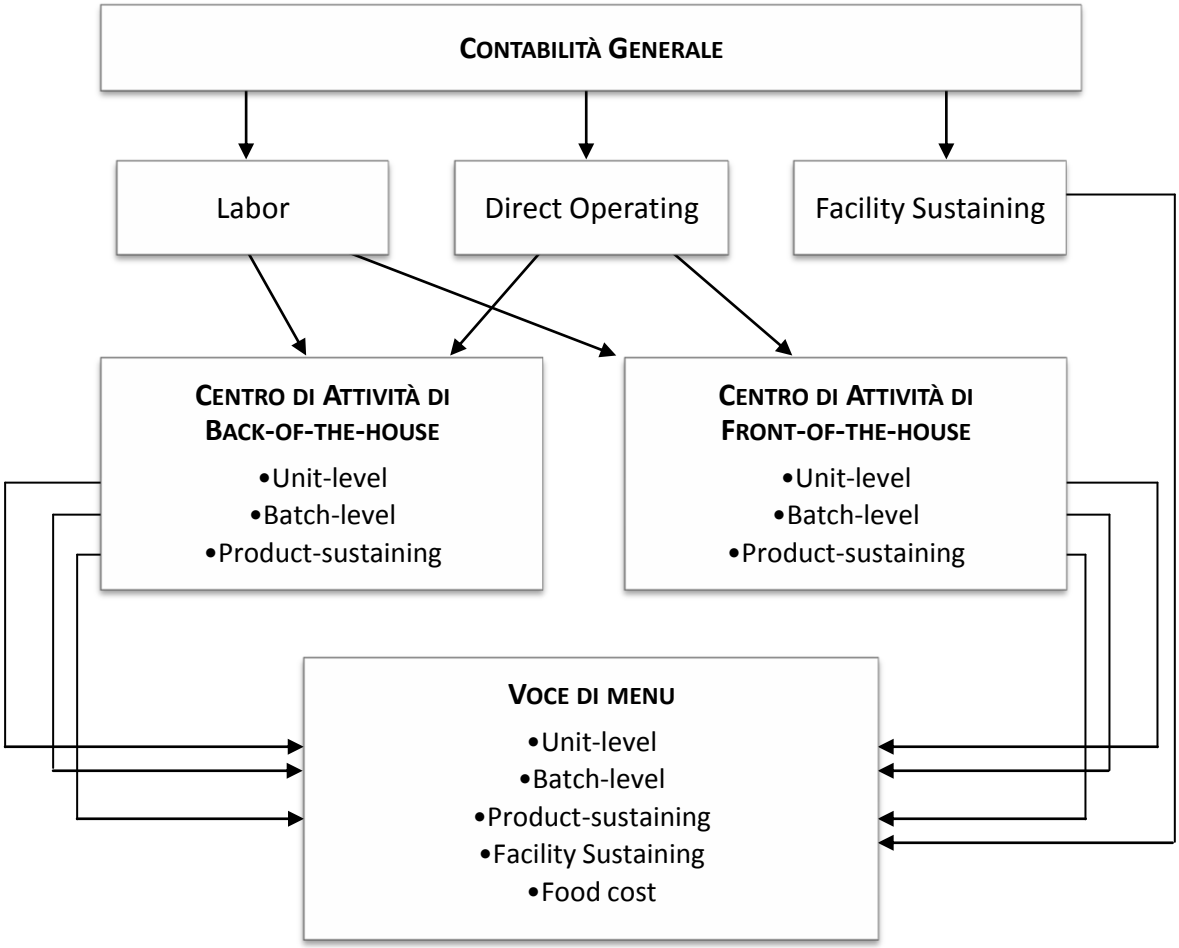

Figura 3.1: Schema di activity-based costing per la ristorazione

FONTE: Adattamento da RAAB C. e MAYER K., "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), p. 45.

[206] Per l'esame completo dei passaggi richiesti si veda, fra gli Altri, RAAB C. e MAYER K., "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), pp. 44 e seguenti; AA.VV., "Activity-based pricing: can it be applied in restaurants?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2009, 21(4), pp. 402 e seguenti.

3.4 Un approccio contabile alternativo: l'Experience Accounting

Gli schemi contabili sinora delineati rappresentano, in maniera analoga a quanto avviene anche negli altri settori industriali, la modalità di rilevazione e contabilizzazione delle vicende economiche più ampiamente utilizzata nella pratica gestionale ristorativa; a dispetto di ciò, negli ultimi anni da più parti in letteratura si è iniziato a disquisire sull'effettiva rappresentatività ed utilità, per il settore *foodservice*, di un siffatto sistema di consuntivazione ed analisi, sottolineando in particolare come, mentre la ristorazione sia sempre più orientata alla produzione e commercializzazione di un'esperienza, la contabilità aziendale, ed in particolare quella manageriale, continui ad essere focalizzata sulla creazione del prodotto alimentare offerto[207], come dimostra la particolare attenzione posta al cosiddetto *plate cost* e il consueto ammassamento, in un'unica voce di analisi, dei costi non riconducibili alla spese sostenute in cibo, bevande e personale.

Per comprendere appieno il significato della critica mossa dalla comunità accademica nei confronti dei modelli gestionali, ed in particolare contabili, della ristorazione e la relativa risoluzione, è innanzitutto necessario introdurre una breve digressione sul concetto diffuso in letteratura e consolidatosi oramai anche tra gli operatori del settore di "*meal experience*".

Secondo il modello *FAMM* ("*Five Aspects of Meal Model*"), inizialmente sviluppato come approccio didattico dal Dipartimento di "*Restaurant and Culinary Art*" della svedese Örebro University[208] e successivamente divenuto un vero e proprio contributo dottrinale alla disciplina ristorativa, la consumazione di cibo in generale e quella effettuata fuori casa in particolare, rappresenta molto più della "semplice ingestione di nutrienti"[209], motivo per cui,

---

[207] CARLBÄCK M., "From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry", *International Journal of Revenue Management*, 2010, 4(3/4), p. 404, a tal proposito afferma: "the issue (…) is that while the restaurants are producing experiences, the accounting system is tuned in on the creation of a plate of food".

[208] GUSTAFSSON I-B., "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), pp. 9 –20.

[209] EDWARDS J. S. A., "The foodservice industry: eating out is more than just a meal", *Food quality and preference*, 2012, p. 1. Sull'argomento si veda anche GUSTAFSSON I-B., "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), pp. 9 –20; AA.VV., "The five aspects meal model: a tool for developing meal services in restaurants", *Journal of Foodservice*, 2006, 17(2), pp. 84 – 93.

nel suo studio è necessario adottare una visione multidisciplinare, in grado di fornire una prospettiva, per così dire[210], *all-inclusive*.

Nello specifico il modello, basandosi sui parametri di valutazione utilizzati dalla Guida Rossa Michelin per giudicare hotel e ristoranti[211], descrive l'esperienza culinaria sperimentata dal cliente in una struttura professionalmente adibita alla sua fornitura, come il risultato dell'interrelazione tra cinque elementi[212], ossia:

- ◊ l'ambiente, inteso in senso fisico[213], che definisce il luogo deve si colloca la consumazione, (ne fanno quindi parte lo stile strutturale richiamato, il *layout* dei locali, gli arredi, ecc.);
- ◊ l'incontro, costituito dalle interazioni che si instaurano tra la clientela, tra questa e il personale, e tra il personale;
- ◊ il prodotto, in termini strettamente alimentari, ossia le pietanze e le bevande servite;
- ◊ l'atmosfera, che si genera dalle caratteristiche degli elementi precedentemente presentati e dal loro relazionarsi; ed infine,
- ◊ il sistema di gestione e di controllo dell'impresa che, pur avvenendo prevalentemente in sede di *back-office*, manifesta al pubblico tutta la sua criticità attraverso le dinamiche di fruizione del servizio ristorativo.

Questi cinque elementi, poi, secondo gli Autori sono disposti in una sequenza logica per cui le prime tre componenti concorrono alla formazione dell'atmosfera, mentre il controllo gestionale garantisce la funzionalità e l'operatività di tutto il sistema[214], (si veda Figura 3.2).

---

[210] La stessa GUSTAFSSON I-B., in "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), p. 10, (testo tradotto), sostiene che "una prospettiva *all-inclusive* al pasto" rappresenta un'ulteriore espressione per definire il FAMM.

[211] GUSTAFSSON I-B., "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), p. 10; AA.VV., "The five aspects meal model: a tool for developing meal services in restaurants", *Journal of Foodservice*, 2006, 17(2), p. 86.

[212] Per un'analisi dettagliata di tali elementi, che in tale sede verranno solo sinteticamente illustrati si rimanda, fra gli Altri, agli articoli sopracitati, oltreché a EDWARDS J. S. A. e GUSTAFSSON I-B., "The five aspects meal model", *Journal of Foodservice*, 2008, 19(1), pp. 4 – 12, dai quali, peraltro, è tratta la rielaborazione descrittiva del modello e dei suoi elementi qui presentata.

[213] Gli Autori definiscono, infatti, questo elemento con il la denominazione riassuntiva "*room*".

[214] Per alcune considerazioni in merito allo sviluppo di tale concezione logica del legame tra gli elementi si rimanda alla nota successiva. Qui basti notare quanto sostenuto da JÖNSSON P. e KNUTSSON H., in "Management control of meal experience: comments on the Five Aspects Meal Model", *Journal of Foodservice*, 2009, 20(4), p.

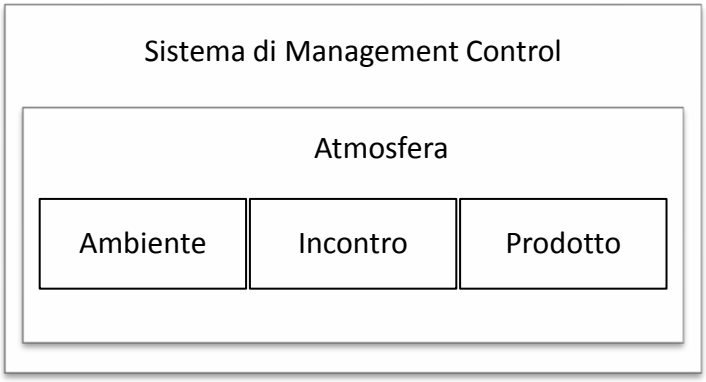

Figura 3.2: Five Aspects Meal Model (FAMM)

FONTE: GUSTAFSSON I-B., "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), p. 11, (testo tradotto)[215].

Seguendo tale impostazione di ordine generale, alcuni Autori[216] hanno, quindi, iniziato ad elaborare un approccio contabile specificatamente focalizzato sulle reali esigenze conoscitive delle aziende ristorative, "al fine di creare uno strumento migliore per la ripartizione dei costi, l'allocazione delle risorse, il controllo dei costi e la determinazione dei prezzi"[217].

La visione esperienziale del prodotto ristorativo, infatti, secondo i fautori di tale approccio, giustifica la necessità di elaborare un nuovo metodo contabile – definito "*experience accounting*" – in grado di far percepire in maniera più immediata il *trade-off* tra minimizzazione dei costi e massimizzazione del valore attribuito dai consumatori all'offerta, esigenza quest'ultima particolarmente avvertita a causa dell'incapacità dei consueti sistemi di contabilità utilizzati nella gestione ristorativa, specie se basati sull'illustrata tripartizione dei costi o sul *framework* contabile USAR, di rappresentare l'effettivo contributo delle risorse

182; gli Autori, in particolare, affermano: "management control has the potential of tying together all other aspects. While the FAMM captures vital and crucial aspects of the core offering in foodservice, (…) this core offering hinges upon managerial discretion. Hence, the FAMM may increase its usefulness were it to be elaborated in the management control aspect".

[215] Sebbene i contributi iniziali di GUSTAFSSON I-B., definiscano le relazioni tra i cinque elementi nella maniera qui presentata, successivamente l'Autrice assieme ad altri Colleghi ha iniziato a presentare il modello con l'introduzione di una piccola variante: negli articoli successivi i ruoli di "atmosfera" e "sistema di management control" vengono invertiti, dimostrando così come sia l'"atmosfera" e non il "sistema di management control" il risultato dell'interazioni degli altri quattro elementi; per un confronto si veda, ad esempio EDWARDS J. S. A. e GUSTAFSSON I-B., "The five aspects meal model", *Journal of Foodservice*, 2008, 19(1), pp. 4 – 12.

[216] ANDERSSON T. D. in particolare.

[217] CARLBÄCK M., "From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry", *International Journal of Revenue Management*, 2010, 4(3/4), p. 404.

impiegate alla creazione della "*meal experience*", ed in particolare agli specifici elementi che la generano[218].

Sulla base di queste premesse e rivedendo alcuni contributi dottrinali presenti in letteratura sul tema[219], vengono quindi individuati dal modello i sei fattori chiave dell'esperienza ristorativa:

- ◊ il cibo, nel senso "grezzo"[220] di elemento, definito in termini di quantità e qualità, in grado di soddisfare un bisogno primario di nutrizione;
- ◊ l'esperienza culinaria, definita anche finezza o raffinatezza culinaria;
- ◊ il servizio del personale;
- ◊ l'atmosfera del locale;
- ◊ la compagnia con cui si divide il tavolo;
- ◊ gli altri clienti.

I primi quattro dei quali, data la riconosciuta influenza decisionale che su di essi dispone il management, vengono presi come base di riferimento per l'allocazione dei costi[221] delle risorse aziendali[222].

---

[218] AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 249. Similmente si veda anche le successive opere di ANDERSSON T. D. e Colleghi sull'argomento, in particolare si consideri ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., "Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences", *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), pp. 1377 – 1395; CARLBÄCK M., "From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry", *International Journal of Revenue Management*, 2010, 4(3/4), pp. 403 – 419; CARLBÄCK M., "From cost accounting to customer accounting in the hospitality industry – a constructive approach", *Licentiate Thesis n° 141515*, University of Gothenburg, Gothenburg, 2011.
A tali opere si farà, inoltre, implicito riferimento nella presentazione, che seguirà, dell'"*experience accounting*".

[219] Per i precisi riferimenti bibliografici, solitamente correlati al modello FAMM, si rinvia alla consultazione bibliografica delle opere sopracitate che presentano l'argomento.

[220] ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., infatti, nell'ultimo articolo citato, p. 1382, illustrano tale fattore anche con l'espressione "*basic food and beverage*".

[221] Poiché il lettore potrebbe intravvedere un'analogica tra *Experience Accounting* e *Activity-Based costing*, ANDERSSON T. D. in AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 249, precisa: "compared to ABC, the 'accounting unit' is not the activity performed but the value of costumer experience that is supported by performing a function and using a resource".

[222] In realtà, come riportano ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., nell'ultimo articolo citato, p. 1389, più che essere fuori dal controllo dei responsabili aziendali, i fattori cosiddetti "della clientela" (la compagnia al proprio tavolo e gli altri avventori), sono di ardua, se non impossibile, rappresentazione contabile, motivo per cui sono esclusi dal modello. A ben vedere, infatti, proseguono sempre gli Autori, p. 1389, "ci sono specifici metodi industriali per 'creare' la clientela", come, ad esempio, "fissare il prezzo ad un livello in cui certa clientela si sentirebbe scoraggiata ad entrare" oppure "assegnare i tavoli in maniera tale da influenzare l'esperienza dei clienti". Sull'argomento si veda anche, ANDERSSON T. D. e MOSSBERG L., "The dining experience: do restaurants satisfy customer needs?", *Food Service Technology*, 2004, 4(4), p. 176.

"L'idea alla base dell'EA è [infatti] di sviluppare uno strumento di contabilità gestionale (…) in cui i costi sono assegnati alla produzione delle quattro principali tipologie di esperienza. (…) [Dal punto di vista contabile] vengono [quindi] creati quattro nuovi conti – alimenti di base, finezze culinarie, servizio ed atmosfera – " e su di essi "vengono ripartiti i costi dell'intero anno", o di porzioni dello stesso, in relazione alla specifica "esperienza che hanno contribuito a creare"[223], (Figura 3.3).

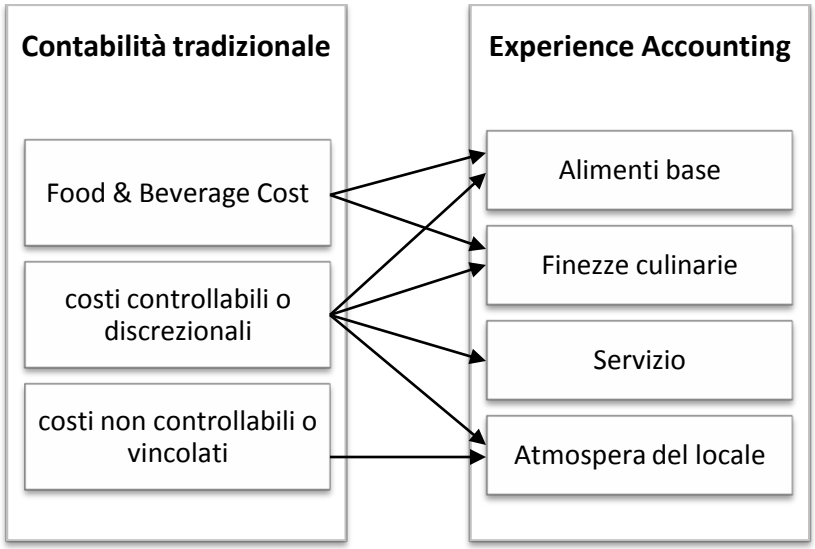

Figura 3.3: Riallocazione dei costi da un sistema tradizionale ad un sistema di "experience accounting".

FONTE: Adattamento da AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 250 e ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., "Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences", *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), pp. 1382.

Una volta riallocati i costi, il modello dell'"*experience accounting*" prevede, poi, "il confronto fra il costo di produzione dell'esperienza da un lato e il valore attribuito dal cliente all'esperienza dall'altro"[224] – valutando quest'ultimo secondo il metodo della "volontà di pagare"[225] –, mettendo così il management nelle condizioni di poter "valutare la *custumer*

[223] CARLBÄCK M., "From cost accounting to customer accounting in the hospitality industry – a constructive approach", *Licentiate Thesis n° 141515*, University of Gothenburg, Gothenburg, 2011, p. 15; oltre che per il pensiero in generale, si rimanda ovviamente all'opera anche per le espressioni dell'Autore espressamente richiamate. Naturalmente in merito alla descrizione del modello si suggerisce la lettura anche gli articoli originari precedentemente indicati.

[224] ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., "Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences", *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), p. 1381.

[225] In AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 243, ANDERSSON T. D. giustifica l'utilizzo del sistema della "volontà di pagare" sostenendo che esso

satisfaction e [di] comprendere gli aspetti dell'esperienza culinaria che sono importanti per la peculiare clientela del ristorante (…); [nella ragionevole consapevolezza che, qualora si desiderino apportare degli interventi di miglioramento per allineare esperienza ideale ed esperienza effettiva,] il valore marginale deve sempre essere maggiore o uguale al costo marginale"[226] sostenuto per la miglioria.

Dall'analisi presentata consegue, dunque, che il modello proposto di "*experience accounting*" rappresenta un valido supporto all'attività manageriale, caratteristica che, come si è avuto modo di illustrare nel corso della trattazione, dovrebbe possedere ogni strumento appartenente al sistema di controllo di gestione. Ciò, tuttavia, non implica che tale approccio debba sostituire i tradizionali modelli di analisi gestionale dell'attività ristorativa, che comunque mantengono la loro validità, semplicemente induce il management a considerare l'introduzione[227] di un ulteriore modello contabile che, data anche la considerazione della volontà di pagare della clientela, "può servire come base di riferimento per una migliore utilizzazione delle risorse, al fine di concentrare l'attenzione sugli aspetti in cui il locale si presenta più debole e di destinare gli sforzi [aziendali] alle creazione di esperienze che il cliente apprezza e per le quali, conseguentemente, è disposto a pagare di più"[228].

---

rappresenta un valido strumento, poiché "rende comparabile il valore con il costo". Per un esempio pratico del metodo si veda, fra gli Altri, ANDERSSON T. D. e MOSSBERG L., "The dining experience: do restaurants satisfy customer needs?", *Food Service Technology*, 2004, 4(4), pp. 171 – 177.

[226] AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 253.

[227] Tuttavia, alla luce delle effettive competenze manageriali presenti nella ristorazione, del tempo e dell'attenzione materialmente dedicati all'analisi gestionale, ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., in "Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences", *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), pp. 1391, (testo tradotto), enfatizzano il fatto che "portare la contabilità ad uno step successivo (…) possa non essere accolto con entusiasmo da molti manager della ristorazione. Ma, d'altra parte, le più rilevanti informazioni che l'*experience accounting* può fornire in termini di corrispondenza tra valore creato e costo di produzione del valore possono rendere conveniente spendere un po' più di tempo, sia pure in una contabilità leggermente più complicata". Tale affermazione, tuttavia, come ricordano anche da CARLBÄCK M., in "From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry", *International Journal of Revenue Management*, 2010, 4(3/4), p. 417, non deve giustificare l'introduzione in azienda di un sistema contabile che, anche una volta rodato e operativo, sia notevolmente più dispendioso, in termini di tempo, del procedimento contabile normale e che non giustifichi attraverso un adeguato ritorno economico il costo della sua introduzione.

[228] ANDERSSON T. D. e CARLBÄCK M., ultimo articolo citata, p. 1392, (testo tradotto). In merito ANDERSSON T. D., in AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 240, (testo tradotto), scrive: "i manager della ristorazione devono non solo conoscere le preferenze e i bisogni dei loro clienti, ma anche allocare le risorse in modo tale da rendere possibile la produzione della particolare *meal experience* che i clienti si aspettano".

Capitolo IV

LE ANALISI PER LE DECISIONI

4.1 L'attività volitiva e la ponderazione delle scelte

Da un punto di vista decisionale il governo di un'attività economica non differisce di molto dall'esperienza di vita quotidiana di un qualsiasi individuo razionale[1]; come per quest'ultimo, infatti, "la vita di ogni azienda comporta un continuo susseguirsi e intrecciarsi di decisioni[2] prese [solitamente] in regime di rischio e incertezza, (…)caratteri [che, inoltre,] (…) sono tanto più pronunciati quanto più lontano nel tempo vengono realizzate le scelte compiute e quanto più lunga è la durata dei loro effetti"[3].

L'andamento economico dell'attività imprenditoriale, così come il suo sviluppo operativo, dipende, infatti, dalla capacità manageriale di guidare l'azienda, mediante le decisioni intraprese, lungo percorsi strategici e tattici idonei al perseguimento degli obiettivi prefissati, nonché coerenti con il contesto e le caratteristiche che la determinano.

---

[1] AA.VV., in "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 460, nell'introdurre la loro analisi degli strumenti a sostegno del processo decisionale ne esaltano l'utilità conoscitiva non solo nella pratica di gestione aziendale, bensì anche "in molti aspetti della vita privata".

[2] Similmente si veda, fra gli Altri, LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", p. 62; AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 460; LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", p. 219.

[3] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 151.

In un contesto così delineato, ove "l'attività volitiva è l'essenza stessa del vivere e divenire dell'azienda"[4], assumono un ruolo di rilevante criticità le modalità con cui il processo decisionale viene sviluppato da parte del management è ciò, soprattutto, per le pesanti implicazioni che le scelte dei manager presentano non solo dal punto di vista reddituale, ma anche di responsabilità personale. Sebbene, infatti, intuito, esperienza e professionalità dei vari soggetti dotati di potere direzionale all'interno dell'azienda rappresentino, spesso, delle premesse gestionali irrinunciabili, la loro esclusiva presenza non è in grado, da sola, di garantire la necessaria razionalità, convenienza e finalità che deve giustificare ogni delibera gestionale e che, pertanto, richiede l'ausilio di "adeguati strumenti informativi" [5].

In tal senso, l'analisi dei costi e dei ricavi correlati a tali scelte imprenditoriali e, in particolare, dei costi differenziali che esse generano rispetto alla situazione aziendale pregressa[6], costituisce una base fondamentale su cui promuovere le osservazione e, conseguentemente, le decisioni dei responsabili ed è per tale ragione che la dottrina economica e la pratica aziendale hanno da sempre cercato di individuare modelli matematici in grado di sostenere tale delicato ruolo direzionale.

Si tratta, tuttavia, di modelli la cui validità deve sempre essere assunta caso per caso e mai convalidata in maniera deterministica, a causa dell'evidente impossibilità oggettiva, comune a qualsiasi modello economico-matematico, di soppesare ogni variabile incidente sul sistema aziendale[7]. Il percorso manageriale che conduce alla decisione, infatti, deve sempre contemplare nell'analisi delle varie alternative sia i risvolti di efficienza che quelli di efficacia, il breve così come il medio lungo periodo, attuando in tal modo nelle procedure di scelta la necessaria ponderazione tra variabili gestionali contrapposte[8]; e questo nonostante i modelli decisionali generalmente proposti siano soliti scindere il breve dal medio-lungo

---

[4] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 135.

[5] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 151. Si rimanda all'Autrice anche per lo sviluppo del pensiero presentato. In particolare, come ricorda l'Autrice e come tra l'altro sarà approfondito in seguito, tale "ausilio alle decisioni imprenditoriali" "mai [deve] sostituirsi all'elemento umano".

[6] Sulla peculiare necessità di considerare l'aspetto differenziale di costi e ricavi se veda, oltre a quanto sarà esposto in seguito, SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", pp. 242 e seguenti; AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 460.

[7] Sulla difficoltà di rappresentazione del sistema azienda e sulle conseguenti caratteristiche sub-ottimali dei modelli economici si veda SELLERI L., ultima opera citata, p. 240, nonché LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, p. 63. Come ricordano quest'ultimi, infatti, "alcuni fattori, che pure influiscono sugli esiti della decisione, non sono suscettibili di traduzione quantitativo monetaria, salvo cadere in approssimazioni assai grossolane. È dunque importante tenere separati i fattori qualitativi del processo decisionale, senza mai trascurarli per non rischiare di pregiudicare l'intera operazione".

[8] In merito a tale bilanciamento si rimanda a quanto sostenuto nei precedenti Capitoli.

periodo[9] ed enfatizzare, soprattutto, l'attenzione prettamente sulle condizioni di efficienza operativa[10].

È utile ricordare, infatti, come nessuna decisione aziendali esprima il suo contributo unicamente nell'orizzonte temporale di breve periodo in cui è collocata la sua attuazione, "visto che, tutto sommato, ogni decisione ha sempre un effetto, per quanto minimo, sullo stato dell'azienda"[11], sulla considerazione che di essa ha il mercato, nonché, conseguentemente, sulle capacità reddituali che presenterà nel futuro, ragione per cui anche le "decisioni di breve vanno sempre analizzate [da parte del management] in rapporto alle conseguenze che possono generare nel tempo. Sotto questo aspetto, [dunque,] a un'attenta analisi, le decisioni di breve periodo non sono tali perché è irrilevante la considerazione delle loro conseguenza sul medio e lungo periodo, quanto perché, all'opposto, le loro conseguenze sul medio e sul lungo periodo vanno considerate in un modo del tutto particolare"[12] ed avendo, inoltre, a riferimento l'impostazione strategica di fondo, con la quale devono sempre porsi in un rapporto di coerenza[13].

Un'attenta ponderazione quantitativo-qualitativa, pertanto, deve puntualmente rappresentare il fondamento di ogni scelta decisionale, considerato soprattutto il fatto che, su quest'ultima gravano già elementi di soggettività, costituiti, soprattutto, da "condizioni fisiologiche (…) [e caratteriali dei decisori], nonché [correlate al]l'"interpretazione che essi danno all'evoluzione dell'ambiente"[14].

---

[9] Tale scissione tra diversi orizzonti temporali, come ricorda fra gli Altri, SELLERI L., ultima opera citata, p. 242, risulta, tuttavia, necessaria poiché "l'analisi delle decisioni di breve periodo (…) [richiede] schemi logici e (…) modelli differenti da quelli di lungo periodo. E questo anche perché il differente orizzonte abbracciato dai due ordini di decisioni comporta la considerazione in termini differenti della variabile "tempo". In particolare, quest'ultima nelle decisioni di breve periodo è considerata implicitamente tramite le previsioni dei dati rilevanti ai fini dell'analisi; all'opposto, la stessa nelle decisioni di lungo periodo, oltre che in modo implicito, tramite le previsioni dei dati rilevanti ai fini dell'analisi, è considerata anche in modo esplicito tramite il procedimento dell'"attualizzazione".

[10] Sul tema si veda anche, oltre alle opere precedentemente richiamate, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 135 – 140.

[11] LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, p. 61.

[12] SELLERI L., ultima opera citata, p. 241.

[13] In merito alla rilevanza di quest'ultima LIZZA P., ultima opera citata, p. 219, sottolinea come, "a prescindere dalla loro natura, [le decisioni da prendere] devono risultare sempre coerenti con l'orientamento strategico di fondo".

[14] SELLERI L., ultima opera citata, p. 240.

4.2 L'alternativa tra Make or Buy

Nel contesto economico attuale, caratterizzato da una sempre più marcata specializzazione produttiva, una decisione che molto spesso il management delle aziende ristorative – così come, del resto, quello di qualsiasi impresa economica – si trova ad affrontare[15] è rappresentata dalla scelta tra produrre in proprio i beni e/o servizi utili all'esercizio della propria attività – scelta indicata in gergo con il termine "*make*" – oppure acquistarli da fornitori esterni – il cosiddetto "*buy*"[16].

Il mercato d'approvvigionamento del settore ristorativo, infatti, è sempre più spesso caratterizzato dalla presenza di operatori in grado di rifornire le aziende della ristorazione commerciale e/o collettiva con prodotti pre-lavorati pronti all'uso oppure semplicemente semilavorati[17], che, solitamente, consentono alle aziende del *foodservice* un risparmio di tempo e di manodopera nella fase produttiva del proprio processo[18]. Puntualmente, pertanto, i responsabili aziendali si trovano a dover attuare delle scelta relative alla tipologia di materie prime che meglio rispondono alle peculiari esigenze del periodo[19]; oltreché, a

---

[15] Come nota, infatti, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 147 – 148, "nei moderni sistemi economici la spinta alla specializzazione e il tasso di innovazione che a questa è più facile associare possono, più spesso di un tempo, condurre a considerazioni che facciano propendere per la esternalizzazione di fasi produttive e di servizi ben al di là delle motivazioni di ordine organizzativo, finanziario e fiscale ormai consolidate".

[16] Oltre agli Autori indicati nel corso della presentazione dei calcoli di "*make or buy*", si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 91 e seguenti; LIZZA P., ultima opera citata, p. 271; LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, pp. 74 – 78. Inoltre per la considerazione dell'importanza di tale tipologia di analisi nel settore *foodservice* si consulti NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 161 e seguenti.

[17] I cosiddetti prodotti *convenience* di cui si è già discusso nel capitolo precedente. In merito si consideri quanto segue: "è ormai costante la diminuzione nei paesi industrializzati del tempo che i consumatori dedicano alle preparazioni culinari, fenomeno dovuto soprattutto alle mutate condizioni di vita e al ritmo spesso frenetico delle attività. Da molti anni quindi l'industria alimentare offre, sia all'utente domestico sia al ristoratore, una gamma amplissima di prodotti "semilavorati" o *conveniece food* ormai completa". DEL DUCA M., in "*Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*", p. 72.

[18] Sempre DEL DUCA M., ultima opera citata, p. 73, sottolinea, infatti, che l'attuale "panorama sociale, sommato alle esigenze di riduzione del personale ed innalzamento della produttività per addetto delle aziende del comparto *catering* e ristorazione, hanno portato ad un enorme interesse verso i prodotti alimentari semilavorati in grado di risolvere a buon titolo i problemi ottimizzando tempi e tecnologie impiegate". Per un maggior approfondimento delle circostanze tecnico-organizzative che giustificano il ricorso all'utilizzo dei prodotti *convenience* si rinvia alla lettura dell'opera, pp. 74 e seguenti, nonché a DOPSON L. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 201 – 202.

[19] La stagionalità di molti materiali, soprattutto di origine agricola, utilizzati nel processo produttivo comporta, per l'appunto, la necessità di periodiche riconsiderazioni anche delle decisioni già intraprese, ogni prodotto considerato come alternativa, infatti, non è conveniente o sconveniente in quanto tale, ma in quanto associato ad un preciso contesto temporale: in alcune stagioni o mesi dell'anno sarà conveniente acquistare prodotti surgelati o simili in quanto meno costosi rispetto all'acquisto e all'utilizzazione della materia grezza, mentre

dover valutare la convenienza del ricorso all'*outsourcing* per lo svolgimento di alcune attività aziendali, quali ad esempio il lavaggio della biancheria di sala e cucina oppure il ricorso a personale esterno negli eventi di maggior afflusso.

Si tratta di una scelta che, seppur dal punto di vista redditual/economico non presenta rilevanti criticità, dovendosi optare per la soluzione economicamente più conveniente, richiede un'accurata ponderazione nel caso in cui comporti delle implicazioni strategiche, a breve come a lungo termine[20]. L'acquisto, ad esempio, di prodotti alimentari pronti all'uso in un locale che si propone al cliente quale artefice di una produzione artigianale volta al rispetto della tradizione gastronomica locale potrebbe compromettere seriamente l'*appeal*, la credibilità e, conseguentemente, la redditività dell'azienda, qualora la clientela venisse a conoscenza di tale fatto.

Ulteriore aspetto da porre, poi, in considerazione è dato dal possibile diverso risultato ottenibile in termini qualitativi tra le due soluzioni produttive[21]; infatti, anche in una logica di bilanciamento tra conseguenze di breve e di medio-lungo termine, nonché di efficacia ed efficienza, è indispensabile che mai la nuova alternativa apporti una riduzione della qualità percepita e della conformità igienico-sanitaria del prodotto finito[22], e ciò nonostante essa possa apportare un beneficio economico nel breve periodo[23].

Tuttavia, la considerazione dell'impatto strategico e qualitativo della decisione da intraprendere rilevano in maniera determinante "fintantoché la situazione

---

nella consueto periodo di produzione agricola potrebbe essere conveniente acquistare il prodotto direttamente allo stato di raccolta.
In quest'ultimo caso, è tuttavia da notare, come negli ultimi anni le nuove tecnologie produttive e di conservazione delle merci hanno ridotto il giogo stagionale a cui la ristorazione era sottoposta, diminuendo così anche la frequenza con cui alcune scelte decisionali necessitano delll'attenzione del management. Nel caso, infatti, di notevoli vantaggi differenziali nell'acquisto "in stagione" di alcune materie prime rispetto al resto dell'anno, la decisione manageriale può indirizzarsi nell'acquisto in sovrannumero nei periodi caratteristici di produzione agricola – quando, quindi, il costo del prodotto risulta inferiore – conservando la parte in eccesso rispetto ai fabbisogni produttivi per i periodi in cui il reperimento della merce sul mercato risulta eccessivamente oneroso oppure, addirittura, impossibile. Relativamente a quest'ultimo punto si consulti NOBBIO C. e CALELLA A., "*Manuale delle Ristorazione: F & B*", p. 358.

[20] COLLINI P. e MIO C., "*Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*", p. 100; AVI M. S., *Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 170. In particolare si rimanda ai primi due Autori citati per una valutazione sulle modalità con cui le decisioni qui considerate possono influenzare la sfera strategica della gestione e, conseguentemente, sulle tecniche per valutare anche tale elemento di scelta.

[21] DOPSON L. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 295.

[22] Si veda, fra gli Altri, LATTIN G. W., "*The lodging and food service industry*", pp. 226 – 227.

