

Corso di laurea in Economia aziendale

**CONTROLLO DI
GESTIONE
NELLA
RISTORAZIONE**

Relatore: Francesco Giovanni Avallone

Candidato: Michele Macellari

**Anno accademico
[2022/2023]**

Indice

Abstract:	4
I) Il Settore della Ristorazione	5
1.1 Eterogeneità della ristorazione	5
1.2 Le Forme giuridiche preferite nel settore della ristorazione	7
1.3 Caratteristiche della domanda e offerta di mercato	11
1.4 Analisi del settore	16
1.5 I Trend.....	18
II) Controllo di gestione	21
2.1 La contabilità analitica.....	27
2.2 Classificazione dei costi.....	30
2.3 Metodi di calcolo del costo del prodotto	36
2.4 Costi nella ristorazione	42
2.4.1 Food cost	44
2.4.2 Food cost percentuale	48
2.4.3 Beverage cost.....	53
2.4.4 Costo del lavoro.....	57
III) Strumenti di analisi.....	62
3.1 Margine di contribuzione	62
3.2 Analisi dei Menù.....	69
3.2.1 Modello Miller.....	72
3.2.2 Modello di Kavano e Smith	74
3.2.3 Modello di Pavesic	76
3.2.4 Modello Goal Value Analysis	79
3.3 Analisi Costi-Volumi-Risultati.....	82
3.3.1 Closing Point	93
IV) Sistema di programmazione e controllo	95
4.1 Budget.....	96

4.1.1	Processo di Budgeting	98
4.2	Analisi degli Scostamenti	105
4.2.1	Scostamento di costo	107
4.2.2	Scostamento di fatturato	111
V)	Controllo di gestione nella ristorazione: Il Caso [classified]	114
5.1	Introduzione	114
5.2	Nota metodologica dell'analisi	115
5.3	Le fasi del [classified]	118
5.4	Struttura organizzativa	121
5.5	La contabilità gestionale	123
5.6	Analisi della domanda	127
5.7	Break Even Point	133
5.8	Analisi delle vendite	134
5.9	Analisi comparto Beverage.....	138
5.9.1	Analisi Carta dei vini	142
5.9.2	Analisi delle modalità di somministrazione	147
5.9.3	Analisi Vini High value e Low value	151
	Conclusione	157
	Bibliografia.....	159

Abstract:

La tesi approfondisce il tema del controllo di gestione con un focus particolare al settore della ristorazione. L'obiettivo principale di questa dissertazione è quello di analizzare e discutere gli strumenti del sistema di programmazione e controllo sia da un punto di vista teorico che sperimentale, mirando a comprendere l'utilità del controllo di gestione in contesti di piccola/media dimensione, come quello della ristorazione. A tal fine, l'analisi si divide in due parti: una parte teorica, in cui vengono esposte le caratteristiche del settore della ristorazione, i fondamenti del controllo di gestione e gli strumenti di analisi; e una parte sperimentale, che fornisce un esempio pratico del controllo dei costi, mettendo in luce i punti di forza e le potenziali criticità nel contesto specifico del Food and Beverage. Attraverso questa suddivisione, si intende non solo offrire una panoramica completa delle teorie e delle metodologie del sistema di gestione, ma anche dimostrare concretamente l'efficacia e le sfide connesse all'implementazione del controllo di gestione nell'ambito ristorativo.

Abstract (Inglese):

This thesis explores the topic of management control with a particular focus on the food and beverage sector. The main objective of this dissertation is to analyse and discuss the tools of the planning and control system from both a theoretical and experimental point of view, aiming to understand the usefulness of management control in small/medium-sized contexts, such as the restaurant sector. To this end, the analysis is divided into two parts: a theoretical part, in which the characteristics of the food and beverage, the fundamentals of management control and the analysis tools are set out; and an experimental part, which provides a practical example of cost control, highlighting the strengths and potential criticalities in the specific context of food and beverage. Through this subdivision, it is intended not only to offer a comprehensive overview of management system theories and methodologies, but also to concretely demonstrate the effectiveness and challenges of implementing management control in the restaurant industry.

I) Il Settore della Ristorazione

Nel corso di questo capitolo, ci concentreremo sull'analisi del settore della ristorazione, esplorando il tema da una prospettiva prevalentemente teorica. Esploreremo vari aspetti chiave che definiscono questo settore, fornendo così un quadro esaustivo che risulta fondamentale per comprendere l'argomento centrale di questa tesi: il controllo di gestione nella ristorazione.

1.1 Eterogeneità della ristorazione

La Ristorazione è un'attività d'impresa commerciale il cui esercizio consiste nella somministrazione al pubblico di alimenti e bevande.

Da questa definizione, volutamente ampia, emerge che all'interno del settore della ristorazione rientrano imprese molto eterogenee tra loro, sia per quanto riguarda il complesso di beni organizzati dall'imprenditore¹, sia per quanto riguarda i destinatari dell'offerta. Fatta questa premessa, risulta particolarmente utile, se non indispensabile, per orientarsi in un settore così vasto e diversificato, classificare le imprese ristorative in macroaree².

A tal fine, ci viene in aiuto un raggruppamento giuridico individuato dal Codice ATECO³.

L'attività dei "Servizi di Ristorazione" è individuata dal codice ATECO 56, che comprende dei sottogruppi ognuno dei quali è numerato progressivamente: ristoranti e attività di ristorazione mobile (56.1), fornitura di pasti preparati (Catering) e altri servizi di ristorazione (56.2), e bar e altri esercizi simili senza cucina (56.3).

«Al 31 dicembre 2022, in Italia, erano attive 336.000 imprese con il codice ATECO 56. Di queste, 195.329 erano attive con il codice ATECO 56.1, 4.570 con il codice ATECO 56.2 e 136.101 con il codice 56.3»⁴.

¹ Questo concetto fa riferimento alla nozione di Azienda, ai sensi dell'Art. 2555 c.c.

² Le macroaree sono individuate analizzando le caratteristiche comuni a più aziende nel settore.

³ Il Codice Ateco è uno strumento di classificazione utilizzato a livello nazionale e comunitario per identificare e categorizzare le attività economiche. La sua adozione è obbligatoria per tutti i soggetti con Partita IVA. [Classificazione delle attività economiche Ateco, Istat.It].

⁴ Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2023*, p. 43.

Un'altra distinzione condivisa dalla letteratura è quella tra ristorazione commerciale e ristorazione collettiva.

«La ristorazione commerciale è costituita dall'insieme di pubblici esercizi che si rivolgono ai consumatori non organizzati in comunità che scelgono in libertà quando e dove soddisfare le proprie esigenze»⁵.

La ristorazione collettiva, invece, è costituita dall'insieme di attività di preparazione e somministrazione a persone che lavorano e/o vivono in collettività. Essa è suddivisa in funzione dei destinatari del servizio erogato, quali ad esempio aziende, scuole e ospedali. Le stime valutano la presenza nel settore di circa 1200 operatori.

La ristorazione commerciale ha una sua rilevanza sul piano economico in quanto rappresenta la maggior parte del mercato della ristorazione, contribuendo all'88,7% di esso. Il mercato commerciale può essere ulteriormente raggruppato sulla base delle modalità di erogazione del servizio in due sottocategorie: la ristorazione tradizionale e la ristorazione veloce.

La ristorazione tradizionale costituisce la forma più diffusa e include i pubblici esercizi che offrono un servizio completo⁶, tra essi si annoverano: i ristoranti, le pizzerie, le trattorie, le osterie e i bistrot.

La ristorazione veloce, come i fast-food, le paninoteche e la ristorazione self-service, si distingue dalla tradizionale per la sua capacità di fornire un servizio veloce, seppur parziale, al fine di rispondere alla necessità di un consumo rapido dei pasti.

Questo presupposto ha delle conseguenze dirette sul tipo di gestione e organizzazione del locale, infatti, gli esercizi pubblici facenti parte di questa categoria, fanno leva sulla velocità del servizio, garantita attraverso un elevato tasso di flessibilità e standardizzazione dei processi e delle materie prime.

⁵ Enrik GJOKS, *Le diverse tipologie di ristorazione*, 2016, p. 1.

⁶ Il termine "servizio completo" fa riferimento alla pratica di offrire un servizio al tavolo. Questo approccio mira a garantire un'esperienza gastronomica più raffinata e coinvolgente per i clienti, differenziandosi dalla modalità di servizio più rapido tipica della ristorazione veloce.

Tuttavia, è importante sottolineare come negli ultimi anni si stia assistendo a una crescente diffusione di forme ibride di ristorazione, che rendono sempre più sfumate le differenze tra queste categorie. Si osservano bar e caffetterie che offrono un servizio più completo, con una varietà di piatti e servizio al tavolo, così come alcuni ristoranti che si posizionano a metà strada tra quelli tradizionali e quelli veloci, offrendo servizi di consegna e opzioni da asporto.

1.2 Le Forme giuridiche preferite nel settore della ristorazione

La ristorazione è un'attività economica svolta in forma di impresa, che può essere sia individuale che societaria e deve essere obbligatoriamente iscritta al registro delle imprese⁷. Il registro delle imprese risponde all'esigenza di dare informazioni a terzi di carattere organizzativo rilevanti per il sicuro svolgimento delle relazioni di affari⁸.

La forma giuridica prevalente di chi svolge attività di ristorazione è la ditta individuale (47,9%), seguita da società di persone (26%), società di capitali (24,9%) e altre forme (1,2%).

La ditta individuale rappresenta un modo di svolgere attività d'impresa caratterizzato dalla presenza di un singolo soggetto responsabile della gestione, che può avvalersi di collaboratori o membri del nucleo familiare. In quest'ultimo caso, si parla di impresa familiare. Il tema dell'impresa familiare nel settore della ristorazione assume particolare importanza, poiché, come evidenziato dai dati FIPE⁹, una quota significativa delle ditte individuali sono a vocazione familiare.

L'impresa familiare è «quell'attività d'impresa a cui prestano la loro opera il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado»¹⁰

⁷ Il registro delle imprese è lo strumento di pubblicità legale istituito nel 1993, con la legge del 29/12 n. 580. Per garantire la trasparenza i dati contenuti nel registro delle imprese sono liberamente consultabili.

⁸ "Relazioni di affari" si riferisce alle interazioni commerciali e organizzative che un'impresa ha con terzi.

⁹ Fipe è l'acronimo di federazione italiana pubblici esercizi. Ogni anno, l'ufficio FIPE redige un rapporto annuale sulla ristorazione.

¹⁰ Impresa familiare, Art. 230 bis del cod. civile.

La disciplina in materia di impresa familiare è stata introdotta con la legge del 1975 sul diritto di famiglia per rispondere all'esigenza specifica di tutelare i familiari che lavoravano insieme all'imprenditore. Era frequente, infatti, prima della riforma, che l'imprenditore si avvallesse dei propri familiari per portare avanti l'attività d'impresa, senza che nei loro confronti fosse obbligato giuridicamente a riconoscergli alcun diritto.

Il legislatore ha cercato quindi di porre rimedio a questa situazione riconoscendo ai membri della famiglia che prestano il proprio lavoro nell'impresa, determinati diritti patrimoniali e amministrativi, come il diritto al mantenimento¹¹, il diritto di partecipazione¹² agli utili in proporzione alla quantità di lavoro prestato nell'impresa, il diritto sui beni acquistati¹³ con gli utili ed infine il diritto di prelazione.

Nel settore della ristorazione, la ditta individuale rappresenta la forma giuridica più diffusa, poiché è la più semplice e meno onerosa da costituire. Infatti, a differenza delle società, non sono previste particolari formalità e, almeno dal punto di vista teorico, può essere costituita senza il raggiungimento di un capitale minimo, richiedendo solo la registrazione della partita IVA.

Tuttavia, l'apertura di una ditta individuale, presenta anche notevoli svantaggi che riguardano la figura dell'imprenditore sotto il profilo della responsabilità. Il titolare della ditta, infatti, si assume l'intero rischio d'impresa, esponendo persino il proprio patrimonio personale. Di conseguenza, un creditore può far valere il proprio credito sia nei confronti del patrimonio della ditta che su quello personale dell'imprenditore¹⁴.

L'attività di somministrazione di cibo e bevande può essere svolta anche con forma societaria.

La nozione di società è disciplinata dell'Art. 2247 del c.c, in materia di contratto di società. «Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o *servizi* per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili».

¹¹ Impresa familiare, Art. 230 bis del cod. civile, comma 1.

¹² ultimo articolo citato, comma 4.

¹³ ultimo articolo citato, comma 5.

¹⁴ Questo concetto di fa riferimento all'autonomia patrimoniale imperfetta ed è uno dei requisiti distintivi della ditta individuale e delle società di persone.

«Sotto il profilo contrattuale, le società possono essere inquadrare nella categoria dei contratti associativi o con comunione di scopo»¹⁵. Questi tipi di contratti si caratterizzano e differenziano dai contratti di scambio poiché l'oggetto del contratto, che soddisfa l'interesse delle parti contraenti, è unico, ossia l'esercizio in comune dell'attività economica. Al contrario, i contratti di scambio sono caratterizzati da una prestazione e una controprestazione, in cui l'oggetto che soddisfa l'interesse delle parti è diverso.

Un'eccezione all'Art. 2247 è rappresentata dalla S.R.L (Società a Responsabilità limitata) e S.P.A (Società per azioni) unipersonali, introdotte rispettivamente con la riforma societaria del 1993 e del 2003. Queste particolari forme societarie sono costituite da un unico soggetto mediante un atto unilaterale.

Nel nostro ordinamento possiamo distinguere le società di persone dalle società di capitali.

Nelle società persone è centrale la figura del socio (*intuitus personae*), il quale, se non previsto diversamente dall'atto costitutivo, è sia amministratore che rappresentante della società. Inoltre, tutti i soci sono responsabili illimitatamente e solidalmente per le obbligazioni sociali. Ne consegue che il creditore, rispettando il principio di sussidiarietà, può far valere il proprio credito sia nei confronti del patrimonio della società che, nel caso in cui questo non sia sufficiente a soddisfare integralmente l'obbligazione, nei confronti del patrimonio personale del socio.

Le società di persone sono: la società semplice (Art. 2251-2290 c.c), la società in nome collettivo (Art. 2291-2312 c.c) e la società in accomandita semplice (Art. 2313-2324 c.c).

Gli individui che decidono di costituire una società hanno la libertà di scegliere tra le diverse tipologie organizzative disciplinate dal Codice civile, fatta eccezione per alcune situazioni. Nel caso in cui l'attività abbia natura commerciale, sono idonee tutte le tipologie societarie, ad eccezione della società semplice, la quale è limitata ad attività non commerciali. Pertanto, nel contesto dell'attività di ristorazione, considerata di natura commerciale, non è possibile costituire una società semplice.

Le società di capitali, a differenza delle società di persone, godono di personalità giuridica e, di conseguenza, sono trattate per legge come soggetti di diritto. Quest'aspetto è

¹⁵ G.F Campobasso, 10° Edizione, "Le Società – i tipi di società", "Diritto commerciale 2 - Diritto delle società", pp. 3.

fondamentale in quanto comporta una serie di implicazioni significative. In primo luogo, la società gode di una perfetta autonomia patrimoniale, per cui i soci hanno una responsabilità limitata per le obbligazioni sociali. Infatti, solo la società risponde di queste obbligazioni con il proprio patrimonio e il patrimonio personale dei soci non può essere in nessun modo minacciato. Pertanto, in una società di capitali, ciascun socio risponde esclusivamente con il capitale che ha investito nella società.

Questo aspetto ha individuato la necessità di garantire, a tutela dei creditori, un capitale sociale¹⁶ minimo in fase di costituzione e per tutta la vita societaria. Il capitale sociale, durante il corso della vita della società, rimane invariato, a meno che non si decida di apportare nuovi capitali o di ridurlo nel caso di perdite, mediante una modifica dell'atto costitutivo approvata attraverso una delibera assembleare.

Le società di capitali comprendono le società per azioni (S.P.A), società a responsabilità limitata (S.R.L) e la società in accomandita per azioni (S.A.P.A).

Nelle Società a Responsabilità Limitata (S.R.L.), il capitale sociale minimo è fissato a 10.000 euro. Con il Decreto Legislativo del 24 gennaio 2012, è stata introdotta nel nostro ordinamento giuridico la Società a Responsabilità Limitata Semplificata (S.R.L.S). Come suggerisce il nome, si tratta di una società a responsabilità limitata caratterizzata da agevolazioni in termini di formalità, capitale sociale e costi di costituzione. Nelle altre società di capitale, il capitale sociale minimo è di 50.000¹⁷.

In sintesi, un imprenditore, una volta accertatosi di possedere tutti i requisiti morali (come stabilito dalla Legge 25 agosto 1991, n. 287) e professionali necessari per aprire un ristorante, ha la libertà di scegliere la forma giuridica tra le opzioni societarie o di optare per un'impresa individuale. La decisione sulla tipologia di business da adottare può risultare cruciale, poiché molte delle dinamiche aziendali dipendono da essa. Infatti, la costituzione di una ditta individuale o di una società presenta notevoli differenze, sia dal punto di vista amministrativo che fiscale.

¹⁶ Il capitale sociale è il valore in denaro dei conferimenti suscettibili ad una valutazione economica.

¹⁷ Con il Decreto competitività (D.l 91/2014), è stato ridotto il capitale sociale minimo da 120.000 euro a 50.000 euro.

1.3 Caratteristiche della domanda e offerta di mercato

Il mercato della ristorazione, nel suo complesso, è caratterizzato da un'elevata dinamicità delle componenti di domanda e offerta.

La domanda è influenzata dalle dinamiche di comportamento dei consumatori che, nel settore della ristorazione, hanno delle fluttuazioni di medio, breve e “brevissimo periodo”. Infatti, come emerge dal rapporto “Consumer tracking” condotto da TradeLab¹⁸ sui dati Istat, durante i weekend (sabato e domenica) e in precise festività si osservano dei picchi di domanda. Inoltre, queste fluttuazioni si manifestano anche giornalmente, con una maggiore concentrazione delle richieste di servizio a cena rispetto al pranzo. Tale andamento è confermato anche dai dati sui ricavi delle imprese presentati da "FIPE" nel report "sulla Ristorazione", secondo cui il 62% dei ricavi si registra tra venerdì e sabato, e il 60% si verifica durante la cena.

Dunque, la domanda è caratterizzata da una stagionalità¹⁹ con fluttuazioni anche nel “brevissimo periodo”, settimanale o addirittura giornaliero.

«Questa elevata volatilità rende la gestione e l'organizzazione del personale complessa»²⁰. Infatti, per conseguire obiettivi di efficienza, tramite una minimizzazione dei costi e degli sprechi, un ristorante deve gestire in modo opportuno i turni di servizio dei propri dipendenti. Il doppio turno di servizio combinato con un'apertura 7/7 «presuppone elevati costi del personale»²¹ che, se non opportunamente coperti da un conseguente aumento del fatturato, rende la gestione inefficiente. «Da qui la necessità di avere un'organizzazione del lavoro flessibile e un modello di impiego del personale adatto alla propria proposta di servizio»²².

A fine 2022, come emerge dai dati “FIPE - Format Research, 2023”, solo un ristorante su cinque apre 7 giorni su 7, mentre la tendenza più diffusa, adottata da sette ristoranti su dieci, è quella di aprire 6 giorni alla settimana, con il consueto giorno di riposo.

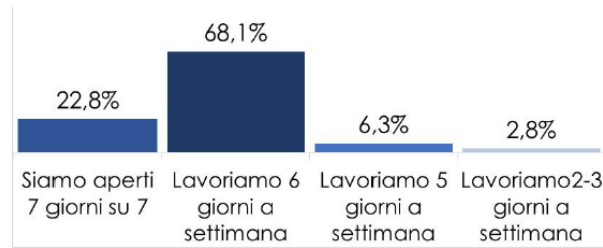
¹⁸ Tradelab è una società italiana di consulenza e analisi operative.

¹⁹ Con stagionalità si intendono momenti dell'anno o della settimana/giorni, in cui si osservano con regolarità picchi di domanda.

²⁰ Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2023*, p. 107

²¹ Ultima fonte, p. 107

²² Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2023*, pp. 24-25



Fonte: Indagine Fipe - Format Research, 2023

La decisione dei ristoranti di aprire anche nei giorni a bassa affluenza è trainata dalla consapevolezza che i giorni non festivi, se gestiti adeguatamente, tramite un servizio di qualità, permettono di fidelizzare una clientela, che poi ritorna nei giorni di maggiore affluenza, contribuendo in modo significativo alle performance del fine settimana.

La volatilità della domanda, oltre che dalla stagionalità dei consumi, dipende anche dal contesto socioeconomico; L'andamento economico generale può avere un impatto più o meno significativo sulla domanda di consumo, a seconda della componente considerata.

Prima di esaminare l'argomento, è essenziale analizzare quanto riportato dalla letteratura sul comportamento dei consumatori "Away From Home"²³. La letteratura evidenzia, in ossequio ad una componente della domanda molto eterogenea, una differenza tra il consumo "eat out" e quello "dine out". «Questa differenza, non solo semantica, riguarda le esigenze di consumo: da un lato, c'è il consumo "eat out" finalizzato a sostituire la cucina domestica, mentre, dall'altro lato, vi è il "dine out" che, al contrario, si focalizza sull'esperienza culinaria. In questa categoria rientra, ad esempio, la cucina orientale la ristorazione di lusso, eccetera»²⁴.

Nel settore della ristorazione, pertanto, è possibile distinguere le componenti della domanda in base ai bisogni ricercati. Da un lato, vi è il bisogno funzionale del pasto²⁵, ad esempio durante la pausa pranzo al lavoro, mentre, dall'altro, il bisogno esperienziale, che si concentra sull'esperienza complessiva del pasto, coinvolgendo aspetti di natura psicologica che prescindono dalla mera necessità di nutrirsi.

²³ Questo termine fa riferimento ai consumi alimentari fuori casa. La terminologia ha origine dalla distinzione che fa Tradelab fra con il consumo fuori casa ("Away from Home") e il consumo in casa ("At home") a fini statistici. Tale distinzione emerge nel report annuale sulle "dinamica dei consumi alimentari" condotto da Tradelab.

²⁴ M. PADOVAN, *Passione e razionalità. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, 2011, Ca' Foscari, p. 16.

²⁵ Il bisogno funzionale del pasto si riferisce alla necessità di soddisfare uno dei bisogni primari, quale l'apporto nutritivo essenziale.

Tornando al tema dell'effetto dell'andamento economico generale sulle diverse componenti della domanda, come evidenziano i dati e come è stato più volte sottolineato dalla letteratura sul marketing, in periodi di crisi in cui il potere di acquisto dei consumatori diminuisce, i bisogni esperienziali vengono progressivamente sostituiti da quelli funzionali di sussistenza²⁶. Pertanto, gli andamenti macroeconomici influenzano in modo diverso le due categorie di consumo. Sembrerebbe che il verificarsi di condizioni economiche negative non incida eccessivamente sulla domanda di consumo funzionale "eat out". Al contrario, i periodi di crisi sembrano avere un impatto molto più significativo sul consumo esperienziale "dine out", suggerendo che, in fasi negative, le preferenze di consumo di questo tipo, tendono ad essere sostituite da bisogni funzionali.

Nonostante la letteratura suggerisca che le crisi possono avere effetti differenziati sulle varie componenti della domanda in base a diverse variabili di consumo, è innegabile che crisi come quella del COVID-19, con conseguenze imprevedibili, abbiano travolto questa concezione, determinando un collasso dell'intero settore, indipendentemente dalle distinzioni teoriche tra "dine out" ed "eat out". Le restrizioni imposte a causa della pandemia hanno reso queste distinzioni di minore rilevanza, poiché la maggior parte dei locali è stata costretta alla chiusura, indipendentemente dall'importanza che attribuivano all'esperienza. Basti pensare che, secondo i dati di Fipe-Confcommercio, il settore della ristorazione in Italia ha subito perdite per 56 miliardi di euro, con la chiusura di 45.000 imprese della ristorazione e la perdita del lavoro per 300.000 addetti²⁷.

Dal lato dell'offerta, le imprese della ristorazione commerciale sono per lo più di piccole dimensioni in quanto mantengono entrate, risorse o un numero di dipendenti al di sotto di una certa soglia²⁸; «Per oltre il 60% sono micro e piccole imprese e per un quarto medie imprese, le grandi imprese sono solo una quota marginale»²⁹. Ciò comporta

²⁶ Questo concetto fa riferimento alla teoria della piramide di Maslow. Questa teoria, di "Abraham Maslow" del 1954, propone una gerarchia dei bisogni umani, suddividendoli in cinque livelli, partendo dai bisogni fisiologici di base fino ai bisogni di autorealizzazione. Durante periodi di difficoltà economica, come le crisi, le persone tendono a concentrarsi maggiormente sui bisogni di base, quali quelli legati alla sopravvivenza e alla sicurezza, spiegando il passaggio da bisogni esperienziali a quelli funzionali.

²⁷ Questi dati fanno riferimento al periodo Covid 2019-2021, estratti dal report Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2022*.

²⁸ È microimpresa quella che occupa meno di 10 dipendenti e realizza un fatturato annuo non superiore a 2 milioni di euro. Si definisce piccola impresa quella con meno di 50 dipendenti con un fatturato non superiore a 10 milioni di euro.

²⁹ Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2023*, p. 94.

l'impossibilità di beneficiare di economie di scala e, nella maggior parte dei casi, di generare un fatturato sufficiente a sostenere costi relativi a figure professionali altamente qualificate come un manager o un controller³⁰.