[23] Fra gli Altri, MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 127.

reddituale/finanziaria/patrimoniale dell'azienda è sufficientemente positiva; infatti nel momento in cui un'impresa operasse a condizioni gestionali di "emergenza", ovverosia presentasse squilibrio economico, tensioni finanziarie, sottocapitalizzazione, ecc, le considerazioni di carattere economico dovrebbero, necessariamente, prendere il posto di quelle di contenuto strategico [e qualitativo] in quanto, agendo diversamente, l'impresa sarebbe destinata a sicuro fallimento"[24].

Tuttavia, "sia che la decisione si presenti come strategica e improntata all'efficacia (difficilmente esprimibile quantitativamente), sia che si ponga come eminentemente operativa e dettata da un'esigenza di maggior efficienza (…), la valutazione delle conseguenze economiche rappresenta una fase non eliminabile, anche se con peso relativo nella prima ipotesi, costituendo invece il metro principale di giudizio nella seconda"[25]; è per tale motivo, pertanto, che da tempo la dottrina e la pratica contabile hanno predisposto un oramai consolidato strumento metodologico in grado di "indirizzare il processo decisionale stabilendo non tanto una griglia precostituita, impossibile da codificare vista l'eterogeneità delle situazioni e delle domande, quanto piuttosto un percorso logico valido nella generalità delle ipotesi"[26].

Essenzialmente tali modelli di valutazione economica prevedono l'impostazione di un'analisi differenziale volta all'individuazione della soluzione dai maggiori benefici economici, in termini di minori costi o maggiori ricavi per l'azienda. Essi, pertanto, prendono in considerazione solamente i costi sorgenti e i costi cessanti[27], nonché gli eventuali redditi incrementali[28] – i primi riguardano i costi che si generano a seguito dell'ipotesi di acquisto presso terzi; i costo cessanti, al contrario, si riferiscono ai costi eliminabili in conseguenza a tale decisione – confrontando i quali giungono alla determinazione della scelta più

[24] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 169.
[25] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 147. Ad ogni modo, similmente, si rivedano anche le opere precedentemente citate sull'argomento.
[26] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 100.
[27] Tali concetti, peraltro, sono già stati richiamati nel corso del precedente capitolo.
[28] Nel caso infatti, l'abbandono dell'attività svolta internamente consenta la possibilità di sfruttare diversamente i fattori produttivi, ad esempio gli spazi del locale, ottenendo l'opportunità di generare maggiori introiti, la valutazione economica deve tenere in considerazione anche tale aspetto positivo di reddito. In merito si veda AVI M. S., ultima opera citata, pp. 172 – 173, nonché, per alcune considerazioni in rapporto al preciso ambito economico rappresentato dal settore dell'ospitalità, AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", pp. 201 e seguenti.

conveniente; in particolare se i costi cessanti si presentano maggiori ai costi sorgenti allora la preferenza prettamente economica ricade sull'alternativa *buy*, mentre nel caso opposto si predilige l'opzione *make*[29].

Tuttavia, se da un punto di vista pratico la cognizione del modello è alquanto agevole, così come lo è la determinazione dei costi sorgenti, più elaborata risulta, spesso, la comprensione e conseguente individuazione dei costi cessanti, posto che spesso la pratica aziendale è solita identificare il costo cessante con il costo variabile e viceversa il costo fisso con il costo non cessante; tale associazione però, non sempre è rappresentativa della realtà aziendale, posto che vi possono essere circostanze in cui si verifica esattamente il contrario. Per agevolare quindi la distinzione tra costi cessanti e costi non cessanti è utile precisare che i primi si riferiscono a costi realmente eliminabili in azienda, oppure a costi economicamente utilizzabili in altre attività aziendali[30].

Nel settore ristorativo, inoltre, un'aggiuntiva complicazione nel processo di paragone è causata dalle diverse rese di trasformazione che, solitamente, prodotti grezzi e prodotti semilavorati possiedono in fase di lavorazione, aspetto che obbliga l'addetto all'analisi a convertire i prezzi per unità acquistata così come appaiono in fattura, in prezzi per unità netta utilizzabile[31]. In definitiva, quindi, i calcoli di "*make or buy*", richiedono le seguenti determinazioni economiche (Tabella 4.1):

MAKE	BUY
Totale costi cessanti	Totale costi sorgenti (meno) Margine di contribuzione di secondo livello derivante dallo svolgimento della nuova attività

Tabella 4.1: Determinazioni economiche per il calcoli di "*make or buy*"

FONTE: AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 173

[29] Per alcuni esempi pratici si veda, fra gli Altri, COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 91 – 99; AA.VV., *Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 472 – 475; SELLERI L., ultima opera citata, pp. 248 – 250.

[30] Per l'approfondimento dell'analisi qui espressa si rimanda a AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 170 – 171. Allo stesso modo si consiglia la lettura di BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 148 – 151.

[31] In merito a questa peculiarità del settore ristorativo si veda, ad esempio, DOPSON L. e HAYES D. K., pp. 75 – 76 e 295 – 296.

Oltre ai risvolti strategici ed economici, infine, il management deve poi considerare le diverse implicazioni finanziarie che l'alternativa "*buy*" solitamente comporta, come ad esempio l'entrata finanziaria conseguente allo smantellamento di un reparto piuttosto che l'alterazione dei flussi di cassa aziendali; tali variazioni, infatti, potrebbero addirittura determinare la sconvenienza di una soluzione che dal punto di vista meramente economico risulta vantaggiosa[32].

Oltre alla risoluzione matematica, comunque, la dottrina propone, poi, un'ulteriore risoluzione grafica, in grado di determinare immediatamente, a parità di condizioni economiche, l'influenza che il volume di produzione/acquisto presenta sulla decisione manageriale; data, infatti, l'incidenza dei quantitativi prodotto/acquistati la soluzione "*buy*", solitamente, risulta conveniente entro determinati limiti, apparendo invece sconveniente al superamento di tale massimale operativo, (si veda Figura 4.1).

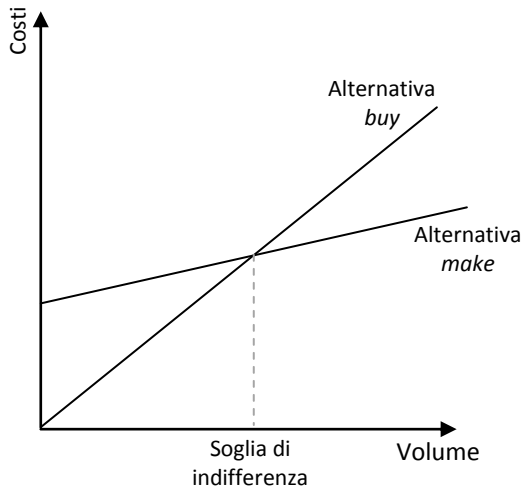

Figura 4.1: Analisi grafica decisione "*make or buy*"

FONTE: NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 161 e BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 153.

[32] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 151.

4.3 Il margine di contribuzione nella ristorazione

"Un problema tipico delle aziende con produzione diversa [tra le quali compare, per l'appunto, l'azienda ristorativa] è quello di definire la combinazione di prodotti che, tramite l'utilizzo delle strutture esistenti, si presenta pro-tempore come la più conveniente"[33]; la dottrina e la pratica manageriale da tempo hanno riconosciuto al margine di contribuzione, nelle sue varie connotazioni, il ruolo di guida a tale importante scelta manageriale, poiché esso costituisce un adeguato indicatore del grado di partecipazione attraverso il quale i vari prodotti commercializzati concorrono alla copertura dei costi fissi e, eventualmente, alla produzione di reddito[34].

Malgrado tale figura sia di semplice derivazione logica e, sotto certi aspetti, di agibile determinazione contabile, nel settore ristorativo il concetto di margine di contribuzione presenta un' evidente anomalia nel suo utilizzo, in quanto, in maniera del tutto erronea data la precisione che dovrebbe sempre contraddistinguere l'utilizzo dei termini in ogni sistema informativo, alla sua denominazione vengono attribuiti con totale noncuranza significati diversi a seconda delle circostanze gestionali in esame[35].

---

[33] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 169.

[34] Per l'analisi dello svolgimento di tale fondamentale funzione da parte del margine di contribuzione si veda fra gli Altri, oltre a quanto sarà sostenuto nel corso della trattazione, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 141 e seguenti; LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", pp. 66 – 71; SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", pp. 246 e seguenti; COLLINI P. e MIO C., "*Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*", pp. 39 – 43.

[35] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 51; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 191. Quest'ultimi in particolare scrivono: "Earlier we defined the term "contribution margin" to be: Revenue – Variable cost. This definition is a typical accounting-related explanation of the term. In the contest of food cost control, however, "contribution margin" has a slightly different meaning: Revenue – Food cost. Food cost are one type of a variable cost, so in the context of food cost control our definition is more specific". Tuttavia, non si ritiene condivisibile la posizione degli Autori, ritenendo che a termini precisi debba sempre corrispondere un'altrettanto precisa definizione; motivo per cui nel corso della trattazione, qualora il termine "margine di contribuzione" venisse impiegato dalla dottrina ristorativa con accezioni diverse da quella classica, si provvederà ad indicare esattamente il significato ad esso attribuito. Nello specifico, comunque, si tiene a sottolineare sin da ora, come ricordato da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., pp. 51 – 52, che nel settore ristorativo per il calcolo del *Break-Even Point* il "margine di contribuzione " viene normalmente recepito nella sua configurazione canonica, mentre nelle analisi del menu e nelle politiche di *pricing* esso viene interpretato con il significato di differenza tra Ricavi e *Food/Beverage cost*.

Nella sua concezione canonica, il margine di contribuzione, rappresenta "l'importo che contribuisce a coprire i costi fissi"[36] e come tale è ottenuto dalla differenza tra ricavi totali e costi variabili, esprimibile sia in valore monetario sia come percentuale sulle vendite[37].

$$\text{Margine di contribuzione} = \text{Ricavi totali} - \text{Costi variabili totali}$$

$$\begin{matrix}\text{margine di contribuzione} \\ \text{percentualizzato rispetto} \\ \text{alle venfite}\end{matrix} = \frac{\text{margine di contribuzione}}{\text{totale vendite}} \times 100$$

Tuttavia la sua considerazione in termini globali d'azienda, poco aiuta le decisioni manageriali in merito alla definizione della migliore configurazione produttiva, poiché ingloba tutto il *range* produttivo aziendale, mentre i responsabili per conoscere quale prodotto o classe di prodotti è più conveniente produrre, ovvero nel caso della ristorazione inserire in menu, necessitano di informazioni parziali per singolo oggetto di analisi. Nasce, quindi, da tale esigenza il bisogno di determinare configurazioni di margine di contribuzione specifiche rispetto alla varietà produttiva e/o organizzativa dell'imprese, ma totali in merito al particolare oggetto di calcolo[38]. A causa, infatti, della diversa incidenza con cui l'azienda riesce a piazzare i propri prodotti sul mercato, la considerazione del solo margine di contribuzione unitario non è sufficiente, salvo alcune rare eccezioni[39], ad indicare in maniera consona una presa di posizione sul prodotto più vantaggioso[40], motivo per cui esso va

[36] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 84.

[37] Per la presentazione di quest'ultima formula si veda fra gli Altri AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 162; mentre per i riferimenti alle rimanenti espressioni presentate si rimanda, oltre agli Autori già citati e a quelli che seguiranno, a qualsiasi manuale di contabilità manageriale.

[38] Per un riferimento dottrinale su quanto appena richiamato e su quanto seguirà si veda AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 85 e seguenti. Similmente si consideri BERGAMIN BARBATO M., opera e pagine precedentemente citate. In merito, tuttavia, è utile far notare come l'opportunità di scegliere tra prodotti o gruppi di prodotti quelli da spingere maggiormente sia causata da restrizioni tecnico-operative subite dall'azienda, in linea teorica, infatti, come ricordano COLLINI P. e MIO C., nell'ultima opera citata, p. 39, "ogni prodotto che fosse in grado di contribuire alla copertura dei costi fissi presentando un margine (appunto di contribuzione) positivo darebbe un aiuto alla complessiva copertura dei costi fissi aziendali. Se questo contributo (margine) sia a livello di singolo prodotto adeguato o insufficiente, in sé, non è questione da porsi perché comunque, per quanto poco, una contribuzione positiva è meglio di nulla. È il margine complessivo generato da tutti i prodotti che deve, nella sua totalità, essere sufficiente alla copertura dei costi fissi e solo rispetto a questo è dunque possibile esprimere oggettivi giudizi sulla sua congruità".

[39] Per la considerazione delle quali si rimanda ad AVI M. S., ultima opera citata, p. 86.

[40] Si ricorda, infatti, che le determinazioni del margine di contribuzione, nelle sue varie connotazioni, "non sono soltanto utili per orientare adeguatamente gli sforzi di promozione di vendite, ma sono addirittura indispensabili per attuare anche la più semplice delle simulazioni al fine di giungere a una coerente

solitamente preso in considerazione congiuntamente con il mix di vendita realisticamente ottenibile[41]. Tale valutazione è, pertanto, attuabile mediante la ponderazione del contributo dei singoli prodotti con la relativa quantità vendibile, ottenendo così quello che solitamente viene definito "margine di contribuzione di primo livello".

$$\text{Margine di contribuzione di primo livello} = \text{Margine di contribuzione unitario} \times \text{quantità venduta}$$

ovverosia

$$\text{Margine di contribuzione di primo livello} = (\text{Ricavo unitario - costi variabili unitari}) \times \text{q.tà venduta}$$

Tuttavia, anche tale determinazione non risulta sufficiente o, per meglio dire, adeguata, in alcune specifiche situazioni aziendali, come ad esempio nel caso di produzione soggetta a restrizioni operative, definite in gergo "colli di bottiglia". Tipico esempio di tali limitazioni, nelle imprese della ristorazione, potrebbe essere, ad esempio, la scarsa presenza di personale altamente qualificato in presenza di voci di menu dall'elevata complessità produttiva[42], oppure un altro fattore limitante, sempre interno alla cucina, potrebbe essere rappresentato da dotazioni strumentali, come potrebbero essere i forni, presenti nella struttura in misura ridotta rispetto alle complessive esigenze potenziali della produzione.

In tali casi, pertanto, il contributo di ogni prodotto al risultato economico deve essere relazionato con l'impiego delle risorse scarse e ciò può addirittura comportare il totale sovvertimento delle scelte attuate sulla base del canonico margine di contribuzione[43].

"Nell'ambito dei vincoli produttivi, [pertanto] occorre innanzitutto individuare e misurare il fattore produttivo più scarso, quello, cioè, la cui capacità produttiva condiziona tutte le

---

formulazione del budget. Infatti sulla base di tali valori: si innesteranno le ipotesi in ordine ai volumi di vendita totali e di prodotto, si potranno verificare le conseguenze di eventuali manovre sui prezzi, di cambiamenti nelle forniture o nei processi che comportino modifiche nei costi variabili". BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 141.

[41] È naturale che l'azienda cercherà di spingere, solitamente (per alcune eccezioni si veda il concetto di margine di contribuzione per fattore scarso), il prodotto dal miglior margine di contribuzione unitario, tuttavia i riscontri del mercato non sono sempre e anzi, lo sono raramente, in linea con il volere aziendale; motivo per cui il mix di vendita diviene un indispensabile parametro di valutazione.

[42] AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 164.

[43] A tal proposito, ad esempio, si confrontino le esemplificazioni presentate da BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 141 e 144.

altre”[44] – nel caso citato di mancanza di personale qualificato, ad esempio, si potrebbe utilizzare come fattore di misurazione l’ora di manodopera qualificata[45], mentre nel riportato caso dei forni il parametro di misurazione più appropriato potrebbe essere rappresentato dalle ore macchina disponibili di quest’ultimi – e successivamente rapportare il margine di contribuzione unitario al necessario fattore produttivo scarso per ottenerlo[46].

$$\text{Margine di contribuzione unitario per fattore scarso} = \frac{\text{Margine di contribuzione unitario}}{\text{Quantità di fattore scarso per ottenere un'unità di prodotto}}$$

In tali situazioni, quindi, l’indicatore della contribuzione dei vari prodotti risulterà essere il margine di contribuzione per fattore scarso, posto che, analogamente a quanto avviene con quello di “determinazione canonica”, più elevato sarà quest’ultimo più redditizia risulterà per l’impresa la produzione del bene ad esso correlato.

Un ulteriore configurazione parziale di reddito è, infine, costituita dal margine di contribuzione di secondo livello[47], la cui necessità di determinazione si manifesta in alcune circoscritte opzioni manageriali, quali possono essere, ad esempio, le decisioni in merito alla possibilità di eliminare un’area di attività aziendale[48].

Si tratta di un indicatore in grado di “stabilire quale sia il peso di (…) [ogni “linea o gamma di prodotti o (…) area di affari”] nel formare il risultato economico complessivo” con l’intento, nello specifico, di trarre gli “utili elementi (…) [per] valutare le conseguenze delle scelte strategiche attuate e (…) [per ricavare] indispensabili spunti in ordine agli sviluppi strategici futuri”[49]. Ne consegue, dunque, che contrariamente al margine di contribuzione di primo livello, il margine semilordo rappresenta uno strumento di utilizzo nelle decisioni di

[44] NATI A., “*Costi di produzione e decisioni aziendali*”, p. 170.
[45] AVI M. S., “*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*”, p. 164.
[46] In merito all’argomento si veda anche, oltre ad Autori già citati – fra i quali, ad esempio, AVI M. S., “*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*”, pp. 102 e seguenti; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 41 e seguenti – LIBERATORE G. e PERSIANI N., in “*Contabilità analitica per le decisioni economiche*”, p. 69.
[47] Altri Autori presentano tale margine con il nome di “margine semilordo”, si veda a d esempio BARBATO M., ultima opera citata, p. 118.
[48] LIBERATORE G. e PERSIANI N., ultima opera citata, p. 69, indicano uno semplice criterio per stabilire l’opportunità di utilizzo del margine di contribuzione di secondo livello rispetto al margine di contribuzione di primo livello, ossia “in linea di principio, (…) il margine semilordo di contribuzione deve essere utilizzato in luogo del margine lordo quando i costi fissi speciali sono eliminabili nell’alternativa considerata. Altrimenti, si usa il margine lordo”.
[49] Per le citazioni qui espressamente richiamate si rinvia a BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 146.

medio-lungo periodo, considerato che pone all'attenzione manageriale la possibilità di eliminare alcuni costi fissi aziendali[50].

$$\text{Margine di contribuzione di secondo livello} = \text{margine di contribuzione di primo livello - costi fissi speciali}$$

Nell'ambito di validità del margine di contribuzione, nelle sue varie connotazioni, è infine doveroso ricordare come anche tale modello di guida delle scelte manageriali non debba indurre all'approvazione deterministica delle alternative più profittevoli, in quanto "fintantoché l'azienda è contraddistinta da buone *performances* economiche" "è possibile che, in determinate circostanze, le scelte dei manager ricadano, per motivi strategici di lungo periodo, su soluzioni che, a breve, apparentemente appaiono le meno convenienti"[51]; in tali circostanze, tuttavia, la valenza decisionale del margine di contribuzione non scompare dal sistema informativo del controllo bensì si tramuta in un intento informativo[52].

[50] In merito ad alcune precisazioni in merito alla valenza di medio-lungo termine del margine di contribuzione di secondo livello si rimanda a AVI M. S., ultima opera citata, p. 100.
[51] AVI M. S., ultima opera citata, p. 109, per entrambe le citazioni.
[52] Oltre alla già citata opera di AVI M. S., p. 109, si veda anche della stessa Autrice "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", pp. 165 e seguenti, per un approfondimenti sul tema.

4.4 L'analisi del menu

"Il menu è il documento più importante di cui dispone il ristoratore per vendere i suoi piatti, va [difatti] considerato un veicolo commerciale e promozionale d'importanza cruciale (…) [considerato che] gran parte del successo di un locale è dovuto al modo in cui viene redatto e gestito"[53].

Esso, per l'appunto, non rappresenta per l'azienda ristorativa semplicemente un'elencazione di piatti proposti[54], come invece potrebbe ritenere il cliente, bensì esprime e sintetizza tutti gli aspetti gestionale dell'attività intrapresa[55]; nella sua predisposizione si incontrano e, a volte – soprattutto nell'alta ristorazione –, si scontano le finalità economiche dell'impresa con le preteste artistico-gastronomiche degli addetti alle preparazioni, le modalità di servizio con quelle di produzione e con i relativi spazi e le relative strumentazioni[56] a disposizione, le aspettative della clientela con le offerte dell'azienda, ecc.,[57] ogni aspetto deve quindi essere attentamente considerato e bilanciato[58], al fine di garantire un'offerta produttiva il più possibile redditizia, (si consideri Figura 4.2).

La gestione di un menu, quindi, non è cosa semplice, poiché richiede conoscenza, competenza e tempo da parte di tutta la struttura organizzativa, sia nelle fasi di predisposizione che di implementazione[59], "se si accetta [infatti] la premessa che il menu è il

---

[53] LUISE F., "*Food Cost. Calcolare in cucina*", p. 91. Sulla centralità del menu si consulti anche KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 157.

[54] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 143 e 151.

[55] NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., in "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 173, scrivono: "why are menus so important? The answer is simple: They implement the restaurant's marketing plan, its financial management, and its daily operations". Si rinvia agli Autori per un approfondimento.

[56] In merito si veda anche PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 147 e seguenti.

[57] Per un approfondimento si veda, fra gli altri, NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 114 e seguenti; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 151 e seguenti; per un'analisi sui fattori che condizionano la stesura del menu si veda anche KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 166 – 167.

[58] Tale bilanciamento, secondo NINEMEIER J. D., ultima opera citata, pp. 120 – 121, deve poi convolgere non solo gli elementi economico-operativi, bensì deve garantire un bilanciamento tra esigenze economico-finanziarie, estetico-gustative e nutrizionali.

[59] Considerando, infatti, i principali ruoli all'interno dell'azienda si comprende come la conoscenza del menu da parte di tutti gli addetti sia indispensabile: il management deve essere in grado di valutare economicamente le proposte dell'azienda; gli addetti alla cucina devono conoscere i processi di produzione delle varie pietanze; il personale di sala, infine, deve conoscere la composizione del piatto per poter rispondere alle richieste della clientela in merito, nonché deve comprendere, o perlomeno conoscere, il contributo economico di ogni piatto per indirizzare l'acquisto dei consumatori verso le produzioni economicamente più favorevoli per l'azienda. In riferimento a quest'ultimo intento è poi necessario sottolineare, come evidenziato ad esempio da PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 145, che il menu rappresenta spesso già di per sé uno strumento di

primo componente del piano strategico (…) si comprende come la sua pianificazione e programmazione [richieda] la stessa cura e attenzione dedicata ad una [qualsiasi] importante spesa in capitali”[60].

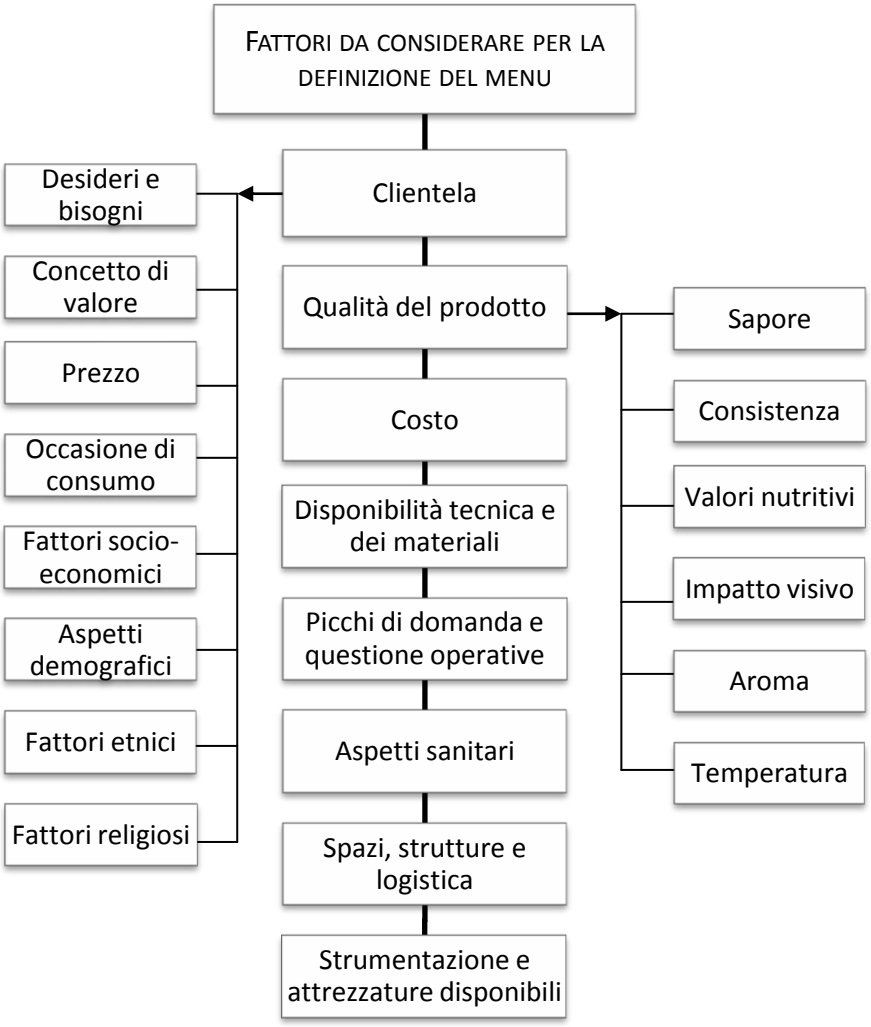

Figura 4.2: Aspetti di interesse nella predisposizione del menu

FONTE: Adattamento da NINEMEIER J. D., “*Management of food and beverage operations*”, p. 115.

Emerge, quindi, in tutta la sua criticità l’esigenza per il management di disporre, anche per la valutazione della propria proposta gastronomica, di opportuni strumenti di analisi in

indirizzo di scelta per il cliente, messaggi “subliminali” in grado di condizionarne la scelta possono, infatti, essere inviati al consumatore tramite: la descrizione dei piatti, la collocazione e l’ordine di inserimento in menu delle pietanze, ecc. per un approfondimento su tali tecniche di marketing si veda ad esempio, oltre a quanto richiamato dagli Autori, pp. 145 – 146 e 162 – 168; AA.VV., “*Food and beverage management*”, pp. 173 e seguenti.

[60] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., “*Fundamental principles of restaurant cost control*”, p. 144, (testo tradotto).

grado di guidare il management verso le scelte più opportune e, conseguentemente, verso un congruo ritorno economico per l'attività intrapresa[61].

A tal fine negli ultimi decenni la ricerca accademica ha, quindi, cercato di formulare dei modelli quantitativi di analisi, basati in parte anche sul contributo informativo fornito dal già presentato margine di contribuzione.

Nonostante, comunque, le proposte in letteratura siano varie ed in continua evoluzione, la pratica aziendale ha particolarmente fatto suoi quattro[62] sistemi d'analisi, tre dei quali matriciali ed uno algebrico. Tali modelli sono solitamente richiamati con i nomi dei loro ideatori e sono, in ordine di formulazione:

- ◊ il metodo di Miller;
- ◊ il metodo di Kasavana e Smith;
- ◊ il metodo di Pavesic;
- ◊ Il metodo di Hayes e Huffman.

Si tratta, tuttavia, di filosofie d'analisi che devono essere considerate con la dovuta lungimiranza, posto che "sebbene l'analisi finanziaria del menu sia effettivamente attuata "attraverso numeri", è doveroso considerare che tali numeri sono solo una parte, quantunque importante, del quadro complessivo di analisi"[63].

---

[61] Si veda, tra gli Altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 166; LUISE F., ultima opera citata, p. 91; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 193 e seguenti; NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 208.

[62] Sebbene, infatti, DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 404, attribuiscano una riconosciuta rilevanza solo a tre dei modelli qui presentati, si preferisce trattare anche il quarto – il metodo di Pavesic – posto che gran parte della letteratura in materia riconosce e presenta ampiamente tale sistema di valutazione.

[63] DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 404. Come ricordano, giustappunto, gli Autori, p. 404, l'analisi del menu – così come la sua predisposizione – coinvolge, infatti, come visto, aspetti di "marketing, sociologia, psicologia e una buona dose di emozioni".

4.4.1 Il metodo di Miller

Uno dei primi metodi formulati dalla comunità accademica per il controllo e la valutazione delle proposte gastronomiche presenti nel menu è rappresentato dal metodo ideato da Miller nel 1980 e definito anche con l'espressione *food cost percentage method*[64].

Si tratta di un metodo di analisi che prende a riferimento il *food cost* percentuale e la popolarità[65] dei prodotti presenti in menu.

Nello specifico tale metodo si propone, usando come punti di riferimento l'indice di popolarità del piatto e il *food cost* medio, di creare una matrice sulla quale collocare i prodotti commercializzati dall'azienda sulla base dei relativi valori delle due variabili considerate, (Figura 4.3)[66].

---

[64] Si veda DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 405.

[65] Intesa con il significato di numerosità di consumazioni vendute per ogni specifica voce del menu. La dottrina e conseguentemente la pratica applicano una criterio convenzionale per stabilire la popolarità o meno di una particolare pietanza o bevanda, nello specifico si è soliti definire popolare un piatto la cui richiesta supera l'80% – o, secondo altre impostazioni, il 70% – della potenziale media di vendita per piatto. Ovverosia, per fare un esempio, considerato un totale di 740 consumazioni vedute e un menù comprendente 13 voci di prodotto, si ottiene, nel caso di popolarità posta all'80%, il seguente valore:

$$\text{Indice di popolarità} = \frac{\text{totale consumazione}}{\text{n° di piatti presenti in menu}} \times \text{par.popolarità} = \frac{740}{13} \times 80\% \cong 46 \text{ consumazioni}$$

I prodotti che saranno richiesti in misura superiore alle 46 consumazioni saranno definiti popolari, mentre quelli al di sotto impopolari. Si veda a riguardo DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", p. 198.

L'indice di popolarità è anche esprimibile in termini percentuali. Si veda a riguardo, tra gli Altri, NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 205 e 207; PAVESIC D. V., "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), pp. 130; dove il parametro di popolarità è posto al 70%. Tuttavia, essendo tale formulazione stata introdotta in origine presumibilmente da Kavasana e Smith nella predisposizione del loro modello di analisi del menu, ritiene ragionevole imputarne a loro la paternità.

$$\text{Indice di popolarità} = \frac{100\%}{\text{n° di piatti presenti in menu}} \times \text{par.popolarità}$$

[66] Per l'illustrazione del modello si rinvia fra gli Altri, oltre all'Autore ideatore, a DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 197 e 200 – 201; DOPSON L. R. e HAYES D. K., *Food and beverage cost* control", p. 405 e seguenti; LUISE F. "*Food Cost. Calcolare in cucina*", pp. 93 e 96 – 97; ed inoltre alla descrizione che di esso ne fanno, tra gli Altri, PAVESIC D. V., in "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), pp. 127 – 134 e MORRISON P., in "Menu engineering in upscale restaurants", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1996, 8(4), pp. 17 – 24.

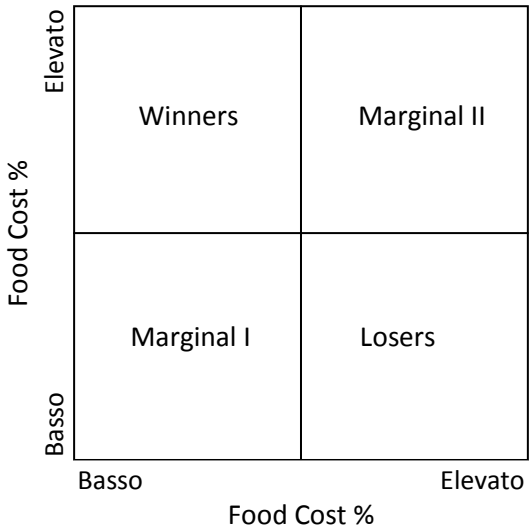

Figura 4.3: Matrice di Miller

Secondo tale impostazione, dunque, i piatti serviti vengono classificati in:

- ◊ *Winner*, ossia piatti con un basso *food cost* percentuale ed un'elevata popolarità tra la clientela;
- ◊ *Marginal I*, ovvero prodotti dall'elevato volume di vendita (popolarità), ma dal *food cost* percentuale elevato;
- ◊ *Marginal II*, con un basso *food cost* percentuale, ma con un ridotto appeal sulla clientela;
- ◊ *Loser*, ossia prodotti perdenti in quanto dall'elevato *food cost* percentuale e scarsamente apprezzati dalla clientela.

L'analisi, quindi, basandosi sull'assunto che è preferibile vendere maggiormente i prodotti a basso *food cost*, decreta i prodotti *winners* come i prodotti da spingere maggiormente nelle vendite, mentre configura i prodotti *loser* come quei prodotti che sarebbe opportuno rimuovere dal menu. I prodotti *marginal*, infine, secondo tale modello si configurano come prodotti che necessitano di migliorie, onde indirizzarli, ove possibile, verso la categoria *winners*[67].

[67] Per un'analisi delle strategie percorribili in base ai risultati ottenuti si rimanda, fra gli Altri, a DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 408; LUISE F., ultima opera citata, pp. 113 e seguenti; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 204 e seguenti.

4.4.2 Il metodo di Kasavana e Smith

"Un secondo metodo di analisi, "*menu engineering*", fu [poi] proposto nel 1982 da Michael Kasavana e Donald Smith"[68]; tale modello tenta di individuare un approccio migliore alla valutazione del menu rispetto a quanto proposto da Miller e questo poiché quest'ultimo presenta alcune limitazioni logiche.

Secondo una cospicua corrente di pensiero, infatti, il metodo del *food cost* percentuale non è adatto a rappresentare la soluzione ottimale per l'aziende del settore, poiché solitamente, a causa anche dell'utilizzo di una logica di *mark-up* nella fissazione dei prezzi, i prodotti a basso costo alimentare che promuove sono quelli dal prezzo di vendita minore e, conseguentemente, essi non consentono l'ottimizzazione dei ricavi, salvo l'azienda non riesca ad incrementare il numero di frequentatori e clienti del locale[69].

Per sopperire a tale inconveniente il modello di Kasavana e Smith, conosciuto anche con l'espressione *contribution margin method* o *menu engineering*, propone, dunque, l'utilizzo del margine di contribuzione[70] dei piatti al posto del *food cost* percentuale, mantenendo per il resto l'analoga impostazione logica utilizzata da Miller[71], (Figura 4.4).

---

[68] BAYOU M. E. e BENNETT L. B., "Profitability analysis for table-service restaurants", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(2), p. 50. Si rimanda agli Autori, oltreché a MORRISON P., "Menu engineering in upscale restaurants", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1996, 8(4), pp. 17 – 24, anche per un'analisi riassuntiva dei vari modelli qui presentati. Tali articoli verranno quindi presi a riferimento, tra gli Altri puntualmente richiamati, quale riferimento bibliografico per la presentazione dei quattro modelli.

[69] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 169. Similmente si veda PAVESIC DAVID V., "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), p. 127.

[70] Si noti però, come ricordato da BAYOU M. E. e BENNETT L. B., "Profitability analysis for table-service restaurants", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(2), p. 50, (testo tradotto), che "Kavasana e Smith definiscono il margine di contribuzione di un oggetto come la differenza tra differenza tra i ricavi di vendita e i costi diretti"; utilizzando quindi quello che nel procedente Capitolo si è definito costo primo.