In letteratura, le aziende vengono tipicamente classificate in produttive e di servizio. Rispetto a tale classificazione, le imprese del settore della ristorazione possono essere considerate come una forma ibrida, in quanto svolgono sia attività di trasformazione di materie prime in un prodotto finito che attività di servizio al tavolo. «Questo dualismo configura il ristorante come un'attività intermedia tra la produzione industriale e il mondo dei servizi rendendo così molto importante la coordinazione e la cooperazione reciproca tra i due»³¹. Le due attività all'interno del locale, inoltre, sono tipicamente dislocate in ambienti diversi: la trasformazione delle materie prime nella “cucina” mentre le attività di servizio nella zona della “sala”.

«La particolarità di essere al contempo aziende di produzione e di servizio porta tali imprese ad essere simultaneamente labour-intensive e capital-intensive per la necessità, da una parte di capitale umano per la componente dei servizi e dall'altra di ingenti capitali per l'avviamento e lo svolgimento dell'attività di produzione»³². Tuttavia, è importante notare come la digitalizzazione e i nuovi canali di consegna a domicilio potrebbero diventare strumenti che progressivamente renderanno il capitale umano sempre meno essenziale nel futuro. Alcuni ristoratori, spinti dalla necessità di differenziarsi dalla concorrenza e di ridurre i costi del personale, che costituiscono attualmente una delle voci di costo più significative, stanno sfruttando l'automazione e l'utilizzo di dispositivi digitali per migliorare l'esperienza del cliente e sostituire la componente “labour”.

Un caso pratico è quello del ristorante giapponese “Nima” a Milano, dove gli ordini vengono presi direttamente dai cliente tramite un tablet fornito dal ristorante. Questa scelta, presumibilmente, rappresenta una strategia per ridurre il numero di dipendenti in sala e tagliare i costi del personale.

³⁰ Il controller è una figura professionale responsabile di gestire e ottimizzare i processi finanziari e di controllo di gestione all'interno di un'azienda.

³¹ M. PADOVAN, *Passione e razionalità. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, 2011, Ca' Foscari, pp. 4-5.

³² M. PADOVAN, *Passione e razionalità. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, 2011, Ca' Foscari, p. 15.

Un altro fattore rilevante nella ristorazione è la «parziale o totale assenza di giacenze di prodotti finiti»³³; questa caratteristica deriva dal fatto che non esistono o non sono sempre applicabili tecniche di conservazione per tutti gli alimenti³⁴. Ciò rende particolarmente critica la gestione delle materie prime, poiché «un pasto preparato e rimasto invenduto non può essere immagazzinato o venduto in tempi successivi»³⁵, comportando quindi una perdita di profitto per l'azienda. Tuttavia, la "realizzazione/produzione" di un prodotto finito all'interno di un ristorante segue spesso una logica "just in time"³⁶, consentendo così di ridurre al minimo le giacenze di magazzino.

La stessa deperibilità interessa i coperti non occupati; un tavolo non occupato durante il servizio rappresenta una perdita. A questo si aggiunge il problema della pianificazione in anticipo. Infatti, anche in situazioni in cui tutti i tavoli del ristorante sono prenotati, non è garantito che al momento del servizio non ci siano tavoli vuoti. Ciò è dovuto al fatto che il contratto ristorativo, stipulato tra cliente e ristoratore, è un contratto atipico in cui la stipulazione non verbale non impegna la controparte, ossia il cliente, ad adempiere alla sua obbligazione di presentarsi al locale all'orario indicato.

In conclusione, è fondamentale tenere presente l'elevata eterogeneità che caratterizza il settore della ristorazione. Ogni segmento, infatti, ha le proprie specificità, e sebbene le osservazioni fatte in precedenza siano in linea di principio applicabili alla maggior parte delle aziende del settore ristorativo, potrebbero risultare più o meno pertinenti. Pertanto, è necessario attentamente ciascuna situazione in base alla sua realtà specifica.

³³ M. PADOVAN, *Passione e razionalità. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, 2011, Ca' Foscari, p. 14.

³⁴ Tipicamente, nella ristorazione, un prodotto finito "rimasto invenduto" rappresenta uno spreco, poiché non esistono oppure non sono convenienti tecniche di conservazione.

³⁵ M. PADOVAN, *Passione e razionalità. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, 2011, Ca' Foscari, p. 14.

³⁶ La produzione "just in time" è una strategia che mira a minimizzare le giacenze di magazzino, consentendo la produzione di beni o servizi solo quando necessario. In questo contesto, l'approccio "just in time" consente di ridurre gli sprechi associati a prodotti invenduti, in quanto i piatti vengono preparati e venduti al momento della richiesta, evitando accumuli eccessivi di scorte che potrebbero scadere o perdere qualità nel tempo. Nonostante ciò, è importante sottolineare che in molti casi alcune produzioni vengono effettuate in anticipo, prima del "servizio ristorativo". Pertanto, diventa necessario stimare la domanda utilizzando valori medi.

1.4 Analisi del settore

Al fine di comprendere l'andamento macroeconomico del settore della ristorazione e individuare opportunità e minacce, risulta essenziale condurre un'analisi delle grandezze socioeconomiche aggregate. Tale analisi mira a mettere in luce i punti di fragilità e i trend emersi nel periodo successivo all'epidemia da Covid-19, fornendo così una base informativa preziosa per orientare strategie e decisioni nel contesto economico attuale.

Come consuetudine in qualsiasi analisi macroeconomica di rilievo, la base delle osservazioni è costituita dai dati. Le informazioni qui presentate provengono principalmente dal "Rapporto annuale 2023 sulla ristorazione condotto annualmente da Confcommercio", nonché da dati forniti dall'ISTAT e dall'elaborazione della Fipe basata sui dati di Infocamere.

Per comprendere i trend economici di un settore, è essenziale iniziare con l'analisi dei fattori che, a livello nazionale e internazionale, hanno avuto un impatto diretto sul tessuto economico e sociale. Negli ultimi 3 anni si sono verificati due eventi che hanno avuto forti ripercussioni nei confronti dell'intera economia: innanzitutto, il Covid-19 e successivamente il conflitto ucraino.

Gli effetti negativi della pandemia hanno avuto ripercussioni negative sull'intera economia, tanto che, in base ai Dati Istat, nel 2020 il PIL italiano è crollato del 8,9% a causa delle misure di lock down e di distanziamento sociale adottate. La “chiusura forzata” ha avuto effetti fortemente negativi nel comparto della ristorazione, infatti, come evidenziato anche dai dati FIPE, in tutto il 2020 e per il primo semestre del 2021 si è verificata una flessione del fatturato pari al 44,9%, una riduzione del valore aggiunto del 53,6%, un crollo dell'occupazione del 24,5% e la chiusura di 22.000 imprese nel settore della ristorazione, nonostante gli incentivi ricevuti³⁷.

Anche il conflitto ucraino, sebbene meno rilevante rispetto alla pandemia di Covid-19, sta influenzando indirettamente il settore della ristorazione attraverso l'incremento delle bollette e dei prezzi delle materie prime.

³⁷ Il “Decreto rilancio” (Dl n. 34 del 19 maggio 2020), nella sezione dedicata al sostegno al lavoro e all'economia, ha previsto una serie di misure di sostegno alle imprese, tra cui finanziamenti, sospensione dei versamenti tributari e contributivi, e agevolazioni fiscali.

Gli aggregati che meglio riflettono l'andamento di un settore dell'economia sono il fatturato e il valore aggiunto prodotto. A fine 2022, quest'ultimo si attesta sui 43,5 miliardi di euro, registrando ancora un calo di 8 punti percentuali rispetto al 2019.

Rispetto al 2021, il fatturato delle imprese di ristorazione è aumentato del 39,3% per effetto della ripresa economica e delle conseguenti riaperture. È importante evidenziare come 7 ristoranti su 10 (70%) abbiano ristabilito un fatturato a livelli pre-pandemici, mentre solo il 26,7% non è riuscito a recuperare i livelli del 2019.

Per quanto riguarda l'occupazione al 31/12/2022, in Italia sono impiegati complessivamente 567.757 dipendenti nel settore della ristorazione, con una media di 6,9 occupati per azienda. Nel complesso del settore dei pubblici servizi, nel periodo 2021/2022, l'occupazione è cresciuta del 23,9%, ma rimane inferiore di 3700 unità rispetto al periodo pre-Covid. In questo periodo, fra le attività di “pubblici servizi”, il settore della ristorazione e quello della fornitura pasti sono cresciuti maggiormente, con valori addirittura superiori a quelli pre-pandemici. Infatti, rispetto al 2019 i dipendenti nel solo settore della ristorazione sono cresciuti dell'1,7%, con un incremento di 9308 addetti, mentre nel settore della fornitura pasti si è osservato un aumento del 12,9%, con un incremento di 8166 dipendenti in termini assoluti.

Un dato interessante rivela che nel periodo 2021-2022 il 45% delle imprese ha effettuato ricerca del personale e di queste il 64% ha avuto grandi difficoltà a trovare persone qualificate. Le difficoltà delle imprese possono essere attribuite a diverse cause, tra cui l'alta rotazione del personale³⁸ e le basse retribuzioni³⁹. Nei ristoranti il 40,4% dei lavoratori sono impiegati full time mentre il 59,6% part time. Rispetto al periodo pre-pandemico sono aumentati del 4,3% i contratti full time e rimangono ancora inferiori del 3% i contratti part time. I cambiamenti nei contratti a tempo pieno e parziale nei ristoranti potrebbero essere influenzati da un cambio di strategie aziendali, alcuni ristoranti, infatti, potrebbero aver modificato le proprie strategie aziendali in risposta alla pandemia,

³⁸Molti lavoratori della ristorazione tendono a cercare opportunità lavorative migliori o abbandonare il settore per situazioni lavorative più soddisfacenti, questa situazione rende difficile per i ristoranti mantenere un corpo di lavoratori qualificati a lungo termine.

³⁹ Molti dipendenti del settore della ristorazione percepiscono salari relativamente modesti, il che può scoraggiare i professionisti qualificati dall'ingresso o dalla permanenza a lungo termine nell'attività. La prospettiva di guadagni più elevati in altri settori può spingere le persone a evitare o abbandonare il settore, contribuendo alla carenza di personale esperto.

adottando una maggiore flessibilità nell'occupazione e riducendo la dipendenza da lavoratori a tempo parziale, questo potrebbe spiegare un aumento dei contratti full time.

In materia di contratti il 30,7% dei dipendenti è assunto a tempo indeterminato, il 59,4% a tempo determinato e solo il 9,9% con contratti stagionali. Rispetto al periodo post pandemico si è inoltre verificato un aumento dello 0,4% dei contratti a tempo determinato, del 33,2% dei contratti stagionali e un -4,7% di contratti a tempo indeterminato.

1.5 I Trend

Il settore della ristorazione, dalla sua prima comparsa nella Francia del '700, è cambiato adattandosi al contesto socioculturale e ai bisogni dei consumatori. Pertanto, è un settore in continua evoluzione, tanto che gli storici faticano ad individuare storicamente l'anno di nascita della ristorazione moderna come la intendiamo oggi. Ad oggi, la letteratura in materia suggerisce che il «precursore della ristorazione moderna sia stato Boulanger, il quale fu il primo ristoratore ad adottare la forma divenuta poi standard al giorno d'oggi»⁴⁰.

Prima di affrontare l'argomento, è opportuno fare una premessa: i trend di un settore posso essere congiunturali, con un impatto nel breve termine, o strutturali, con un impatto nel lungo termine. È evidente come siano i secondi a guidare e a cambiare notevolmente un settore. Al fine di distinguere la natura della tendenza di un settore, dunque, è necessario partire dalle sue cause, in modo tale da differenziare quelli che sono frutto di un evento straordinario da quelli che dipendono invece da modifiche nelle abitudini di consumo.

Il contesto attuale di ripresa post pandemica e di guerra in Ucraina hanno dato rispettivamente vita a trend congiunturali di breve periodo come al rilancio del settore della ristorazione e all'incremento dei prezzi al consumo (inflazione). Tuttavia, anche

⁴⁰ Redazione Prodigus, *La nascita della ristorazione moderna*, 2022.

alcuni trend strutturali sono stati accelerati dalla pandemia, come lo «smart working e il delivery, i quali, nonostante il loro ridimensionamento, resteranno»⁴¹.

Per quanto riguarda l'aumento dei prezzi al consumo, a settembre 2023 l'Istat conferma un'inflazione al +5,3% con tendenze al ribasso dovute principalmente al rallentamento su base tendenziale dei prezzi degli alimentari non lavorati (da +9,2% a +7,7%), degli alimentari lavorati (da +10,0% a +8,9%) e dei beni durevoli (da +4,6% a +4,0%), con effetti positivi nel settore della ristorazione. Nonostante ciò, questo trend viene controbilanciato dalla tensione al rialzo dei prezzi dei prodotti energetici (da +5,7% a +7,6%) e dei servizi relativi ai trasporti (da +1,2% a +3,8%).