[71] Anche per tale modello si rinvia, oltre all'opera originaria dell'Autore, a DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 197 e 198 – 199; LUISE F., ultima opera citata, pp. 93 e 94 – 95; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 409 e seguenti; ed inoltre alla descrizione che di esso ne fanno, tra gli Altri, PAVESIC D. V., in "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), pp. 127 – 134 e MORRISON P., in "Menu engineering in upscale restaurants", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1996, 8(4), pp. 17 – 24.

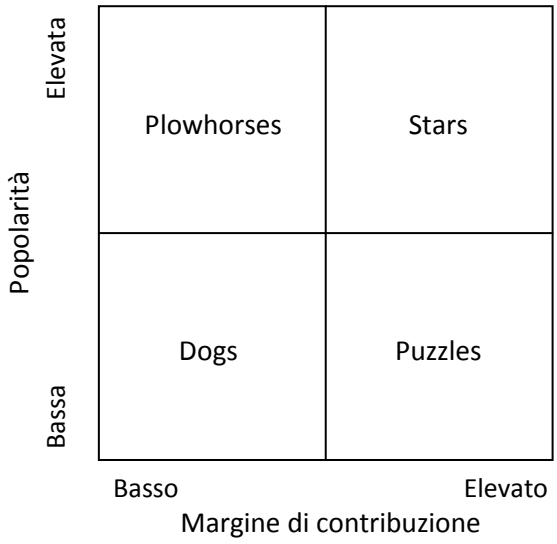

Figura 4. 4: Matrice di Kasavana e Smith

Cosi facendo i due Autori individuano nuovamente quattro categorie di prodotti, in cui a fare da discriminante è nuovamente la popolarità del piatto unita però al margine di contribuzione medio per prodotto venduto, (ottenuto cioè dividendo il margine di contribuzione totale per il numero di consumazioni totali).

La classi di pietanze individuate dal *contribution margin method*, pertanto, sono:

- ◊ *Plowhorses*, con alta popolarità, ma basso margine di contribuzione;
- ◊ *Stars*, piatti con alta popolarità e alto margine di contribuzione, fornitori quindi di ottimi risultati economici e pertanto da incentivare;
- ◊ *Dogs*, prodotti a basso margine di contribuzione ma anche a basso volume di vendita;
- ◊ *Puzzles*, piatti-incognita[72] in quanto presentano buoni margini di contribuzione, ma, nello stadio attuale, non sono particolarmente apprezzati dalla clientela.

Ovviamente in tale modello è l'acquisto dei prodotti *star*s a dover essere incentivato, poiché rappresentano il miglior margine di contribuzione, al contrario invece dei prodotti *dogs* che sarebbe preferibile eliminare dal menu data la loro scarsa contribuzione alla

[72] È LUISE F., nell'ultima opera citata, p. 95, a definire con tale termine i prpdotti *puzzles*.

formazione del reddito. Ed infine, i prodotti *plowhorses* e *puzzles* sono prodotti sui quali, in un'ottica di massimizzazione della profittabilità vanno migliorati o incentivati, ma che in fin dei conti non creano grandi problematiche all'azienda nemmeno nello stato attuale[73].

4.4.3 Il metodo di Pavesic

Un terzo approccio all'analisi del menu trova ancora una volta nella disapprovazione dei modelli precedenti il motivo della sua elaborazione; partendo, infatti, da un'analisi critica dei metodi sinora individuati Pavesic, nei primi anni Ottanta, formula un ulteriore metodo di analisi, utilizzando come variabili d'analisi sia il *food cost* percentuale preso a riferimento da Miller, sia il margine di contribuzione considerato da Kasavana e Smith, anche se con una derivazione diversa al fine di ricomprendere in esso la popolarità delle pietanze[74].

L'Autore, infatti, pur condividendo le critiche mosse a sfavore del metodo proposto da Miller, non ritiene condivisibile nemmeno l'adozione del solo margine di contribuzione, posto che, secondo il suo pensiero, se è vero che il metodo del margine di contribuzione può incrementare nel breve periodo il profitto aziendale totale, è anche vero che tale profitto solitamente è generato sostenendo un elevato *food cost*, considerato che "gli articoli con un ritorno in termini di profitto lordo elevato sono solitamente quelli con food cost e prezzi maggiori" e quest'ultimi, in particolare, possono a lungo andare diventare così elevati da risultare non accessibili al pubblico, specie in un contesto economico in regressione[75], con il conseguente decremento, quindi, nel lungo periodo dei volumi di vendita e quindi dei ricavi.

Per eliminare, quindi, tale difetto Pavesic[76] propone di utilizzare una matrice a doppia entrata focalizzata in cui la discriminante è rappresentata da un lato dal *food cost*

---

[73] Si consiglia, ad esempio, la lettura di LUISE F., ultima opera citata, pp. 113 e seguenti; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 411 e DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 204 e seguenti per una comprensione dei possibili risvolti gestionali dell'analisi.

[74] PAVESIC D. V., in "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), p. 127, (testo tradotto), scrive infatti: "è la combinazione dei tre elementi, *food cost* percentuale, volume di vendite e margine di contribuzione che deve essere impiegata per la progettazione di un menu che possa permettere il conseguimento simultaneo di un ricavo totale ottimale, un *food cost* basso e un alto profitto lordo".

[75] PAVESIC D. V., ultimo articolo citato, p. 127, si rinvia all'Autore anche per la citazione richiamata.

[76] PAVESIC DAVID V., ultimo articolo citato, pp. 127 – 134. Per una descrizione del metodo si veda anche LUISE F., ultima opera citata, pp. 93 e 98 – 99; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 197 e 202 – 203; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 95 e seguenti.

percentuale medio e dall'altro dal margine medio di contribuzione ponderato per il totale delle vendite, (ottenuto quindi dividendo il margine di contribuzione totale per le voci di prodotto presenti in menu), (Figura 4.5).

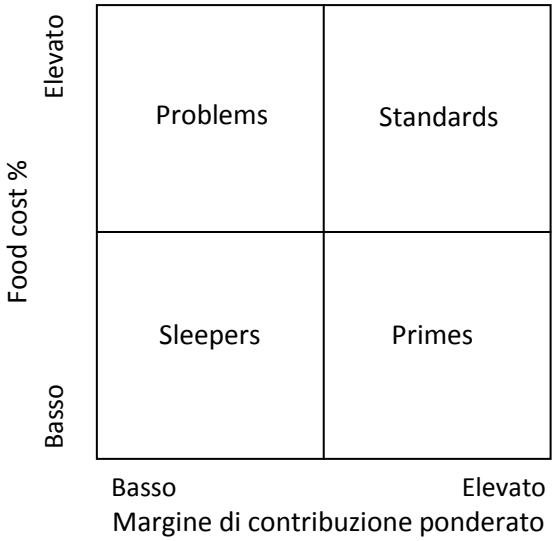

Figura 4.5: Matrice di Pavesic

La matrice cosi elaborata, determina ancora una volta quattro categorie di prodotto, denominate rispettivamente:

- ◊ *Problems*, che raggruppa i prodotti ad elevato *food cost* e a basso margine di contribuzione;
- ◊ *Standard*, prodotti dall'alto *food cost* ma dall'elevato margine di contribuzione;
- ◊ *Sleepers*, piatti a basso costo delle materie ed a basso margine di contribuzione, la cui commercializzazione "aiuta ad attenuare l'elevato *food cost* sostenuto per la vendita degli *standards*"[77];
- ◊ *Prime*, prodotti dall'elevato margine di contribuzione e dal basso *food cost*.

I prodotti *prime* rappresentano, ovviamente, i migliori prodotti dell'azienda, sui quali conseguentemente deve incentivare le vendite, mentre i prodotti *problems* come indica il

[77] PAVESIC DAVID V., "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), p. 130

nome stesso, rappresentano problematicità per l'azienda per cui una loro rimozione dal menu risulta opportuna[78].

4.4.4 Il metodo di Hayes e Huffman

Insoddisfatti delle modalità con cui Miller, Kasavana e Smith e Pavesic affrontano la valutazione dei prodotti in menu, Hayes e Huffman costruiscono un nuovo approccio alla questione, questa volta di tipo algebrico.

Partendo, infatti, dall'osservazione che qualsiasi modello valutativo basato su un parametro di riferimento medio individuerà sempre prodotti qualitativamente inferiori allo standard di valutazione prescelto, i due Autori predispongono un modello algebrico[79] in grado di risolvere, oltre al problema della determinazione media dell'indicatore di riferimento, anche l'impossibilità dei modelli precedenti di considerare molteplici variabili contemporaneamente[80].

Hayes e Huffman propongono, innanzitutto, nel loro *Goal Value Method* di stabilire un "valore obiettivo", ovverosia "un indice (…) [in grado di includere] il *food cost* percentuale, il margine di contribuzione, il volume e i costi fissi e variabili" e ottenuto attraverso la formula matematica:

$$\text{Goal Value} = A \times B \times C \times D$$

Dove:

A = 1 - Food cost %

B = Popolarità del prodotto

C = Prezzo di vendita

D = 1 - (Costi variabili non Food % + Food cost %).

[78] In merito ai possibili agli interventi si veda LUISE F., ultima opera citata, pp. 113 e seguenti;DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 204 e seguenti per una comprensione dei possibili risvolti gestionali dell'analisi.

[79] HAYES D. K. e HUFFMAN L., "Menu analysis: a better way", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1985, 25(4), pp. 64 – 70. Si prenda quindi a riferimento tale articolo per le considerazioni che seguiranno, oltreché DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 413 e seguenti.

[80] DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 413. Fatta eccezione per il metodo di Pavesic che indirettamente ricomprendeva tre variabili.

e successivamente di comparare il *Goal Value* di ogni singolo prodotto con il *Goal Value* obiettivo, ottenendo così un parametro di valutazione teoricamente più oggettivo. Il modello del *Goal Value*, però, non sostiene in maniera deterministica che i prodotti al di sotto della soglia obiettivo debbano essere scartati[81], poiché come tengono a precisare gli Autori "un approccio puramente quantitativo all'analisi del menu non è né pratico né auspicabile. La qualità del cibo e del servizio, la pulizia, l'orientamento al cliente e una moltitudine di altri fattori determinano, in ultima analisi, il successo di un'attività *foodservice* (…); [tuttavia] è necessario [per l'azienda] avere quante più informazioni possibile quando si tratta una decisione aziendale [così delicata] come [la scelta dei prodotti da] (…) inserire in menu"[82].

[81] Per un approfondimento si veda DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 416 e seguenti.

[82] HAYES D. K. e HUFFMAN L., "Menu analysis: a better way", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1985, 25(4), p. 70.

4.5 La Break Even Analysis e il Closing Point

Due strumenti conoscitivi a supporto delle decisioni manageriali sono poi costituiti dall'analisi del punto di pareggio (*Break-Even Analysis – BEA*) e dallo studio del *Closing Point* (Punto di Chiusura).

Il primo rappresenta uno strumento utilizzato in maniera più o meno intensiva in quasi tutti settori economici, mentre il Punto di Chiusura, pur derivando anch'esso dalla logica a sostegno della *Break-even Analysis*, appare di applicazione settoriale, essendo uno strumento in grado di determinare quali siano le circostanze in cui per le aziende dell'ospitalità risulta economicamente più conveniente tenere i propri locali chiusi al pubblico.

Si tratta, tuttavia, in entrambi i casi, come si vedrà nel corso della trattazione, di strumenti d'analisi grezzi, date le numerose condizioni che essi assumono per vere[83].

La *Break-even Analysis*, rappresenta un sistema di calcolo che, sulla base dei diversi rapporti di variabilità dei costi rispetto al volume delle vendite, si pone l'obiettivo di determinare il livello di vendite minimo necessario affinché l'azienda sia in grado di ottenere il pareggio di bilancio nella sua gestione caratteristica[84].

---

[83] Nonostante tale considerazione, che induce alcuni Interpreti a ritenere inutili tali strumenti di analisi, si ritiene comunque opportuna la conoscenza da parte del management di tali approcci di guida gestionale, condividendo in particolare la posizione di AVI M. S., la quale in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 150, sostiene: "chi scrive è consapevole delle limitazioni teorico-pratiche dello strumento che verrà successivamente analizzato. Nel contempo si ritiene però che, spesso, la semplicità (o, se si vuole, la semplificazione) dei mezzi contabili utilizzati, pur fornendo elementi di conoscenza non perfetti, abbia applicazione più vasta di quella ipotizzabile con riferimento a strumenti che, seppur maggiormente precisi, sono contraddistinti da una difficoltà di applicazione tale da rendere, tali mezzi, difficilmente utilizzabili in realtà di piccole o medie dimensioni".

[84] In merito all'opportunità di considerare solo costi e ricavi caratteristici si veda AVI M. S., ultima opera citata, p. 159. "In sintesi, l'analisi del *break-even* rappresenta uno schema interpretativo della dinamica dei costi e dei ricavi attraverso la loro relazione con il volume di produzione e permette di sviluppare alcune importati considerazioni sul livello minimo di equilibrio, sulla struttura dei costi (rapporto costi fissi costi variabili) e sulle sue conseguenze sul grado di rischio operativo della gestione", COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 47. Per una conoscenza approfondita dello strumento si rimanda inoltre, oltre a quanto sarà sostenuto in seguito e all'opera precedentemente citata pp. 57 – 61; AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 171 – 201; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 153 – 157; SELLERI L., ultima opera citata, pp. 256 e seguenti; LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 61 e seguenti. Ad ogni modo comunque, essendo questo un argomento di rilievo nelle gestione aziendale, è verosimilmente possibile affermare che la consultazione di qualsiasi manuale sul controllo di gestione rappresenti una sufficiente base conoscitiva dello strumento.

Premesse implicite alla sua possibilità di utilizzo sono rappresentate da alcune ipotesi gestionali che si possono così riassumere[85]:

- ◊ "l'andamento dei costi e dei ricavi è considerato [lineare[86] e] direttamente proporzionale alle quantità [prodotte];
- ◊ non vengono considerate rimanenze, quindi, le quantità prodotte e vendute sono uguali;
- ◊ i costi fissi e i costi variabili si considerano perfettamente distinti"[87];
- ◊ "il mix di vendita viene considerato un dato che non può subire modifiche di alcun tipo;
- ◊ I costi fissi nell'ambito del "*relevant range*" considerato non subiscono nessuna variazione"[88].

Come appare subito evidente tali restrizioni "impediscono (…), o meglio restringono fortemente, l'applicazione 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 (…); [tuttavia, non ne escludono la] rilevanza qualora il modello venga inteso come uno strumento interpretativo della struttura dei costi aziendali e come mezzo atto a realizzare analisi di sensitività"[89]. La sua impostazione logica consente, infatti, al management di avere una base di riferimento su cui comprendere ed analizzare gli effetti della strutturazione economica aziendale e delle proprie decisioni sulle variabili chiavi a cui tutte le scelte aziendali si riconducono, ossia costi, ricavi e profitti[90], nonché di

---

[85] Per una descrizione completa di tali condizioni, che qui verranno solamente elencate si veda, fra gli Altri, AVI M. S., ultima opera citata, pp. 151 – 152. Mentre per riferimenti in merito ai limiti e alle condizioni del modello si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 170 – 171;

[86] Come ricorda AVI M. S., ultima opera citata, pp. 151, "tale ipotesi nega implicitamente che possano esistere" variazioni nei prezzi di acquisto delle merci e nei prezzi di vendita applicati alla clientela, nonché che l'azienda possa incorrere in "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".

[87] DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", p. 124.

[88] AVI M. S., ultima opera citata, pp. 152.

[89] AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 178. Similmente si veda, ad esempio, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 154; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 459.

[90] AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 273. Valutando congiuntamente analisi del punto di pareggio svolte secondo ipotesi gestionali differenti è possibile identificare l'impatto che esse hanno sui risultati aziendali.

determinare approssimativamente i volumi di vendita necessari ad ottenere un prestabilito livello di profitto[91].

Osservando analiticamente lo strumento esso si basa sull'identità tra costi totali e ricavi totali d'azienda e prevede la possibilità di una risoluzione sia in termini matematici, utile soprattutto per la determinazione approssimativa dei volumi di vendita richiesti per non essere in perdita ovvero per raggiungere un preciso livello di profitto, sia una risoluzione grafica, più consona all'impostazione di analisi "*what if…*".

Iniziando l'osservazione del calcolo di punto di pareggio dall'analisi matematica[92] è opportuno chiarire, innanzitutto, l'equazione algebrica alla base del calcolo.

Il problema di determinazione del volume di vendite in termini quantitativi pone, infatti, la necessità di determinare i costi fissi totali, il prezzo unitario di vendita del prodotto e il costo variabile di produzione del prodotto, poiché l'equazione matematica su cui si basa è:

$$\text{Ricavi Totali} - \text{Costi totali} = (\text{R. unitario} \times \text{q.tà}) - [(\text{C. Var.unitario} \times \text{q.tà}) + \text{Costi fissi}] = 0$$

con R= ricavo e C.Var.= costo variabile.

Da cui si ricava la formula risolutiva[93]:

$$\text{B.E.P.} = \frac{\text{Costi Fissi}}{\text{R.unitario - C.Var.unitario}} = \frac{\text{Costi Fissi}}{\text{Margine di contribuzione unitario}}$$

[91] Sulle possibili "risposte" che il metodo del *break-even point* può fornire al management si veda anche, oltre alle opere già citate, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 169; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 51 e 459 – 460.

[92] Per una versione semplificate del modello BEA. applicabile, secondo l'Autore, nelle imprese della ristorazione si veda KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 80 e seguenti. Tuttavia non si ritiene totalmente condivisibile l'impostazione dell'Autore per cui si preferisce considerare più adatta alle reali situazioni ristorative attuali l'impostazione classica, anche se leggermente più complessa nella determinazione. Nello specifico si condivide l'opinione di KEISTER D. C., p. 83, secondo la quale il costo del lavoro, rappresenta un costo fisso in considerazione di un particolare volume di occupazione del locale, mentre non si ritiene condivisibile l'asserzione, p. 84, secondo cui l'unico costo realmente variabile della ristorazione è il *food & beverage cost.* Ciononostante si ritiene apprezzabile, seppur attraverso qualche piccola variazione, la formula del *break-even point* espressa mediante il ricorso anche a valori percentuali, in quanto, come si vedrà, più consona alla pratica contabile della ristorazione; per tale motivo sarà a breve considerata nella trattazione anche tale formulazione.

[93] Per le formule qui presentate si rimanda agli Autori precedentemente richiamati. Mentre per l'approfondimento dell'altre formule complementari all'analisi, si rinvia a AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 171.

Il calcolo è poi esprimibile anche in termini percentuali, qualora i valori assoluti non fossero disponibili, come spesso accade, come già accennato, nel settore *foodservice* posto che, nelle maggior parte dei casi anche già in sede di definizione del budget il valore totale dei costi variabili, soprattutto dei costi nel *food & beverage cost*, viene calcolato mediante l'applicazione di un valore percentuale e non mediante la puntuale determinazione dei costi in base al volume e al mix di vendita ipotizzato; tale accorgimento tuttavia, secondo l'impostazione qui presentata, comporta la determinazione non della unità di pareggio o, nel caso della ristorazione, del numero di coperti da soddisfare, bensì del fatturato utile al raggiungimento del punto di pareggio.

Utilizzando, dunque, indicatori percentuali si ottiene[94]:

$$\text{Fatturato di B.E.P.} = \frac{\text{Costi Fissi}}{\text{Margine di contribuzione percentualizzato rispetto al totale delle vendite}}$$

Tale formula, inoltre, presenta un ulteriore vantaggio per l'impresa ristorativa, così come per le imprese di molti altri settori industriali, poiché "il punto di pareggio espresso in quantità può essere determinato solo nell'ipotesi – realisticamente non molto diffusa – in cui l'azienda ponga sul mercato solo un prodotto"[95]. Tuttavia, affinché il calcolo di tale fatturato di pareggio appaia più incline alla reale situazione aziendale, è opportuno calcolare il margine di contribuzione percentualizzato in termini di margine di contribuzione ponderato sulla base del mix di vendita previsto[96].

Similmente impostando l'equazione anziché pari a zero, bensì pari al predeterminato livello di profitto obiettivo è possibile determinare, sempre con la dovuta approssimazione causata dalle restrizioni applicative precedentemente richiamate[97], il livello di vendite tale da consentirne il raggiungimento[98]; da cui si ottiene quindi in termini generalizzati una formula risolutiva del tipo:

---

[94] Per le formule in termini percentuali qui riportate si veda, ad esempio, KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 85 – 86; DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 421 e seguenti; AVI M. S., ultima opera citata, pp. 156 e seguenti.

[95] AVI M. S., ultima opera citata, p. 157.

[96] A riguardo si veda, ad esempio, COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 52 – 53 e 58 – 59; AVI M. S., ultima opera citata, pp. 161 – 162.

[97] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 50 e seguenti.

[98] Per alcuni esempi di applicazione delle formule presentate si veda, fra gli Altri, COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 47 – 56; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost*

$$\text{B.E.P.} = \frac{\text{Utile desiderato} + \text{Costi Fissi}}{\text{R.unitario - C.Var.unitario}} = \frac{\text{Utile desiderato} + \text{Costi Fissi}}{\text{Margine di contribuzione unitario}}$$

oppure

$$\text{Fatturato di B.E.P.} = \frac{\text{Utile desiderato + Costi Fissi}}{\text{Margine di contribuzione percentualizzato rispetto al totale delle vendite}}$$

Dal punto di vista grafico (Figura 4.1), invece, l'analisi del punto di pareggio offre la possibilità di attuare un confronto immediato tra situazioni decisionali diverse, evidenziando in particolare come i risultati aziendali varino al modificarsi delle variabili economiche di cui i responsabili aziendali dispongono. Si possono osservare, quindi, ad esempio le situazioni reddituali *ante* e *post* modifica delle principali determinanti della BEA., come interventi di investimento o disinvestimento, variazioni dei prezzi applicati alla clientela o subiti dai fornitori, variazioni dei mix di vendita, ecc.

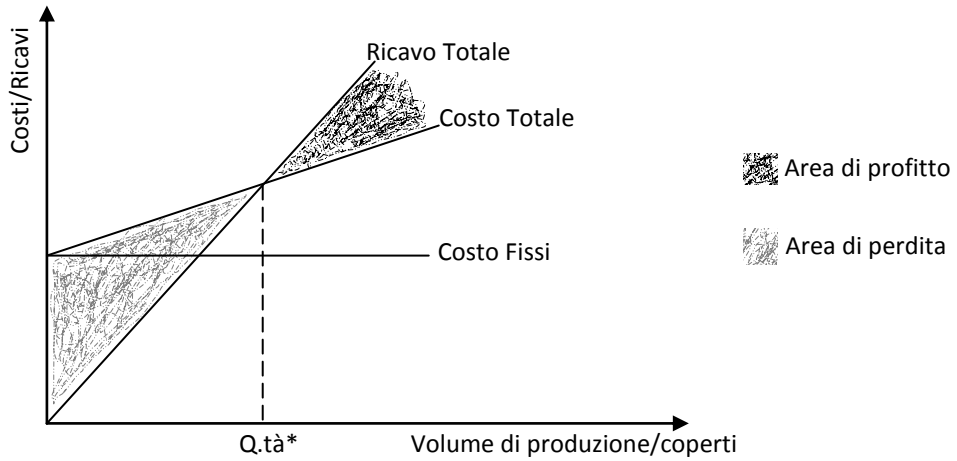

Figura 4.1: Break-Even Analysis

control", pp. 127 e seguenti; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 169 – 170 e 172 – 174; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 460 – 462. Si noti, tuttavia, come tra questi esempi quelli riportati da COLLINI P. e MIO C. risultino più precisi nel caso di azienda con più prodotti commercializzati e ciò poiché tali Autori prendendo a riferimento come ricavo unitario il prezzo medio ponderato per il mix di vendita e non la semplice media aritmetica.

In particolare, dalla rappresentazione grafica della BEA nelle imprese della ristorazione emerge molto chiaramente il vantaggio/svantaggio collegato alla notevole incidenza dei costi fissi sul totale dei costi aziendali.

La retta dei costi totali, infatti, nelle imprese del comparto appare piuttosto rigida proprio a causa dell'elevato ammontare dei costi fissi; se da un lato ciò determina una maggiore rischiosità dell'attività intrapresa, fattore che come visto induce il management a porre particolare attenzione a tutte le possibilità di recupero di costi in termini di efficienza, nonché a far dipendere notevolmente i risultati economici dal volume di clientela che si è in grado di attirare, motivo per cui, inoltre, diviene molto importante la fidelizzazione della stessa, dall'altro comporta, una volta superato il punto di pareggio, la possibilità di ottenere redditi più elevati rispetto ad altre situazioni imprenditoriali in cui i costi fissi sono meno incidenti. Tuttavia, quest'ultima caratteristica presenta effetti negativi simmetricamente opposti nel caso in cui l'azienda non riuscisse a raggiungere il punto di equilibrio, poiché in tal caso l'incidenza di una diminuzione nelle vendite comporterebbe maggiori perdite rispetto a strutture mene rigide[99].

Infine, un'interessante proposta per il settore ristorativo dell'analisi del punto di pareggio è quella presentata da alcuni Autori[100] in merito alla possibilità di collegare la *break-even* analysis con il sistema Goal Value di valutazione delle voci di menu.

Considerando, infatti, congiuntamente i due schemi di analisi "è possibile apprendere le modalità con cui gli obiettivi generali d'impresa influenzano la redditività delle voci del menu [e,] viceversa, è possibile osservare come le modifiche apportate alle voci del menu impattano sulla redditività complessiva dell'attività"[101].

Ipotizzando ad esempio un caso in cui, la *break-even analysis* indicasse un livello di fatturato difficilmente raggiungibile, allora si dovrebbe intervenire sul margine di contribuzione tentando di incrementarlo; facendo ciò, però, si condizionerebbero i risultati della *Goal Value Analysis*. Si dovrebbero pertanto cercare delle soluzioni mettendo a sistema

[99] Fra gli Altri, AVI M. S., ultima opera citata, p. 155; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 58 – 59; AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 182.

[100] Si veda fra, gli Altri, DOPSON L., "Linking Costing-Volume-Profit Analysis with Goal Value Analysis in the curriculum using spreadsheet applications", *The Journal of Hospitality Financial Management*, 2004, 12(1), pp. 77 – 80.

[101] DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 425.

i due metodi di analisi individuando così le modifiche più opportune per la redditività aziendale[102].

In particolare, il collegamento tra i due modelli che gli Autori suggeriscono è quello di determinare il livelli obiettivo delle variabili della *Goal Value* Analysis sulla base dei risultati ottenuti dalla BEA, secondo il seguente schema[103], (Tabella 4.2):

COST/VOLUME/PROFIT ANALYSIS	GOAL VALUE ANALYSIS
Food cost % così come da conto economico configurato a margine di contribuzione	Food cost % obiettivo
Coperti da servire per ottenere il profitto netto desiderato	Numero medio di coperti totali per voce di menu obiettivo
Prezzo di vendita	Prezzo di vendita obiettivo
Lavoro e altri costi variabili in % così come da conto economico configurato a margine di contribuzione	Costo variabile % obiettivo

Tabella 4.2: Schema di congiunzione BEA – GV

FONTE: DOPSON L., "Linking Costing-Volume-Profit Analysis with Goal Value Analysis in the curriculum using spreadsheet applications", *The Journal of Hospitality Financial Management*, 2004, 12(1), p. 79.

Il modello del *Closing Point*[104] rappresenta, invece, una variante dell'analisi del punto di pareggio e risponde alla necessità del management di disporre di uno strumento in grado di stabilire approssimativamente se i ricavi ottenibili in una determinato servizio giornaliero siano in grado di giustificare l'apertura del locale al pubblico[105]. Si tratta di un metodo di analisi particolarmente efficace nei locali ove l'ammontare della clientela per un determinato evento è prevedibile con una discreta attendibilità, come ad esempio nei locali

[102] DOPSON L., in "Linking Costing-Volume-Profit Analysis with Goal Value Analysis in the curriculum using spreadsheet applications", *The Journal of Hospitality Financial Management*, 2004, 12(1), p. 78, scrive: "if, for example, the CVP analysis suggests that covers needed to generate desired profits will not likely be achieved, costs should be evaluated. If food and labor costs are reduced to generate a more reasonable sales figure in CVP by increasing contribution margin, then those changes affect the desired food and variable (labor) costs in GV analysis. In addition, desired selling price (check average) and number of covers in GV analysis should be set based on results in CVP analysis. Therefore, the two analyses can be strategically linked".

[103] Per un esempio pratico approfondito di tale metodo combianto a sostegno delle decisioni manageriali si vedano DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 425 – 426, nonché ovviamente l'articolo di DOPSON L. precedentemente citato, pp. 79 – 80.

[104] Altri Autori definiscono tale modello con il termine Minimum sales point (MSP). Si veda, ad esempio, DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 425 e seguenti.

[105] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 53.

dove il consumo avviene solo su prenotazione[106] o nelle attività di *catering* dove il numero di commensali presenti all'evento può rappresentare la discriminante tra accettare l'offerta di lavoro oppure rifiutarla, mentre di più difficile applicazione appare nei rimanenti esercizi data l'imprevedibilità del numero di clienti che occuperanno il locale.

Nello specifico, infatti, il punto di chiusura è quel punto in cui risulta sconveniente aprire il locale o comunque attivare la produzione, in quanto il ritorno economico percepito attraverso la vendita del servizio non è sufficiente a coprire i costi di apertura[107], come ad esempio, il costo del personale impiegato, il costo sostenuto per la pulizia dei locali e della biancheria di sala e di cucina dopo l'uso, il costo per la produzione delle consumazioni, ecc; sostanzialmente, quindi, il calcolo del punto di chiusura determina l'ammontare di ricavi che è necessario generare al fine di eguagliare i costi minimi di apertura che non si sarebbero sostenuti nel caso di chiusura del locale[108].

Il calcolo del *closing point* prevede, quindi, di "dividere l'ammontare di costi fissi[109] correlati all'apertura del locale per il margine di contribuzione dell'attività"[110], ottenendo quindi la formula:

$$\text{Closing point} = \frac{\text{Costi fissi di apertura}}{\text{Margine di contribuzione}}$$

ovvero[111]:

$$\text{MSP} = \frac{\text{costo del salario del personale minimo richiesto}^{112}}{1 - \left(\text{Food cost \%} + \text{Costo variabile \%}^{113}\right)}$$

[106] In tal caso tuttavia si pone il problema sul comportamento da attuare nel caso in cui il numero di coperti riservati sia inferiore al closing point, poiché in ogni caso la clientela prenotata, salvo accordo difforme appositamente elaborato, pretende la fornitura del servizio per la quale ha effettuato la prenotazione.

[107] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 463, in particolare specificano: "If sales fall below the closing point, not only will you have to pay the "sunk" fixed costs like rent, insurance, interest, and utilities, you will incur the additional expenses of opening".

[108] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 462 – 463 . Si rinvia a tale opera anche per l'illustrazione del modello che seguirà.

[109] Il concetto di costi fissi qui indicato è quello precedentemente illustrato, replicando il concetto si tratta di quei costi che sono fissi per l'azienda in quanto non correlabili al volume di produzione, ma che comunque possono essere evitati non aprendo l'attività al pubblico.

[110] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 463. A tal riguardo DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 427, annunciano, infatti, che "le informazioni necessarie al calcolo del MSP sono: 1) *Food cost* %; 2) costo del salario del personale minimo per il tempo necessario all'apertura; 3) Costo variabile %". Inoltre gli Autori specificano, p. 428 che la somma del *food cost* % con i costi variabili % "è definita costi operativi minimi".

[111] Seguendo l'impostazione di DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 428.

Assumendo alcune semplificazioni contabili a fini esemplificativi è possibile riportare il seguente esempio[114]:

Posto:

- un costo fisso conseguente all'apertura del locale pari a 280 €, rappresentato dai soli costi del personale;
- una *food and beverage cost* percentuale del 44%, rappresentante l'incidenza totale dei costi variabili; da cui unmargine di contribuzione del 56%;

è possibile sostenere che i ricavi ottenuti dovrebbero ammontare ad almeno 500 € per giustificare l'apertura. Infatti:

$$\text{Closing Point} = \frac{280\ €}{0{,}56} = 500\ €$$

[112] Gli Autori presuppongono che gli unici costi "fissi" dovuti all'apertura siano correlati al personale; tuttavia, poiché la realtà presenta una moltitudine di situazioni verificabili, è preferibile utilizzare al numeratore il dato presentato nell'espressione precedente.

[113] Con esclusione ovviamente tra il costo variabile percentuale del *Food cost* percentuale, in quanto già considerato nel calcolo.

[114] Adattato dall'esempio presentato da PAVESIC D. V.e MAGNANT P. F., p. 464.

4.6 Le variabili della determinazione dei prezzi

"La fissazione del prezzo di vendita rappresenta una delle fondamentali decisioni d'azienda"[115], nonché una tra le più complesse[116]. "Nel fissare i prezzi di vendita il management deve [infatti] tenere conto di una serie di fattori interni e di mercato. Anzitutto, il prezzo è conveniente quando copre i costi di produzione e consente un certo profitto, ma, allo stesso tempo, non si possono trascurare fenomeni esterni, come l'elasticità della domanda o i prezzi dei prodotti succedanei"[117].

Conseguentemente, gli indirizzi di decisione che guidano le politiche di prezzo si possono collocare in un *continuum* che va dall'esclusiva considerazione dei fattori esterni ad un'attenta ponderazione dei soli fattori interni; ovviamente, nonostante ancora molte aziende si orientino verso l'uno o l'altro aspetto della decisione[118], essa in un'ottica di bilanciamento di efficacia ed efficienza e di breve e medio-lungo periodo non dovrebbe porsi in uno dei due estremi, bensì attuare una considerazione ponderata ed integrata delle due variabili decisionali, in linea, inoltre, con le particolari caratteristiche e aspettative aziendali.

---

[115] NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", p. 173.

[116] NATI A., ultima opera citata, p. 180, afferma difatti: "ogni decisione di prezzo è quanto mai articolata, qualunque sia la realtà in cui si inserisce (…)[; il] prezzo di vendita [deve, infatti, tenere] conto di ogni possibile situazione e dinamica, di matrice sia interna che esterna". Similmente RINALDI R., in "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 74, ricorda: "stabilire le percentuali di ricarico e quindi fissare i prezzi di vendita, è uno dei fattori più difficoltosi nella ristorazione, perché si ha normalmente un margine di oscillazione tra i costi stabiliti dalla società e quelli stabiliti dalla concorrenza". Allo stesso modo si veda DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", p. 107.

[117] LIBERATORE G. e PERSIANI N., "*Contabilità analitica per le decisioni economiche*", pp. 71 – 72. Similmente, si veda, fra gli Altri, HUGHES D. e GOLZEN G., "*Running your own restaurant*", pp. 33 e seguenti; LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 87 e seguenti; IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", pp. 130 e seguenti. Per un'analisi complessiva dei fattori determinanti il prezzo si veda poi, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 242 e seguenti; LICCARDI V., "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", pp. 91 – 93.

[118] Per l'appunto, IMPARATO P., ultima opera citata, p. 132, illustrando la complessità – considerate le molteplici variabili da porre in considerazione – ma anche l'importanza gestione del processo di *pricing* sostiene: "tale rilevanza, tuttavia, non sempre si traduce in un accurato sforzo nella definizione e gestione delle politiche di prezzo dell'impresa, ma piuttosto, frequentemente, si assiste a numerosi errori, quali: un eccessivo orientamento ai costi; il non aggiornamento dei prezzi nel tempo; il disallineamento tra le politiche di prezzo e gli specifici segmenti di mercato, in cui opera l'impresa; politiche di prezzo, definite in maniera indipendente e spesso non coerente rispetto alle altre variabili di marketing mix".