A pesare sull'inflazione contribuiscono l'azione combinata dell'emissione di moneta per aiuti e bonus in seguito alla pandemia e la guerra in Ucraina, con la conseguente crisi dell'approvvigionamento energetico. Questo ha fatto impennare i prezzi dell'energia e dei combustibili, causando un aumento generalizzato dei costi fissi, tra cui energia e lavoro, che si è propagato su tutta la supply chain, influenzando anche i costi variabili.

L'elevata inflazione, non compensata da un aumento proporzionale dei salari nominali, ha comportato un'inflessione dei salari reali verso il basso e una conseguente riduzione del potere d'acquisto dei consumatori. Tuttavia, come evidenziato dai dati dell'Istat sul consumo, l'inflazione sembra non condizionare in modo significativo il settore della ristorazione fuori casa (AFH), «confermando come i consumatori preferiscano risparmiare su altri beni e servizi anziché rinunciare alla socialità e alla convivialità»⁴².

Un altro Trend rilevante è quello dello Smart Working; «La pandemia ha portato ad un'accelerazione del lavoro in remoto in quanto molte aziende, osservando la sua potenzialità, anche dopo la fine del lockdown, hanno deciso di mantenere questo modello normalizzandolo in un'ottica ibrida, per cui il lavoro in smart working rimane per 2-3 giorni alla settimana»⁴³. Questo ha portato ad un aumento notevole dei servizi di consegna a domicilio, tanto che, tra il 2019 e il 2021, il fatturato delle piattaforme di delivery, come “Just eat” e “Deliveroo”, è passato da 1,5 miliardi di euro a 4 miliardi di euro.

⁴¹ Ufficio Fipe, *Ristorazione: Rapporto Annuale 2023*, p. 141.

⁴² Ultima Fonte, p.142.

⁴³ Ultima Fonte, p.144.

Inoltre, l'aumento del lavoro da casa ha determinato un cambiamento nelle abitudini di consumo. Da un lato, i dati di "TradeLab sul consumo" evidenziano una riduzione tendenziale dei consumi fuori casa (AFH) durante il giorno, come pranzi e colazioni, mentre, dall'altro, si osserva un aumento delle uscite serali per aperitivi e cene, confermando l'importanza attribuita al consumo esperienziale e alla socialità.

Un altro tema sempre più attuale è quello della sostenibilità, anche nel settore della ristorazione i consumatori stanno sviluppando una sensibilità al consumo sano ed eco-friendly, attuando comportamenti volti al proprio benessere fisico e mentale. Questa tendenza, come evidenziano i dati di "Bain EMEA Consumer Pulse Survey", ha registrato un incremento nel periodo tra il 2021 e il 2022 il numero di attività salutari che le persone hanno iniziato a fare o stanno facendo per preservare la propria salute. Questa propensione ha un impatto negativo sulla ristorazione veloce, a favore di quella tradizionale "sana". Da qui si spiega la diffusione, soprattutto nelle città, di locali che si distinguono per la loro offerta di cibo salutare, come "Pokeria", "Ristoranti Vegani" e "Ristoranti con prodotti locali", tra gli altri.

Anche la digitalizzazione dei processi è un trend in crescita, anche se, per caratteristiche intrinseche al settore della ristorazione, questa procede a rilento. La digitalizzazione nel settore della ristorazione riguarda soprattutto lo sviluppo di piattaforme eB2B, ossia di strumenti che permettono di automatizzare e digitalizzare le relazioni tra industria, distributori ed esercenti che ad oggi vengono per lo più gestite da un rappresentante commerciale o telefonicamente.

Le piattaforme eB2B per l'HoReCa⁴⁴, come "Quisto" in Italia, consentono la formulazione di ordini e il monitoraggio dei livelli di inventario senza l'intervento umano. Questo aspetto è di fondamentale importanza perché permette, in un'ottica economica, un efficientamento. Tale efficientamento è reso possibile grazie alla riduzione dei costi delle risorse umane, che, come indicato dai dati aggregati messi a disposizione da "Infocamere"⁴⁵, rappresenta una voce di costo rilevante nei bilanci delle imprese della ristorazione. Inoltre, si osserva un miglioramento dei processi amministrativi e

⁴⁴ Horeca è un termine commerciale che si riferisce al settore dell'industria alberghiera. E' l'acronimo di *hotellerie-restaurant-café* (albergo, ristorante e bar).

⁴⁵ Infocamere è una società consortile italiana che fornisce servizi e soluzioni per la gestione informatizzata dei dati delle imprese.

commerciali, agevolando operazioni di controllo di gestione attraverso funzionalità come la tracciabilità degli acquisti, la previsione della domanda e l'informativa sugli ordini.

II) Controllo di gestione

«Il controllo di gestione è uno strumento finalizzato a supportare e ad orientare i processi decisionali aziendali al conseguimento di obiettivi organizzativi»¹. A tal fine, questo strumento si sostanzia in una serie di attività e procedure finalizzate alla produzione di informazioni utili per monitorare, valutare e guidare le decisioni manageriali verso gli obiettivi aziendali.

Nel corso degli anni, il controllo di gestione è stato oggetto di numerosi studi che hanno analizzato i pattern comportamentali adottati dalle aziende per il raggiungimento degli obiettivi organizzativi. Questi studi hanno portato alla razionalizzazione dei processi che, pur rappresentando solo una semplificazione della realtà, consentono all'organizzazione, e in particolare ai manager, di sviluppare un *framework mentale*² consolidato che assiste le attività manageriali al conseguimento degli obiettivi aziendali. In altre parole, gli studi in materia hanno contribuito a sviluppare modelli mirati a supportare i manager nelle decisioni di gestione corrente (breve periodo) e strategiche, rendendo così il processo efficiente e facilitando l'allineamento dell'impresa con gli obiettivi di lungo periodo.

Gli studi nel campo del controllo di gestione hanno condotto alla razionalizzazione e all'individuazione di due sistemi: il sistema di pianificazione e il sistema di programmazione e controllo, il quale, in un processo circolare di definizione, conseguimento e aggiustamento di obiettivi di breve periodo permette il conseguimento degli obiettivi organizzativi di lungo periodo.

¹ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.10.

² Il "framework mentale" nel controllo di gestione rappresenta il substrato cognitivo dei manager, costituito da modelli di pensiero consolidati che guidano le decisioni. Per un'analisi più approfondita, si suggerisce di consultare gli studi in materie di apprendimento organizzativo [Saverio Salvemini, *Organizzazione aziendale*, pp. 495-514] per esplorare come questi modelli influenzino il processo decisionale aziendale.

Nelle prossime pagine, verranno esaminati entrambi i sistemi, con un focus rivolto al sistema di programmazione e controllo.

«Il sistema di pianificazione corrisponde all'insieme delle attività orientate alla definizione degli obiettivi di lungo periodo e alla loro trasformazione in piani strategici per il conseguimento dello scopo aziendale»³

Per una corretta pianificazione, i manager procedendo all'analisi del contesto interno ed esterno. Il contesto interno si riferisce all'insieme degli elementi che contraddistinguono l'organizzazione stessa, fra questi sono compresi i processi operativi, la struttura organizzativa e le risorse umane e finanziarie disponibili. D'altra parte, l'analisi del contesto esterno riguarda i fattori al di fuori dell'azienda che possono incidere sul suo funzionamento, fra questi possiamo includere le condizioni di mercato, le tendenze economiche, la concorrenza, il sistema giuridico ecc. Questo tipo di analisi consente ai manager di valutare sia i punti di forza e di debolezza dell'organizzazione che le opportunità e le minacce del mercato che l'azienda potrebbe affrontare nel perseguire i suoi obiettivi⁴.

L'analisi del contesto riveste un ruolo di particolare importanza, poiché fornisce ai manager in ottica preventiva, la consapevolezza degli obiettivi “concretamente” realizzabili. Pertanto, questa proattività nella valutazione del contesto consente ai manager di adottare un approccio mirato alla definizione degli obiettivi, evitando di formulare piani e strategie che potrebbero rivelarsi irrealistici o poco adatti alle condizioni esterne.

La letteratura in materia di controllo di gestione, oltre al sistema di pianificazione individua, nel processo di razionalizzazione della gestione, l'esistenza di un'altra dimensione fondamentale, rappresentata dal sistema di programmazione e controllo. Questo consiste nell'insieme di attività e strumenti funzionali al conseguimento e alla traduzione degli obiettivi dell'organizzazione di lungo periodo in obiettivi di breve

³ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, la pianificazione e la strategia aziendale, Giappichelli Editore.

⁴ L'analisi del contesto interno ed esterno richiamata si rifà alla Matrice SWOT, uno strumento strategico. Questa matrice valuta punti di forza, debolezze, opportunità e minacce, fornendo una base essenziale per la pianificazione aziendale. Per maggiori dettagli sulla Matrice SWOT, si rimanda a [Gürel, Emet. (2017), *swot analysis: a theoretical review*. Journal of International Social Research].

termine, attraverso un processo circolare di definizione, conseguimento e aggiustamento di tali obiettivi. Il sistema di programmazione e controllo si sostanzia in una serie di procedure organizzative e informative, indirizzate alla trasformazione degli obiettivi aziendali in attività strategiche operative. Queste attività sono soggette a un continuo controllo obiettivi-risultati, sia a preventivo che a consultivo, al fine di verificare che l'impresa proceda in modo corretto e coerente rispetto alla pianificazione strategica⁵.

Il sistema di programmazione e controllo, come quello di pianificazione, nella sua dimensione strutturale, è garantito dall'interazione e dalla gestione di tre sub-sistemi. Il sub-sistema organizzativo, Il sub-sistema informativo e il sub-sistema tecnico-contabile.

«Il sub-sistema organizzativo fa riferimento all'insieme delle responsabilità economiche e al modo in cui le stesse sono distribuite all'interno dell'organizzazione»⁶. In altre parole, la struttura organizzativa è rappresentata dal modo in cui i manager dividono il lavoro e lo coordinano per raggiungere determinati obiettivi. Dal punto di vista pratico, ciò si concretizza nell'elencazione, all'interno di un documento di sintesi chiamato organigramma, dei ruoli e dei compiti assegnati alle risorse umane e alle unità organizzative, cui viene attribuita una denominazione, una gerarchia, delle responsabilità e uno o più compiti secondo un approccio costrittivo⁷.

Questa componente strutturale, perciò, riflette le decisioni in materia di attribuzione delle responsabilità e dei mezzi necessari per il conseguimento di specifici obiettivi in linea con quelli aziendali. Il processo di responsabilizzazione avviene mediante una delega attraverso cui il vertice aziendale attribuisce a un individuo, di solito al manager dell'unità organizzativa, un potere decisionale.

L'aspetto organizzativo, pertanto, non ricopre una funzione marginale, ma rappresenta uno degli elementi fondanti del sistema di programmazione e controllo, costituendo una

⁵ Le attività menzionate nel paragrafo riguardano principalmente la definizione del budget e l'analisi degli scostamenti. Tali processi, fondamentali per la gestione aziendale, saranno approfonditi nei capitoli successivi della tesi.

⁶ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.18.

⁷ Questo termine fa riferimento ai vincoli operativi previsti dalle regole e dalle procedure imposte dai manager.

leva gestionale fondamentale per indirizzare le unità organizzative al conseguimento degli obiettivi aziendali tramite un sistema di responsabilizzazione.

Nonostante, il sub-sistema organizzativo, sia ascrivibile alla componente strutturale del controllo di gestione, non è immutabile. Al contrario, una volta attribuite le responsabilità, in un processo circolare di definizione, controllo e aggiustamento, i manager, con un controllo periodico, possono intervenire nel caso emergesse che il capitale umano non operi nel modo previsto. Tale intervento può manifestarsi attraverso il riallineamento degli obiettivi specifici dei centri organizzativi e, se necessario, mediante la riassegnazione delle responsabilità. Il controllo può avvenire sia sulle azioni sia sui risultati contestualmente al centro di responsabilità⁸, poiché i parametri di controllo variano in base all'unità organizzativa e alle leve ad essa attribuite.

Il sub-sistema informativo, invece, si riferisce all'insieme di informazioni contabili ed extra-contabili che assistono l'organizzazione, e quindi i manager, nel prendere decisioni di gestione corrente e strategiche. Nella fase di programmazione, tali informazioni sono utilizzate per tradurre gli obiettivi di lungo termine in obiettivi di medio/breve periodo.

Gli strumenti contabili forniscono informazioni di tipo quantitativo-monetario sia in ottica retrospettiva che prospettica. Fra gli strumenti contabili del controllo di gestione, annoveriamo la contabilità gestionale, il budget e l'analisi degli scostamenti. Questi metodi a disposizione forniscono dati e informazioni rilevanti da cui l'impresa, e più correttamente i manager, attingono per prendere decisioni. Questi strumenti, perciò, consentono all'organizzazione di raccogliere una serie di informazioni sia a consultivo (contabilità gestionale) che a preventivo (budget e standard), consentendo, da una parte, di valutare la validità e la fattibilità delle strategie e, dall'altra, di programmare e di valutare l'efficacia delle decisioni prese.

I dati contabili non sono sufficienti per tutte le analisi di controllo di gestione, ad essi, perciò, si affiancano i dati cosiddetti extra contabili. Le soluzioni extra-contabili forniscono ai manager informazioni tecniche-qualitative, non focalizzate su grandezze

⁸ Il centro di responsabilità è l'unità organizzativa a capo della quale si individua un responsabile, a cui vengono attribuite risorse e prerogative decisionali per svolgere attività finalizzate a uno specifico obiettivo.

economico-finanziarie ma su aspetti gestionali, come le quantità vendute, l'affluenza ecc...

Entrando nel merito della contabilità gestionale, essa costituisce “l’hotspot informativo”⁹ fondamentale per assistere i manager nelle decisioni di gestione corrente e strategiche e per attuare il processo di controllo di “Feed-back”. Questo rappresenta un tipo di controllo a risultati su obiettivi di fine periodo che consente ai manager di verificare il grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati e adoperare possibili correzioni per ottimizzare le prestazioni aziendali.

La contabilità gestionale si suddivide in contabilità generale e contabilità analitica. La contabilità generale è obbligatoria e si focalizza sulla conformità normativa e sulla produzione del bilancio di esercizio, finalizzato a scopi esterni. Diversamente, la contabilità analitica, non essendo obbligatoria, è orientata a supportare il controllo di gestione, fondamentale per le scelte strategiche dell'azienda. Risulta quindi rivolta principalmente ai soggetti interni dell'azienda.

Gli strumenti del controllo di gestione, quali la contabilità gestionale, il budget e l'analisi degli scostamenti, verranno approfonditi nei capitoli successivi.

Infine, l'ultimo sub-sistema è rappresentato dalla struttura tecnico-informativa, essa fa riferimento all'insieme di software e hardware di cui l'impresa dispone per l'elaborazione dati e l'automazione di processi¹⁰. L'evoluzione della struttura tecnico-informativa ha origine dalla risposta alle esigenze di una sempre crescente necessità di strumenti per la gestione delle informazioni e di controllo che consentano l'automazione di meccanismi ripetitivi. Tra questi strumenti figurano, ad esempio, l'emissione delle fatture, la gestione della contabilità generale¹¹, l'utilizzo di fogli di calcolo come Excel per l'elaborazione dati, l'archiviazione online delle fatture, eccetera.

⁹ Questo termine è utilizzato per indicare un particolare processo, attività o divisione da cui vengono estratte informazioni fondamentali.

¹⁰ Nell'ambito della ristorazione, a titolo esemplificativo, il software del registratore di cassa rappresenta una componente tecnico-informativa, dalla quale è possibile estrarre informazioni extracontabili.

¹¹ Attualmente, quasi tutti i processi di gestione della contabilità sono digitalizzati, con software come “Profis” che consentono di automatizzare la registrazione delle fatture e la redazione del bilancio.

Nel settore della ristorazione, tra le strutture tecnico informative, annoveriamo ad esempio, il registratore di cassa. Questo strumento consente all'impresa di ottenere informazioni di natura extra-contabile riguardanti il numero di piatti venduti, l'incasso giornaliero, le affluenze ecc..

Negli ultimi anni il rapido avanzamento delle "I.C.T"¹² ha portato ad un incremento sempre più rilevante dei dati a disposizione delle imprese. Di conseguenza, si è registrato un aumento delle informazioni a supporto dei processi decisionali e di controllo strategico.

Oltre alla dimensione strutturale, «il sistema di programmazione e controllo è caratterizzato da una dimensione di processo che riguarda l'attività di controllo risultati su obiettivi»¹³.

La seconda componente della "programmazione e controllo" è il processo, ovvero l'insieme delle attività operative finalizzate a verificare la coerenza tra i risultati aziendali e gli obiettivi organizzativi definiti nella fase di programmazione. A questo scopo, il controllo si realizza innanzitutto attraverso la misurazione dei risultati gestionali e mediante un'analisi degli scostamenti tra risultati e obiettivi.

«Da un punto di vista operativo, esistono due tipologie di controllo: il controllo tradizionale di retroazione o "Feedback" e il controllo di direzione "FeedForward". Il primo, come si evince dal nome italiano "retroazione", è un controllo a consultivo che si basa sui dati della contabilità di fine periodo. Sulla base di questi dati ottenuti alla fine dell'intervallo temporale, viene effettuata l'analisi e l'interpretazione degli scostamenti per implementare i necessari interventi correttivi»¹⁴.

Il controllo Feed-back si basa sui risultati realmente conseguiti; perciò, consente di effettuare una verifica puntuale. Tuttavia, questo sistema di controllo non consente di intervenire con correzioni durante la gestione, poiché si deve attendere la fine del periodo

¹² Questo termine "information and communications technology" fa riferimento all'insieme di strumenti, dispositivi e risorse che facilitano la raccolta, la trasmissione e l'elaborazione delle informazioni.

¹³ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.85.

¹⁴ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.86.

per ottenere le informazioni in contabilità. Per ovviare a questo problema, un'alternativa potrebbe essere la "mensilizzazione"¹⁵. Tuttavia, una decisione di questo tipo comporta maggiori costi di gestione, pertanto, in fase di valutazione, sarà opportuno considerare i benefici e i costi associati.

Oltre al metodo a consultivo, un'altra forma di controllo è quello Feed-Forward, questo sistema si basa sull'utilizzo di modelli probabilistici predittivi¹⁶ per proiettare al futuro i risultati intermedi della gestione, questa forma di controllo è più dispendiosa e meno affidabile, tuttavia, diversamente dal controllo a consultivo, permette di evidenziare gli scostamenti prima della loro effettiva realizzazione e, conseguentemente, di intervenire in anticipo.

2.1 La contabilità analitica

«La contabilità analitica è uno strumento della struttura informativa tecnico contabile che consente di raccogliere ed elaborare informazioni di tipo quantitativo monetario di supporto alle decisioni del management»¹⁷

Prima di procedere con l'analisi della contabilità analitica, è opportuno, per seguire una logica sequenziale, esaminare innanzitutto il tema della contabilità, affrontandone, seppur sommariamente, le caratteristiche e le finalità.

La contabilità rappresenta la registrazione formale in "conti" di tutte le operazioni economico-finanziarie dell'azienda secondo il metodo della partita doppia. Ogni conto è identificato da un codice numerico, e l'insieme di questi riflette il sistema di valori che derivano dalle operazioni di gestione.

L'articolo 2214 del Codice civile disciplina «l'obbligo dell'imprenditore commerciale alla tenuta delle scritture contabili e alla loro conservazione per almeno 10 anni¹⁸». Fra queste annoveriamo due libri fondamentali: il libro mastro e il libro giornale

¹⁵ Questo termine fa riferimento all'articolazione dell'obiettivo annuale in obiettivi mensili. Rimando per approfondire quanto discusso [Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.87].

¹⁶ Rimando per approfondire i modelli predittivi [Autori vari. (s.d.). *Tecnologia e innovazione nei sistemi di controllo di gestione*. UNGDCEC, pp. 52-68].

¹⁷ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.114.

¹⁸ Come disposto dall'Art. 2220 c.c.

Il libro giornale è un registro che accoglie le scritture contabili secondo un ordine cronologico, la sua funzione è quella di rappresentare i fatti di gestione in funzione del tempo e di stabilire un collegamento tra i conti al fine di verificare l'uguaglianza addebitamenti-accreditamenti per ogni singola annotazione.

La scrittura in libro giornale, definita articolo del giornale, come previsto dalla disciplina in materia¹⁹, contiene il numero progressivo, la data, la descrizione dell'operazione e l'indicazione del tipo di movimento dare o avere.

Oltre al libro giornale, viene redatto parallelamente il libro mastro, noto anche come registro dei conti o "mastrini". Il libro mastro è un registro composto da tutti i conti dell'azienda, e da qui deriva il suo nome. In questo registro, vengono annotate tutte le operazioni corrispondenti.

Lo strumento informativo della contabilità gestionale distingue la contabilità generale dalla contabilità analitica. Questa distinzione riguarda le modalità con cui i conti vengono raggruppati e il fine perseguito.

La contabilità generale ha per oggetto i fatti di gestione esterna e i conti vengono raggruppati per la produzione del bilancio di esercizio ed è per questo obbligatoria. Il bilancio di esercizio rappresenta il documento di sintesi della contabilità e si compone di quattro documenti: conto economico, stato patrimoniale, rendiconto finanziario e nota integrativa. Le norme che disciplinano la composizione del bilancio sono contenute nell'OIC 12²⁰, mentre i principi di base sono regolamentati dal Codice civile all'Art. 2423 bis.

L'OIC 12, oltre a disciplinare la composizione, regola anche lo schema rigido di bilancio, rappresentando un elemento di divergenza dalla contabilità analitica. Quest'ultima, infatti, avendo finalità informative interne, aggrega i conti in modo funzionale all'analisi che l'impresa intende effettuare. Operativamente, la contabilità analitica consiste prima nella scomposizione dei costi e ricavi nelle loro componenti elementari, e poi nell'aggregazione dei conti in funzione dell'esigenza conoscitiva. Diversamente dalla contabilità generale, quindi, l'aggregazione non risponde a schemi fissi disciplinati dalla legge, ma dipende

¹⁹ La disciplina in materia di contenuto e validazione del libro giornale è contenuta All'Art. 2216 del c.c.

²⁰ Tale acronimo si riferisce all'organismo italiano di contabilità, un ente giuridico che ha lo scopo di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

esclusivamente dall'oggetto di costo, dall'analisi e dalla logica che l'impresa intende adottare per calcolare, analizzare e valutare in modo appropriato gli aspetti di gestione interna.

In sintesi, la contabilità analitica rappresenta lo strumento di base del controllo di gestione. Infatti, come già evidenziato, ha una valenza sia a preventivo, in quanto la definizione dei costi standard consente la costruzione del budget e l'analisi del rendimento aziendale, sia a consultivo per l'analisi degli scostamenti tra i risultati programmati e gli obiettivi effettivi. Inoltre, le informazioni ottenute dalla contabilità analitica consentono, attraverso la determinazione dei costi relativi a oggetti specifici come i prodotti, le linee di prodotti, i processi produttivi, eccetera, di assistere l'impresa nel prendere decisioni strategiche. Queste decisioni possono riguardare la composizione del mix di produzione, l'eliminazione delle linee di prodotto, la decisione tra produzione interna o acquisizione dall'esterno, ecc....

Per impostare correttamente la contabilità analitica, l'impresa deve partire innanzitutto dalla definizione dell'oggetto di costo²¹ (prodotto, reparto/ufficio, divisione, cliente, linea, ecc.).

«La configurazione di costo rappresenta la valorizzazione di tutti i fattori produttivi impiegati per l'ottenimento o il funzionamento dell'oggetto specifico»²² (ammortamento, materie prime, impianti, personale ecc.). Oggetti di costo diversi potrebbero presentare una configurazione di costo differente; inoltre, la stessa entità può essere soggetta a una pluralità di configurazioni. Infatti, a esigenze conoscitive diverse possono essere imputati costi differenti. «Ad esempio, con riferimento al prodotto, l'impresa potrebbe ritenere utile considerare solo gli elementi di costo attinenti alla produzione, adottando quindi il concetto di "costo pieno industriale"²³. In alcuni casi, invece, potrebbe essere vantaggioso determinare il "costo pieno complessivo"»²⁴.

²¹ L'oggetto di costo è l'entità aziendale di analisi nei confronti della quale viene determinata la configurazione di costo opportuna per condurre l'analisi.

²² Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.117.

²³ Vedi pagina 35.

²⁴ L'esempio è tratto da "Ultima fonte. p.117".

Per impostare la contabilità analitica, «l'impresa procede prima all'individuazione dei criteri di classificazione dei costi e alla distinzione delle diverse configurazioni di costo. Successivamente, si occupa della determinazione degli oggetti di calcolo e della scelta delle modalità di imputazione dei costi agli oggetti di calcolo»²⁵.

2.2 Classificazione dei costi

Quando si considerano i costi in una prospettiva di analisi è importante classificare gli stessi in base a dei criteri specifici. Il criterio è individuato in base all'oggetto e allo scopo dell'indagine.

Una prima classificazione riguarda la variabilità, in tal senso distinguiamo i costi variabili dai costi fissi. Questa distinzione riflette una diversa risposta delle componenti negative del reddito al variare di un parametro definito "cost drivers".