Premesso ciò, in linea di principio[119], è comunque possibile classificare le strategie di prezzo in base all'approccio preponderante che le determina; si osservano pertanto :

- ◊ strategie orientate alla concorrenza;
- ◊ strategie orientate alla domanda;
- ◊ strategie orientate ai costi e al profitto[120].

Nel primo caso si tratta di formulazioni solitamente emulative[121] o comparative, che presumono la possibilità di ottenere un prezzo adeguato alle specifiche aspettative economiche dell'azienda attraverso la semplice osservazione dei prezzi applicati dal mercato e, in particolare, dai diretti *competitors*; si tratta quindi di impostazioni che assumendo per data la validità economico-reddituale dei prezzi stabiliti della concorrenza giungendo, pertanto, alla definizione di un prezzo in linea, superiore o inferiore rispetto a quello comunemente osservabile sulla base della percezione che il management ha della propria azienda confrontata con le altre aziende del comparto.

Ovviamente un simile approccio, palesa da subito le sue più distorcenti limitazioni, posto che, come si continua a ribadire in letteratura, ogni azienda presenta delle peculiari caratteristiche organizzative ed economico-finanziarie, fattore che, conseguentemente, conduce a ritenere improbabile se non addirittura impossibile la possibilità che un sistema di prezzi formulato per un azienda sia in grado di adattarsi alle specifiche caratteristiche ed esigenze di un'altra[122].

Il secondo approccio, invece, concerne le caratteristiche dei consumatori di riferimento e alla loro suscettibilità ai vari livelli di prezzo. Si tratta sostanzialmente, di un approccio che prende a riferimento generalmente l'aspetto psicologico del prezzo e, nello specifico, la percezione che di esso ne ha il consumatore nelle sue varie occasioni di consumo[123].

---

[119] Non è, infatti, interesse di tale elaborato scandagliare in maniera attenta i metodi di fissazione dei prezzi nel settore; si preferisce pertanto adottare un'impostazione generalizzata nella trattazione di tale argomento, rinviando il lettore alla letteratura consigliata nel caso di un manifesto interesse ad indagare nel dettaglio i metodi e i modelli matematici a disposizione del management ristorativo.

[120] DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 110. Si rinvia agli Autori anche per una dettagliata presentazione delle stesse. Una simile impostazione è poi presente in KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 205 e seguenti.

[121] MUSCARÀ G., "*Operazione menu: Analisi, programmazione e calcoli dagli acquisti alla vendita*", pp. 13 – 14; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 157; KEISTER D. C., ultima opera citata, pp. 205 – 206.

[122] Per una critica a tale sistema si veda, fra gli altri, MUSCARÀ G., ultima opera citata, pp. 13 – 14.

[123] A tal proposito si veda, ad esempio, AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 158 – 159.

Appartengono, pertanto, a tale tipologia di formulazione, ad esempio, i prezzi fissati a livelli relativamente elevati al fine di trasmettere alla clientela l'idea di un valore commerciale del bene prodotto al di sopra delle media settoriale o, al contrario, i prezzi di penetrazione, volti a conferire ai prodotti, al fine di attrarre il consumatore medio, un valore di convenienza economica; i sistemi di *pricing* definiti di *bundling* o *unbundling*[124]; oppure i metodi di "*yield management*", che basano la propria applicazione sulla possibilità di adottare "alcune tecniche atte a massimizzare i rendimenti e a sfruttare completamente la capacità produttiva d'azienda"[125].

Si tratta, quindi, di parametri di definizione notevolmente soggettivi[126] e, in un certo modo, strettamente collegati, nella loro validità, alle capacità manageriali di riconoscere, comprendere ed estrinsecare in un prezzo le aspettative della clientela.

Infine, i metodi orientati ai costi e al profitto utilizzano informazioni di derivazione contabile per impostare formulazioni matematiche[127] utili a definire in maniera deterministica i vari prezzi da applicare ai prodotti. Si tratta solitamente e prevalentemente di metodologie che implicano la fissazione di un *mark-up* da imputare ai vari prodotti, configurato spesso sulla base degli obiettivi remunerativi della proprietà e che pertanto raramente tengono conto delle caratteristiche esterne del mercato, sia esso considerato dal lato della domanda ovvero della concorrente offerta[128].

Nonostante, come già evidenziato, gli operatori della ristorazione canalizzino frequentemente, la loro attenzione verso l'una o l'altra strategia di prezzo è utile ricordare

---

[124] Per la definizione dei quali si rimanda a DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 111; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 256.

[125] DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 111. Per la presentazione e spiegazione di tale modalità di formulazione dei prezzi si rinvia appunto, oltre alla letteratura internazionale specialistica in materia, a DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 167 e seguenti.

[126] Pur una distinzione tra metodi oggettivi e soggettivi di determinazione del prezzo si rimanda a NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 196 – 202.

[127] Per l'analisi delle quali si rimanda, fra gli Altri, a DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 251 e seguenti; LUISE F., "*Food Cost. Calcolare in cucina*", pp. 75 – 78; MUSCARÀ G., "*Operazione menu: Analisi, programmazione e calcoli dagli acquisti alla vendita*", pp. 15 – 29; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 189 e seguenti; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 157 – 159.

[128] Sull'argomento, pertanto, IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", p. 136, scrive: "il prezzo così ottenuto è solo un orientamento, fissarlo significherà aver controllato la concorrenza, aver coerenza con il marketing mix e aver effettuato un'accurata analisi sulla domanda". Infatti, come precedentemente anticipato e come sarà precisato in seguito, nessun approccio alla determinazione del prezzo è in grado da solo di guidare le decisioni manageriali versa la strada del successo di breve e di medio lungo periodo.

come solo la considerazione congiunta delle imposizioni esterne di mercato, nella loro componente legata sia all'offerta già presente sia alle molteplici caratteristiche e manifestazioni della domanda, e di quelle interne d'azienda, costituite principalmente dalla strutturazione dei costi e delle vendite ad esse caratteristiche, consente l'ottenimento di una politica di prezzi consona ad un'ottimizzazione reddituale di breve così come di medio-lungo periodo.

Il sistema più efficace in tale ottica è quindi quello di "combinare tutti gli approcci alla fissazione del prezzo in un unico metodo"[129], in grado di contemplare i vari fattori di costo, di marketing, operativi e di correlazione tra prodotti che condizionano la formulazione delle decisioni di prezzo, nella consapevolezza, inoltre, che il successo aziendale è garantito in termini reddituali dall'ottimizzazione complessiva dei ricavi, intesi appunto come risultante di uno specifico mix di vendita, determinato, in parte, anche dalla valutazione da parte della clientela del prezzo del singolo bene in rapporto a quello delle altre proposte presentate dall'azienda[130].

[129] KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 209.

[130] KEISTER D. C., nell'ultima opera citata, scrive infatti, p. 209: "what you must do is combine all approaches to pricing into one method. Combine economics, marketing, product competition, and cost approaches to pricing into one combined approach to pricing that works for your establishment" e prosegue, p. 210, ricordando che "the vital issue to you is the combined prices of all items and the combined sales of all the items in your product mix. This is what gives you total revenue. You deduct total costs from total revenue to get profit. (…)You want to maximize the sale of the items that will provide the best overall profit for the business".

Capitolo V

LA PROGRAMAZIONE E IL CONTROLLO NELL'IMPRESA RISTORATIVA

5.1 La programmazione e il controllo: un sistema circolare

Come emerso nel corso del presente lavoro in sede di definizione di quelli che sono i caratteri del sistema di controllo di gestione, l'attività di programmazione e controllo si sostanzia nell'esecuzione di un processo analitico-decisionale, costituito da più fasi susseguenti, la cui attuazione dà vita ad un processo circolare di costante definizione, sviluppo e analisi della performance aziendale[1].

Volendolo richiamare schematicamente, il ciclo di programmazione e controllo è rappresentabile nel seguente modo (Figura 5.1):

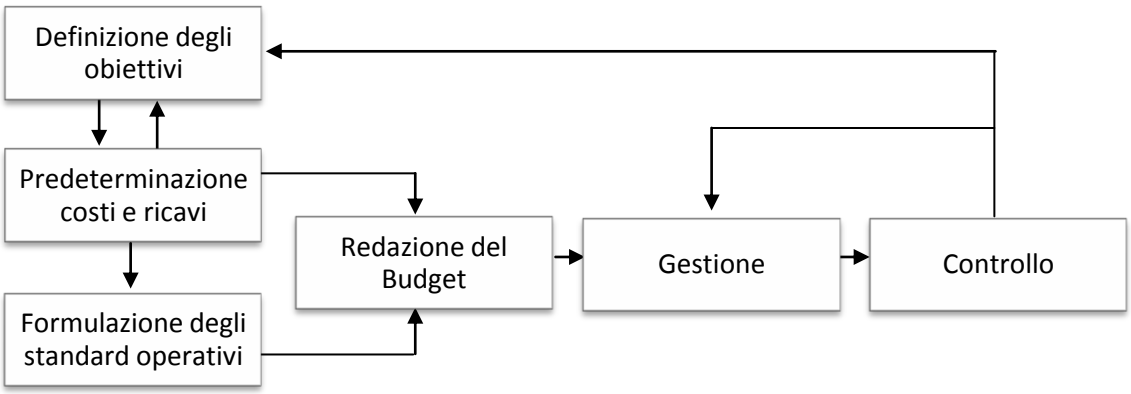

Figura 5.1 : Ciclo del sistema di programmazione e controllo

FONTE: Adattamento da AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 34.

[1] I tratti essenziali del sistema di controllo di gestione sono già stati approfonditi nel corso del secondo Capitolo, in questa parte dell'elaborato si intende, pertanto, presentare gli elementi che compongono il processo di controllo di gestione e non il concetto di programmazione e controllo in sé.

Qualsiasi processo di programmazione vede, infatti, il suo input d'avvio nella definizione degli obiettivi economici, finanziari e patrimoniali che l'azienda desidera perseguire attraverso il dipanarsi della sua attività nell'esercizio in esame, posto che la programmazione vede l'attuazione degli indirizzi d'azione in essa contenuta nel corso dei dodici mesi successivi alla sua predisposizione e, a volte, in periodi minori[2].

"La fissazione dei contenuti dei parametri-obiettivo rappresenta il momento più delicato e importante del processo di controllo, perché tutto lo svolgimento successivo dipende dalle modalità con cui gli attori del processo hanno provveduto alla realizzazione di tale fase e dalla qualità della sua riuscita"[3]; "definire gli obiettivi significa infatti stabilire, una volta previsti gli andamenti delle variabili interne ed esterne[4] e i modi di posizionamento dei vincoli, la via da seguire nell'attuazione, nel breve termine, delle scelte strategiche"[5]; da tali indirizzi d'azioni si sviluppano, quindi, le considerazioni in merito alle relazioni che intercorrono tra costi e ricavi e tra questi i parametri guida generali presi a riferimento[6], consentendo così di individuare, in primo luogo, i parametri parziali di riferimento e, successivamente, i valori che questi devono assumere nella gestione aziendale per consentire il raggiungimento del traguardo auspicato.

---

[2] Infatti, come ricorda, ad esempio, LIZZA P., in "*Controllo di gestione e performance aziendale*", p. 23, "per esplicare al meglio la loro funzione, (…) [gli obiettivi annuali] vengono ulteriormente scomposti in periodi intermedi. Tale operazione di segmentazione permette il costante monitoraggio dell'attività, consentendo interventi correttivi ogni qualvolta se ne ravvisi la necessità, senza attendere necessariamente la conclusione dei programmi".

[3] BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 374.

[4] In merito AVI M. S., in "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", pp. 208 e seguenti, presenta un'elencazioni di elementi dalla cui analisi il management non può prescindere al fine di ottenere una corretta previsione e programmazione degli sviluppi aziendali. Tali analisi riguardano: "la situazione economica nazionale ed internazionale (…)[; la] situazione del mercato specifico di appartenenza (…)[; la considerazione] dei principali concorrenti dell'impresa (…)[; nonché] l'evoluzione della situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'impresa". L'Autrice attua le sue considerazioni usando come contesto di riferimento quello alberghiero, essendo la sua opera incentrata sulle imprese alberghiere; tuttavia l'elencazione presentata appare di valenza globale, motivo per cui si ritiene corretto prenderla a riferimento. A ben vedere, infatti, essa non è altro che una declinazione dettagliata della famosa analisi SWOT, che prevede l'identificazione delle opportunità e delle minacce e dei punti di forza e di debolezza dell'azienda.

[5] BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 151. Similmente si veda BARTOLI F., "*Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", p. 12.

[6] A tal proposito si veda, fra gli altri, AA.VV., "*Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*", p. 35; AVI M. S., ultima opera citata, pp. 210 – 211.

Infine, tali valori economico-monetari, ma anche quantitativi e qualitativi, vengono riassunti prima in prospetti settoriali e successivamente in un unico documento formale ripartito in aspetto economico, patrimoniale e finanziario: il budget[7].

In una logica di corretta determinazione degli obiettivi e motivazione del personale, tali parametri dovrebbero essere predisposti dai responsabili adibiti al loro perseguimento in maniera congiunta; consentendo così, in linea di principio, la ponderazione dei possibili problemi e/o difficoltà riscontrabili nella fase di gestione aziendale; ognuno di essi infatti, apporta nel processo di definizione tutte le sue conoscenze settoriali che, bilanciate con le esigenze degli altri, consentono la definizioni di obiettivi coerenti con l'efficacia e l'efficienza, nonché con la salvaguardia anche del risultato di lungo periodo[8].

È pur vero, tuttavia, che in piccole realtà imprenditoriali, come lo sono spesso quelle della realtà ristorativa, il processo di delega non è così sufficientemente esteso da prevedere il coinvolgimento, nella definizione delle linee guida aziendale, di ulteriori attori oltre al titolare[9]; tale fatto, tuttavia, appare coerentemente in linea con le caratteristiche proprie della ristorazione, anche se non deve comportare l'ignoranza da parte del personale delle aspettative aziendali del ristoratore; frequentemente, infatti, in tali realtà "il processo di pianificazione [e, conseguentemente, di programmazione], pur avendo un proprio sviluppo progettuale ed una propria coerenza economica e gestionale, rimane (…) confinato nella testa dell'imprenditore"[10] non consentendo, quindi, "l'esplicitazione formale"[11] degli obiettivi, aspetto che rappresenta il presupposto essenziale affinché essi vengano perseguiti.

---

[7] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 175 – 176, in merito al processo di programmazione afferma: "la stesura dei documenti formali di programmazione identifica (…) una piramide rovesciata: dalla base posta in alto e formata da tutti i dati analitici, si scende, confluendo, a valori sempre più sintetici, fino ad arrivare al riepilogo massimo che si concretizza nei tre documenti previsionali di sintesi (budget economico, patrimoniale e finanziario)".

[8] AVI M. S., ultima opera citata, pp. 214 e seguenti. Similmente AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 205; tale aspetto, tuttavia, era già emerso in sede di presentazione del budget, si rinvia pertanto anche a quanto sostenuto nel secondo Capitolo e in particolare alla nota 40. Mentre per un'analisi dettagliata della modalità di svolgimento e degli attori del processo di definizione dei parametri aziendali si rinvia, oltre a quanto già sostenuto in termini di definizione dei vari strumenti che compongono il sistema informativo all'attività di controllo, alla letteratura specialistica in materia come, ad esempio, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 376 e seguenti.

[9] Come notano, infatti, AA.VV., *Restaurant financial basics*", p. 207: "in small restaurants, the owner/manager develops the budget. In larger operations, other staff members provide important assistence. Department head and other who are expected to stay within budget limitations should do budget planning for their area of responsibility in consultation with senior managers. In still larger restaurants, a commitee of managers may review departmental income and expences plans befor a final restaurant-wide budget is approved".

[10] BARTOLI F., ultima opera citata, p. 11.

[11] AVI M. S., ultima opera citata, p. 212.

Nelle piccole realtà è quindi quest'ultimo l'elemento che deve essere fortemente disapprovato e non la mancanza di un procedimento collegiale in sé.

Successivo alla fase di definizione degli obiettivi è il processo di gestione aziendale che consiste nella traduzione in azioni concrete delle decisioni ipotizzate a budget[12]; queste in particolare guidano, come è ovvio, la gestione e la valutazione aziendale anche se i risultati ottenibili discendono, poi, in maniera preponderante dal comportamento e dalle modalità di esecuzione della prestazione dei singoli individui che forniscono il loro contributo all'attività.

Risulta conseguentemente necessario, procedere, successivamente, al controllo dei risultati concretamente ottenuti nello sviluppo delle varie attività aziendali, al fine di verificare se effettivamente si sia realizzato quanto in precedenza programmato.

Tale fase, che da un punto di vista concettuale rappresenta l'ultimo *step* del sistema di programmazione e controllo, diviene in realtà la meta e al contempo il riavvio di quest'ultimo, posto che il suo compito è quello di fornire "informazioni indispensabili affinché la gestione possa essere svolta nel modo più efficiente ed efficace possibile (…)[:] l'identificazione delle motivazioni per cui un determinato *objective* non è stato conseguito oppure l'individuazione delle modalità operative atte a perfezionare ulteriormente l'utilizzo di risorse gestionali e ottimizzare i ricavi di vendita, rappresentano [infatti] i fini ultimi della fase in cui si analizzano le variazioni intervenute fra dati programmati e valori effettivamente realizzati"[13].

Tuttavia, poiché l'azienda e il contesto in cui opera sono sistemi in continuo divenire, tale modalità *ex post* di monitoraggio, effettuata a fine periodo sui dati budgetari, non è sufficiente a definire la coerenza, l'efficacia e l'efficienza del processo in *itinere* e nemmeno a convalidare la validità delle decisioni strategiche intraprese. Per tale motivo, in un sistema integrato di analisi/programmazione/controllo, il controllo non può e non deve avvenire solo in via susseguente e cioè a conclusione del periodo d'esercizio, ma deve prevedere anche un monitoraggio concomitante, attuato mediante la suddivisione dei programmi annuali in programmi infrannuali, e un monitoraggio antecedente; quest'ultimo riguarda,

[12] BARTOLI F., ultima opera citata, p. 12.
[13] AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 221.

giustappunto, la già discussa verifica della coerenza tra programmi e piani, quest'ultimi, infatti, devono sempre rappresentare il *background* su cui si instaura l'attività di programmazione, mentre il controllo concomitante consiste nella verifica periodica dei risultati dell'attività aziendale fin lì ottenuti[14].

Conseguentemente, dai valori e dai giudizio ottenuti in seguito alla fase di controllo, nonché dall'individuazione delle cause gestionali e/o di contingenza socio-economica[15] che hanno condotto a risultati difformi rispetto a quanto previsto, si origina la fase gestionale che, concretamente, predispone la riconsiderazione e la riattivazione del processo di programmazione e controllo e che, pertanto, ne determina l'andamento circolare, tale fase è quindi rappresentata dalla predisposizione e attuazione degli interventi correttivi, i quali possono subentrare o come modifica dei parametri obiettivo preesistenti oppure come ri-definizione del procedimento operativo più adeguato al loro perseguimento[16].

Che si tratti dell'una o dell'altra soluzione, in ogni caso gli interventi correttivi devono essere definiti dai responsabili incaricati alla loro attuazione, ossia dai responsabili decisionali che precedentemente hanno partecipato alla fissazione degli obiettivi e dei modi di svolgimento dell'attività aziendale[17].

---

[14] LIZZA P., ultima opera citata, pp. 24 – 25. L'Autore specifica, inoltre, che il controllo concomitante "si differenzia dal meccanismo del *feed-back*, in quanto questo attende la conclusione dei programmi per apportare interventi modificativi, mentre (…) [il controllo concomitante] realizza correzioni durante la gestione, senza attendere il completamento delle attività". Sulla questione si veda anche, fra gli Altri, BRUSA L. e ZAMPROGNA L., "*Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*", pp. 21 e seguenti. A tal riguardo si consideri, infine, l'affermazione di FORTUNATI V. e MATACENA A., ultima opera citata, p. 81: "concludendo il controllo consiste nel: a) verificare con la più adeguata frequenza che l'attività gestionale si svolga secondo gli obiettivi, le strategie, le politiche ed i piani scelti; b) nell'assicurazione che quest'ultimi siano rispondenti alla realtà in cui si opera; c) nell'intervenire tempestivamente quando si evidenziano deviazioni dagli obiettivi intermedi e/o finali. Controllare significa quindi dominare e guidare il processo di gestione".

[15] Alla luce del contesto settoriale di riferimento del presente lavoro è, infatti, necessario presumere che sia possibile ottenere risultati aziendali difformi da quelli previsti, non soltanto a causa di variazioni nel contesto economico di riferimento ma, considerata l'influenza della moda e di altri aspetti culturali e individuali che coinvolgono il settore, anche a causa di modifiche nei comportamenti sociali. Per tale motivo, dunque, anche la considerazione di tali aspetti di carattere socio-culturale deve rientrare tra i dati da esaminare al fine di comprendere le cause che hanno condotto agli ottenuti risultati reddituali, finanziari e patrimoniali.

[16] Fra gli Altri, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 373; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 6 – 7.

[17] BERGAMIN BARBATO M., rispettivamente in "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 204 e seguenti, e "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 386.

5.2 Gli standard per la corretta gestione

Il sistema di programmazione e controllo, come visto, dunque, rappresenta un sistema di gestione per obiettivi ovvero per eccezioni[18] e in quanto tale assume in esso particolare rilievo la determinazione dei parametri obiettivo di riferimento per la gestione aziendale; solitamente il sistema informativo si riferisce a tali indicatori economico-monetari, quantitativi, o addirittura, in alcune realtà[19], qualitativi con il termine standard[20], poiché nella concezione comune "uno standard è un parametro di riferimento (*benchmark*), o "norma", per [guidare la realizzazione[21] e/o] misurare la performance"[22] di un particolare oggetto o processo.

Un presupposto indispensabile per la corretta determinazione degli standard aziendali risulta dunque essere, innanzitutto, un'elevata conoscenza manageriale[23] delle attività e delle relazioni che si instaurano all'interno dell'azienda tra fattori prodottivi impiegati, modalità di impiego e risultati ottenuti, nonché delle caratteristiche e delle dinamiche del mercato di riferimento[24]; "gli standard, [infatti] (…) in una prima fase si riferiscono alle

---

[18] Si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 333.

[19] Ad esempio quella ristorativa, come si avrà modo di apprendere nel corso della trattazione.

[20] "Gli standard rappresentano gli obiettivi e le relazioni input-output «ideali» o «normali»: costituiscono quelli che, con terminologia più appropriata, si definiscono parametri-obiettivo". BERGAMIN BARBATO M., in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 166.

[21] Le motivazioni che inducono a considerare tra i ruoli degli standard la funzione di guida/indirizzo all'attuazione in senso pratico e materiale dei processi produttivi oltre a quella di misurazione e valutazione degli stessi espressamente richiamata dagli Autori, saranno chiarite nel corso della trattazione.

[22] AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", p. 333. Gli Autori, proseguono sostenendo che gli standard si trovano ovunque nella vita quotidiana di qualsiasi individuo, quindi tanto più sono presenti nell'attività imprenditoriale dove solitamente assumono il significato di valori predeterminati di "quantità" e "costo degli input usati nella produzione dei beni o nell'erogazione dei servizi".

[23] Sono, infatti, i manager responsabili che devono partecipare al processo di predisposizione degli standard, apportando, in particolare, le loro conoscenze funzionali, in una logica, inoltre, di predisposizione sistemica degli stessi. A tal riguardo si veda, fra gli Altri, NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", pp. 115 – 116. Relativamente alla questione degli autori di tale processo di standardizzazione KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 21, fa notare come nel processo di determinazione di alcune tipologie di standard – solitamente quelle operative – i manager possono prendere a riferimento, previa valutazione, i consigli forniti dal personale che quotidianamente viene a contatto con la parte operativa del business; tuttavia, tale forma di partecipazione non dove indurre nel personale operativo non manageriale la pretesa di possedere un qualsiasi potere nella determinazione delle condizioni operative standard ovvero negli standard di processo, poiché se ciò accadesse ogni lavoratore si potrebbe ritenere nella posizione di poter modificare in maniera autonoma i propri standard prestazionali, inficiando così qualsiasi logica di controllo.

[24] Si veda, ad esempio, BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata , p. 172, la quale sostiene che "nella sua ideazione dottrinale iniziale (…) il termine [standard] veniva (…) riferito a valori la cui individuazione richiedeva

modalità di svolgimento dell'attività analizzata, alle quantità di fattori impiegati e ai volumi di produzione" e solo successivamente, ove possibile, prevedono la loro quantificazione economico-monetaria[25], sia in termini di singolo prodotto che di intero sistema aziendale.

Il processo di determinazione dell'intero sistema degli standard prevede, infatti, un susseguirsi di fasi d'analisi strettamente correlate, che prevedono:

- ◊ "individuazione dei centri di costo;
- ◊ definizione delle «condizioni operative standard» di ciascun centro[26];
- ◊ determinazione degli standard unitari (…) [sia fisici sia monetari];
- ◊ determinazione dei volumi di produzione;
- ◊ sviluppo dei costi standard di processo e di prodotto"[27].

Solo il rispetto di tale *iter* di determinazione consente, quindi, la formulazione di standard coerenti con l'attività esercitata ed in grado, soprattutto, di supportare le azioni e le decisioni aziendali; è infatti utile ricordare che i parametri aziendali di riferimento, siano essi monetari, fisici o di regolazione di un preciso comportamento, devono essere predisposti, così come del resto l'intero sistema di controllo di gestione, sulla base delle specifiche

---

la precisazione discendente da un perfetto dominio delle tecnologie di trasformazione, oltre a una buona conoscenza del mercato". L'Autrice elabora la propria considerazione al passato, poiché, come da Essa stessa ricordato, all'epoca della loro ideazione i parametri-obiettvo prevedevano essenzialmente la considerazione e conseguente standardizzazione dei soli fattori variabili, mentre nell'attuale contesto economico la loro determinazione richiede la ponderazione anche di aspetti con estensione temporale maggiore. Il pensiero così formulato, pertanto, non vuole indicare un obsoleto significato del termine, bensì una necessaria visione ampliata rispetto alla sua concezione iniziale.

[25] Sull'argomento si veda, ad esempio, BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", p. 10. Si rimanda alla medesima Autrice, opera e pagina, anche per la citazione espressamente richiamata.
In merito all'importanza della previa definizione delle condizioni operative standard si veda inoltre, fra gli Altri, NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali* terminazione", pp. 117 e seguenti; KEISTER D. C., in "*Food and beverage control*", p. 21, (testo tradotto), il quale ricorda che nell'espressione predeterminare uno standard ""Pre", naturalmente, significa "prima", e in questo caso significa che si decide cosa si dovrebbe fare prima di iniziare a farlo"; BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 176 e seguenti,

[26] In merito a questo particolare aspetto che, come si vedrà, nel processo ristorativo assume un rilievo preminente, NATI A., ultima opera citata, pp. 117 – 118, scrive: "è qui (…) che si stabiliscono le condizioni destinate a regolare l'attività di ogni centro di costo per quanto concerne i requisiti dei prodotti, la natura qualitativa dei fattori di produzione e l'iter di svolgimento dei processi. (…) Il valore strumentale delle condizioni operative standard è di tutto rilievo. Esse, cioè, non solo si traducono in direttive che il responsabile di ogni centro deve osservare, e quindi, implicitamente, in obiettivi da realizzare, ma offrono anche parametri di giudizio essenziali nell'analisi delle cause degli scostamenti".

[27] CODA V., "*I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*", p. 13. Per l'esposizione dettagliata delle fasi si rimanda, oltreché all'Autore citato, a AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 40 e seguenti; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 174 e seguenti; NATI A., ultima opera citata, pp. 116 – 121.

caratteristiche dell'azienda, motivo per cui la loro determinazione non può prescindere dalla puntuale osservazione del contesto ove andranno inseriti, elemento che, per ovvia derivazione, conduce all'impossibilità oggettiva di applicare parametri di riferimento settoriali ovvero di altre realtà aziendali simili[28].

All'interno di questo contesto di determinazione, quindi, anche per quanto concerne il settore ristorativo l'adozione di criteri di gestione e valutazione standard si esprime, innanzitutto, nella formulazione di specifiche indicazioni di carattere tecnico operativo, che solo successivamente, attraverso la loro considerazione congiunta, portano alla determinazione dei parametri monetari di riferimento per la guida e la valutazione della prestazione aziendale. La possibilità quindi di inserire in un contesto ristorativo un sistema di controllo di gestione, avviene necessariamente per il tramite dei seguenti elementi chiave del sub-sistema informativo:

- ◊ ricette standard;
- ◊ porzioni standard;
- ◊ specifiche standard d'acquisto[29];
- ◊ standard di servizio[30].

Essi, come già affermato, rappresentano il perno per la costituzione di un sistema di controllo di gestione all'interno del settore ristorazione, poiché dalla loro considerazione è possibile giungere alla determinazione degli output delle fasi d'analisi precedentemente richiamati, ossia gli standard unitari fisici e monetari, i costi standard di prodotto e di processo produttivo, nonché i parametri qualitativi di riferimento per l'efficacia aziendale.

---

[28] Come ricordano nello specifico PAVESIC D. V. e MAGNANT P.F., in "*Fundamental principles of restaurant cost control*", p. 27, (testo tradotto), ma come loro si potrebbero menzionare molti altri Autori, "ogni operazione deve stabilire i propri standard relativamente alle sue peculiarità finanziarie e al suo posizionamento nel mercato. Questo in quanto tutte le variabili in grado di influenzare gli standard di costo si differiscono da un'operazione commerciale ad un'altra, persino all'interno di una stessa catena".

[29] Si veda, ad esempio, DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 141 e seguenti; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 276 – 281; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 70 e seguenti; KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 21 e relativi rinvii ad altre parti dell'opera. È da notare che molti Autori ricomprendono nell'elenco anche le rese standard di rendimento dei prodotti; tuttavia, ritenendo possibile ricollegare tale concetto alle specifiche standard di acquisto, si preferisce considerare l'argomento nell'illustrazione di quest'ultime.

[30] Nonostante ben pochi Autori ricomprendano tale elemento standard, seppur lo considerino come un aspetto rilevante per la coerenza qualitativa del servizio offerto, nonché per la corretta illustrazione al personale dei caratteri qualitativi della prestazione ad esso richiesta, si ritiene appropriato inserirlo comunque in elenco e ciò per le motivazioni che saranno a breve chiarite nell'elaborato.

5.2.1 Le ricette standard

Un primo aspetto di standardizzazione operativa, dal quale si originano gran parte dei riferimenti standard per la produzione e la successiva valorizzazione monetaria dei beni prodotti dall'azienda, sia in termini di costi che di possibili ricavi[31], è rappresentato nell'industria ristorativa dalle ricette standard, che, per analogia, si possono definire come le distinte-base del processo produttivo della ristorazione[32] e che, pertanto, in un certo qual modo, costituiscono "il componente fondamentale di un programma di controllo del costo alimentare"[33].

"Una ricetta standard è (…) [infatti] una formula per produrre una pietanza oppure una bevanda[, che] specifica gli ingredienti, la quantità necessaria di ciascun ingrediente, le procedure di preparazione, [il numero di porzioni ottenibili](…), le guarnizioni ed ogni altra informazione necessaria a preparare il prodotto"[34] e che, pertanto, definisce i rapporti ottimali input-output per ottenere una solida base di efficienza su cui promuovere l'efficacia aziendale.

---

[31] Al di là, infatti, delle critiche dottrinali mosse nei confronti delle logiche di prezzo puramente basate sulla pratica del *mark-up*, si veda fra Tutti BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 142, è innegabile il pensiero per cui la determinazione del prezzo avviene, anche, a seguito della considerazione del costo di produzione del bene in esame.

[32] LICCARDI V., per l'appunto, in "*Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*", p. 46, si riferisce ad esse proprio con tale termine.

[33] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 71. Nel settore della ristorazione, infatti, si è soliti riferirsi al controllo di gestione con il termine *food cost control*, e questo poiché, come già emerso nel corso del lavoro, molto spesso l'attenzione maggiore è rivolta da parte del manager alla componente dei costi rappresentata dal *food cost*, posto che le rimanenti voci di costo vengono solitamente ritenute di più difficile manovrabilità e quindi vengono valutate più per la loro efficacia che non per la loro efficienza.

[34] NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", p. 135. Allo stesso modo si veda, fra gli Altri, COLTMAN M. M., "*Food and beverage cost control*", p. 114; DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 59; KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", p. 113; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 278.

In merito, poi alle modalità di predisposizione delle ricette standard è utile ricordare, come del resto viene fatto da NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 137, che qualora una preparazione – sia essa una salsa, un particolare condimento, o altro – venga utilizzata in più preparazioni, non è conveniente inserire in maniera dettagliata gli estremi della stessa in ogni ricetta standard che la ingloba; per evidenti motivi di efficienza risulta, infatti, più adeguato predisporre una ricetta standard *ad hoc* per tale preparazione, rinviando ad essa nelle distinte delle preparazioni che la contengono, indicando pertanto in quest'ultime solamente quantitativi necessari.

Un ulteriore precisazione merita, poi, di essere illustrata. Il fatto che il personale di cucina non esegui le preparazioni "ricetta alla mano" o misurando puntualmente gli ingredienti utilizzati, non significa che nell'attività non sia presente o l'operatore non stia seguendo un procedimento standardizzato: chef e cuochi nella maggior parte dei casi dispongono di un'esperienza tale per cui l'adesione agli standard è, per così, dire interiorizzata, le procedure da seguire sono, infatti, perfettamente conosciute e la misurazione avviene solitamente per via sensoriale (ossia attraverso una valutazione visiva o tattile del peso).

Ovviamente la predisposizione di specifiche di produzione rappresenta un valido ausilio sia per la gestione strettamente economica del business sia per l'aspetto tecnico-organizzativo, poiché se da un lato consente il monitoraggio dei costi aziendali, in quanto l'esatta esecuzione della ricetta favorisce la previsione e programmazione dei costi e la tutela della qualità organolettica fornita al cliente, dall'altro sostiene il personale addetto agli acquisti nel suo processo decisionale, nonché la brigata di cucina nell'attuazione del suo compito, stabilendo specifici *iter* da seguire, che preservano l'ottenimento del sempre medesimo prodotto anche in presenza di personale addetto alla produzione diverso o, addirittura, in assenza dello chef responsabile e coadiuvando anche l'inserimento del personale meno esperto[35] e/o formato[36].

Nonostante gli evidenti vantaggi che la contraddistinguono, la predisposizione delle ricette standard continua, in molti esercizi, ad essere uno strumento sottovalutato e mal impiegato, quando non addirittura assente. I motivi di un siffatto rifiuto risultano i più svariati[37] anche se, in prevalenza, sono riconducibili ad una scorretta percezione del proprio ruolo[38] e del sistema di controllo di gestione all'interno dell'attività.

Molto spesso, infatti, la brigata di sala vede l'adozione degli strumenti operativi del sistema di programmazione e controllo come un'imposizione metodologica alla propria prestazione e, conseguentemente, una restrizione del margine creativo di discrezionalità[39], che idealmente contraddistingue, specie nei locali indipendenti, la categoria di appartenenza; inoltre, la necessità di dichiarare espressamente a tutto il personale le caratteristiche produttive di una peculiare ricetta, viene spesso recepita dallo chef ideatore

---

[35] Sulla valenza formativa delle ricette standard per il nuovo personale assunto si veda anche KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 119; KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", p. 276.