I cost drivers sono tutti quei fattori al variare dei quali le componenti di costo aziendali subiscono modifiche. Tra questi annoveriamo il numero di clienti, il fatturato, il numero di ordini processati, il volume di produzione e molti altri. Per semplicità, ci riferiremo a questi fattori con il termine "volume di attività".

Entrando nel merito della classificazione, i costi fissi sono quelli che non si modificano al variare del volume di attività mentre, al contrario, i costi variabili, sono quei costi direttamente correlati al volume di attività che variano al variare del cost drivers. Alcuni esempi di costi variabili sono: i costi delle materie prime, il costo della manodopera diretta ecc....

Tuttavia, questa distinzione rappresenta una semplificazione della realtà ed è per questo valida solo se consideriamo il breve periodo e definiamo un'area di rilevanza. Da una parte, infatti, ci possiamo aspettare che quanto più aumenta l'orizzonte temporale tanto più i costi tenderanno alla variabilità; per esemplificare, basti pensare al caso del personale o delle immobilizzazioni, questi, nel breve periodo sono classificati come costi fissi, nonostante ciò, se consideriamo il lungo periodo, sarebbe impensabile aspettarsi che all'aumentare di un cost drivers, come il "volume di produzione", l'impresa non impieghi

²⁵ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.20.

nuove immobilizzazioni o personale. Ne consegue, perciò, che nel lungo periodo, presumibilmente, tutti i costi sono variabili. Da qui la necessità di definire un intervallo temporale.

Un'altra semplificazione riguarda l'area di rilevanza, ossia «l'intervallo di variazione del cost drivers entro il quale non si modifica il modo in cui l'oggetto di costo varia»²⁶. Nella funzione di costo, infatti, ipotizziamo che il costo variabile unitario sia costante, assumendo che per ogni unità aggiuntiva prodotta il costo aumenti dello stesso ammontare. Tuttavia, questa rappresenta una semplificazione della realtà ed è valida solo se consideriamo un "intervallo di rilevanza". «Per quanto riguarda i costi fissi costituisce quell'intervallo quantitativo all'interno del quale, nel breve periodo, il costo fisso non cambia. Ad esempio, rispetto al costo di un macchinario l'intervallo di variabilità potrebbe essere dato dalla sua capacità produttiva, dunque, se il cost drivers aumenta di un fattore che richiede un volume di attività superiore alla sua capacità, ci aspetteremo che l'impresa acquisti un nuovo macchinario e, conseguentemente, un aumento dei costi fissi»²⁷. Per una corretta analisi, perciò, è necessario definire sia l'area di rilevanza che l'orizzonte temporale.

Oltre ai costi fissi e ai costi variabili, esiste un'altra categoria intermedia, quella dei “costi semi-variabili”, questi sono caratterizzati da una componente fissa, sostenuta anche in assenza di volumi produttivi, e da una componente variabile. «Ne è un esempio il costo delle utenze telefoniche, caratterizzato da una parte fissa, il canone mensile, e da una parte variabile, il costo dei minuti»²⁸.

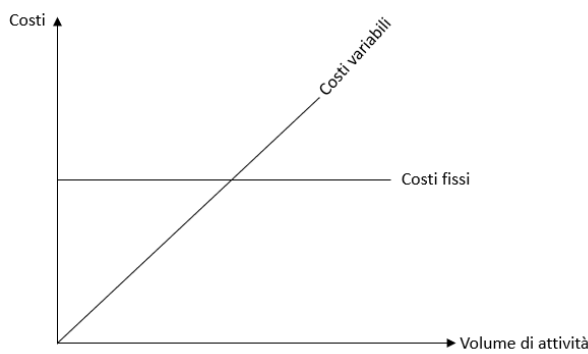
²⁶ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.127.

²⁷ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.131.

²⁸ Esempio tratto da [Ultima Fonte, p.129].

Nel breve periodo possiamo rappresentare graficamente (Fig. 2.1) i costi fissi e i costi variabili come una retta su un piano cartesiano usando come ordinata (Asse Y) i costi e come intercetta (Asse X) il volume di attività. Questa rappresentazione è valida all'interno di un'area di rilevanza entro la quale il costo variabile unitario è costante e il costo fisso non varia.

Fig. 2.1: Rappresentazione grafica dei costi fissi e dei costi variabili



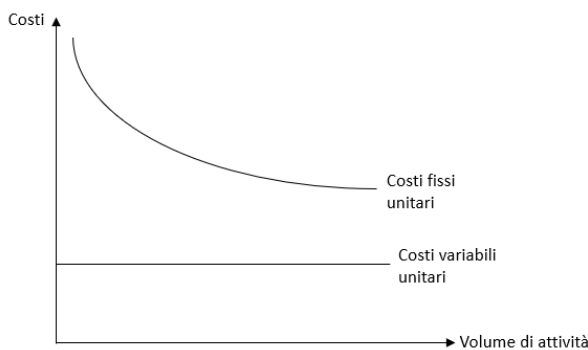
Funzione costo variabile $y = ax$

Funzione costo fisso $y = k$

Dove:

- k è l'ammontare di costo fisso
- x corrisponde al volume di attività
- a rappresenta il costo variabile unitario

Fig. 2.2: Rappresentazione grafica dei costi fissi e dei costi variabili unitari.



Funzione costo variabile unitario $y = a$

Funzione costo fisso unitario $y = \frac{k}{x}$

All'aumentare del volume di attività (asse x), per effetto delle economie di scala, la componente dei costi fissi unitari diminuisce. Infatti, nell'ipotesi di "breve periodo", si assume che l'impresa non effettui nuovi investimenti.

Un'altra classificazione fondamentale riguarda i costi diretti e i costi indiretti. I primi sono tutti quei costi imputabili direttamente all'oggetto di costo. «Un costo è imputato direttamente quando può essere misurato oggettivamente e, soprattutto, perché è economicamente conveniente la valorizzazione di tutti i fattori produttivi impiegati per il suo ottenimento»²⁹. Al contrario, i costi indiretti sono quelli non imputabili direttamente all'oggetto di costo, in quanto non sono oggettivamente determinabili o perché non si ritiene economicamente conveniente la misurazione oggettiva.

La convenienza economica è tale se i benefici della misurazione superano i costi per sostenerla. «Ad esempio, l'energia elettrica potrebbe essere misurata in modo oggettivo tramite l'utilizzo di un contatore elettrico, tuttavia, se il costo per effettuare questo controllo dovesse risultare superiore ai vantaggi apportati, nonostante tecnicamente sia possibile, non vi sarebbe una convenienza a trasformare il costo indiretto in costo diretto»³⁰.

«I costi non sono intrinsecamente diretti o indiretti ma dipendono dall'oggetto di costo»³¹. Ad esempio, il costo di un macchinario che realizza una moltitudine di prodotti è un costo indiretto per il singolo prodotto ma un costo diretto per il reparto produttivo. Inoltre, «più l'oggetto di costo è ampio da un punto di vista spaziale maggiore è l'incidenza dei costi diretti sui costi totali»³², nel caso estremo di considerare l'intera azienda allora tutti i costi considerati saranno diretti in quanto, presumibilmente imputabili oggettivamente all'intero complesso aziendale.

Un'ulteriore classificazione dei costi riguarda la distinzione tra i costi standard e i costi effettivi. Questa distinzione è fondamentale per l'attività di programmazione e controllo.

I costi standard rappresentano la stima dei costi associati all'utilizzo dei fattori produttivi durante il periodo specifico. Questa previsione si basa sull'analisi storica dei costi e sulle ipotesi riguardanti lo svolgimento delle attività, dalle quali si ricava uno "standard" quantificato considerando il consumo previsto e il prezzo dei fattori produttivi. Per cui, il

²⁹ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.121.

³⁰ Esempio tratto da [Ultima Fonte p.122].

³¹ Ultima Fonte p.122.

³² Rappresentazione grafica. Ultima Fonte p.122.

valore dei costi standard dipende sia dal livello di efficienza atteso sia dalle aspettative riguardo ai prezzi dei fattori produttivi.

Per quanto riguarda il livello di efficienza, si possono distinguere tre tipologie di valori standard: «il costo standard ideale, rappresentante il costo sostenuto nel periodo di riferimento nell'ipotesi di massima efficienza produttiva; il costo standard atteso, che esprime una condizione di efficienza realizzabile qualora l'impresa raggiunga gli obiettivi di riduzione delle inefficienze definiti nel budget; infine, il costo standard di base, che corrisponde al costo sostenuto nell'ipotesi in cui l'efficienza dei fattori produttivi rimanga invariata rispetto alla serie storica»³³.

I valori standard rivestono un ruolo cruciale nel sistema di pianificazione in quanto costituiscono l'input chiave per la redazione del budget dei costi. Il budget dei costi è un prospetto preventivo in cui, in base alle previsioni dei volumi di produzione, vengono delineati i costi previsti per il periodo di riferimento.

Dal punto di vista del budget, come strumento guida per le attività gestionali finalizzate al raggiungimento degli obiettivi organizzativi, i costi standard possono essere interpretati come il valore che il costo effettivo dovrebbe assumere.

Il costo effettivo, invece, rappresenta la spesa reale sostenuta per l'attività produttiva in un periodo specifico. A differenza del costo standard, che è una stima preventiva, il costo effettivo è determinato a consultivo.

Il costo effettivo, insieme al costo standard, riveste un ruolo fondamentale nel sistema di report aziendale. In particolare, l'analisi degli scostamenti tra i valori standard attesi e i costi effettivi consente all'impresa di valutare il grado di realizzazione degli obiettivi prefissati e di indagare sulle cause di eventuali disallineamenti³⁴. Questo processo fornisce informazioni chiave per migliorare l'efficienza aziendale e correggere gli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi stabiliti.

³³ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.29.

³⁴ I "disallineamenti" menzionati nel paragrafo si riferiscono a discrepanze o differenze tra i costi standard attesi e i costi effettivi registrati. Come vedremo l'analisi degli scostamenti ha l'obiettivo di attuare azioni correttive e attribuire delle responsabilità.

Infine, un'ultima classificazione riguarda i costi industriali e i costi non industriali. Questa distinzione è importante per definire le diverse configurazioni di costo in base alle esigenze e allo scopo dell'azienda. Ad esempio, per una specifica decisione strategica, i manager potrebbero decidere di considerare solo il "costo primo" o il "costo diretto di fabbricazione"³⁵.

I costi industriali sono direttamente connessi alla produzione di beni e servizi dell'azienda e includono i costi delle materie prime, il costo del lavoro diretto, il costo degli impianti e delle attrezzature di produzione, e il costo dell'energia elettrica utilizzata nel processo produttivo. D'altra parte, i costi non industriali sono necessari per il funzionamento dell'azienda ma non sono direttamente legati alla produzione. Tra questi rientrano i costi di marketing, i costi di amministrazione, i costi di ricerca e sviluppo, i costi di formazione e sviluppo del personale, i costi di manutenzione delle attrezzature e gli oneri finanziari.

In base alle esigenze e alle finalità conoscitive, il passivo del conto economico è soggetto a riclassificazione, da cui emergono diverse possibili configurazioni di costo :

Tab. 2.1: Configurazioni di costo

COSTO PRIMO	COSTO INDUSTRIALE	COSTO COMPLESSIVO	COSTO ECONOMICO-TECNICO
Costi diretti di produzione: <ul style="list-style-type: none"> • materie prime • lavorazioni esterne • manodopera diretta ... 	Costo primo + Costi indiretti di produzione: <ul style="list-style-type: none"> • costo personale tecnico • ammortamento beni strumentali ... 	Costo industriale + Costi generali non industriali: <ul style="list-style-type: none"> • costi amministrati. • costi commercial. • costi finanziari ... 	Costo complessivo + Costi figurativi non monetari: <ul style="list-style-type: none"> • oneri figurativi • compenso direz. ...

Fonte: Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.31.

³⁵ A titolo esemplificativo, nel calcolo delle rimanenze di prodotti finiti, vengono tipicamente considerati solo i costi industriali.

2.3 Metodi di calcolo del costo del prodotto

«Gli oggetti di riferimento della contabilità analitica possono essere diversi a seconda dei risultati che si vogliono misurare e degli interessi dell'azienda»³⁶.

Fra gli oggetti di riferimento di analisi annoveriamo i prodotti, le linee di prodotti, i centri di costo, un cliente, un target di clientela, un mercato ecc. Nell'ambito di questa trattazione, tuttavia, coerentemente con il nesso causale fra fatturato e attività svolta dalle imprese ristorative, ci concentreremo sulla determinazione del costo in riferimento al prodotto.

Il costo del prodotto rappresenta un'informazione fondamentale per l'attività decisionale di gestione corrente e strategica dei manager.