[36] PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 72. NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 135, riassume tali aspetti nel concetto unitario di consistenza, che declina nella sua sfaccettatura qualitativa, quantitativa ed economica; per un approfondimento del pensiero dell'Autore si rinvia all'opera citata. Per un'illustrazione dettagliata dei vantaggi derivanti dall'utilizzo di ricette standard si rinvia fra gli Altri, oltre agli Autori già citati, a DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 61; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", p. 144; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 279 – 280.

[37] Per una visione globale dei motivi che conducono alcune imprese a non adottare tale strumento si rinvia, oltre a quanto verrà sostenuto in seguito, a DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", p. 60; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 144.

[38] A tal proposito si noti l'affermazione di PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 72, (testo tradotto), che in maniera incisiva ricordano: "il menu e la cucina non esistono per servire lo chef; ma, piuttosto, la cucina esiste per servire i cibi che i clienti desiderano mangiare".

[39] NINEMEIER J. D., ultima opera citata, p. 142. Tale argomento verrà approfondito in maniera specifica nel corso del Capitolo VI, ove si cercherà di dare una risposta in merito alle perplessità in tal senso degli operatori, verificando se tali timori realmente sussistano.

come una lesione del proprio diritto d'autore[40], inducendo quest'ultimo a redigere una versione non "perfezionata" dell'*iter* produttivo, compromettendo in tal modo però, la riproducibilità del piatto in caso di sua assenza.

5.2.2 Le porzioni standard

Una volta stabilite le ricette standard, che come visto definiscono le modalità di preparazione di un determinato prodotto commercializzato dall'azienda, è poi necessario stabilire in quale quantità ogni pietanza o bevanda debba essere servita alla clientela[41].

A tal riguardo, quindi, vengono stabilite dal manager responsabile dell'attività, "in collaborazione con capi reparto sia di cucina che di sala"[42] – i quali di fatto possiedono, per gli studi intrapresi[43] ovvero per l'esperienza acquisita, le conoscenze necessarie a tale determinazione quantitativa – le porzioni standard di ogni pietanza da presentare al cliente.

Per alcuni prodotti, come ad esempio quelli preconfezionati in singole unità di consumo oppure serviti "a pezzo"[44], la questione della porzionatura degli alimenti si pone in maniera relativa, posto che la loro variabilità quantitativa dipende prevalentemente dalla precedente fase di acquisto che ne definisce le, per così dire, dimensioni; maggiori analisi, al contrario, richiede la determinazione delle porzioni delle pietanze la cui porzionatura non è prestabilita al momento dell'acquisto, bensì si ottiene solo successivamente alla conclusione del processo produttivo. In tali casi, infatti, come anticipato, la fissazione dei quantitativi standard di porzione avviene per il tramite di un attento studio, in grado di condurre

---

[40] Sulla concezione di "ricetta segreta" e su come tale pretesa danneggi il sistema di controllo di gestione si consiglia la lettura, ad esempio, di PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 72 e seguenti; KEISTER D. C., ultima opera citata, p. 276 e seguenti. Ad ogni modo tale atteggiamento emerge da più parti in letteratura.

[41] Sull'argomento e su quanto verrà di seguito esposto di consideri, ad esempio, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 76 – 77; AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 280 – 281; COLTMAN M. M., ultima opera citata, pp. 114 – 115; KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 279 e segunti.

[42] AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 280. Analogamente si vedano anche le osservazioni di RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 70; KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, pp. 123 – 124.

[43] Come già emerso nel corso del lavoro, infatti, sempre più spesso anche la ristorazione commerciale si trova a dover affrontare il problema della valorizzazione nutritiva e calorica dei prodotti offerti alla clientela, la quale sempre più frequentemente è avvezza a tenere in considerazione tale componente dell'alimentazione.

[44] Si pensi ad, esempio, al caso in cui un cliente richieda un piatto di "Galletto alla Diavola" oppure una "Cotoletta alla Milanese".

all'individuazione di porzioni quantitativamente gradite[45] e accettate dalla clientela, ma al contempo in linea con le esigenze economiche dell'operazione, posto che a maggiori dimensione delle portate equivale, a parità di volume produttivo, un maggior impiego di risorse alimentari e, conseguentemente, un incremento nel *food cost*[46].

Minori problemi pone, invece, la definizione delle porzione da impiegare nel servizio di bevande e drink, posto che, solitamente, tali preparati sono già predisposti in porzioni al momento dell'acquisto ovvero la loro mescita avviene in bicchieri dalle dimensioni standard[47].

5.2.3 Le specifiche standard d'acquisto

Le premesse per un adeguato controllo dei costi all'interno dell'attività ristorativa, così come del resto avviene in molte altre realtà economiche, vedono nella fase di acquisto dei fattori produttivi aziendali una delle principali determinanti, motivo per cui "i manager della ristorazione devono [essere in grado di] implementare sistemi per determinare cosa acquistare, quanto acquistare e quando acquistare"[48].

---

[45] In tal senso si noti come la presenza di porzioni sovrabbondanti non sempre conduca ad un'accezione positiva della porzione da parte del cliente; in mancanza, infatti, della possibilità oppure della volontà di ottenere le cosiddette *doggie bags*, (cioè di poter portar via gli eventuali avanzi dell'ordinazione), il cliente potrebbe ritenere l'abbondanza della portata uno spreco del proprio denaro, posto che anche in presenza di un'evidente incapacità di ultimare il pasto il prezzo d'acquisto rimarrebbe il medesimo. Tale considerazione pone poi in rilievo, come sottolineato da AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 281, che in molte circostanze aziendali risulta sconveniente stabilire una costante porzionatura standard per tutte le occasioni di consumo che la clientela può esperire, poiché situazioni di consumo diverse, ovvero modalità di servizio diverse – si pensi, ad esempio, alla differenza che può esservi tra la porzione di un piatto in un "menu degustazione" e la porzione del medesimo piatto in un menu "*à la carte*" – possono richiedere porzioni alimentari dissimili. In merito a quest'ultimo aspetto si veda anche KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 123, in cui gli Autori riportano un esempio simile.

[46] Per sottolineare poi l'ovvia necessità di totale adesione agli standard , FIERRO G., in "*Food & beverage management: strumenti per una corretta gestione del settore ristorativo*", p. 92, ricorda: "la ricetta standard può assicurare le porzioni e costi previsti, solo se ci si attiene poi all'esatta porzionatura".

[47] AA.VV., "*Food and beverage management*", p. 281. Gli Autori tengono, comunque, ad evidenziare come anche la porzionatura delle bevande presenti una criticità di rilievo, non solo ai fini economici, come avviene nel caso delle pietanze, ma anche relativamente a conseguenze legali, considerato che in alcuni Stati, come ad esempio la Gran Bretagna, la fornitura di alcolici in quantitativi superiori ai vincoli di legge comporta ripercussioni pecuniarie e addirittura la possibilità della privazione della licenza di vendita.

[48] NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 318, (testo tradotto).

In tali sistemi assume un ruolo di rilevante importanza la determinazione di un prontuario d'acquisto riportante le caratteristiche dei prodotti richiesti ai propri fornitori al fine di poter risponder al meglio ai principali quesiti che si pongono in sede di ordinazione delle merci.

A differenza di altre attività industriali, infatti, in cui la denominazione di un prodotto è spesso sufficiente ad indicarne il genere e le caratteristiche, nell'attività ristorativa il medesimo prodotto – si pensi, ad esempio, ad un'ordinazione per una quantitativo di legumi – è suscettibile di diverse interpretazioni, in quanto lo "stesso materiale" può presentare diversi pesi, diverse rese[49], diversi prezzi, diverse destinazioni d'uso e, conseguentemente, diversi costi di trasformazione.

In un contesto così delineato, risulta quindi indispensabile provvedere ad una puntuale descrizione delle merci desiderate[50] da comunicare non solo ai fornitori destinatari dell'ordine, ma anche ai responsabili ed addetti al ricevimento delle merci[51], il cui compito, come già illustrato, è appunto quello di verificare l'aderenza dei beni ricevuti alle esigenze e richieste aziendali. A tale fine, dunque, il sistema informativo del controllo delle aziende della ristorazione, specie di quelle più correttamente gestite, ha da tempo inglobato nel suo sistema tecnico-contabile lo strumento delle specifiche d'acquisto standard[52], consistenti in "una descrizione dettagliata, indicante qualità, dimensioni, peso[, resa[53]] ed altri fattori

---

[49] Fattore che, inoltre, come già emerso in sede di definizione del *food cost* della ricetta, incide anche sul quantitativo d'acquisto richiesto.

[50] Si noti, come ricordano PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 70 – 71, (testo tradotto), che la descrizione analitica standard dei prodotti acquistati, come si avrà modo di appurare nel corso della trattazione, "serve non solo come misura di controllo della qualità ma anche come misura per il controllo dei costi".

[51] KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 70; RINALDI R., ultima opera citata, p. 66; NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", p. 161. Si noti, tuttavia, come ricordato da quest'ultimo, p. 161, (testo tradotto), che "nelle catene ristorative, molte, se non addirittura tutte le decisioni qualitative sui prodotti avvengono a livello *corporate".*

[52] Alcune perplessità in merito, tuttavia, persistono relativamente a quali siano i prodotti utilizzati da sottoporre a minuziosa descrizione in sede d'acquisto; Sebbene, infatti, alcuni Autori, tra i quali NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 319, ritengano sufficiente sottoporre a standardizzazione, almeno, gli ordinativi dei cosiddetti ""A items", (…) [ovverosia, di] quei relativamente pochi prodotti il cui costo incide maggiormente sugli acquisti", , si ritiene più corretto sostenere, ancora una volta, come l'incisività e la profondità degli strumenti del controllo di gestione debbano essere ponderate sulla base delle reali esigenze manageriali, nella consapevolezza, tuttavia, che maggiore sarà il grado di coinvolgimento dell'attività gestionale nel processo di programmazione e controllo, maggiore risulterà l'efficacia di quest'ultimo, ma al contempo aumenterà anche il costo e il dispendio in termini di tempo per la sua implementazione.

[53] Come visto, infatti, in sede, di definizione del *food cost* del prodotto commercializzato, le rese di trasformazione delle materie impiegate rappresentano un fattore di elevato rilievo nella valorizzazione monetaria del piatto, nonché nella valutazione di eventuali inefficienze produttive. Per tale motivo è necessario, prima di procedere con la redazione delle specifiche d'acquisto, che il personale incaricato possa "effettuare dei test sul prodotto in oggetto, sia a crudo sia come prodotto lavorato e finito", al fine di individuare le rese alimentari standard che i materiali devono rispettare per ottenere un efficiente processo di

desiderati per un particolare articolo/prodotto"[54], definita in sede di programmazione mediate il contributo congiunto del proprietario o comunque del direttore dell'intera attività, dei responsabili di produzione, solitamente lo chef e il capo *barman*, degli addetti agli acquisti, nonché, in alcune circostanze, del personale responsabile di sala[55], la cui percezione dell'aspettative ed esigenze della clientela può costituire un valido supporto all'attività di determinazione quali-quantitativa dei materiali impiegati.

Ovviamente, sia ben chiaro, l'utilizzo delle specifiche standard nelle imprese della ristorazione "non limiterà, comunque, la possibilità di fruttare occasioni di acquisto

---

produzione. RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 66.

A tal proposito, prendendo a riferimento i manuali finora richiamati – fra i quali, ad esempio, KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", pp. 117 – 122; DOPSON L. R. e HAYES D. K., "*Food and beverage cost control*", pp. 214 e seguenti; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 116; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 277 – 278 – e a cui, inoltre, si rinvia per un maggior approfondimento del tema, si ricorda come le formule di calcolo che conducono alla determinazione del rendimento di prodotto solitamente impiegate siano:

$$\text{Percentuale di scarto} = \frac{\text{Quantità di prodotto inutilizzabile per i fini proposti}}{\text{Quantità iniziale del prodotto}} \times 100$$

$$\text{Rendimento percentuale di prodotto} = 100\% \text{ - Scarto } \%$$

ovvero:

$$\text{Rendimento percentuale di prodotto} = \frac{\text{Quantita utilizzabile per i fini preposti}}{\text{Quantità iniziale del prodotto}} \times 100$$

In merito alla determinazione dei rendimenti di trasformazione è poi doveroso far notare come alcuni operatori sollevino delle critiche in merito alla loro affidabilità valutativa. L'idea comunemente diffusa tra tali operatori è, infatti, quella secondo cui le modalità di determinazione dei rendimenti standard prevedono un'efficienza "di laboratorio", valutata cioè in condizioni ottimali di lavorazione, condizioni che secondo l'esperienza degli stessi di rado si verificano in una cucina professionale operante, in cui la frenesia della prestazione e del servizio è il tratto dominante. Tale asserzione appare, tuttavia, infondata poiché se fosse ammissibile sarebbe indice di un'incomprensione di fondo sul ruolo rivestito dagli standard da parte degli incaricati alla loro determinazione. Uno standard infatti, come da più parti ricordato in letteratura, deve essere un valore rappresentante l'efficienza e l'efficacia concretamente perseguibile in azienda e non un valore ottenibile solo in astratto in situazioni gestionali e operative massimizzanti; come ricorda ad esempio AVI M. S., in "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 40, e come condivisio da molti altri Autori, "poiché lo standard ha una duplice valenza, di parametro oltre che di obiettivo, è necessario che la fissazione tenga presente le condizioni normali di attività. In caso contrario lo standard diventa inutile o addirittura controproducente nell'ambito aziendale. Si deve infatti tener presente che gli standard sono anche strumenti di motivazione; sebbene la loro efficacia, i questo senso, dipenda ampiamente dal loro particolare disegno". Sulla'argomento si veda, pertanto, fra gli Altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, p. 70; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", p. 212.

[54] NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", p. 161. Sull'argomento si veda similmente, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 71 e seguenti; AA.VV., "*Food and beverage management*", pp. 70 – 71 e 281 e seguenti; RINALDI R., ultima opera citata, p. 65 e seguenti; KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, pp. 69 – 72; AA.VV., KEISTER D. C., "*Food and beverage control*", pp. 221 e seguenti.

[55] Relativamente all'indicazione degli addetti a tale attività di standardizzazione si veda, fra gli Altri, KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 69; RINALDI R., ultima opera citata, p. 66; NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 318 e seguenti.

particolari offerte dal mercato in alcune situazioni, ma farà in modo che sia sempre garantito il livello prefissato, nel rispetto dei costi sostenibili"[56].

5.2.4. Oltre gli standard produttivi: gli standard di servizio

Come ampiamente ricordato nel corso della trattazione, la performance ristorativa non deriva in maniera esclusiva dagli accadimenti che si susseguono nel *back-of-the-house*; al contrario un aspetto di sempre più elevata criticità è costituito nei moderni contesti ristorativi dalle modalità con cui il personale si pone nei confronti della clientela e nel modo in cui questa viene servita.

Se il primo aspetto, ovvero il comportamento e l'atteggiamento adottato dal personale, non appare di agile manovrabilità, anche se molto può essere fatto attraverso sia la predisposizione di adeguati parametri d'assunzione sia, eventualmente, il ricorso a coerenti sistemi premi/punizione[57], più inclini a trovare parametri di standardizzazione risultano essere le modalità del servizio[58].

Allo stesso modo, infatti, di quanto avviene in sede di produzione, dove le modalità della prestazione lavorativa vengono guidate e stabilite dalle procedure di preparazione predisposte dalle ricette standard, anche per quanto concerne le modalità con cui il servizio viene reso al cliente possono essere precedentemente stabilite al fine di guidare da un lato

---

[56] DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 149.

[57] Si pensi, ad esempio, l'effetto che può avere un sistema di distribuzione delle mance basato non sulla suddivisione uniforme e imparziale tra tutti i dipendenti di sala, ma al contrario ripartito in base a prestabiliti criteri valutativi. Oppure ancora si consideri l'effetto che su certo personale può avere una gratifica o al contrario un ammonimento anche solo verbale del titolare sul proprio atteggiamento con la clientela.
A tal proposito, tuttavia, si ricordi quanto più volte sottolineato da BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, pp. 131 – 132, "il sistema premio/punizioni risente più dei valori sociali e di gruppo che delle scelte direzionali. Si possono applicare i più sofisticati sistemi di ricompensa che la dottrina organizzativa fornisce (…), ma se premi/punizioni sono antitetici alla cultura [individuale o di gruppo] dominante nell'impresa, verranno ignorati o respinti provocando addirittura reazioni contrarie a quelle desiderate".

[58] NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 480 – 481, sostengono: "while it is important to meet your restaurant's financial goals, it is just as (or even more) critical to pay attention to your service goals. These should always include a target service speed and quality level. In the quick service restaurant business, for example, service goals are as highly defined as are financial goals". Similmente si veda LATTIN G. W., "*The lodging and food service industry*", p. 228. Infine si osservi, anche, l'osservazione, relativa alla gestione del servizio ristorativo, di LUISE F., in "*Food Cost. Calcolare in cucina*", p. 119 scrive: "non è possibile risolvere i problemi legati alla gestione del ristorante se: (…) non sono stati creati standard di efficienza e di produttività fra i dipendenti; non sono stati misurati i tempi medi del servizio, dall'arrivo del cliente alla sua uscita (average service cycle)".

la prestazione lavorativa e dall'altro la valutazione da parte dei responsabili dell'operato dei propri dipendenti.

Si tratta, tuttavia, di una tipologia di standard che, pur essendo di rilevante importanza nell'ottenimento del risultato economico complessivo, solitamente viene predisposto con minor frequenza in valore economico—monetario, in quanto strettamente legato all'ottenimento dell'efficacia gestionale, ed in particolare alla soddisfazione del cliente, parametro qualitativo per eccellenza.

Conseguentemente, quindi "in base al livello di servizio stabilito, gli standard di prodotto[59] possono essere sia tangibili sia astratti"; non sorprende pertanto che i primi siano solitamente preferibili ai secondi all'interno del sistema di controllo di gestione, in quanto più facilmente definibili, misurabili e, eventualmente, correggibili[60]; tuttavia, come già osservato, ciò non deve comportare alla rinuncia della gestione anche degli aspetti comportamentali, "basati [quindi] su competenze interpersonali e su abilità comunicative"[61], anche se quest'ultimi troveranno diversa collocazione all'interno del sistema di controllo organizzativo[62].

Solitamente, dunque, tali standard attengono prevalentemente alla definizione di tempi[63] e modi di somministrazione del servizio[64] ristorativo, nonché alla definizione di linee di

---

[59] Intendendo in tal caso, con tale termine, non un bene in senso materiale, quanto piuttosto la prestazione resa dal personale di sala e, quindi, in ultima analisi, il servizio.

[60] MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", p. 82.

[61] MERRICKS P. e JONES P., ultima opera citata, p. 42. A tal proposito FORNARI E., in "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", pp. 205 – 206, osserva: "con riferimento all'area organizzativa (…) le imprese di ristorazione eccellenti seguono i principi del coordinamento, ovvero definiscono regole, tempi e sincronismi relativi sia alle situazioni di contatto con la clientela che a quelle di preparazione delle pietanze. Si tratta di principi solo in parte standardizzabili, dal momento che il servizio di ristorazione presenta nella maggior parte dei casi forti contenuti di personalizzazione, ma che comunque possono fungere da linee-guida generali per un allineamento dei comportamenti di tutti gli addetti".

[62] In merito si rinvia a quanto già sostenuto nel primo capitolo.

[63] Difatti MERRICKS P. e JONES P., nell'ultima opera citata, p. 42, relativamente agli standard tangibili osserva: "they include such things as the length of time a customer queues at a fast food counter, how long it take sto make and serve a cocktail, what extra time is involved in using the customer's name when addressing him or her, and so on". In merito, poi, alla criticità del fattore tempo all'interno del settore ristorativo, si ricorda come quest'ultimo non solo influenzi la percezione che dell'attività ha il cliente, ma determina nei locali in cui è previsto più di un servizio per fascia di consumazione (colazione, pranzo, cena, ecc.) risvolti economici già dal brevissimo periodo, poiché l'impossibilità di far accomodare "nuova clientela" a causa del protrarsi della consumazione dei clienti precedentemente giunti nel locale causa la perdita di ulteriori introiti.

[64] In merito NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 481, scrivono: "while most restaurant segment may not find it as easy to "measure" service levels, the number of guest complaints, the average time required to prepared and serve items on a single guest check, and the number of guests assigned to each server suggest ways to measure how well service goals are being met". Ovviamente, pertanto, affinché la valutazione possa avvenire in maniera corretta ogni parametro misurato *ex*

condotta da seguire nell'esecuzione dello stesso[65]; tuttavia, con sempre maggior intensità si riscontra anche nella ristorazione la tendenza a valutare la prestazione lavorativa del singolo individuo in termini quantitativi e, a volte, quantitativo-monetari, legati soprattutto alla sua produttività[66].

Si assiste, quindi, al sempre più frequente ricorso a indicatori di produttività del personale – quali possono essere, ad esempio, le vendite per ora di servizio oppure il numero di clienti serviti in un'ora di servizio[67] – anche in ambito programmatico.

---

post deve avere un obiettivo, un target appunto, *ex ante* e, cioè, in altri termini, un parametro standard di riferimento.

[65] A tal riguardo si veda, fra Tutti, JONES P., "*Food service operations*", pp. 228 – 229; MERRICKS P. e JONES P., "*The management of catering operations*", pp. 74 e seguenti, per la comprensione del pensiero dei quali si consiglia, inoltre, la lettura di NIGHTINGALE M., "The hospitality industry: defining quality for a quality assurance programme – a study in perception", *Service Industry Journal*, 1985, 5(1), pp. 9 – 22.

[66] A riguardo si veda, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 315 e seguenti; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 392 e seguenti.

[67] Per l'analisi dettagliata di tali indicatori si rinvia a DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, pp. 303 – 304 e 306 – 307; PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 391.

5.3 Il budget

Una volta definiti i parametri obiettivo generali che l'azienda vuole raggiungere, comprese le relazioni reddituali, finanziari, patrimoniali e qualitativi che collegano le varie aree di gestione del business e stabilite, di conseguenza, le opportune condizioni operative standard, il management deve passare alla determinazione, dapprima, dei vari budget operativi e delle immobilizzazioni e, successivamente, alla definizione del cosiddetto "budget generale d'impresa"[68], (Figura 5.2).

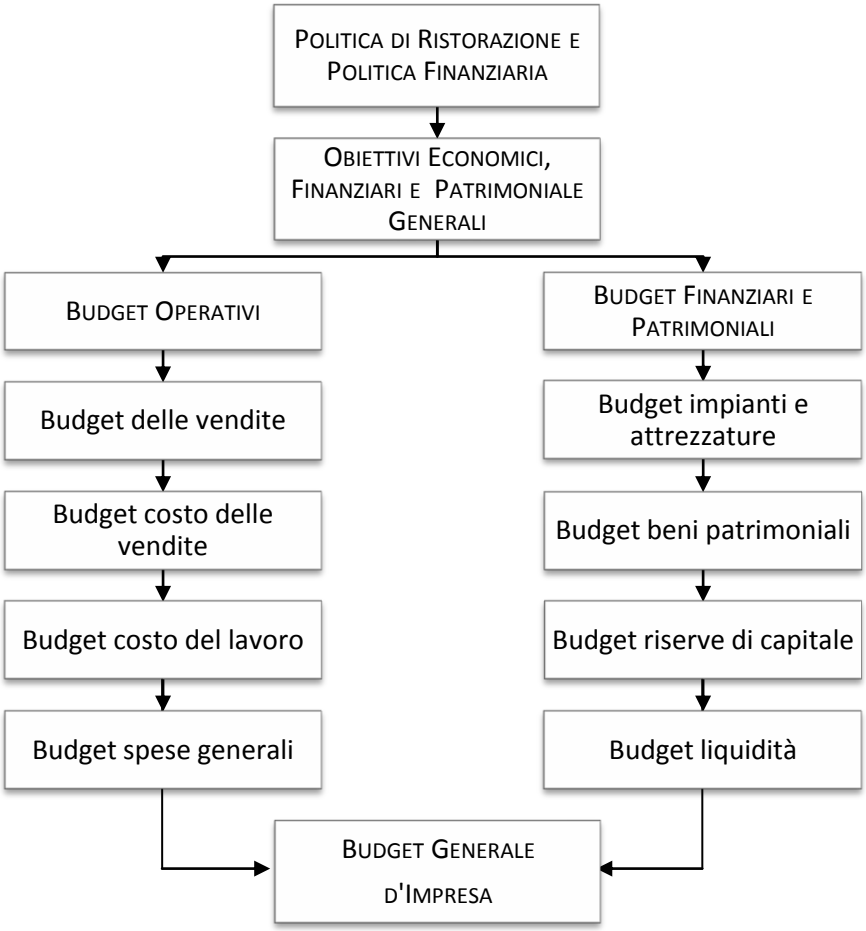

Figura 5.2: Processo di budgeting
FONTE: Adattamento da KOTAS R. e DAVIS B., "*L'analisi dei costi nella ristorazione*", p. 43.

Tuttavia, come si vedrà nel seguito della trattazione, l'approccio al budget adottato dalle imprese del settore ristorativo è, quando presente, alquanto dissimile da quello adottato nei contesti produttivi industriali, in primo luogo poiché meno analitico.

[68] Relativamente alla modalità con cui avviene l'aggregazione dei vari parametri standard di gestione in un unico documento sintetico si rinvia a quanto precedentemente illustrato; consigliando, inoltre, la lettura del pensiero completo, in merito alla redazione dei budget, dell'Autrice in tal sede citata.

La sequenza logica da seguire nella predisposizione dei vari budget operativi, nonostante l'illustrazione canonica che ne fa la letteratura didattica, dovrebbe prevedere la definizione "a cascata"[69] dei vari budget a partire dall'analisi e, conseguentemente, dal budget che presenta le maggiori criticità aziendali[70].

La forte incidenza dei costi fissi sul totale dei costi aziendali e il corrispondente orientamento al mercato delle aziende del comparto ristorativo porta, quindi, a identificare nel budget delle vendite il primo documento da predisporre per la composizione del budget generale d'impresa[71].

Prima di procedere con la descrizione del processo di budget nelle imprese della ristorazione, è necessario, però, presentare alcuni aspetti peculiari di tale attività manageriale nel contesto in esame.

"La determinazione dei valori programmati che devono essere inseriti nel budget (…) risulta un'operazione assai complessa, in quanto, in questo specifico settore, l'identificazione sia delle vendite che dei costi variabili di materia (…) connessi al consumo dei prodotti e/o bevande appare di difficile quantificazione. Non è possibile infatti inserire nel budget, in modo analitico e preciso, i valori programmati riguardanti i vari e differenziati piatti che (…) [l'azienda] potrebbe collocare sul mercato nel periodo di tempo considerato. (…) Di conseguenza, con riferimento sia ai ricavi sia ai costi di materia prima contenuta nel prodotto venduto, si impone la determinazione di valori medi ponderati"[72].

Tale aspetto di difficoltà conduce, quindi, il management a ridefinizioni e perfezionamenti periodici dello strumento di programmazione, posto che all'avvicinarsi dell'evento o del

---

[69] I dati inseriti in un budget condizionano, infatti, la possibilità di inserire un determinato valore negli altri, in una logica iterativa alla cui perfetta armonizzazione si perviene, solitamente, per approssimazioni successive. A riguardo BERGAMIN BARBATO M., in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 327, afferma: "il processo di budget è iterativo e richiede il continuo interscambio di notizie e di decisioni alla ricerca di risultati parziali che siano soddisfacenti per i rispettivi manager e nel contempo concorrano a realizzare l'ottimo globale. Il dialogo che si instaura ai vari livelli decisionali e che culmina nelle formulazioni del comitato di budget, conduce i manager caratterizzati da professionalità, esperienze e responsabilità differenti a conoscere e accettare peculiarità e vincoli di altre aree che condizionano la loro autonomia di scelta".

[70] BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 330 – 331.

[71] RINALDI R., "*Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*", p. 61; IMPARATO P., "*Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*", pp. 119 – 120; KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 44; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., "*Management della ristorazione: food & beverage cost control*", pp. 87 e seguenti.

[72] AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 242.

sotto-periodo preso a riferimento le previsioni divengono più attendibile[73], ma, si ricordi, pressoché mai precise.

La redazione del budget delle vendite nel settore ristorativo ha origine, solitamente, con la considerazione degli andamenti passati dell'afflusso e dei comportamenti della clientela[74]; "i dati delle presenze devono [infatti] poggiare sull'esperienza storica e su accurate indagini di mercato che permettano di valutare adeguatamente le tendenze e gli orientamenti della domanda"[75], ovviamente tale considerazione del consuntivo non deve costituire un presupposto per l'applicazione di una logica puramente incrementale, posto che un tale approccio alla programmazione è sempre da rimproverare[76]; l'analisi dei dati pregressi deve, infatti, costituire solo una base di riferimento sulla quale poggiare le attuali analisi.

Giustappunto, quindi, le ulteriori informazioni da considerare nella previsione delle vendite derivano, come già ricordato a inizio capitolo[77], dall'analisi socio-economica del contesto di riferimento nella consapevolezza, infatti che, oltre ad essere soggetta a condizionamenti economico-finanziari, la domanda ristorativa, specie quella destinata alle cosiddette finalità *fun*, è fortemente condizionata dalla moda e dai trend gastronomici e culturali del periodo.

Infine, poi i responsabili alla previsione delle vendite devono sempre considerare che l'attività esercitata è soggetta a fattori limitativi, tra i quali si evidenziano:

- ◊ "capitale inadeguato (…), che può bloccare eventuali espansioni o addirittura il rinnovamento dell'attività esistente;
- ◊ spazi insufficienti (…);

[73] RINALDI R., ultima opera citata, p. 58. A tal riguardo però si ricordi, quanto sostenuto in AA.VV., "*Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*", p. 79: "Generally, where reforcasting took place, the original budget was still used for performance measurement purpose"; in merito a tale aspetto si consulti, anche, BERGAMIN BARBATO M., "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 164 e seguenti.

[74] Come ricorda, però, RINALDI R., ultima opera citata, pp. 61 – 62, ai fini dell'analisi in esame le vendite del passato devono essere depurate della componente relativa ad eventi straordinari, la cui possibilità di replica è attendibilmente inverosimile.

[75] IMPARATO P., ultima opera citata, p. 120.

[76] Per le critiche a tale approccio si veda, fra gli Altri, AVI M. S., ultima opera citata, pp. 225 – 226. L'Autrice, altresì, riporta il pensiero qui condiviso che "il superamento della logica estrapolativa non comporta (…) il rifiuto dell'idea che i valori consuntivi rappresentino comunque una buona base di partenza affinché la determinazione degli obiettivi da conseguire non costituisca solo una perfetta operazione teorica priva di ogni legame con la realtà aziendale". Per uno stesso parere sia sui limiti sia sulle possibilità di utilizzo dell'analisi dello storico si veda, ad esempio, DOPSON L. R. e HAYES D. K., in "*Food and beverage cost control*", pp. 46 – 47.

[77] Si rimanda pertanto a quanto già sostenuto. Similmente si veda, inoltre, KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 44; RINALDI R., ultima opera citata, p. 62.

◊ filosofia aziendale. L'espansione del volume delle vendite può infatti essere difficoltosa a causa delle strategie imposte dalla società, quali, ad esempio, l'esclusione di alcune tipologie di clienti:

◊ insufficienza della direzione e del personale (…);

◊ tendenze della clientela (…)[; che] possono essere negative a causa di una scarsa pubblicità, di un'agguerrita concorrenza o altro"[78].

Una volta stabilito, quindi, il volume di affluenza previsto, si procede poi con la determinazione del mix di vendita obiettivo e del costo medio ponderato dei prodotti offerti.

Il primo è fissato sulla base della popolarità prevista e/o programmata[79] delle singole voci di menu, la cui considerazione conduce alla determinazione del secondo.

La considerazione congiunta di tali variabili rappresenta infatti un elemento di estrema rilevanza, posto che, come precedentemente puntualizzato, non è possibile, a causa della varietà e variabilità dei prodotti offerti nel corso dell'esercizio, procedere con la valutazione del ricavato totale per singolo prodotto; tuttavia non è nemmeno corretto attribuire un unico valore medio al prezzo delle offerte gastronomiche proposte, posto che, per quanto si tratti più di una previsione o di una stima che di una definizione standard, la frequenza con cui alcune preparazioni vengono richieste risulta di gran lunga maggiore rispetto a quella di altre[80].

Infine, quindi, la considerazione aggregata di volume di vendita, mix e prezzo di vendita stabilisce il valore totale dei ricavi a cui l'azienda aspira[81], che nel documento di budget delle vendite deve però mantenere la sua scomposizione, per ovvie ragioni di valutazione e

---

[78] RINALDI R., ultima opera citata, pp. 62 – 63. In maniera equivalente si veda KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, pp. 45 – 46.

[79] Si ricorda infatti come la scelta dei clienti possa essere spinta verso l'uno o l'altro prodotto commercializzato, attraverso apposite tecniche di vendita; in alcuni contesti quindi la popolarità del piatto non è una variabile aziendale sulla quale è possibile attuare solo previsioni o congetture, ma, se opportunamente gestita, può rappresentare una variabile da programmare in maniera oculata.

[80] A tal proposito AVI M. S., ultima opera citata, pp. 243 e seguenti, disapprovando l'utilizzo di uno valore medio, come invece proposto da alcuna letteratura – si veda ad esempio, IMPARATO P., ultima opera citata, p. 120 – suggerisce di utilizzare un valore medio ponderato per i vari periodi di somministrazione (colazione, pranzo e cena) anziché per le singole voci di menu. Per far questo AVI M. S. propone di individuare per ogni periodo una serie di menu standard (minimo tre o quattro) sui quali, poi determinare, il prezzo medio ponderato della fascia oraria di servizio.

[81] Per alcune osservazioni sui metodi di previsione delle vendite si rinvia, oltre agli Autori sin qui citati, a NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", pp. 270 – 272; AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 208 e seguenti.

responsabilizzazione dei risultati, innanzitutto, in ricavi dovuti all'area *food* e ricavi dovuti all'area *beverage*, nonché l'eventuale ulteriore scomposizione, sia dei volumi previsti che del prezzo medio applicato, per periodi di servizio oppure, qualora conveniente, per classi merceologiche di produzione o per "menu standard".

Una volta stabilito il quantitativo di vendite preventivato e possibile procedere, poi, attraverso le ricette e le specifiche standard programmate, ai conseguenti budget di spesa. A tale riguardo è utile precisare, oltre alla già emersa peculiarità dell'adozione di valori medi ponderati, alcune caratteristiche del processo di *budgeting* nel settore ristorativo. Un primo aspetto da porre in considerazione[82], è rappresentato dalla ridotta analiticità che presentano tali budget nella pratica ristorativa; molto spesso infatti la considerazione dei costi aziendali non si spinge, in linea con l'analisi dei costi presentata precedentemente, oltre l'analisi del *food* e *beverage cost*, del costo del lavoro, nonché degli altri costi generali; una seconda caratteristica, influenzante poi i soli budget di produzione è rappresentata dalla circostanza che, "tranne in casi molto particolari, e per differenze [solitamente] ridottissime, le quantità di beni prodotti e venduti coincidono"[83]; non è quindi necessario tenere in considerazione nel calcolo del costo di prodotto di giacenze iniziale e/o finali di prodotti finiti presenti in magazzino.

Primo elemento di costo, quindi da considerare nella predisposizione dei budget di spesa è rappresentato dal *food* e *beverage cost* preventivato. Anche in tal caso, per le medesime ragioni illustrate per la definizione dei ricavi di vendita, è necessario procedere alla determinazione del *food* e *beverage cost* ponderato in relazione ai volumi e al mix di vendita previsti in sede di redazione del budget delle vendite. In tal caso le ricette standard predisposte aiutano ad individuare il costo per le materie alimentari e/o alcoliche delle singole pietanze, ovvero delle specifiche categorie merceologiche o di menu, da sottoporre a ponderazione; rimane quindi, ancora una volta indispensabile, non solo provvedere ad una ponderazione del costo tra i diversi periodi di servizio[84], ma anche tra le pietanze in essi contenute in relazione alla loro popolarità, ovverosia all'incidenza con cui ognuna di esse

[82] Anche perché su di esso si basa la descrizione della redazione del budget qui presentata.
[83] DELL'ORSO e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 88.
[84] Si consideri, infatti, come la tipologia di prodotto richiesto vari sensibilmente tra le consumazioni del mattino, quelle del pranzo e quelle della cena.

viene richiesta sul totale delle ordinazione[85]. Dalla formulazioni di tutte tali variabili si perviene dunque tramite l'applicazione dell'individuato *food* e/o *beverage cost* percentuale parziale[86] ai relativi ricavi di vendita.

Tuttavia come la considerazione dei volumi di vendita perseguibili richiede la determinazione dei limiti gestionali ad essi relativi, allo stesso modo la definizione contabile del *food* e *beverage cost* prescrive la previa considerazione di due importanti aspetti del *food cost*, che ne condizionano il giudizio finale in sede di valutazione dei risultati.

Seppur infatti, il costo di riferimento sia quello standard definito dall'implementazione delle ricette standard, dalle specifiche d'acquisto standard e dalle porzioni standard e che, conseguentemente, sia quello il parametro per definire in termini globali la valutazione del *food cost* consuntivo, è necessario stabilire un *range* di spesa entro il quale tale costo, per svariati motivi gestionali o di mercato, può oscillare. Si tratta, quindi, di definire il *beverage* e "*food cost* massimo consentito" e il *beverage* e "*food cost* potenziale", ovvero minimo consentito[87].

Giunti a tal punto del processo di budget si procede poi con il computo del costo del lavoro per il periodo considerato.

Tale determinazione si basa, oltre che sull'affluenza prevista, anche sugli standard produttivi del personale impiegato, oltreché naturalmente sul costo standard della sua prestazione[88]. Inoltre, come già notato, il personale rappresenta per la ristorazione un costo in parte fisso, motivo per cui il suo valore in termini monetari deve essere determinato in maniera analitica, specie nelle aziende soggette a stagionalità di qualsivoglia tipo; tale valutazione deve poi porre in considerazione un'importante aspetto della gestione della manodopera, ossia il fatto che non tutti i dipendenti presentano lo stesso livello di

---

[85] In merito si veda ancora una volta, AVI M. S., ultima opera citata, pp. 254 e seguenti.

[86] Nel senso di riferito ad uno specifico periodo di vendita o qualsivoglia altro aggregato. Inutile ribadire, ancora una volta, che i criteri di ponderazione dovranno essere in linea con l'estensione merceologica del prodotto e con il relativo parametro di riferimento.

[87] Per approfondimenti sulla determinazione di tali aspetti si rinvia, fra gli Altri, a PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 37 e seguenti e 82 e seguenti; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, pp. 154 e seguenti;

[88] KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 48, elencano infatti tra le voci da tenere in considerazione, oltre al volume di vendite previsto: "a) il numero e le qualifiche del personale per ciascun reparto; b) lo stipendio previsto per ogni tipo di persona; c) lavoro avventizio e lavoro parziale; d) costo dei contributi assicurativi; e) tutti gli altri costi del lavoro come pasti del personale, (…), gratifiche, ferie, percentuali etc.".

produttività e che, quindi la turnazione degli stessi deve essere attentamente valutata in relazione alle situazioni di affluenza previste[89], cercando ovviamente di ottimizzare il costo totale della manodopera impiegata, posto che non tutti i dipendenti presentano lo stesso livello retributivo[90].

"La previsione del costo del lavoro deve [inoltre] mostrare il costo separato per ogni reparto d'azienda e, in questo modo, assegnare la responsabilità per i massimi di costo lavorativo ai responsabili di ogni settore"[91].

Stabilito, quindi, anche il costo del lavoro, in base anche alle modalità stabilite per "organizzare e coordinare le risorse umane"[92], l'ultima informazione preventiva da calcolare è quella riferita alle "altre voci di costo". Tale voce di spesa di natura residuale nella ristorazione – ma ciò non implica, tuttavia, che ove possibile venga predisposta la sua responsabilizzazione formale – può essere considerata o in maniera unitaria – in tal caso la responsabilizzazione formale sul suo valore consuntivo risulta praticamente impossibile, rappresenta quindi una soluzione adottabile solo dalle piccole realtà in cui non esiste un processo di delega decisionale – oppure per singole voci di spesa[93] – consentendo così a posteriori la valutazione della responsabilità degli eventuali scostamenti; in entrambi i casi, tuttavia, il suo valore "sarà determinato in maniera approssimativa, in base ai pasti previsti a budget, agli standard qualitativi stabiliti [e, con la logica precedentemente esposta di riferimento ponderato alle reali situazioni aziendali e di mercato] ai costi storici dei precedenti bilanci"[94], nonché in considerazione degli eventuali investimenti o disinvestimenti previsti dall'azienda.

Indispensabile rilevanza programmatica assume, infatti, anche la definizione degli interventi previsti nel breve termine sul patrimonio aziendale – siano essi riguardanti beni immobili oppure dotazioni tecniche - ed espressi dal budget degli investimenti, il quale, "a

---

[89] A riguardo si consideri, fra gli Altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., ultima opera citata, pp. 392 e seguenti (in particolare p. 396). In merito ai metodi di programmazione della turnazione del personale si veda, fra gli Altri, oltre gli Autori succitati, pp. 400 e seguenti.
[90] Sulla questione si veda, ad esempio, RINALDI R., ultima opera citata, p. 121.
[91] KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 48.
[92] IMPARATO P., ultima opera citata, p. 116.
[93] Sono KOTAS R. e DAVIS B., ultima opera citata, p. 48, a intravvedere le due diverse possibilità di programmazione di tale voce.
[94] IMPARATO P., ultima opera citata, p. 123.

causa del suo peculiare contenuto, rappresenta un *trait d'union* fra la programmazione a breve termine e l'attività di programmazione riguardante il medio e lungo termine"[95]. Le decisioni di investimento e disinvestimento causano infatti alcune ripercussioni sull'aggregato di costi che la ristorazione definisce "altri costi", in quanto, in primo luogo coinvolgono direttamente il valore degli ammortamenti dei beni aziendali e, successivamente, perché la loro attuazione potrebbe comportare un uso e quindi un'efficienza diversa delle risorse aziendali.

Per un'adeguata trasparenza, poi, in una logica di suddivisione dell'azienda in aree di responsabilità – cosa che però, come visto, accade solitamente solo nelle organizzazioni più strutturate, lasciando nelle piccole realtà aziendali la responsabilità di ogni variabile di gestione al titolare dell'esercizio – le informazioni presenti nel budget degli investimenti dovrebbero consentire la correlazione di ogni investimento e/o disinvestimento con il proprio reparto di riferimento, ovverosia con il reparto organizzativo in cui quel particolare bene aziendale viene utilizzato; sempre in una logica di maggior comprensione dell'intero sistema budgetario poi, tale budget dovrebbe inoltre prevedere l'indicazione separata della quota di ammortamento che va ad interessare il breve periodo, e che pertanto deve trovare riscontro monetario negli adeguati budget operativi, dalla parte che invece, interessarà solo gli esercizi successivi[96].

Infine, ultimo *step* indispensabile al processo di budget prima di procedere con la riaggregazione finale di tutti i valori analizzati nei prospetti preventivi economici, finanziari e patrimoniali è costituito dall'analisi della fattibilità finanziaria della formulazione programmatica proposta[97].

La formulazione del budget finanziario e nello specifico del budget di cassa, però non può porre a riferimento aprioristicamente ricavi e costi previsti a budget, nelle loro varie forme e nelle loro diverse scadenze temporali, considerandoli in maniera automatica rispettivamente

[95] AVI M. S., ultima opera citata, p. 289.
[96] AVI M. S., ultima opera citata, p. 291.
[97] Fra gli Altri, si veda, BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 350 e seguenti; DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 88 - 89; AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 191 e seguenti; FORTUNATI V. e MATACENA A., "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", pp. 126 e seguenti. Si rimanda inoltre, agli Autori qui citati anche per le osservazioni in merito a tale budget che seguiranno.

entrate e uscite finanziarie, poiché lo sfasamento temporale implicito nella gestione aziendale tra manifestazione economica e manifestazione finanziaria, induce a dover considerare in maniera più analitica possibile[98] i diversi momenti finanziari. Nei dati inseriti nei vari budget operativi sono, infatti, generalmente presenti costi budgetati ai quali non corrisponde un esborso monetario nel breve termine e, al contrario, valori economici non previsti nei programmi – in quanto attinenti ad esercizi passati – che però prevedono un'uscita finanziaria nel periodo di riferimento; specularmente la stessa situazione si riscontra, poi, relativamente ai ricavi e alle entrate monetarie, anche se con minore intensità, considerata la concomitanza con cui solitamente avviene la fornitura della prestazione e il corrispettivo introito monetario[99].

La contrapposizione tra entrate e uscite così determinate comporta, quindi, l'individuazione di fabbisogni ovvero eccedenze finanziarie a cui il management, attraverso il budget finanziario, deve fornire una soluzione, programmando le opportune modalità e gli adeguati tempi per il reperimento ovvero utilizzo delle risorse finanziarie, rispettivamente, mancanti o in esubero[100], in un meccanismo per prova ed errori, condizionante l'intero sistema budgetario, fino alla determinazione dell'ottimo ideale[101], che rappresenta l'input dei documenti programmatici di sintesi, ossia il budget generale d'impresa.

---

[98] A tal proposito FORTUNATI V. e MATACENA A., nell'ultima opera citata, p. 131, scrivono: "questo budget deve essere ulteriormente suddiviso in periodi molto limitati (giorno, settimana) per poter seguire costantemente i movimenti di cassa, provvedendo all'equilibrio in modo molto rigido. Di conseguenza in tale budget le fasi di pianificazione e controllo di sovrappongono e determinano la necessità di operare (…) scelte idonee per garantire l'equilibrio monetario".

[99] MANCA F., "*Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità. Gli effetti sulla dinamica economica e finanziaria. La rappresentazione della stagionalità nel bilancio di esercizio*", p. 319. Si rinvia all'Autore anche per altre considerazione sulla dinamica finanziaria tipiche di gran parte della realtà ristorativa.

[100] DELL'ORSO D. e GNEMMI E., ultima opera citata, p. 89.

[101] Come enfatizza, infatti, AVI M. S., in "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 294: "se in fase di valutazione della fattibilità finanziaria, venisse evidenziata l'incapacità dell'impresa di far fronte agli impegni derivanti dai programmi esplicitati nei budget operativi, la direzione si troverebbe nella inevitabile condizione di rimettere in discussione tutto il programma di indicato nei documenti parziali. Il budgeting pertanto rappresenta un chiaro esempio di processo ai cui risultati definitivi è spesso possibile giungere solo per approssimazioni successive".

5.4 L'analisi degli scostamenti

Una volta svoltasi la fase di programmazione e rilevati i valori consuntivi della gestione, diviene di fondamentale importanza ai fini della valutazione della stessa procedere con l'analisi delle variazioni, ossia con il computo, attraverso appositi "algoritmi"[102] delle discordanze verificatesi tra quanto programmato a budget e quanto, invece, effettivamente verificatosi[103].

L'equilibrio predisposto nella fase di pianificazione prima e programmazione poi tra le molteplici variabili economiche che interessano il business è, infatti, spesso "desinato a rompersi" nel corso dell'esecuzione e ciò a causa di una serie di motivi solitamente riconducibili:

- ◊ "alle possibili imperfezioni del piano;
- ◊ alle distorsioni che possono evidenziarsi nell'interpretare gli obiettivi e le strategie, allorché essi sono tradotti nei piani a breve[104];
- ◊ alla natura dinamica e stocastica del sistema impresa che porta sicuramente a reali comportamenti discontantisi dalle previsioni fatte"[105].

Il processo di determinazione degli scostamenti prevede quindi, innanzitutto, un confronto in termini globali dei risulti ottenuti dall'azienda nelle varie aree di gestione[106] e, successivamente, un'analisi dettagliata delle variazioni analitiche che hanno condotto alla

---

[102] COLLINI P. e MIO C., in "*Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*", p. 153, definiscono l'analisi degli scostamenti come "un insieme di algoritmi che permettono, in congiunzione con l'utilizzo dei costi e dei ricavi standard, di interpretare, attraverso un processo di scomposizione, la differenza tra risultati economici di budget e quelli consuntivi effettivi".

[103] Su tale necessità si veda, ad esempio, NATI A., "*Costi di produzione e decisioni aziendali*", pp. 221 e seguenti; AVI M. S., *Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 221 e seguenti; BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 195.

[104] A tal proposito AA.VV., in "*Restaurant financial basics*", p. 223, ricordano che "nessun processo di *budgeting*, per quanto sofisticato", può essere perfetto.

[105] FORTUNATI V. e MATACENA A., "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", p. 78. Si rinvia agli Autori, oltre che per le citazioni espressamente richiamate anche per il pensiero qui complessivamente presentato.

[106] Tale analisi reddituale, finanziaria e patrimoniale viene effettuata in larga misura attraverso il ricorso ad indici e flussi finanziari, appositamente elaborati in sede sia programmatica che consuntiva. La valutazione di tali indici, tuttavia, non richiede il ricorso a particolari calcoli matematici come nel caso della determinazione analitica degli scostamenti, motivo per cui, solitamente, essa non rientra nella presentazione dell'analisi delle variazioni. Rispettando, pertanto, la prassi ormai consolidata in dottrina nel presente paragrafo verranno presentate gli algoritmi per la determinazione di scostamenti economico-monetari ovvero quantitativi, tralasciando la trattazione dei particolari parametri di valutazione dell'attività ristorativa al corso della trattazione e rinviando per le premesse generali alla già consigliata opera di AVI M. S., "*Financial Analysis".*

determinazione di costi e ricavi difformi da quanto previsto; l'analisi del risultato aziendale nella sua interezza e sistematicità non è, infatti, sufficiente a fornire ai manager quell'apporto conoscitivo dei reali accadimenti aziendali, che hanno concorso all'ottenimento dello specifico reddito finale, utile alla formulazione di opportune scelte gestionali[107].

Conseguentemente, quindi, le varie voci di costo e di ricavo consuntive, dopo essere state confrontate con le relative voci programmate, vengono sottoposte ad un'ulteriore suddivisione d'analisi in grado di determinare le modalità con cui le variabili che concorrono alla loro formazione hanno inciso sul loro ammontare. Relativamente alle voci di costo si individuano, pertanto, variazioni di prezzo, variazioni di efficienza, variazioni di volume e variazioni di spesa; mentre il confronto della variabili programmatiche e consuntive dei ricavi porta alla definizione di variazioni di prezzo, variazioni di volume e variazioni di mix di vendita[108].

Procedendo, quindi, dapprima con la valorizzazione degli scostamenti di ricavo[109], il soggetto incaricato alla loro determinazione deve innanzitutto predisporre uno schema di calcolo in grado di determinare come il ricavo globale dovuto all'attività di vendita caratteristica sia stato influenzato dalle variazioni delle singole variabili che lo hanno determinato; risulta cioè indispensabili calcolare le variazioni delle singole variabili.

---

[107] Si veda fra gli Altri, AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 221 e seguenti; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 206; AVI M. S., "*Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*", p. 357 – 358.

[108] Si consideri ad esempio, AA.VV., "*Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*", pp. 339 e seguenti; AA.VV., "*Controllo di gestione*", pp. 371 e seguenti; AVI M. S., ultima opera citata, pp. 223 e 240; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 199 e seguenti. Le considerazioni che verranno di seguito presentate, salvo quelle specificatamente correlate all'attività ristorazione, la cui paternità, fatta eccezione per alcuni riferimenti che verranno puntualmente rivelati, è da attribuire a chi scrive, a causa dell'esiguità con cui il tema è trattato nei manuali di management ristorativo. Ad ogni modo tuttavia, oltre agli Autori succitati, si rinvia come già fatto per alcune argomentazioni presentate a causa della generalità delle stesse, a pressoché qualsiasi manuale di programmazione e controllo, che in maniera più o meno dettagliata, analizza la tematica dell'analisi delle variazioni.

[109] Nonostante la presentazione degli scostamenti nel presente lavoro preveda la considerazione prima dei ricavi e poi dei costi, tale ordine di determinazione è del tutto soggettivo; nelle realtà aziendale, infatti, non si assiste ad una sequenza formalizzata in tale fase di analisi, motivo peri cui ogni azienda è chiamata a stabilire un proprio ordine di rilevazione, anche in base alle proprie criticità, posto che ad ogni modo a conclusione del processo si deve essere in grado di definire il contributo comparato rispetto a quanto previsto dal budget sia delle componenti negative di reddito che di quelle positive.

Per far ciò solitamente si è soliti predisporre una tabella di analisi in grado di isolare una alla volta tali determinanti, consentendone conseguentemente il singolo apprezzamento, (si vedaTabella 5.1).

VOCI	VALORI CONSUNTIVI	VALORI A PREZZO STD VOLUME CONSUNTIVO MIX CONSUNTIVO	VALORI A PREZZO STD VOLUME CONSUNTIVO MIC STD	VALORI PROGRAMMATI
FATTURATO	= Fatturato totale effettivo	= fatturato a prezzo standard $= \sum$ Prezzo STD × volume eff.	= fatturato a prezzo STD $= \sum$ Prezzo STD × volume eff.	= Fatturato totale programmato
COSTI VARIABILI TOTALI DEL VENDUTO	= costi variabili del venduto Effettivi	= Costi variabili del venduto effettivi.	= Costi var. adattati all'ipotesi = Fatturato a prezzo STD – marg. ipotizzato	= Costi variabili programmati
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI I LIVELLO	= Fatturato eff. - Costi var.eff.	= Margine adattato alle ipotesi = Fatturato a prezzo STD - Costi var. eff.	= margine adattato all'ipotesi = fatturato a prezzo STD × margine % progr.	= Margine di I livello programmato
MARGINE DI CONTRIBUZIONE %	$= \frac{\text{Margine eff. di primo livello}}{\text{Fatturato effettivo}}$	$= \frac{\text{Margine adattato alle ipotesi}}{\text{Fatturato a prezzo standard}}$	= Margine di contribuzione % Programmato	= Margine di contribuzione % programmato

Tabella 5.1: Formule di calcolo per la determinazione degli scostamenti di ricavo
FONTE: Adattamento da BERGAMIN BARBATO M., "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", p. 209[1].

Da cui si ricava: Scostamento di prezzo = Fatturato totale effettivo - Fatturato a prezzo standard

Scostamento di mix = (Fatturato a prezzo std - Costi var. eff.) - (Fatturato a prezzo std × margine % programmato)

Scostamento di mix = (Fatturato a prezzo std × margine % programmato) - Margine di I livello programmato

[1] In particolare la tabella è ottenuta sulla base dell'esempio pratico presentato dall'Autrice. Tuttavia AVI M. S., nell'ultima opera citata, pp. 242 e seguenti, illustra in maniera dettagliata il procedimento che conduce alla sua determinazione; si consiglia, pertanto la consultazione dell'esempio teorico-pratico riportato dall'Autrice. Si noti, inoltre, che le sommatorie indicate sono dovute alla volontà di predisporre uno schema valido anche per la aziende multi-prodotto.

Naturalmente, secondo tali formule gli scostamenti dal valore positivo apportano benefici alla gestione del business, mentre, al contrario, quelli negativi presentano risvolti meno desiderabili.

Tuttavia anche questa schema di calcolo analitico non è sufficiente ad indagare l'andamento positivo o negativo della vendita dei vari prodotti commercializzati, soprattutto se quest'ultimi presentano prezzi e volumi di vendita notevolmente differenziati. Solitamente pertanto in caso di produzioni diversificate sia nei prezzi che nei volumi commercializzati, la dottrina è solita procedere successivamente con l'analisi degli scostamenti di prezzo e di volume per singolo prodotto[1].

Tuttavia, nel caso della ristorazione, malgrado rimanga opportuno valutare le variazioni di prezzo per singolo prodotto, risulta sconveniente procedere alla valutazione dello scostamento di volume per singolo prodotto, poiché per le modalità di predisposizione della stima del volume di vendita delle singole pietanze, risulta più appropriato determinare la loro variazione usando a riferimento un altro parametro rappresentato dalla popolarità attesa o desiderata del piatto.

Passando poi, agli scostamenti analitici di costo, questi, come visto, prevedono il calcolo, per i costi variabili, dello scostamento di prezzo, di efficienza e di volume, mentre per i costi fissi dello scostamento di spesa[2]. Inoltre, anche se non comunemente proposta in letteratura, anche per i costi variabili è possibile determinare uno scostamento di mix, poiché anche quest'ultimi risentano dell'incidenza con cui i vari prodotti vengono richiesti dalla clientela. Ovviamente le pratiche di corretta gestione aziendale richiedono che gli scostamenti vengano individuati in maniera distinta per ogni fattore produttivo impiegato dall'azienda[3], ovviamente però come più volte ricordato, spetterà ad ogni azienda stabilire, secondo le proprie esigenze e disponibilità il livello di analisi da adottare[4], ma nella

[1] In merito si veda AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", p. 245.
[2] Per un'analisi particolareggiata degli scostamenti individuabili nei costi in riferimento ai vari fattori produttivi si rinvia a SELLERI L., "*Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*", pp. 316 e seguenti.
[3] AVI M. S., ultima opera citata, p. 224.
[4] A tal proposito si noti però come AVI M. S., ultima opera citata, p. 225, consideri la determinazione della variazione di prezzo per ogni singolo prodotto un dato imprescindibile per l'azienda, indipendentemente dal grado di professionalità economica degli individui coinvolti nel calcolo e, inoltre, indipendentemente dalla dimensione organizzativa dell'attività.

consapevolezza che maggiore sarà l'aggregato preso a riferimento maggiori sarà anche la commistione tra le cause degli scostamenti.

Il primo scostamento solitamente calcolato è lo scostamento di prezzo che si ottiene dalla semplice contrapposizione dell'importo della merce acquistata valorizzata rispettivamente a prezzo standard e a prezzo effettivo:

$$\text{Scostamento di prezzo} = (\text{Prezzo unitario STD - prezzo unitario effettivo}) \times \text{q.tà acquistata}$$

Lo scostamento successivo che viene determinato è poi rappresentato dalla variazione di efficienza, che per maggior utilità gestionale sarebbe opportuno calcolare in riferimento ai costi variabili sostenuti per la produzione di un determinato prodotto offerto dal locale, poiché nel caso si volesse valutare l'efficienza complessiva riferita ad uno specifico fattore produttivo sarebbe opportuno porre in considerazione anche la variazione di mix di vendita ottenuto, posto che non tutti i fattori produttivi contribuiscono in egual misura al prodotto finito. Nell'ipotesi, quindi, di adottare un sistema di valutazione di efficacia dei fattori produttivi per tipologia di prodotto[5], la formula più opportuna da adottare appare[6]:

$$\text{Scostamento di efficienza} = [(\text{qSTD - qEFF}) \times \text{pSTD}] \times \text{Volume realizzato del prodotto}$$

con q = fattore utilizzato per la singola ricetta; p = prezzo unitario d'acquisto.

Considerazioni e calcoli diversi richiedono, poi, le variazioni riferibili ai costi fissi. Nella loro valutazione infatti, non è individuabile un parametro di efficienza che ne disciplini il giudizio e l'unico riferimento adottabile dai manager è rappresentato dal loro valore predisposto a budget. In tal caso , quindi , non essendo riconducibile ad una precisa variabile gestionale lo scostamento dei costi fissi viene definito variazione di spesa.

$$\text{Variazione di spesa} = \text{Spesa programmata - Spesa effettiva}$$

[5] Nel caso in cui ciò non fosse possibile, si dovrebbe optare per la considerazione globale dell'efficienza per fattore produttivo, nella consapevolezza però che tale opzione renderebbe impraticabile l'individuazione della preparazione che maggiormente ha contribuito all'efficienza o inefficienza complessiva. È per tale ragione che periodicamente le ricette devono essere rivisitate, poiché una loro modifica potrebbe, salvo il caso in cui l'inefficienza sia causata da un mero spreco di materiale, comportare una maggior aderenza tra efficienza prevista e consuntiva.

[6] Si noti come, con l'utilizzo delle formule qui presentate, la variazione mista di prezzo e volume, dovuta cioè all'ottenimento di prezzi diversi rispetto agli standard a causa delle quantità di merce acquistate, sia totalmente imputata allo scostamento di prezzo, responsabilizzando quindi la funzione acquisti della sua insorgenza. A tal proposito si consiglia la lettura, fra gli Altri, di BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 200 – 201; SELLERI L., ultima opera citata, p. 321; COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 162.

La necessità di calcolare una variazione di spesa relativa ai costi fissi, a prima vista, potrebbe apparire in contrapposizione con quanto sinora affermato in merito alla variabilità dei costi. Tuttavia, il fatto che i costi siano fissi rispetto al volume di produzione, non implica l'impossibilità di una loro mutabilità nel corso del periodo preso ad esame; durante l'esercizio di riferimento, infatti, potrebbe essere sorta, ad esempio, la necessità di nuovi investimenti, non previsti in sede di programmazione, oppure tale scostamento potrebbe essere imputabile alla presenza, tra le componenti negative di reddito definite fisse, di elementi variabili di costo e questo a causa, ad esempio, dell'incapacità o inopportunità di scindere in sede di analisi dei costi la parte fissa da quella variabile[7].

Si tratta, come risulta evidente, di uno scostamento per il quale la ricerca delle cause non risulta particolarmente agevole, salvo una perfetta conoscenza di tutti gli accadimenti aziendali che interessano la gestione, prima fra tutti il metodo di analisi e contabilizzazione dei costi; appare, dunque, presumibile ipotizzare che tale scostamento possieda accettabile rilevanza analitica e decisionale nelle piccole attività ristorative a conduzione individuale, dove, inoltre, il potere decisionale è fortemente accentrato nel ruolo del titolare, mentre di dubbia utilità immediata appaia nelle grandi attività dove, quindi, il suo studio deve essere effettuato alla luce di ulteriori dati informativi sull'attività aziendale[8].

Infine, un'ulteriore variazione che deve essere determinata in sede di valutazione dell'andamento dei costi aziendali è rappresentata dallo scostamento di volume. Si tratta di una tipologia di varianza dovuta essenzialmente ad una diversa copertura dei costi rispetto a quanto prestabilito a budget, a causa di volumi di vendita difformi dal previsto. Essa è pertanto calcolata attraverso l'espressione:

$$\text{Variazione di volume} = \left(\frac{\text{Costi fissi}_{BP}}{\text{Volume programmato}} - \frac{\text{Costi Fissi}_{BE}}{\text{Volume effettivo}}\right) \times \text{Volume effettivo}$$

con Costi fissi_{BP} = costi fissi di budget a volume programmato; Costi Fissi_{BE}= fissi di budget ri-calcolati a volume effettivo.

[7] A tal riguardo si veda, ad esempio, COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, pp. 163 – 164; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, p. 207.

[8] Per le osservazioni di carattere generale, non ricollegabili quindi a quanto affermato in termini di immediatezza nel giudizio dello scostamento tra attività di dimensioni e stile direzionali diversi, si veda AVI M. S., ultima opera citata, pp. 239 - 240; BERGAMIN BARBATO M., ultima opera citata, pp. 201 – 208.

Una volta, quindi, calcolate le possibili variabili calcolabili, in rapporto anche ad un'adeguata ponderazione costi-benefici, gli scostamenti rilevanti devono essere portati a conoscenza dei manager responsabili. Solitamente, infatti, come già ricordato, l'incaricato alla determinazione dei molteplici scostamenti non dovrebbe intervenire in prima persona[9] nella valutazione e correzione delle varianze riscontrate, bensì tale compito dovrebbe essere affidato ai responsabili competenti.

Lo strumento incaricato a tale ruolo informativo è, come già sostenuto, il *reporting*[10], nel quale, in base al livello di destinazione delle informazioni[11], vengono riassunti in maniera più o meno analitica i dati di natura sia interna sia esterna utili alle decisioni manageriali.

A tal proposito è utile ricordare, comunque, che anche al livello più operativo, non tutte le variazioni vengono poste alla conoscenza del manager responsabile[12], poiché qualora quest'ultime fossero ricomprese entro un *range* definito accettabile[13] in fase di programmazione, la loro conoscenza analitica causerebbe un incremento alla già notevole mole di informazioni che ogni manager si trova a dover elaborare.

Infine, nella logica sin qui proposta di possibile adozione di un sistema di controllo di gestione da parte di tutte le imprese, siano esse piccole o grandi[14], è utile far notare come la

---

[9] Salvo ovviamente non sia esso stesso un responsabile e, quindi, disponga del potere di apportare le dovute manovre correttive. Situazione che, specie nell'auspicato ricorso al controllo di gestione anche da parte degli esercizi più piccoli e anche in forme più semplificate di quella presentata, presumibile si verifica con una certa frequenza, visto anche la scarsa delega formale riconosciuta ai collaboratori.

[10] Per l'analisi dettagliata del quale, si rinvia, fra gli Altri, a BRUSA L. e ZAMPROGNA L., "*Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*", pp. 193 e seguenti; BARTOLI F., "*Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall'analisi di bilancio al sistema di reporting*", pp. 145 – 148; SAITA M., "*I fondamentali del controllo di gestione*", pp. 143 e seguenti; LIZZA P., "*Controllo di gestione e performance aziendale*", pp. 387 e seguenti.

[11] A riguardo si osservi quanto sostenuto da BERGAMIN BARBATO M., rispettivamente in "*Programmazione e controllo in un'ottica strategica*", pp. 233 e seguenti, e in "*Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*", pp. 55 e seguenti.

[12] FORTUNATI V. e MATACENA A., ultima opera citata, p. 80; NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., "*Restaurant operation management: principle and practices*", p. 276.

[13] Si veda, fra gli Altri, DOPSON L. R. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 20; NINEMEIER J. D. e HAYES D. K., ultima opera citata, p. 276.

[14] In merito, però, al diverso approccio che distingue l'analisi delle variazioni nelle piccole imprese ristorative rispetto alle medio-grandi, MERRICKS P. e JONES P., in "*The management of catering operations*", p. 142, relativamente agli scostamenti sostengono: "this information can either be derived from a periodic special exercise or it can be produced regularly as part of the budgetary control system. The former is usually more appropriate to small business, because it is costly to maintain the database necessary to provide the information for such variance analysis. This is not to say that variance analysis is not appropriate form small business, far from it, but it needs to be considered carefully". Per il pensiero completo in merito all'analisi delle variazioni nelle attività della ristorazione, tuttavia, si rimanda all'opera citata, pp. 141 – 143.

giustificazione adottata da alcuni operatori in merito al non svolgimento dell'analisi degli scostamenti, per i quali tale analisi risulta a loro impossibile data la mancanza nel supporto informativo aziendale di un sistema di contabilità duplice contabile e a valori standard, è assolutamente inaccettabile, premesso che "le variazioni possono esser determinate [anche] extra-contabilmente"[15].

[15] COLLINI P. e MIO C., ultima opera citata, p. 153. MILLER S. G., ad esempio, in "The simplified menu-cost spreadsheet", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(3), pp. 85 – 88, propone l'utilizzo di una tabella da predisporre in foglio di calcolo elettronico, che, attraverso la modifica di solo alcuni parametri, rende possibile la determinazione di valori economici calcolati secondo diverse ipotesi di prezzo d'acquisto, efficienza produttiva, prezzi di vendita, ecc.; tale strumento, pur essendo la proposta ormai datata dal punto di vista informatico, risulta tuttora valido ed attuabile quasi a costo zero, elemento di non poco conto nelle piccole realtà economiche.

5.5 I parametri per indagare la gestione

Nonostante l'analisi degli scostamenti rappresenti un rilevante strumento per la valutazione dell'attività aziendale essa, anche a causa della rappresentazione economico-monetaria che fornisce, non è sufficiente ad indagare completamente la gestione aziendale, motivo per cui l'analisi reddituale dell'impresa deve sempre essere accompagnata dalla valutazione di ulteriori parametri di riferimento[16], sia di valenza generica sia formulati appositamente per il settore ristorativo, nonché, come già ricordato, da opportuni indicatori di carattere finanziario e patrimoniale.

Si tratta di indicatori a cui il management può pervenire sia relazionando tra loro particolari voci di bilancio, sia considerando variabili di natura extra-contabile e che, pertanto, richiedono apposite rilevazioni nel sistema informativo di supporto al controllo di gestione.

Alcuni di essi sono già stati indagati nel corso dei precedenti capitoli[17], mentre per altri si è provveduto a rinviare alla specifica letteratura in materia[18]; nonostante ciò, si ritiene coerente con le finalità del presenta lavoro, fornire ulteriori *ratio*[19] e parametri utili all'analisi gestionale delle aziende ristorative, nonché riesaminare alcuni degli indicatori precedentemente esposti, con lo specifico scopo di stabilirne dei criteri di valutazione.

---

[16] Singolare e particolarmente incisiva a riguardo è l'espressione utilizzata da LUISE F., in "*Food Cost. Calcolare in cucina*", p. 121: "nel mondo degli affari tutto può essere misurato: è l'unico modo per sapere dove intervenire". Pur non condividendo in toto tale affermazione, poiché, come visto, molti aspetti legati alla qualità e alle caratteristiche immateriali e/o soggettive della ristorazione risultano di difficile quantificazione, si ritiene essa abbia un'importante valenza cognitiva, poiché spinge il management a ricercare le maniere più appropriate per indagare il proprio business.

[17] Si riveda, ad esempio, il *food* and *beverage cost* percentuale; il margine di contribuzione, nelle varie declinazioni di significato impiegate nel *foodservice*; gli indicatori di produttività precedentemente illustrati, ecc.

[18] Come precedentemente ricordato, infatti, non è compito di tale elaborato indagare in maniera puntuale la gestione finanziari e patrimoniale del business ristorativo; per tali aspetti si rimanda, pertanto, come già consigliato, alla lettura, fra le altre, dell'opera di AVI M. S., "*Financial Analysis*". I metodi di calcolo dei principali indicatori patrimoniali e finanziari, così come alcuni di quelli reddituali, non variano da un settore industriale ad un altro, perciò anche la manualistica specializzata non riporta sistemi di calcolo difformi da quelli della consueta dottrina generalista, a variare sono, semmai, le considerazioni che il settore deve trarne dai valori ottenuti; ciò considerato, tuttavia, si rimanda, per un'eventuale lettura più specialistica, a AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 102 e seguenti; NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 335 – 339. Tale considerazioni, inoltre, motiva la scelta di analizzare nel seguente paragrafo solo gli indicatori, anche reddituali, più rappresentativi della realtà in analisi, rimandando l'approfondimento dei *ratio* reddituali più consueti alle specifiche opere sul tema.

[19] Sui limiti della *ratio analysis* si veda però, fra gli Altri, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 130 – 131.

Tra i parametri che si ottengono dal bilancio, appaiono di particolare rilevanza gestionale, motivo per cui, giustappunto, la loro valorizzazione è prevista anche a budget, le precedentemente analizzate percentuali di incidenza dei principali aggregati di costo sul totale delle vendite.