Per assistere l'attività decisionale è necessario valutare la redditività dei prodotti tramite la definizione di vari indici, fra cui il margine di contribuzione e, nell'ambito ristorativo, il food e beverage cost. A tal fine, l'impresa deve attribuire in modo opportuno i costi all'oggetto di riferimento. Da un punto di vista concettuale, il costo totale viene calcolato imputando all'oggetto di calcolo, prima i costi diretti (direct costing) e, poi, in base a delle logiche di riparto tutti i costi (Full costing), compresi quelli indiretti.

«Il Direct costing non presenta particolari criticità in quanto il costo diretto può essere imputato al prodotto in modo oggettivo»³⁷. Ne sono un esempio le materie prime impiegate o la manodopera diretta. I costi diretti sono calcolati utilizzando il metodo della distinta base. La distinta base è la lista degli input necessari per produrre il prodotto e tipicamente include una descrizione, le quantità necessarie (Q) e il prezzo unitario di ciascun input.

Al contrario, il full costing presenta delle complessità dovute dalla necessità di adottare una logica di riparto discrezionale per imputare i costi indiretti. I manager, prima di procedere alla ripartizione, devono individuare la base di riparto coerente con l'attività svolta. Ciò implica la necessità di trovare una variabile che abbia un nesso causale con l'oggetto di cui si vuole calcolare il costo.

³⁶ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.33.

³⁷ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.137.

Il "Full costing" consente di calcolare il "costo pieno del prodotto". Diversamente dal direct costing, presenta delle complessità legate alla necessità di imputare ai prodotti le componenti dei costi indiretti, che, come precedentemente visto, non è possibile o economicamente sconveniente imputare in modo oggettivo. Ne consegue che, per il calcolo del "costo pieno", devono essere utilizzate delle tecniche di misurazione per ripartire i costi indiretti. Fra queste annoveriamo il metodo "semplificato a base unica o multipla", il metodo con centri di costo e il metodo "Activity-Based Costing".

Il metodo semplificato consente di ripartire i costi indiretti attraverso l'individuazione delle basi di riparto. Si distinguono la tecnica a base unica da quella a base multipla. La prima è caratterizzata dall'aggregazione di tutti i costi indiretti in una sola base di allocazione, la quale viene ripartita sui prodotti utilizzando un unico criterio, ad esempio, le ore macchina, le ore manodopera, il fatturato, ecc.

Il metodo semplificato a base unica ha un ristretto ambito di applicazione, in quanto questa tecnica di ripartizione si basa sul presupposto che un unico criterio sia in grado di esprimere il consumo per la realizzazione dei prodotti di tutti i costi indiretti. Tale strumento rileva quindi un'utilità solo in contesti aziendali con una presenza modesta di costi fissi e prevalentemente industriali, tuttavia, una struttura di costo di questo tipo è difficilmente riscontrabile. Di conseguenza, per la maggior parte delle imprese questo strumento risulta inefficiente a causa dell'impossibilità di individuare un'unica causa che esprima il consumo da parte dei prodotti dei costi indiretti.

Il metodo semplificato a base multipla risolve in parte questo problema, poiché si basa sull'aggregazione dei costi indiretti in più basi di allocazione, in funzione delle diverse caratteristiche dei costi fissi. A tal fine, le imprese con elevata eterogeneità di costi possono decidere di aggregarli in base, ad esempio, alla natura del costo: "costi commerciali", "costi amministrativi", "costi industriali", ecc. Il vantaggio del sistema a basi multiple è quello di poter utilizzare diversi criteri di riparto in base alla natura dei costi aggregati. Ad esempio, si potrebbe decidere di ripartire i costi indiretti amministrativi utilizzando come criterio le "ore lavoro" e usare le ore macchina per ripartire invece i costi industriali.

Nonostante, questo metodo risolva una serie di criticità tipiche del metodo a base unica, rimane una semplificazione della realtà, infatti a differenza delle altre due logiche di

attribuzione (Centri di costo e Activity Based Costing) manca il collegamento con il nesso causale. Con questo metodo, infatti, non viene determinata la causa che genera il costo. Ad esempio, aggregare tutti gli ammortamenti e ripartirli in base alle ore macchina rappresenta una semplificazione, poiché non considera l'origine del costo. L'ammortamento potrebbe essere una quota di costo di una funzione di cui il prodotto non ha usufruito. Per questo motivo si tende a preferire gli altri metodi, in quanto più vicini a quanto accade nella realtà.

Nella realtà, è l'impiego delle funzioni e delle attività a determinare il costo del prodotto. Da questa osservazione derivano altre due logiche di attribuzione: la "Contabilità per Centri di Costo" e "l'Activity Based Costing". Queste devono essere applicate in modo da riflettere la reale struttura aziendale.

La contabilità per centri di costo è impiegata nelle aziende caratterizzate da una divisione in aree funzionali³⁸. Questo approccio si basa sul presupposto che le risorse all'interno di un'organizzazione vengano impiegate dalle unità organizzative per lo svolgimento di particolari attività che permettono la realizzazione di un prodotto o l'erogazione di un servizio.

Il metodo a centri di costo è una tecnica di ripartizione dei costi indiretti che, diversamente da quella semplificata, attribuisce le componenti di costo in base ad un nesso causale fra un'unità organizzativa e il suo impiego nella realizzazione di un prodotto. In questo modo, il costo non viene aggregato solo per natura e attribuito direttamente al prodotto in base a un criterio, ma coerentemente con la reale attività svolta. Inizialmente, l'impresa individua le unità organizzative (centri di costo) e i costi sostenuti da ciascuna di esse per svolgere la propria attività e solo successivamente, determina quanto ogni prodotto ha assorbito da ciascuna funzione. Ne consegue che, a differenza del primo metodo, se un prodotto non ha alcun legame con l'attività svolta da un'unità organizzativa, il costo di tale attività non gli verrà attribuito.

I centri di costo sono unità organizzative, ovvero un aggregato di funzioni che riflettono l'organigramma aziendale, a cui possono essere imputati i costi indiretti presenti in

³⁸ La divisione per aree funzionale rappresenta uno degli assetti organizzativi che un'azienda può assumere. Nella struttura funzionale le unità organizzative sono separate in base alla specializzazione; dunque, in ogni unità sono svolte attività che sono fra loro omogenee. Riferimento [Saverio Salvemini, *Organizzazione aziendale*, p. 388].

contabilità. La logica di attribuzione prevede che prima vengano imputati i costi diretti all'unità organizzativa e poi, in base ad un criterio, vengano ribaltati i costi totali del centro sulle altre unità. A tal fine, si distinguono i centri produttivi, dai centri ausiliari e dai centri comuni.

I centri comuni forniscono prestazioni generali agli altri centri di costo che non servono per la realizzazione diretta del prodotto, rientrano fra questi le funzioni amministrative e commerciali. «I centri ausiliari offrono servizi ai centri produttivi, rientrano fra questi i costi di magazzino, manutenzione fattori produttivi ecc. Infine, i centri produttivi sono quelli in cui si svolgono attività di produzione del bene o di erogazione del servizio»³⁹.

I costi vengono ripartiti dai centri più lontani a quelli più vicini al prodotto. Quindi, in conformità alla logica precedentemente enunciata, prima i costi dei centri comuni sono assorbiti, in base a un criterio, da tutti i centri ausiliari e produttivi e, solo successivamente, i costi dei centri ausiliari vengono ribaltati sui centri produttivi. Infine, per attribuire il costo pieno, i prodotti, in base a un criterio, assorbono il costo totale del centro produttivo.

Importante individuare centri di costo in cui le attività svolte e i fattori produttivi impiegati siano omogenei, infatti, è in relazione a questi che vengono individuati i criteri di ripartizione dei costi del centro. «Ad esempio, i costi del centro manutenzione, coerentemente con la funzione svolta di manutenzione dei macchinari, potrebbero essere ripartiti sui centri produttivi in base alle ore macchina impiegate da ogni centro»⁴⁰. Tipicamente, per ripartire i costi finali del centro produttivo sui prodotti si determina la quota di attività richiesta da ciascun output, operativamente si utilizzano basi di riparto che permettano di «quantificare il “lavoro” all'interno del centro produttivo in termini di “ore macchina” o “ore manodopera”»⁴¹.

L'utilità del metodo a centri di costo è legata all'applicazione del principio causale, secondo il quale il costo viene attribuito in modo più oggettivo al prodotto realizzato. Inoltre, questa tecnica di attribuzione consente all'impresa, oltre che di determinare

³⁹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.37.

⁴⁰ Esempio tratto da [Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.), *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, Giappichelli Editore, p.145].

⁴¹ Ultima Fonte p.145.

in modo più attendibile il "costo pieno di prodotto", di conoscere anche il costo del funzionamento delle singole unità organizzative. Ciò fornisce informazioni aggiuntive per il controllo di gestione, che possono riguardare i fattori produttivi impiegati, il loro consumo, ecc.

Tuttavia, nonostante questo metodo consenta di determinare in modo più vicino alla realtà il contributo dei fattori produttivi alla realizzazione del prodotto, l'imputazione dei costi indiretti rimane dipendente da criteri di ripartizione, che per definizione sono soggettivi. Inoltre, un altro limite della strategia per centri di costo riguarda la struttura aziendale, ad oggi, sempre più spesso le imprese funzionano come somma di attività e non come somma di funzioni dalle unità organizzative. A tal fine ci viene in soccorso la contabilità "Activity Based cost".

L'Activity Based Costing (ABC) è un metodo di attribuzione dei costi che parte dal presupposto che il costo di un prodotto sia determinato dalle attività svolte dall'organizzazione. Questo approccio prevede prima l'identificazione delle attività coinvolte, poi l'assegnazione dei costi alle risorse utilizzate per svolgere tali attività e infine, mediante l'uso di criteri appropriati, l'imputazione dei costi delle attività ai prodotti.

Prima di analizzare l'activity based cost da un punto di vista operativo, è opportuno definire e classificare la nozione di attività. «Per attività si intende un insieme di operazioni elementari, tra loro omogenee, svolte con l'obiettivo di produrre un bene o di erogare un servizio»⁴².

La nozione di omogeneità, come già visto per i centri di costo, ha una rilevanza sul piano metodologico; infatti, aggregare fra loro operazioni elementari omogenee consente all'impresa di individuare criteri di ripartizione dei costi coerenti con le attività svolte dall'organizzazione.

Le attività possono essere distinte in «produttive, di supporto alla produzione, di direzione alla produzione e commerciali/amministrative»⁴³.

⁴² Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.44.

⁴³ Ultima fonte p.45.

Entrando nel merito della tecnica di determinazione del “Costo pieno di prodotto” della contabilità analitica basata sull’Activity based cost, è possibile individuare una serie di fasi. Innanzitutto, vengono imputati i costi indiretti alle attività, successivamente tali costi vengono ripartiti sui prodotti in base a criteri, chiamati parametri o “cost driven”. Questi parametri devono essere in grado di esprimere il nesso causale fra la realizzazione del prodotto e il consumo dell’attività, consentendo così il trasferimento dei costi indiretti ai prodotti. A titolo esemplificativo, nel settore della ristorazione per l’attività di cucina un cost driven potrebbe essere il numero di piatti preparati, mentre, per l’attività di sala, il numero di clienti serviti ecc.

Da tutto ciò emerge come la differenza fra la contabilità analitica per centri di costo e l’activity-based costing riguardi l’oggetto di imputazione dei costi indiretti. Nel primo caso, è rappresentato dalle unità organizzative, mentre nel secondo caso, dalle attività. Inoltre, fra le due forme di contabilità analitica, cambia il presupposto di base. La contabilità per centri di costi, assume che il prodotto sia il risultato delle funzioni delle unità organizzative mentre l’Activity based cost presuppone che sia il risultato dell’impiego delle attività. Pertanto, a guidare questa scelta è l’assetto organizzativo. Imprese con un organigramma verticale caratterizzate da una netta distinzione tra le unità organizzative traggono maggior vantaggio⁴⁴ dalla prima tipologia di logica di attribuzione, mentre le organizzazioni in cui il prodotto finale può essere individuato nell’insieme delle attività svolte, traggono maggior beneficio dalla seconda tipologia di logica.

⁴⁴ La nozione di vantaggio in questo contesto si riferisce alla capacità di ottenere informazioni più aderenti alla realtà attraverso il metodo di contabilità opportuno.