Nonostante l'agilità di calcolo che essi presentano[20], la loro valutazione consuntiva non risulta così immediata come a prima vista potrebbe apparire, posto che, in un'ottica di bilanciamento tra efficacia ed efficienza e tra breve e medio-lungo periodo, non è sempre garantito che un loro decremento rispetto ai valori consuntivi precedenti, ovvero rispetto a quanto previsto a budget[21], rappresenti un accadimento positivo per l'economia complessiva dell'azienda.

L'indole manageriale[22], infatti, è solitamente orientata ad analizzare con maggior cura gli scostamenti comportanti un peggioramento della redditività aziendale nel breve periodo, mentre minor enfasi è posta nella valutazione delle cause delle variazioni ritenute economicamente convenienti per l'esercizio in esame. Tuttavia, anche quest'ultime se determinati da interventi, anche involontari, sulla qualità del prodotto e del servizio offerto – si pensi ,ad esempio, ad una diminuzione del *food cost* percentuale dovuta a porzioni quantitativamente minori e, per tale ragione, inadeguate alle aspettative della clientela, oppure a riduzioni nel *beverage cost* comportate dall'acquisto di bevande alcoliche scadenti –, possono nel lungo periodo comportare la riduzione della redditività aziendale[23].

Rappresentano, poi, indicatori che meritano di essere conosciuti e compresi dal management, specie in un'ottica di ottimizzazione della gestione dell'organico, quelli espressivi del rendimento o, per meglio dire, della produttività dei vari soggetti prestanti la loro attività nell'azienda.

Come ricordato, infatti, sia per attitudini caratteriali che per questioni di esperienza e professionalità, non tutti i dipendenti presentano le stesse capacità di servizio e/o vendita ed

---

[20] Ovviamente a simili informazioni, indicanti l'andamento delle componenti negative di reddito, si può pervenire per il tramite della sola analisi delle variazioni di costo, adeguatamente formulata. Tuttavia, l'incisività del valore percentuale rende particolarmente adatti tali indicatori a incrementare i dati del supporto informativo all'attività manageriale.

[21] Pur ulteriori basi di confronto si veda, fra gli Altri, AA.VV., "*Restaurant financial basics*", pp. 129 – 130.

[22] Ma in realtà appare più un atteggiamento di manager poco esperti e preparati, caratteristiche che però, come visto nei capitoli precedenti, appartengono spesso agli incaricati alla gestione ristorativa e che conseguentemente non possono essere ignorate.

[23] NINEMEIER J. D., "*Management of food and beverage operations*", pp. 339 – 341.

è per tale ragione che il loro contributo individuale alla redditività aziendale, in termini produttivi[24], deve essere attentamente monitorato e valutato.

Subentrano, quindi, nel sistema informativo aziendale, come in parte già analizzato durante l'illustrazione degli standard di servizio, indicatori quali, ad esempio[25]:

- ◊ il numero di clienti che il dipendente è in grado di servire in autonomia[26];
- ◊ il numero di clienti per ora di servizio;
- ◊ il volume delle vendite per ora di servizio;

Parimenti importante per la comprensione e l'analisi delle capacità aziendali nella gestione del proprio personale assume poi l'indicatore di *turnover* del personale, il quale può essere espresso sia in termini generali:

$$\text{Turnover del personale}^{27} = \frac{\text{dipendenti usciti dall'organico aziendale}}{\text{numero medio di dipendenti impiegati nel periodo}}$$

Sia, ottenendo maggiori elementi d'analisi, con riferimento specifico ai dimessi per propria scelta oppure a quelli licenziati per decisione aziendale:

$$\text{Turnover personale licenziato} = \frac{\text{dipendenti licenziati}}{\text{numero medio di dipendenti impiegati nel periodo}}$$

$$\text{Turnover personale dimesso} = \frac{\text{dipendenti dimessi}}{\text{numero medio di dipendenti impiegati nel periodo}}$$

---

[24] Non si intende, infatti, qui esaminare il differente costo che potrebbe presentare la loro prestazione lavorativa. Per una considerazione congiunta del rendimento del dipendente correlato al suo costo si vedano gli indicatori "clienti serviti per unità monetaria di costo" (gli Autori prendendo a riferimento un contesto statunitense identificano tale indicatore con l'espressione "guests served per labor dollar") e il "reciproco costo del lavoro per cliente servito" ("labor dollars per guest served") presentati da DOPSON L. R. e HAYES D. K., in "*Food and beverage cost control*", p. 304 – 307;

[25] In merito si veda, fra gli Altri, PAVESIC D. V. e MAGNANT P. F., "*Fundamental principles of restaurant cost control*", pp. 43 e seguenti; DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, pp. 300 e seguenti;

[26] DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, pp. 303 – 304, applicano il parametro generale di riferimento per la produttività, ovvero il valore dell'output sul valore dell'input, al concetto di produttività del lavoro, definito quindi output con il numero di clienti serviti e l'input con il numero di dipendenti impiegati nel servizio. Tuttavia, la determinazioni globale che essi portano ad esempio, appare di scarsa rilevanza gestionale, considerato che il suo lavoro è omnicomprensivo del contributi di ogni lavoratore e non presenta invece una valorizzazione per singolo addetto; tale parametro così calcolato, tuttavia, sarebbe di eventuale supporto decisionale nel caso si dovesse valutare una squadra di addetti, la cui composizione non risulta agevolmente modificabile e che, quindi, è doverosamente valutabile nel suo insieme.

[27] Tale formula è tratta da DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, p. 295. Allo stesso medo anche le due formule che seguiranno prendono a riferimento le formule e le considerazioni presentate dai due Autori.

Un elevato indice di turnover generale indica, infatti, un'incapacità aziendale, per motivi dovranno essere accuratamente analizzati, nella gestione del personale e in particolare nel capacità di riuscire a trattenerlo in azienda, con ovvie ripercussioni sui costi e sull'efficienza dello stesso.

Una tale situazione, implica di conseguenza la necessità di analizzare, successivamente, i due indicatori di *turnover* specifico, considerando che se è il *turnover* del personale dimissionario ad essere elevato, allora ciò dimostra un'inattitudine dell'azienda ad apprezzare, motivare ed incentivare i propri dipendenti; mentre valori significativi di *turnover* per licenziamento, paleserà un'inefficacia di fondo delle procedure di assunzione dell'impresa poiché, se l'azienda si trova, per motivi diversi da quelli di carattere economico[28], a licenziare i propri addetti, ciò significa o che il personale non ha rispettato le regola aziendali o che non era sufficientemente adeguato al ruolo rivestito e, mentre il primo caso non è imputabile a colpe manageriali, il secondo palesa un'assunzione non conforme alle reali aspettative ed esigenze aziendali[29].

A tali principali indicatori della gestione aziendale interna, vanno poi accostanti una serie di indicatori che permettono la valutazione, contemporanea, sia dell'efficacia gestionale sia la propensione al consumo della clientela; tra essi emergono in particolare:

- ◊ lo scontrino medio per cliente;
- ◊ il cosiddetto RevPASH (revenue per available seat hour).

Mentre il primo consente di valutare, come risulta ovvio, la capacità aziendale di vendere i propri prodotti – e, magari, di incentivare le vendite di quelli più costosi per il cliente –, nonché la disponibilità al consumo della propria clientela; il secondo stabilisce "il volume d'affari del ristorante in base al numero di coperti disponibili e all'orario di apertura (…)[, consentendo inoltre] di calcolare con esattezza la capacità massima del ristorante"[30] sulla base del tempo medio di servizio per cliente.

Il RevPASH si ottiene, quindi, dalla predisposizione della seguente equazione:

---

[28] Si ricorda tuttavia che in alcuni Paesi, quali ad esempio l'Italia, il licenziamento è disciplinato da leggi statali; sulla possibilità, dunque, che l'azienda abbia la reale capacità di estromettere il personale dall'attività a proprio piacimento, si consulti la normativa in vigore negli specifici contesti d'analisi.

[29] Per il pensiero qui illustrato in merito alle due tipologie di *turnover* si rinvia a DOPSON L. R. e HAYES D. K., nell'ultima opera citata, p. 295.

[30] LUISE F., "*Food Cost. Calcolare in cucina*", p. 121.

$$\text{RevPASH}^{31} = \frac{\text{ricavi giornalieri}}{\text{Capacità del locale} \times \text{ore di servizio}}$$

Per calcolare il RevPASH è quindi necessario innanzitutto determinare la durata media di ogni consumazione, ossia il tempo che il cliente occupa un'unità di capacità ricettiva della struttura; il valore assume valori sempre maggiori al velocizzarsi del servizio offerto, poiché in tal modo, logicamente, la capacità del locale per ora di servizio aumenta[32].

Infine, ulteriori parametri da valutare e, inoltre, programmare nel loro valore massimo e minimo ammissibile, sono rappresentato dai cosiddetti indici di performance dello spazio. Il *comfort* di cui può beneficiare la clientela, infatti, pur essendo strettamente influenzato dalla tipologia ristorativa di riferimento, rappresenta una variabile gestionale imprescindibile per l'efficienza nel medio-lungo periodo; molto spesso si assiste, infatti, a situazioni di consumo nei locali, in cui gli avventori sono pressoché stipati in spazi ridotti e questo per riuscire a beneficiare di maggiori introiti. Tuttavia, un tale atteggiamento se nel breve periodo può comportare a vantaggi economici nel medio-lungo termine potrebbe portare a risultati disastrosi, poiché la clientela non sentendosi adeguatamente a proprio agio nel locale, a causa dell'eccessivo affollamento dello stesso, potrebbe rinunciare alla sua frequentazione.

Alcuni indicatori da considerare e programmare in un'ottica congiunta di ottimizzazione sia economica che dell'esperienza del cliente sono:

- ◊ "l'indice di comodità dei posti a sedere: che consistete nel rapporto tra dimensione della superficie di consumo e il numero di posti a sedere (…);
- ◊ l'indice di produttività della superficie di consumo: che consiste nel rapporto tra il valore del giro d'affari del locale e la dimensione della superficie di consumo (…)"[33].

Ovviamente, quelli presentati rappresentano solo alcuni degli indicatori utili per l'analisi delle gestione aziendale: un management capace dovrebbe infatti essere in grado di stabilire autonomamente gli indicatori più appropriati per la propria attività.

[31] Per i riferimenti di tale formula si rinvia a LUISE F., ultima opera citata, p. 123;
[32] Questa osservazione è ampliamente dimostrata dagli esempi pratici presentati da LUISE F., ultima opera citata, pp. 121 e seguenti.
[33] FORNARI E., "*Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*", p. 191.

Capitolo VI

IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLA RISTORAZIONE: INDUBBIO AUSILIO O POSSIBILE LIMITE? LA QUESTIONE DELLA CREATIVITÀ

6.1 Le briglie del controllo di gestione alla visione artistico-creativa dello chef

Alla luce di quanto sinora emerso e di quanto ampiamente sostenuto, come visto dalla letteratura in materia, la ristorazione così come qualsiasi altra attività economica di piccola o medio-grande dimensione, necessita di un sistema razionalizzato di gestione, in grado di incanalare le proprie attività, nonché i propri risultati lungo un percorso reddituale, finanziario e patrimoniale predefinito, che renda possibile il suo perdurare nel tempo, fine ultimo di qualsiasi iniziativa imprenditoriale.

Come illustrato, il controllo di gestione, in particolare nella sua formulazione di strumento integrato di analisi/programmazione/controllo[1], appare il sistema più adeguato per perseguire tali finalità, poiché, attraverso la predisposizione di strumenti idonei alla programmazione degli obiettivi aziendali, alla valutazione dei risultati conseguiti e alla responsabilizzazione sugli stessi delle persone che ne posseggono le leve operative, rende possibile la coesistenza di orientamenti volti sia all'efficacia sia all'efficienza gestionale in una visione temporale estesa, che abbraccia l'intero arco di vita aziendale, impedendo così che una focalizzazione di breve periodo vada ad adombrare le necessità reddituali e finanziarie del medio-lungo termine.

[1] Si rimanda al Capitolo II per l'illustrazione di tale concetto.

Ciononostante, tale impostazione è fortemente sostenuta prevalentemente nell'ambito accademico e dottrinale, mentre, come si è più volte ricordato nel corso del lavoro, il senso pratico e la frenesia dell'attività in questione conducono spesso gli operatori del settore ristorativo, soprattutto quelli di dimensioni più ridotte e in cui l'*incipit* imprenditoriale è determinato più da un'indole attitudinale e caratteriale alla ristorazione che da un preciso e ponderato disegno economico-finanziario del business, ad ignorare tale strumento di gestione aziendale, percepito come una modalità di gestione eccessivamente avulsa dalla realtà aziendale e, conseguentemente, poco praticabile, soprattutto a causa del bisogno di originalità, creatività e, spesso, improvvisazione che l'attività richiede, soprattutto in alcuni contesti ristorativi[2], e che il controllo di gestione non sembra, a prima vista, prevedere.

L'analisi teorica associata all'osservazione pratica insinua, quindi, un ragionevole dubbio circa i reali benefici che un sistema gestionale così razionalizzato possa apportare in un settore economico dove la concezione comune del business è spesso[3] quella di un'attività artistico creativa[4], che poco attiene con il formalismo procedurale proposto, soprattutto

---

[2] A tal proposito si osservi la motivazione presentata da STIERAND M. B. e DÖRFLER V., "Reflecting on a phenomenological study of creativity and innovation in haute cuisine", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2012, 24(6), pp. 946 – 957, a sostegno della scelta di indagare l'aspetto creativo ed innovativo nei locali dell'alta ristorazione; gli Autori sottolineano, infatti, come per tale fascia ristorativa il fenomeno creativo sia un aspetto particolarmente rappresentativo dell'attività.

[3] Ma non sempre; come in parte si è esaminato e come si avrà modo di appurare ulteriormente in seguito; infatti, non tutte le proposte ristorative sono il risultato di un'elaborazione creativa della materia impiegata.

[4] Come sottolineano, infatti, AA.VV., in "*Strategic questions in food and beverage management*", pp. 169: "[the] common sense notion of the 'artistry' of chefs and cooks and the artistic status of their food have become absorbed into culinary culture". Per un riesame bibliografico delle varie posizioni assunte in letteratura sul tema dell'effettiva possibilità di considerare il cibo e la sua preparazione una vera e propria forma d'arte si rinvia al Capitolo 11: "Is food an art form? Pretentiousness and pomposity in cookery", pp. 153 – 171, dell'opera citata, in cui, ad ogni modo, gli Autori giungono, p. 170, alla seguente conclusione: "on the assumption that we do not adopt a thoroughgoing relativist approach to the question 'Is food an art form?' whereby anything can be called a work of art, then the weight of reasoned commentary seems to admit to food and cooking as an art form. In many ways this is a pleasing and apposite conclusion and one which, with some irony, is better than denying that food is an art form at all". Similmente ROBINSON R. N. S. e BARRON P. E., in "Developing a framework for understanding the impact of deskilling and standardization on the turnover ad attrition of chefs", *Hospitality Management*, 2007, 26(4), pp. 913 – 926, riportano come sia "ampiamente accettato" che la creatività rappresenti uno tra gli aspetti più caratterizzanti la figura professionale dello chef. Inoltre sul legame tra ristorazione-gastronomia, creatività e sistema organizzativo aziendale si veda ROBINSON R. N. S. e BEESLEY L. G., "Linkages between creativity and intention to quit: An occupational study of chefs", *Tourism Management*, 2010, 31(6), pp. 765 – 776; in particolare, pp. 767 e seguenti, in merito ad una rilettura, presentata dai due Autori, delle principali posizioni presenti in letteratura sul tema del rapporto tra creatività e cucina.

nella definizione delle condizioni operative standard[5], dal sistema di controllo di gestione presentato.

Dal punto di vista dottrinale e teorico, tuttavia, si potrebbe argomentare che tale perplessità sia irragionevole, considerato che un sistema di controllo ben congeniato deve sempre, come più volte ribadito sia nel corso del lavoro che dalla lettura di riferimento, essere costruito *ad hoc* sulle specifiche caratteristiche ed esigenze dell'impresa che intende implementarlo e che, pertanto, se quest'ultime sono costituite dall'ottenimento della creatività e originalità culinaria, il sistema informativo di controllo deve essere in grado di includere tali variabili nel sistema gestionale, ad esempio, tramite l'adozione di opportuni parametri-obiettivo[6] in grado di guidare, motivare e valutare l'azienda nella sua capacità di perseguire tali fattori critici di successo.

La soluzione così teoricamente ineccepibile alla perplessità proposta non sembra però presentare i caratteri della perseguibilità, posto che sono proprio le caratteristiche intrinseche della modalità di funzionamento del sistema di programmazione e controllo nella ristorazione e, in particolare, l'adozione dello strumento delle ricette standard – le quali, come appurato nel corso del precedente capitolo, rappresentano l'elemento cruciale attorno al quale ruota tutta la possibilità di valutare l'efficienza operativa dell'attività – a rappresentare il maggior ostacolo all'adozione di comportamenti creativi nell'ambito della prestazione professionale di cuochi e chef[7].

Un sistema gestionale correttamente formulato auspica in molti settori, tra i quali quello della ristorazione, il ricorso a procedimenti e sistemi formalizzati e standardizzati, orientati inoltre ad un predeterminato obiettivo; al contrario, lo sviluppo del pensiero artistico-creativo richiede contesti poco formalizzati in cui sono il caos, la sperimentazione e l'errore[8]

---

[5] Come riportano AA.VV., in "*Encyclopedia of Creativity*", p. 171, (testo tradotto), infatti, "le organizzazioni orientate al processo (…) tendono ad una minore creatività".

[6] Si pensi ad esempio alla possibilità di inserire tra i parametri di valutazione dell'efficacia gestionale, il numero di nuove ricette ideate nel periodo preso a riferimento.

[7] In merito AA.VV., in "Creativity and standardization: complementary or conflicting drivers of team effectiveness?", *Academy of Management Journal*, 2005, 48(3), p. 526, sottolineano, infatti, come: "high work standardization appeared to stifle the influence of creativity team environments, whereas low standardization appeared to facilitate the impact of creativity on performance".

[8] A tal proposito si ricordi come molte delle ricette di successo presenti sia nella gastronomia italiana che in quella straniera risultino essere originate da errori avvenuti i cucina al momento della preparazione, errori che in un sistema di produzione standardizzato difficilmente si sarebbero potuti e dovuti riscontrare.

a rivestire il ruolo fondamentale di stimolo all'efficacia innovativa. In altri termini, quindi, il processo creativo esalta l'ottenimento di variazioni rispetto al previsto, poiché fonte di nuove prospettive d'analisi, di nuove criticità che richiedono attenzione e, conseguentemente, di nuove idee e produzioni; all'opposto, invece, la tendenza alla standardizzazione è quella di limitare le variazioni attendendosi precisamente ad un programma d'azione ottimizzato e prestabilito[9], a cui nessuno dovrebbe in corso d'opera apportare variazioni.

Risulta quindi sofisticato, in un sistema gestionale come quello della ristorazione, trovare gli spazi e i modi di sviluppo per entrambi gli orientamenti, anche se concreti risultati di compensazione si possono attuare attraverso appositi correttivi organizzativi. Risulta, infatti, indispensabile per le imprese della ristorazione che più necessitano di elementi di creatività, individuare soluzioni in grado di creare una situazione lavorativa tale da "consentire agli chef l'opportunità di sviluppare e praticare il loro estro creativo mentre producono le pietanze secondo le specifiche e gli standard determinati dall'organizzazione"[10].

[9] In merito a tali diverse esigenze di creatività e standardizzazione si veda, fra gli Altri, AA.VV., "Creativity and standardization: complementary or conflicting drivers of team effectiveness?", *Academy of Management Journal*, 2005, 48(3), pp. 521 – 531 ed in particolare p. 523 da cui l'osservazione sopraesposta è tratta. In realtà gli Autori sviluppano la contrapposizione/correlazione tra creatività e standard in merito ai gruppi di lavoro interni alle organizzazione; nonostante ciò le considerazioni a cui giungono presentano valenza generalizzata. A tale articolo si rimanda inoltre per una piena comprensione di quanto verrà illustrato nel successivo paragrafo del presente Capitolo. Ad ogni modo, in letteratura sono molte le correnti di pensiero che proclamano l'antitesi tra gli elementi che sostengono la creatività e quelli, che, invece garantiscono l'economicità e la standardizzazione del business, ma pressoché tutte le posizione dottrinali concludono nell'identificare nella coesistenza tra creatività e standard la chiave del successo aziendale.

[10] ROBINSON R. N. S. e BARRON P. E., "Developing a framework for understanding the impact of deskilling and standardization on the turnover ad attrition of chefs", *Hospitality Management*, 2007, 26(4), p. 923. A tale pensiero, tuttavia, si preferisce attribuire un'interpretazione per così dire modificata; secondo quanto sarà, infatti, illustrato nel seguito della trattazione, la relazione che regola le attività di creatività e quelle di rispetto delle "norme" è di tipo consequenziale e non contemporaneo come invece si potrebbe comprendere dalla formulazione presentata dagli Autori, ma che porta all'ottenimento della simultaneità delle azioni: mentre rispettano le ricette standard prestabilite gli chef esplicano anche la loro creatività, poiché loro stessi hanno contribuito a definirle.

6.2 La coesistenza di razionalità e creatività: le soluzioni organizzative

La dicotomia tra creatività del business e razionalità nella sua gestione non deve essere mal interpretata, poiché affermare che il successo della ristorazione può essere fondato sull'esclusivo ricorso alla creatività culinaria e alla capacità di promuoverla davanti al cliente è altrettanto errato quanto sostenere che il controllo di gestione, da solo, è in grado di garantire il successo aziendale, cosa che, al contrario[11], non è affatto scontata.

Come si sottolineava, infatti, agli inizi del presente lavoro, il controllo di gestione non è altro che uno dei meccanismi a sostegno del controllo organizzativo, meccanismo essenziale, ma non esclusivo, motivo per cui la sua incapacità di gestire correttamente ed adeguatamente alcune variabili chiave dell'organizzazione non può e non deve condurre alla rinuncia della loro considerazione, ma, al contrario, deve portare alla ricerca di ulteriori meccanismi in grado di monitorarle e gestirle.

La pratica professionale ed, in particolare, l'esperienza del noto chef spagnolo Ferran Adrià dimostra in maniera lampante come a livello organizzativo sia possibile superare le limitazioni alla creatività e all'estro a cui il sistema di controllo di gestione sottopone gli addetti di cucina della ristorazione[12], palesando così la validità delle risoluzioni proposte in

[11] Si rinvia alla secondo Capitolo del presente lavoro. Ad ogni modo, fra Tutti, si riveda, ad esempio, quanto sostenuto da AVI M. S., "*Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*", pp. 9 e seguenti.

[12] In realtà logiche gestionali simili a quella che verrà di seguito riportata sono da tempo presenti anche in altri settori industriali e sono da tempo indagate dalla dottrina. Si veda, fra Tutti, il concetto di "Ambidextrous Organization" illustrato da O'REILLY III C. A. e TUSHMAN M. L., in "Ambidextrous Organization: managing evolutionary and revolutionary change", *California Management Review*, 1996, 38(4), pp. 8 – 30 e in "The ambidextrous organization", Harvard Business Review, 2004, 82(4), pp. 74 – 81, e successivamente ripreso in letteratura anche da altri Autori; ma si consideri anche, in maniera più semplicistica il settore R&S di un'impresa industriale. La soluzione ipotizzata, infatti, non è altro che la traslazione in termini organizzativi del più volte menzionato bilanciamento tra efficacia ed efficienza che il controllo di gestione affronta in sede di definizione dei parametri obiettivo. La soluzione proposta da Chef Adrià, pertanto, non rappresenta un'innovazione dal punto di vista teorico quanto piuttosto dimostra l'applicabilità della risoluzione organizzativa alla contrapposizione tra efficacia ed efficienza e tra breve e medio lungo periodo anche nel settore ristorativo; appare poi di particolare rilevanza poiché, come ricordano AA.VV., in "Cooking up change in haute cuisine: Ferran Adrià as an institutional entrepreneur", *Journal of Organizational Behavior*, 2007, 28(5), p. 544 e AA.VV. "An individual business model in the making: a chef's quest for creativity freedom", *Long Range Planning*, 2010, 43(2/3), p. 410, essa rappresenta il primo caso pratico formalmente riscontrato in una realtà indipendente del settore, in particolare di livello gastronomico elevato.

letteratura all'annosa questione aziendale di perseguire contemporaneamente lo sfruttamento dell'esistente da un lato e la ricerca del "nuovo" dall'altro[13].

La soluzione elaborata dal Maestro Adrià per il ristorante *ElBulli* di Roses, al fine di garantire l'ottimizzazione creativa e gestionale, prevede la separazione fisica e temporale[14] del perseguimento delle due esigenze aziendali e la loro successiva ricongiunzione tra un esercizio gestionale e l'altro. In sostanza, il compromesso tra creatività del business e gestione razionale dello stesso, avviene attraverso da un lato lo sfruttamento delle conoscenze acquisite e codificate dell'attività e, dall'altro, per il tramite di tempi[15] e spazi dedicati al caos creativo, tramite la costruzione di un laboratorio creativo, l'elBulliTaller.

Ogni anno, conseguentemente, l'organismo aziendale è in grado di rinnovare completamente la propria proposta ristorativa, poiché le procedure e i prodotti sperimentati nel periodo precedente divengono ricette standard per l'esercizio successivo[16], consentendo

---

[13] La letteratura anglosassone usa riferirsi a tali indiscutibili ed, in certo senso ovvie, esigenze aziendali contrapposte, ma complementari, con i termini "*exploitation*" ed "*exploration*". Per un approfondimento su tali concetti si veda, fra Tutti, MARCH J. J., "Exploration and exploitation in organizational learning", *Organization Science*, 1991, 2(1), pp. 71 – 87.

[14] AA.VV., "Cooking up change in haute cuisine: Ferran Adrià as an institutional entrepreneur", *Journal of Organizational Behavior*, 2007, 28(5), p. 547. Quanto finora affermato e quanto sarà successivamente illustrato sull'esperienza professionale di Ferran Adrià deriva dalla lettura di alcuni approfondimenti dottrinali a lui dedicati; in particolare, come appena visto, si fa riferimento a AA.VV., "Cooking up change in haute cuisine: Ferran Adrià as an institutional entrepreneur", *Journal of Organizational Behavior*, 2007, 28(5), pp. 511 – 642, e a AA.VV. "An individual business model in the making: a chef's quest for creativity freedom", *Long Range Planning*, 2010, 43(2/3), pp. 408 – 430. Si consiglia inoltre la visione del sito web del ristorante www.elbulli.com.

[15] AA.VV. "An individual business model in the making: a chef's quest for creativity freedom", *Long Range Planning*, 2010, 43(2/3), p. 415, ricordano come inizialmente tale modello organizzativo prevedesse semplicemente che i cuochi dedicassero il loro tempo libero alla ricerca e sperimentazione di soluzioni gastronomiche innovative, nonché di nuovi ed originali prodotti, mentre solo successivamente l'organizzazione è giunta all'utilizzo di uno struttura dedicata.

[16] Nella coerenza del lavoro è da ammettere che gli Autori sopracitati non illustrano espressamente tale passaggio del processo creativo/gestionale; tuttavia tale elemento di congiunzione tra le due realtà appare uno *step* obbligato del processo, anche perché in caso contrario non si comprenderebbe il modo con cui le nuove ricette si inseriscono nel nuovo menu. A sopporto della necessità di standardizzazione delle nuove ricette si noti quanto riportato in AA.VV., "*Encyclopedia of Creativity*", p. 530, (testo tradotto): "dopo una serie di esperimenti ed analisi, il prodotto finale è quantificato in un insieme dettagliato ed accurato di dati, creando [così] delle procedure produttive standard al fine di assicurare l'uniformità del prodotto". Allo stesso modo BALAZS K., in "Take one entrepreneur: the recipe for success of France's Great Chefs", *European Management Journal*, 2002; 20(3), pp. 247 – 259, argomentando in merito ai ristoranti di livello gastronomico elevato e formalmente riconosciuto, afferma, p. 255, che a livelli gastronomici alti la ristorazione appare come "la creatività di un'operazione militare" e prosegue, p. 256, sostenendo: "The formalized and standardized phase of production comes after the initial creative process has taken place and after this process has resulted in the development of the optimal product. Formalization is focused on the reproduction of this optimal product in a consistent and efficient way that allows for the maintenance of high quality standards no matter who reproduces a dish and when it is reproduced". Particolare rilevanza assume, poi, il fatto che anche lo sviluppo

così di non compromettere con interventi creativi in corso d'opera l'ottimizzazione e l'efficienza gestionale[17], ma al contempo di garantire un continuo ricambio delle proposte.

Il laboratorio sperimentale, quindi, alimenta il necessario aspetto artistico-creativo del business, mentre la redditività di quest'ultimo[18] sovvenziona la ricerca creativa del laboratorio, che pertanto funziona come un vero e proprio centro di Ricerca e Sviluppo. Viene così attuato un circolo virtuoso in grado di generare autonomamente e, in un certo senso, contemporaneamente eccellenza creativa ed economico-finanziaria.

Ovviamente l'esperienza proposta rappresenta un modello risolutivo del dualismo tra creatività e razionalità elaborato e finanziariamente costoso, che poco si adatta alla prevalenza delle realtà ristorative che, come visto, sono soprattutto di piccole dimensioni; al contempo, però, essa rappresenta un interessante punto di sviluppo per il superamento delle limitazioni che il controllo di gestione, a causa dell'imposizione di standard di efficacia ed efficienza e, conseguentemente, di processo, impone all'indole solitamente creativa degli addetti alla ristorazione indipendente.

È infatti utile ricordare che se per le catene commerciali della ristorazione moderna oppure per il settore collettivo del comparto *foodservice* la continua ricerca di nuove proposte gastronomiche da offrire al cliente non rappresenta un aspetto strategico di rilevante importanza[19], nel settore ristorativo indipendente la capacità di differenziare l'offerta, attraverso continui interventi creativi, rispetto a quella dei *competitors* assume un aspetto di cruciale importanza gestionale già nel breve periodo, in quanto impatta l'efficacia quotidiana dell'attività[20].

---

del pensiero dell'Autrice si trovi ad affrontare, p. 247, le medesime perplessità che mette in luce il presente lavoro, ovvero: la figura professionale dello chef è quella di "artista oppure [di] un uomo d'affari"?

[17] Alcuni passaggi del pensiero qui presentato, risultano essere di matrice personale, posto che gli articoli precedentemente su cui si fonda la presentazione del seguente caso aziendale, tendono a concentrarsi in maniera preminente sull'aspetto strategico della soluzione adottata da Ferran Adrià tralasciando le implicazioni di efficacia ed efficienza nel breve periodo, implicazioni a cui pertanto si è giunti attraverso la considerazione congiunta del caso e di quanto precedentemente illustrato in termini di controllo di gestione nella realtà ristorativa.

[18] E non solo, considerato che Chef Adrià si dedica anche ad attività di consulenza e merchandising.

[19] Anche se, pure in tali contesti, specie quelli delle grandi catene delle ristorazione moderna la capacità di attrarre il cliente con proposte innovative assume un aspetto importante del business, a cui però l'attenzione è dedicata a livello centrale e non richiede pertanto la continua ricerca creativa da parte della singola unità.

[20] A tale riguardo assume particolare significatività la definizione di diversificazione che, secondo le osservazioni di alcuni esperti, interessa il settore ristorativo. Come riportato, infatti, in AA.VV., "*Strategic questions in food and beverage management*", p. 61, nel comparto *foodservice* il concetto di differenziazione assume il suo

La possibilità, quindi, di individuare modalità in grado di contemperare l'aspetto artistico con quello economico deve essere attentamente ponderata, cercando soprattutto di enfatizzare non solo le inefficienze di breve, che un simile orientamento potrebbe comportare, ma anche i vantaggi competitivi che esso potrebbe indurre sia nell'immediato che nel medio lungo periodo.

La soluzione qui presentata non vuole, pertanto, essere una "soluzione preconfezionata" per lo sviluppo di un'attività creativa e razionale al tempo stesso, quanto piuttosto una spinta motivazionale alla ricerca di soluzioni gestionali ed organizzative coerenti con le contrapposte esigenze di un'attività così fortemente condizionata, da un lato dalla ricerca dell'ottimizzazione economica, data l'evidente difficoltà di ottenere margini aziendali in grado di coprire i propri costi fissi, e, dall'altro, dalla necessità di apportare continue innovazione alla proposta, che richiedono il dipanarsi di uno sviluppo creativo che potrebbe presentarsi dispendioso sia in termini economici che di tempo.

È poi da considerare che sopprimere la creatività degli addetti attraverso l'imposizione di procedure codificate e raramente riconsiderate porta ad un appiattimento non solo nella proposta aziendale, che nel lungo termine si riverbera in un perdita di clientela, tediata dalla staticità e banalizzazione del menu[21], ma anche nella motivazione e nel dinamismo del personale, che frustrato per l' impossibilità di esprimere il proprio genio creativo presto o tardi abbandonerà anch'esso l'azienda[22].

---

significato non nella vastità della proposta offerta e, quindi, nel numero di prodotti forniti, quanto piuttosto nella diversità di questa rispetto a quelle degli altri operatori.

[21] A tal proposito è, però, utile sottolineare un aspetto singolare della questione evidenziato da AA.VV., "Creativity and standardization: complementary or conflicting drivers of team effectiveness?", *Academy of Management Journal*, 2005, 48(3), p.. 527. Gli Autori, seppur in un campo d'analisi difforme da quello qui presentato, sostengono che la *customer satisfaction* si correla più agevolmente alle concetto di gestione standard, mentre è la performance aziendale a ricollegarsi in modo più immediato con la creatività. Tale conclusione che a prima vista può sembrare contraddittoria assume però, nel settore ristorativo un significato amplificato, volendo infatti interpretare il pensiero degli Autori alla luce delle caratteristiche del settore ristorativo si potrebbe infatti affermare che tale coclusione è oltremodo realistica: è il business che deve essere creativo e differenziato, una volta appurato da parte del cliente tale aspetto, che quindi lo induce per scelte personali a preferire un determinato locale rispetto ad un altro, il cliente si aspetta di trovare una certa consistenza, ovviamente più in termini qualitativi e procedurali che di prodotto in senso stretto, nell'ottenimento del servizio richiesto.

[22] In merito a tale problematicità presente nel settore si consiglia la lettura dei già citati articoli di ROBINSON R. N. S. e BEESLEY L. G., "Linkages between creativity and intention to quit: An occupational study of chefs", *Tourism Management*, 2010, 31(6), pp. 765 – 776; ROBINSON R. N. S. e BARRON P. E., "Developing a framework for understanding the impact of deskilling and standardization on the turnover ad attrition of chefs", *Hospitality*

Solo una prospettiva duale e complementare, quindi, può permettere alle realtà ristorative che più necessitano o, addirittura, esigono uno sviluppo creativo, di combinare adeguatamente creatività, efficienza ed efficacia ristorativa, dimostrando così come la creatività del business e la razionalità nella gestione dello stesso non rappresentano soluzioni antitetiche nella gestione aziendale, ma piuttosto, specie per ciò che attiene la realtà ristorativa, aspetti di vicendevole sostenimento; si tratta solo di trovare gli spazi per l'uno e per l'altro aspetto, ossia, concretamente, di riuscire a bilanciare le esigenze manageriali con le aspettative, nonché a volte pretese[23], artistiche dello chef, nella consapevolezza che in un tale sistema il controllo di gestione, se ben formulato, attraverso appositi parametri-obiettivo, è in grado di raccordare i due opposti poli del successo aziendale: la managerialità e l'arte.

Management, 2007, 26(4), pp. 913 – 926. In particolare si ricorda come la possibilità di perseguire obiettivi creativi è fortemente condizionata dalla motivazione che presenta il personale nella loro ricerca; a riguardo si veda AA.VV., "*Encyclopedia of Creativity*", p. 532.

[23] Si sottolinea, infatti, come la ricerca della creatività e dell'arte non deve essere un mero esercizio autoreferenziale dello chef/cuoco, ma deve condurre ad un prodotto commercializzabile e apprezzabile dalla clientela in grado di apportare benefici economici all'azienda. A tal proposito si veda, ad esempio, quanto sostenuto in AA.VV., "*Encyclopedia of Creativity*"; in merito gli Autori scrivono infatti, p. 530, (testo tradotto): la possibilità di introdurre un piatto in menu deve derivare dalla sua utilità, la quale"include la possibilità di commercializzazione, la soddisfazione del cliente, l'accettazione del mercato, la considerazione dei costi e la fattibilità della [sua] produzione".

CONCLUSIONI

A conclusione di tale lavoro dovrebbe essere emerso in maniera chiara come la predisposizione di un sistema di controllo, sia esso elaborato in maniera elementare oppure altamente strutturato, rappresenta un passaggio fondamentale per la gestione consapevole anche nelle imprese della ristorazione.

Ovviamente, vi sono contesti aziendali in cui, per le caratteristiche professionali di chi vi opera oppure per aspetti strettamente attinenti il processo produttivo, nonché la specifica offerta commercializzata, esso risulta di più facile implementazione, mentre, per altri, la sua formalizzazione risulta più complessa; ciò, tuttavia, non deve disincentivare la ricerca di un sistema gestionale che rispetti i principi della programmazione e del controllo e che, al contempo, sia in grado di contemplare le peculiari caratteristiche dell'attività presa ad esame; allo stesso modo la complessità di giungere a risultati concreti in questa ricerca non deve indurre all'errata conclusione che non vi siano margini di manovra per la sua attuazione in un contesto spesso frenetico, imprevedibile e creativo.

Attuare un sistema di controllo di gestione, perlomeno semplificato, nel comparto ristorativo è possibile e lo dimostrano le tante esperienze estere, ma fintantoché prevarrà lo scetticismo di molti operatori nei suoi confronti saranno oltremodo incomprensibili le sue concrete potenzialità.

Ci si auspica, tuttavia, che anche nel settore si assista nel tempo ad una managerializzazione dell'attività, molto è già stato fatto nella ristorazione moderna mentre ancora lungo appare il cammino per la ristorazione più elevata dal punto di vista gastronomico e per quella di dimensioni più ridotte.

A tal riguardo appare, infatti, emblematico il diverso comportamento degli operatori con cui nel corso della stesura del presente lavoro ho avuto modo di confrontarmi.

Alla prima occasione di incontro con un responsabile di zona di un'importante catena internazionale di self-service, quest'ultimo si è presentato con una serie completa di report al

fine di poter illustrare la metodicità con cui ogni attività delle singole unità veniva programmata e controllata; nonostante alcune perplessità potessero giungere in merito alle modalità con cui i programmi erano formulati – questi venivano, infatti, stabiliti a livello intermedio e prevedevano il confronto con i singoli responsabili solo per l'ottenimento delle osservazioni sugli andamenti del mercato di riferimento – appariva ineccepibile dal punto di vista pratico l'accuratezza con cui la gestione aziendale era monitorata.

A colloquio con un operatore dell'alta ristorazione, al contrario, la situazione si è palesata da subito alquanto difforme da quanto, in precedenza, avevo sperimentato con il responsabile di zona della ristorazione moderna. In primo luogo, il ristoratore di fronte a me, non aveva alcuna concezione definita di cosa in realtà fosse un sistema di controllo di gestione e alla mia domanda su come, allora, controllasse i costi della sua attività la risposta fornita è stata alquanto semplicistica, risuonando pressappoco così: "godiamo di un buon nome e, quindi, riusciamo ad applicare prezzi che ci consentono un buon ritorno finanziario; questo non significa che i costi vengono ignorati, se vado al mercato e il pesce costa più di una cifra che mi sono prestabilito so che non lo devo acquistare, ma un monitoraggio attento come quello che proponi credo sia inattuabile nella ristorazione o perlomeno in un locale come il mio, dove spesso il piatto finale dipende molto dall'estro con cui mi sono svegliato la mattina, non sempre infatti seguo la stessa procedura di preparazione, a volte apporto variazioni in base alla qualità della materia prima o magari perché la sera prima, a casa, ho individuato un ottimo accostamento tra due elementi; vedo che i miei clienti apprezzano questo mia spontaneità nella produzione".

Tuttavia, tale risposta non mi ha lasciato totalmente insoddisfatta, poiché, benché non se ne rendesse conto, lo chef stava applicando per la variabile prezzo d'acquisto esattamente il principio gestionale che gli avevo indicato, illustrandogli il controllo di gestione: aveva stabilito uno standard di prezzo, verificava l'ipotetico consuntivo e, in caso di scostamento, adottava gli opportuni interventi correttivi, non inseriva, cioè, il piatto in menu per quella giornata.

Ulteriormente problematica è stata, infine, la visita ad un piccolo ristoratore locale, che come anticipato nell'introduzione del lavoro, pur comprendendo la valenza gestione dello strumento non riscontrava la possibilità concreta della sua applicazione. Ciononostante,

proprio quest'ultimo incontro è stato quello che più ha stimolato la stesura della mia trattazione; la curiosità verso il mio lavoro dimostrata da quest'ultimo titolare e il suo desiderio espresso di poter consultare l'elaborato alla fine della stesura mi è sembrato, infatti, di buon auspicio, come una sorta di dimostrazione empirica del crescente interesse, dichiarato in letteratura, anche da parte dei piccoli operatori verso la ricerca di soluzioni gestionali in grado di monitorare la gestione non solo fornendo un apprezzamento generalizzato sul buon esito dell'attività, valutato semplicemente in termini di risultati economico-finanziari conseguiti, ma anche stabilendo il grado raggiunto nell'efficienza e nell'ottimizzazione dei processi attuati.

Chiudo questo lavoro, pertanto, nella totale convinzione che sia possibile progettare ed implementare un sistema di controllo di gestione anche nelle aziende della ristorazione – anche solo in maniera semplificata, poiché, a mio parere[1], non è la complessità dello strumento a decretarne il suo funzionamento, bensì il rispetto della sua logica – e soprattutto senza danneggiare la creatività che, per alcune di esse, rappresenta il fondamento del vantaggio competitivo.

Per finire, quindi, mi sento di poter affermare che, se per molto tempo, a chi mi faceva notare la stonatura tra le mie opposte inclinazioni, sostenendo che il raziocinio e la metodicità richiesti nella pratica dei miei studi mal si coniugavano alla disinvoltura e al piglio creativo necessari al successo gastronomico, ho risposto con ironia: "nasco ragioniere, ma non ci muoio di certo!", ora invece, grazie anche a tale lavoro, so di poter rispondere con maggiore consapevolezza che una cosa non esclude l'altra e che, con impegno e grande dedizione, posso essere un amministratore preciso e lungimirante in un business creativo.

[1] Ma si è avuto modo di vedere nel corso della trattazione che tale pensiero è condiviso anche da vari Autori.

BIBLIOGRAFIA CITATA E CONSULTATA

AA.VV. “An individual business model in the making: a chef’s quest for creativity freedom”, *Long Range Planning*, 2010, 43(2/3), pp. 408 – 430;

AA.VV., “Activity-based pricing: can it be applied in restaurants?”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2009, 21(4), pp. 393 – 410;

AA.VV., “An examination of cost management behavior in small restaurant firms”, *International Journal of Hospitality Management*, 2007, 26(2), pp. 435 – 452;

AA.VV., “Cooking up change in haute cuisine: Ferran Adrià as an institutional entrepreneur”, *Journal of Organizational Behavior*, 2007, 28(5), pp. 511 – 642;

AA.VV., “Creativity and standardization: complementary or conflicting drivers of team effectiveness?”, *Academy of Management Journal*, 2005, 48(3), pp. 521 – 531;

AA.VV., “Multi-unit management key success factors in the casual dining restaurant industry: a case study”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(7), pp. 524 – 536;

AA.VV., “Multi-unit managers: training need and competencies for casual dining restaurant”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2008, 20(6), pp. 616 – 630;

AA.VV., “Profiles of successful restaurant managers for recruitment and selection in the US”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1998, 10(2), pp. 54 – 62;

AA.VV., “The Application of Activity-Based Costing in a Quick Service Restaurant”, *Journal of Foodservice Business Research*, 2008, 11(1), pp. 23 – 44;

AA.VV., “The five aspects meal model: a tool for developing meal services in restaurants”, *Journal of Foodservice*, 2006, 17(2), pp. 84 – 93;

AA.VV., “Why restaurant fail”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2005, 46(3), pp. 304 – 322.

AA.VV., *Accounting and financial management: developments in the international hospitality industry*, Butterworth-Heinemann, Amsterdam, 2006;

AA.VV., *Complessità e gestione strategica delle risorse umane*, Franco Angeli, Milano, 2004;

AA.VV., *Controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003;

AA.VV., *Economia e gestione delle imprese: fondamenti e applicazioni*, Carocci Editore, Roma, 2010;

AA.VV., *Encyclopedia of Creativity*, Elsevier, 2011;

AA.VV., *Food and beverage management*, Elsevier, Amsterdam, 2008;

AA.VV., *Guida al management alberghiero: l'industria dell'ospitalità spiegata dai top manager del settore*, Job in Tourism, Milano, 2006;

AA.VV., *Handbook of hospitality operations and IT*, Elsevier, Amsterdam, 2008;

AA.VV., *Handbook of management accounting research*, Vol. 3, Elsevier, Amsterdam, 2009.

AA.VV., *Il controllo di gestione per le PMI: budget e reporting per le piccole e medie imprese*, Il Sole 24 Ore, 1999;

AA.VV., *Management control systems: tecniche e processi per implementare le strategie*, McGraw-Hill, Milano, 2006;

AA.VV., *Programmazione e controllo: managerial accounting per le decisioni aziendali*, McGraw-Hill, Milano, 2008;

AA.VV., *Restaurant financial basics*, John Wiley & Sons, Hoboken N.J., 2002;

AA.VV., *Strategic questions in food and beverage management*, Butterworth-Heinemann, Oxford, 2000;

AHRENS THOMAS – CHAPMAN CHRISTOPHER S., "Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain", *Contemporary Accounting Research*, 2004, 21(2), pp. 271 – 301;

AIELLO GIUSEPPE, *Imprese alberghiere e turistiche: organizzazione, gestione, marketing*, Ulrico Hoepli Editore, Milano, 1996;

AMIGONI FRANCO, *Misurazioni d'azienda: programmazione e controllo*, Giuffrè Editore, Milano, 1995;

ANDERSSON TOMMY D. – CARLBÄCK MATS, "Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences", *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), pp. 1377 – 1395;

ANDERSSON TOMMY D. – MOSSBERG LENA, "The dining experience: do restaurants satisfy customer needs?", *Food Service Technology*, 2004, 4(4), pp. 171 – 177;

AU NORMAN – CHAN WILCO, “Profit Measurement of Menu Items in Hong Kong's Chinese Restaurants”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1998, 39(2), pp. 70 – 75;

AVI MARIA SILVIA, “Costo di prodotto e analisi economico-finanziarie: vecchie “etichette” addio?”, *Contabilità Finanza e Controllo*, 2/2011, pp. 158 – 164;

AVI MARIA SILVIA, *Financial Analysis*, EIF-e.Book, 2011;

AVI MARIA SILVIA, *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1995;

AVI MARIA SILVIA, *Management Accounting. Volume II. Cost Analysis*, EIF-e.Book, 2012;

BALAZS KATHARINA, “Take one entrepreneur: the recipe for success of France’s Great Chefs”, *European Management Journal*, 2002; 20(3), pp. 247 – 259;

BARRON PAUL E. – ROBINSON RICHARD N. S., “Developing a framework for understanding the impact of deskilling and standardization on the turnover ad attrition of chefs”, *Hospitality Management*, 2007, 26(4), pp. 913 – 926;

BARTHÉLEMY JÉRÔME, “Opportunism, knowledge, and the performance of franchise chains”, *Strategic Management Journal*, 2008, 29(13), pp. 1451 – 1463;

BARTOLI FURIO, *Il controllo di gestione nelle piccole e medie imprese: dalla contabilità analitica al budget, dall’analisi di bilancio al sistema di reporting*, Franco Angeli, Milano, 2004;

BASTIA PAOLO, *Analisi dei costi: evoluzione degli scopi conoscitivi*, Clueb, Bologna, 1992;

BAYOU MOHAMED E. – BENNETT LEE B., “Profitability analysis for table-service restaurants”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(2), pp. 49 – 55;

BECTON SUE – GRAETZ BRIAN, “Small business – small minded? Training attitudes and needs of the tourism and hospitality industry”, *International Journal of Tourism Research*, 2001, 3(2), pp. 105 – 113;

BEESLEY LISA G. – ROBINSON RICHARD N. S., “Linkages between creativity and intention to quit: An occupational study of chefs”, *Tourism Management*, 2010, 31(6), pp. 765 – 776;

BENCINI FABRIZIO – FERRAGINA VINCENZO, “Come progettare un sistema di controllo di gestione dall’analisi dei processi”, *Contabilità Finanza e Controllo*, 1/2007, pp. 56 – 60;

BENEVOLO CLARA – GRASSO MARIO, *L’impresa alberghiera: produzione, strategie e politiche di marketing*, Franco Angeli, Milano, 2007;

BENNETT LEE B. – BAYOU MOHAMED E., “Profitability analysis for table-service restaurants”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(2), pp. 49 – 55;

BERGAMIN BARBATO MARIA, *Il controllo di gestione nelle imprese italiane: progettazione, funzionamento e processi di adeguamento*, ETAS Libri, Milano, 1992.

BERGAMIN BARBATO MARIA, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, UTET, Torino, 1991;

BERGER FLORENCE – FERGUSON DENNIS H., "Myriad management methods: restaurant managers tell all", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1986, 26(4), pp. 16 – 24;

BERRY LEONARD L. – WALL EILEEN A., "The combined effects of the physical environment and employee behavior on customer perception of restaurant service quality", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2007, 48(1), pp. 59 – 69;

BIEL DAVID – REYNOLDS DENNIS, "Incorporating satisfaction measures into a restaurant productivity index", *International Journal of Hospitality Management*, 2007, 26(2), pp. 352 – 361;

BRADACH JEFFREY L., "Chains within chains: the role of multi-unit franchisees", *Journal of Marketing Channels*, 1995, 4(1/2), pp. 65 – 81;

BRADACH JEFFREY L., "Using the plural form in the management of restaurant chains", *Administrative Science Quarterly*, 1997, 42(2), pp. 276 – 303;

BRUNETTI GIORGIO, *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992;

BRUSA LUIGI , *L'amministrazione e il controllo: Logiche e strumenti*, ETAS Libri, Milano, 2001;

BRUSA LUIGI – DEZZANI FLAVIO, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983;

BRUSA LUIGI – ZAMPROGNA LUCIANA, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, ETAS Libri, Milano, 1991;

CALELLA ANTONIO – NOBBIO CLAUDIO, *Manuale delle Ristorazione: F & B*, Granviale Editori, Venezia, 2011;

CANESTRI CARLO, "L'implementazione di un sistema di controllo di gestione", *Contabilità Finanza e Controllo*, 10/2005, pp. 837 – 840;

CARLBÄCK MATS, "Are the chain operations simply with it?: Five aspects meal model as a development tool for chain operations/franchise organizations", *Journal of Foodservice*, 2008, 19(1), pp. 74 – 79;

CARLBÄCK MATS, "From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry", *International Journal of Revenue Management*, 2010, 4(3/4), pp. 403 – 419;

CARLBÄCK MATS, “From cost accounting to customer accounting in the hospitality industry – a constructive approach”, *Licentiate Thesis n° 141515*, University of Gothenburg, Gothenburg, 2011, (disponibile su https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/28069 oppure http://hdl.handle.net/2077/28069);

CARLBÄCK MATS – ANDERSSON TOMMY D., “Experience accounting: an accounting system that is relevant for the production of restaurant experiences”, *The Service Industries Journal*, 2009, 29(10), pp. 1377 – 1395;

CHAN WILCO – AU NORMAN, “Profit Measurement of Menu Items in Hong Kong's Chinese Restaurants”, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1998, 39(2), pp. 70 – 75;

CHAPMAN CHRISTOPHER S. – AHRENS THOMAS, “Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain”, *Contemporary Accounting Research*, 2004, 21(2), pp. 271 – 301;

CIAPPELLANO SALVATORE, (a cura di), *Manuale della ristorazione: management, progettazione dei pasti, nutrizione, igiene, merceologia, tecnologia, legislazione*, Casa Editrice Ambrosiana, Milano, 2009;

CODA VITTORIO, *I costi standard nella programmazione e nel controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1970;

COLLINI PAOLO, *Sistemi di rilevazione contabile per gli ambienti produttivi avanzati*, Cedam, Padova, 1993;

COLLINI PAOLO – MIO CHIARA, *Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*, ETAS Libri, Milano, 1998;

COLTMAN MICHAEL M., *Food and beverage cost control*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1977;

COOPER ROBIN – KAPLAN ROBERT S., “Measure costs right: make the right decisions”, *Harvard Business Review*, 1988, 66(5), 96 – 103;

DAN GIANLUCA – GABELLI MASSIMO, *Fringe benefit e rimborsi spese*, IPSOA Gruppo Wolters Kluwer, Milanofiori-Assago, 2010;

DAVIS BERNARD – KOTAS RICHARD, *L’analisi dei costi nella ristorazione*, Mario Mancini Editore, Milano, 1976;

DE SIMONE NIQUESA LUIGI, *Economia e direzione delle imprese ricettive e ristorative*, Franco Angeli, Milano, 2003;

DEL DUCA MARIA, *Manager dei processi ristorativi. Il mercato ristorativo: tipologie organizzative, sistemi e tecnologie produttive*, Morlacchi, Perugia, 2006;

DELL'ORSO DONATELLA – GNEMMI EMANUELE, *Management della ristorazione: food & beverage cost control*, Plan, Milano, 2011;

DEZZANI FLAVIO – BRUSA LUIGI, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983;

DOPSON LEA R. – HAYES DAVID K., *Food and beverage cost control*, John Wiley & Sons, Hoboken N.J., 2011;

DOPSON LEA, "Linking Costing-Volume-Profit Analysis with Goal Value Analysis in the curriculum using spreadsheet applications", *The Journal of Hospitality Financial Management*, 2004, 12(1), pp. 77 – 80;

DÖRFLER VIKTOR – STIERAND MARC B., "Reflecting on a phenomenological study of creativity and innovation in haute cuisine", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2012, 24(6), pp. 946 – 957;

EDWARDS JOHN S. A., "The foodservice industry: eating out is more than just a meal", *Food quality and preference*, 2012, (article in press).

EDWARDS JOHN S. A. – GUSTAFSSON INGA-BRITT, "*The five aspects meal model*", Journal of Foodservice, 2008, 19(1), pp. 4 – 12;

EIGLIER PIERRE – LANGEARD ERIC, *Il marketing strategico nei servizi*, McGraw-Hill, Milano, 2000;

ENZ CATHY A., "Issue of concern for restaurant owners and managers", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2004, 45(4), pp. 315 – 332;

FERGUSON DENNIS H. – BERGER FLORENCE, "Myriad management methods: restaurant managers tell all", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1986, 26(4), pp. 16 – 24;

FERRAGINA VINCENZO, "Il controllo di gestione nelle imprese alberghiere. Progettazione e implementazione del controllo di gestione: il sistema di controllo", *Contabilità Finanza e Controllo*, 3/2007, pp. 254 – 258;

FERRAGINA VINCENZO, "Le imprese alberghiere e il controllo delle performances", *Contabilità Finanza e Controllo*, 4/2007, pp. 336 – 340;

FERRAGINA VINCENZO – BENCINI FABRIZIO, "Come progettare un sistema di controllo di gestione dall'analisi dei processi", *Contabilità Finanza e Controllo*, 1/2007, pp. 56 – 60;

FIERRO GIUSEPPE, *Food & beverage management: strumenti per una corretta gestione del settore ristorativo*, Hoepli, Milano, 2006;

FLAMHOLZ ERIC, "Organizational control as a managerial tool", *California Management Review*, 1979, 2(22), pp. 50 – 59;

FORNARI EDOARDO, *Il marketing del foodservice: le dimensioni competitive nel mercato della ristorazione*, Egea, Milano, 2006;

FORTUNATI VARIA – MATACENA ANTONIO, "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", Cooperativa Libraria Universitaria Editrice, Bologna, 1977;

GABELLI MASSIMO – DAN GIANLUCA, *Fringe benefit e rimborsi spese*, IPSOA Gruppo Wolters Kluwer, Milanofiori-Assago, 2010;

GNEMMI EMANUELE – DELL'ORSO DONATELLA, *Management della ristorazione: food & beverage cost control*, Plan, Milano, 2011;

GOLZEN GODFREY – HUGHES DIANE, *Running your own restaurant*, Kogan Page, Londra, 1986;

GOSS-TURNER STEVEN, "The role of the multi-unit manager in branded hospitality chains", *Human Resource Management Journal*, 1999, 9(4), pp. 39 – 57;

GRAETZ BRIAN – BECTON SUE, "Small business – small minded? Training attitudes and needs of the tourism and hospitality industry", *International Journal of Tourism Research*, 2001, 3(2), pp. 105 – 113;

GRANDORI ANNA, "*L'organizzazione delle attività economiche*", Il Mulino, Bologna, 1995;

GRASSO MARIO – BENEVOLO CLARA, *L'impresa alberghiera: produzione, strategie e politiche di marketing*, Franco Angeli, Milano, 2007;

GRAY WILLIAM S. – LIGUORI SALVATORE C., *Hotel and motel management and operations*, Regents/Prentice Hall, Englewood Cliffs N.J., 1994;

GUSTAFSSON INGA-BRITT – EDWARDS JOHN S. A., "*The five aspects meal model*", Journal of Foodservice, 2008, 19(1), pp. 4 – 12;

GUSTAFSSON INGA-BRITT, "Culinary arts and meal science – a new scientific research discipline", *Food Service Technology*, 2004, 4(1), pp. 9 – 20;

HARRIS PETER, *Profit Planning*, Butterworth-Heinemann, Oxford [etc.], 1999;

HAYES DAVID K. – DOPSON LEA R., *Food and beverage cost control*, John Wiley & Sons, Hoboken N.J., 2011;

HAYES DAVID K. – HUFFMAN LYNN, "Menu analysis: a better way", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1985, 25(4), pp. 64 – 70;

HAYES DAVID K. – NINEMEIER JACK D., *Restaurant operation management: principle and practices*, Pearson/Prentice Hall, Upper Saddle River N.J., 2006;

HUGHES DIANE – GOLZEN GODFREY, *Running your own restaurant*, Kogan Page, Londra, 1986;

IMPARATO PAOLA, *Ristoratori si nasce o…? I fondamenti del management della ristorazione*, Franco Angeli, Milano, 2011;

ISOTTA FRANCO, *Organizzazione aziendale: teorie, modelli e tecniche di progettazione*, Cedam, Padova, 2003;

JINDAL RUPINDER, "Reducing the size of internal hierarchy: the case of multi-unit franchising", *Journal of Retailing*, 2011, 87(4), pp. 549 – 562;

JONES PETER, "Multi-unit management in the hospitality industry: a late twentieth century phenomenon", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1999, 11(4), pp. 155 – 164;

JONES PETER, *Food service operations*, Cassell, Londra, 1988;

JONES PETER – MERRICKS PAUL, *The management of catering operations*, Cassell, Londra, 1986

JONES PETER, "Multi-unit management in the hospitality industry: a late twentieth century phenomenon", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1999, 11(4), pp. 155 – 164;

JÖNSSON PETER – KNUTSSON HANS, "Management control of meal experience: comments on the Five Aspects Meal Model", *Journal of Foodservice*, 2009, 20(4), pp. 181 – 188;

KAPLAN ROBERT S. – COOPER ROBIN, "Maesure costs right: make the right decisions", *Harvard Business Review*, 1988, 66(5), 96 – 103;

KEISTER DOUGLAS C., *Food and beverage control*, Prentice Hall, Englewood Cliffs N.J., 1990;

KNUTSSON HANS – JÖNSSON PETER, "Management control of meal experience: comments on the Five Aspects Meal Model", *Journal of Foodservice*, 2009, 20(4), pp. 181 – 188;

KOTAS RICHARD – DAVIS BERNARD, *L'analisi dei costi nella ristorazione*, Mario Mancini Editore, Milano, 1976;

KOTEFF ELLEN, "Operators dig into a 'Mary Poppins' bag of tricks to successfully manage a restaurant", *Nation's Restaurant News*, 2000, 34(32), p. 39;

LANGEARD ERIC – EIGLIER PIERRE, *Il marketing strategico nei servizi*, McGraw-Hill, Milano, 2000;

LATTIN GERALD W., *The lodging and food service industry*, Educational Institute of the American Hotel and Motel Association, East Lansing, 1993;

LIBERATORE GIOVANNI – PERSIANI NICCOLÒ, *Contabilità analitica per le decisioni economiche*, Cedam, Padova, 1995;

LIBERATORE GIOVANNI, *Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*, Cedam, Padova, 1993;

LICCARDI VINCENZO, *Restaurant management: competenze e metodi per una ristorazione di successo*, Le Lettere, Firenze, 2008;

LIGUORI SALVATORE C. – GRAY WILLIAM S., *Hotel and motel management and operations*, Regents/Prentice Hall, Englewood Cliffs N.J., 1994;

LIZZA PIERLUIGI, *Controllo di gestione e performance aziendale*, Giuffrè Editore, Milano, 2007;

LUISE FRANCO, *Food Cost. Calcolare in cucina*, Bibliotheca Culinaria, Lodi, 2006;

MAGNANT PAUL F. – PAVESIC DAVID V., *Fundamental principles of restaurant cost control*, Prentice-Hall, Upper Saddle River N.J., 2005;

MANCA FRANCESCO, "Il controllo di gestione nelle imprese della ristorazione", *Controllo di gestione*, 2009, 6(2), pp. 50 – 57;

MANCA FRANCESCO, *Il controllo di gestione nelle aziende soggette a stagionalità. Gli effetti sulla dinamica economica e finanziaria. La rappresentazione della stagionalità nel bilancio di esercizio*, IPSOA, Milano, 2009.

MARCH JAMES J., "Exploration and exploitation in organizational learning", *Organization Science*, 1991, 2(1), pp. 71 – 87;

MARSILLI FRANCESCA – URBANI PAOLO, *Ristorazione oggi: laboratorio di organizzazione e gestione dei servizi ristorativi*, CLITT, Roma, 2005;

MATACENA ANTONIO – FORTUNATI VARIA, "*Programmazione e controllo della gestione aziendale*", Cooperativa Libraria Universitaria Editrice, Bologna, 1977;

MAYER KARL – RAAB CAROLA, "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), pp. 43 – 52;

MAYER KARL J. – RAAB CAROLA, "Exploring the Use of Activity Based Costing in the Restaurant Industry", *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 2004, 4(2), pp. 79 – 96;

MERCHANT KENNETH A. – RICCABONI ANGELO, *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001;

MERRICKS PAUL – JONES PETER, *The management of catering operations*, Cassell, Londra, 1986;

MILLER STEPHEN G., "The simplified Menu-Cost Spreadsheet", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1992, 33(3), pp. 85 – 88;

MIO CHIARA – COLLINI PAOLO, *Ragioneria generale e applicata 2. Analisi e contabilità dei costi*, ETAS Libri, Milano, 1998;

MORONI PIETRO, *La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora*, Franco Angeli, Milano, 2008;

MORRISON PAUL, "Menu engineering in upscale restaurants", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 1996, 8(4), pp. 17 – 24;

MUSCARÀ GUIDO, *Operazione menu: Analisi, programmazione e calcoli dagli acquisti alla vendita*, Edizioni Calderini, Bologna, 1980;

NATI ANNAMARIA, *Costi di produzione e decisioni aziendali*, Cedam, Padova, 1989;

NIGHTINGALE MICHAEL, "The hospitality industry: defining quality for a quality assurance programme – a study in perception", *Service Industry Journal*, 1985, 5(1), pp. 9 – 22;

NINEMEIER JACK D., *Management of food and beverage operations*, Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association, Lansing Michigan, 2000;

NINEMEIER JACK D. – HAYES DAVID K., *Restaurant operation management: principle and practices*, Pearson/Prentice Hall, Upper Saddle River N.J., 2006;

NOBBIO CLAUDIO – CALELLA ANTONIO, *Manuale delle Ristorazione: F & B*, Granviale Editori, Venezia, 2011;

O'REILLY III CHARLES A. – TUSHMAN MICHAEL L., "Ambidextrous Organization: managing evolutionary and revolutionary change", *California Management Review*, 1996, 38(4), pp. 8 – 30;

O'REILLY III CHARLES A. – TUSHMAN MICHAEL L., "The ambidextrous organization", Harvard Business Review, 2004, 82(4), pp. 74 – 81;

PARK CHEOL, "Efficient or enjoyable? Consumer values of eating out and fast food restaurant consumption in Korea", *International Journal of Hospitality Management*, 2004, 23(1), pp. 87 – 94;

PAVESIC DAVID V., "Cost/margin analysis: a third approach to menu pricing and design", *International Journal of Hospitality Management*, 1983, 2(3), pp. 127 – 134;

PAVESIC DAVID V., "Psychological aspect of menu pricing", *International Journal of Hospitality Management*, 1989, 8(1), pp. 43 – 49;

PAVESIC DAVID V. – MAGNANT PAUL F., *Fundamental principles of restaurant cost control*, Prentice-Hall, Upper Saddle River N.J., 2005;

PERSIANI NICCOLÒ – LIBERATORE GIOVANNI, *Contabilità analitica per le decisioni economiche*, Cedam, Padova, 1995;

POPOLI PAOLO, *La dimensione strategica del controllo di gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2002;

PORTER MICHAEL E., *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, The Free Press, Collier MacMillan Publ., New York, London, 1985;

POWERS TOM, *Introduction to management in the hospitality industry*, John Wiley & Sons, New York, 1995;

QUAGLI ALBERTO, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2010;

RAAB CAROLA – MAYER KARL J., "Exploring the Use of Activity Based Costing in the Restaurant Industry", *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 2004, 4(2), pp. 79 – 96;

RAAB CAROLA – MAYER KARL, "Menu engineering and activity-based costing – can they work together in a restaurant?", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2007, 19(1), pp. 43 – 52;

REYNOLDS DENNIS – BIEL DAVID, "Incorporating satisfaction measures into a restaurant productivity index", *International Journal of Hospitality Management*, 2007, 26(2), pp. 352 – 361;

RICCABONI ANGELO – MERCHANT KENNETH A., *Il controllo di gestione*, McGraw-Hill, Milano, 2001;

RICCIUTI CATERINA, *Organizzazione aziendale: aspetti e problemi di progettazione delle strutture*, Cedam, Padova, 2003;

RILEY MICHAEL – RITCHIE BRET, "The role of the multi-unit manager within the strategy and structure relationship; evidence from the unexpected", *International Journal of Hospitality Management*, 2004, 23(2), pp. 145 – 161;

RINALDI ROBERTO, *Gli standard di gestione: Aspetti organizzativi, produttivi e gestionali dei sistemi di ristorazione*, Edizioni Sistemi Editoriali, Napoli, 2002;

RISPOLI MAURIZIO – TAMMA MICHELE, *Le imprese alberghiere*, Cedam, Padova, 1991;

RITCHIE BRET – RILEY MICHAEL, "The role of the multi-unit manager within the strategy and structure relationship; evidence from the unexpected", *International Journal of Hospitality Management*, 2004, 23(2), pp. 145 – 161;

ROBINSON RICHARD N. S. – BARRON PAUL E., "Developing a framework for understanding the impact of deskilling and standardization on the turnover ad attrition of chefs", *Hospitality Management*, 2007, 26(4), pp. 913 – 926;

ROBINSON RICHARD N. S. – BEESLEY LISA G., "Linkages between creativity and intention to quit: An occupational study of chefs", *Tourism Management*, 2010, 31(6), pp. 765 – 776;

ROH YAE SOCK, "Size, growth rate and risk sharing as the determinants of propensity to franchise in chain restaurants", *International Journal of Hospitality Management*, 2002, 21(1), pp. 43 – 56;

SAITA MASSIMO, *I fondamentali del controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 2007;

SALVIONI DANIELA M., *Il sistema di controllo della gestione*, G. Giappichelli Editore, Torino, 1997;

SANTESSO ERASMO – SÒSTERO UGO, *I principi contabili per il bilancio d'esercizio: analisi ed interpretazione delle norme civilistiche*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011;

SANTESSO ERASMO – SÒSTERO UGO, *Il bilancio: principi generali, struttura e regole di valutazione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008;

SCHAFFER JEFFREY D., "Strategy, organization structure and success in the lodging industry", *International Journal of Hospitality Management*, 1984, 3(4), pp. 159 – 165;

SELLERI LUIGI, *Contabilità dei costi e contabilità analitica: determinazioni quantitative e controllo di gestione*, ETAS Libri, Milano, 1990;

SIBILIO PARRI BARBARA, *Vantaggio competitivo e nuove filosofie di costo: il target costing e il kaizen costing*, Cedam, Padova, 2000;

SONGINI LUCREZIA, *Target costing: pianificazione e gestione della redditività*, Egea, Milano, 2004;

SÒSTERO UGO – SANTESSO ERASMO, *I principi contabili per il bilancio d'esercizio: analisi ed interpretazione delle norme civilistiche*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011;

SÒSTERO UGO – SANTESSO ERASMO, *Il bilancio: principi generali, struttura e regole di valutazione*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008;

STIERAND MARC B. – DÖRFLER VIKTOR, "Reflecting on a phenomenological study of creativity and innovation in haute cuisine", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2012, 24(6), pp. 946 – 957;

TAMMA MICHELE – RISPOLI MAURIZIO, *Le imprese alberghiere*, Cedam, Padova, 1991;

TUSHMAN MICHAEL L. – O'REILLY III CHARLES A., "Ambidextrous Organization: managing evolutionary and revolutionary change", *California Management Review*, 1996, 38(4), pp. 8 – 30;

TUSHMAN MICHAEL L. – O'REILLY III CHARLES A., "The ambidextrous organization", Harvard Business Review, 2004, 82(4), pp. 74 – 81;

UMBREIT TERRY W., "Multi-unit management: managing at a distance", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 1989, 30(1), pp. 52 – 59;

URBANI PAOLO – MARSILLI FRANCESCA, *Ristorazione oggi: laboratorio di organizzazione e gestione dei servizi ristorativi*, CLITT, Roma, 2005;

WALL EILEEN A. – BERRY LEONARD L., "The combined effects of the physical environment and employee behavior on customer perception of restaurant service quality", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 2007, 48(1), pp. 59 – 69;

ZAMPROGNA LUCIANA – BRUSA LUIGI, *Pianificazione e controllo di gestione. Creazione del valore, cost accounting e reporting direzionale: tendenze evolutive*, ETAS Libri, Milano, 1991;

ZOPIATIS ANASTASIOS, "Is it art or science? Chef's competencies for success", *International Journal of Hospitality Management*, 2010, 29(3), pp. 459 – 467.

SITOGRAFIA CITATA E CONSULTATA

www.camcom.gov.it;

www.elbulli.com;

www.istat.it;

www.restaurant.org;

www.setupmyrestaurant.com.