2.4 Costi nella ristorazione

Negli ultimi anni il susseguirsi di crisi economiche e di tensioni a livello internazionale⁴⁵ hanno reso sempre più centrale la gestione dei costi. Infatti, in uno scenario instabile caratterizzato, soprattutto nel settore della ristorazione, da un aumento dei costi e da una riduzione dei ricavi, l'analisi delle componenti negative del reddito⁴⁶ diventa uno strumento fondamentale per raggiungere gli obiettivi di efficienza e di efficacia programmati. A tal fine, lo studio dei costi e delle loro determinanti forniscono ai manager una serie di informazioni utili per prendere decisioni strategiche⁴⁷ finalizzate al raggiungimento dei profitti ipotizzati. Tuttavia, la minimizzazione delle componenti negative del reddito non sempre produce gli effetti sperati. Infatti, nonostante da un punto di vista prettamente economico questa strategia sembrerebbe essere opportuna per conseguire gli obiettivi di efficienza, la riduzione dei costi spesso implica un trade-off con la qualità delle materie prime e quindi con il prodotto finito. Perciò, al fine di conseguire gli obiettivi programmati, è importante che l'impresa prenda delle decisioni strategiche che, da una parte, permettano di rendere più efficiente la produzione tramite una minimizzazione dei costi variabili e, dall'altra, garantisca una certa qualità dell'offerta in base al proprio target di riferimento. Tutto ciò risulta ancora più importante alla luce dei dati "FIPE" in materia di comportamenti di consumo, i quali evidenziano una «crescente domanda di prodotti qualitativamente migliori a prezzi più accessibili»⁴⁸.

⁴⁵ Ne sono un esempio la crisi COVID e il conflitto ucraino. Questi due eventi macroeconomici hanno avuto un impatto diretto sul tessuto economico e sociale, rendendo sempre più importante la gestione dei costi. Nel comparto della ristorazione, il lockdown, durante la pandemia COVID, e l'aumento del prezzo delle bollette e delle materie prime a causa del conflitto ucraino hanno danneggiato questo settore. Il "PUN" (prezzo unico nazionale dell'energia elettrica) ha raggiunto un picco di 543,15 €/MWh nell'agosto del 2022, contribuendo all'aumento a livello aggregato dei costi sostenuti dai ristoratori [Dati da Gestore Mercato Elettrico, *andamento prezzo PUN*, mercatoelettrico.org].

⁴⁶ Da qui in avanti, il termine "componente negativa del reddito" farà riferimento alle voci di costo.

⁴⁷ Anoveriamo le decisioni in materia di composizione del mix di produzione, di eliminazione di linea e di produzione interna o acquisizione all'esterno.

⁴⁸ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA. P.166.

Nel settore della ristorazione, nell'ambito delle informazioni essenziali del controllo di gestione, vengono individuate tre voci di costo:

- Costo materie prime: Food Cost and Beverage cost.
- costo personale;
- altri costi.

Questa distinzione, oltre a riguardare la natura dei diversi fattori produttivi impiegati, ha rilevanza sul piano gestionale. Nel breve periodo, infatti, solo il costo delle materie prime è variabile mentre, presumibilmente il costo del personale e "altri costi" sono fissi; pertanto, non potranno cambiare nel corso della gestione. Tuttavia, questa è una semplificazione in quanto nel medio/lungo periodo anche il costo del personale diventa una leva importante per ridurre i costi e rendere, conseguentemente, la gestione efficiente. Ad esempio, una migliore organizzazione del turn over potrebbe permettere all'impresa di ridurre la componente negativa del personale e quindi aumentare i profitti.

In media il costo delle materie prime si aggira intorno al «20-30% del totale dei ricavi. questo, tuttavia, rappresenta un dato indicativo in quanto, come vedremo successivamente, ogni attività ha il proprio food cost in base all'offerta che propone⁴⁹». Ad esempio, nelle imprese ristorative di alto livello la componente del costo delle materie prima ha un'incidenza minore sul totale dei costi rispetto alle imprese di medio/basso livello, questo è dovuto da un maggior impatto dei costi del personale nelle imprese ristorative che fanno leva sull'aspetto esperienziale del consumo alimentare.

Nei paragrafi successivi verranno trattate le diverse componenti di costo con un focus specifico sui costi delle materie prime: "Food and Beverage cost".

Food cost e Beverage cost rappresentano la componente di costo variabile. Queste due voci verranno trattate separatamente in quanto, operativamente, le tecniche e i metodi di calcolo del costo del cibo e delle bevande sono notevolmente diversi. Da una parte, il food cost deve essere determinato in relazione alla trasformazione delle materie prime in

⁴⁹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.167.

un “prodotto finito” (piatto), mentre dall’altra, il beverage cost in relazione al costo di acquisto e vendita della bevanda, poiché, tranne che in casi eccezionali, non è soggetto a trasformazione. Pertanto, da questo punto di vista, il food cost deve essere considerato in funzione alla natura industriale dell’attività di trasformazione di materie prime in una “pietanza gastronomica”, mentre il beverage cost in funzione alla natura commerciale dell’acquisto e della vendita della bevanda.

2.4.1 Food cost

Il Food Cost rappresenta l'aggregato dei costi delle materie prime che l'impresa sostiene per la realizzazione dei piatti presenti in menù. Dal punto di vista della gestione corrente, i manager possono agire su questo aggregato con un'elevata controllabilità e intervenire per rendere la gestione più efficiente⁵⁰.

La determinazione del Food Cost richiede la conoscenza di dati analitici di natura contabile ed extra-contabile. A tal fine, vengono in soccorso strumenti tecnico-informatici (software) fondamentali: il registratore di cassa, il registro fatture e la registrazione della ricetta standard. Tramite le informazioni ottenute da questi sub-sistemi informativi di controllo, le imprese ristorative possono determinare i costi dei prodotti presenti nel menu.

La base da cui partire per il calcolo del costo unitario dei prodotti in menu sono gli standard definiti in sede di programmazione aziendale.

Uno standard è il «risultato generalmente accettato che i manager utilizzano come punto di riferimento per valutare individui, reparti, unità e persino divisioni di un'azienda»⁵¹.

⁵⁰ L'efficienza si riferisce alla massimizzazione del reddito di esercizio attraverso la minimizzazione dei costi. Essa implica un'azione controllata dei manager per gestire le leve fondamentali del business, considerando il tradeoff con la qualità del prodotto finito, precedentemente analizzato.

⁵¹ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 70.

«Gli standard devono essere determinati in modo oggettivo da osservazioni e calcoli effettuati in condizioni operative effettive e non dà risultati irrealistici ottenibili solo in condizioni controllate, come avviene nelle cucine di prova in cui si creano nuovi menu»⁵².

Un primo standard fondamentale per tutti quei piatti che, diversamente dal “ready food”⁵³, sono il risultato della trasformazione di una serie di ingredienti, è la ricetta.

La ricetta standard rappresenta un documento in cui è indicata la grammatura di tutti gli ingredienti utilizzati, il numero delle porzioni ottenibili, il procedimento di preparazione e il prezzo di vendita. Della sua formulazione “tipicamente” se ne occupa il/i capi reparto della cucina.

Nella ricetta standard, per ogni ingrediente, è indicato sia il peso lordo⁵⁴ che il peso netto. Quest’ultimo rappresenta la quantità che effettivamente finisce nel piatto e si calcola come differenza fra il peso lordo e lo scarto.

- $Peso\ netto = Peso\ lordo - Scarto;$
- $scarto = Peso\ lordo - Peso\ netto;$
- $scarto\% = \frac{scarti}{PesoLordo} * 100;$
- $Peso\ netto\% = Peso\ \frac{netto}{PesoLord} * 100;$

La ricetta standard, oltre a permettere di creare un sistema di controllo dei costi delle materie prime, garantisce una serie di altre informazioni che forniscono all'impresa gli strumenti per aumentare il valore del proprio servizio e migliorare la gestione. Formalizzare il procedimento, gli ingredienti e i tempi di preparazione di un piatto consente all'azienda di coordinare e organizzare un sistema di formazione del personale in cucina, definire una standardizzazione per effettuare periodicamente un controllo qualità e permettere l'osservanza delle tempistiche di realizzazione. Ciò contribuisce ad aumentare la qualità del servizio, ad esempio, garantendo che i clienti vengano serviti al momento giusto, ecc.

⁵² Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 70.

⁵³ Questo termine si riferisce a cibi preparati in anticipo e pronti per il consumo immediato. Questi piatti sono generalmente già cucinati, confezionati e pronti per essere riscaldati o serviti senza ulteriori preparazioni significative in cucina. La definizione è tratta da [Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John. P. 196].

⁵⁴ Il peso lordo rappresenta la quantità di cibo da acquistare per la realizzazione di una ricetta.

Tab 2.1: esempio di ricetta standard

Filetto di rombo ai porri			
categoria: secondo			
n° porzioni: 4			
Ingredienti	Peso netto	Peso lordo	Scarto %
Filetto di rombo	640g	1600g	60%
Porri	320g	356g	10%
Olio di oliva	2dl	2dl	0%
Tempo di preparazione: 20 minuti			
Procedimento: ...			

Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.170

Un altro standard fondamentale per garantire uniformità del prodotto è rappresentato dagli acquisti standard. Le specifiche di acquisto standardizzate, definite in fase di programmazione, descrivono e formalizzano nel dettaglio gli ingredienti utilizzati nelle ricette standardizzate. Le specifiche includono, tra l'altro, la marca, le dimensioni, la varietà e la qualità degli ingredienti.

La definizione degli acquisti standard ha una duplice finalità. Da un lato, si tratta di un controllo interno svolto dai responsabili per verificare la corrispondenza tra i prodotti ricevuti e quelli ordinati. Dall'altro lato, il documento viene utilizzato dall'economista per comunicare al fornitore le specifiche dell'azienda, assicurando che i criteri richiesti siano chiari e precisi al fine di ottenere in modo coerente gli ingredienti desiderati per mantenere gli standard di qualità e uniformità nel prodotto finale.

Questo processo dettagliato di definizione degli acquisti standard non solo favorisce la coerenza e la precisione nella selezione degli ingredienti, ma contribuisce anche ad ottimizzare la gestione delle forniture. L'accurata documentazione dei requisiti degli ingredienti permette un monitoraggio più efficace delle scorte e dei costi, consentendo all'azienda di pianificare in modo efficiente gli approvvigionamenti futuri. Inoltre, fornisce una base affidabile per valutare e migliorare costantemente le scelte di acquisto,

consentendo all'azienda di adattarsi a eventuali variazioni sul mercato o di apportare modifiche per garantire la coerenza e la soddisfazione del cliente nel tempo.

Un altro standard importante è la porzione standard. Questa rappresenta la quantità determinata di pietanza che deve essere servita alla clientela e definisce, quindi, l'ammontare di ingredienti consumati per la realizzazione di ogni singolo piatto. Pertanto, la porzione standard permette di calcolare in modo tendenziale il costo unitario del prodotto offerto. Infatti, per determinare il costo di ogni singolo piatto presente nel menu, l'impresa procede prima al calcolo del costo della ricetta standard e poi alla sua divisione per il numero delle porzioni standard.

Il costo della ricetta può essere calcolato come sommatoria di tutti gli ingredienti che la compongono ponderato al loro costo.

$$\text{Costo ricetta} = \sum(s \times P) \quad \text{Costo per porzione} = \frac{\sum(s \times P)}{n^{\circ} \text{ porzioni}}$$

Dove:

- s = quantità materia prima necessaria per ricetta
- p = costo unitario standard della materia prima

Filetto di rombo ai porri				
n° porzioni: 4				
Ingredienti	Peso netto	Peso lordo (s)	Costo unitario	Costo complessivo
Filetto di rombo	640g	1600g	0,036€/g	57.6€
Porri	320g	356g	0,003€/g	1.068€
Olio di oliva	2dl	2dl	10€/l	1€
Costo ricetta= 59.8€				
Costo porzione= 59.8€/4 = 14.9€				

Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.170

Determinato il costo della porzione l'azienda ristorativa può precedere al calcolo di diversi indici in funzione alle esigenze conoscitive, fra questi annoveriamo il margine di contribuzione e il food cost percentuale.

2.4.2 Food cost percentuale

«Il food cost percentuale è un indice diffuso nel settore della ristorazione che esprime l'incidenza percentuale dei costi delle materie prime sui prezzi di vendita/ricavi»⁵⁵.

$$FC\% = \frac{\text{Total Food cost}}{\text{Total Food Sales}} \cdot 100$$

Dove:

- *Total Food cost* è la somma dei costi associati all'acquisto di materie prime
- *Total Food sales* è l'ammontare totale delle entrate generate dalla vendita di cibo

Il food cost percentuale consente ai manager dei ristoranti di individuare eventuali inefficienze nei processi di gestione operativa e di intervenire per migliorare la redditività tramite una riduzione del food cost percentuale. Un food cost percentuale più basso indica una gestione più efficiente dei costi alimentari, poiché significa che una percentuale maggiore del ricavo è disponibile come margine di profitto. Questo obiettivo può essere raggiunto in diversi modi, ad esempio, attraverso la negoziazione con i fornitori per ottenere prezzi migliori e ridurre, di conseguenza, il costo delle materie prime, oppure mediante modifiche del menù finalizzate ad aumentare la redditività.

Tuttavia, il food cost percentuale così calcolato considera complessivamente tutti gli acquisti e vendite in un periodo di tempo senza entrare nel dettaglio del singolo piatto. Ne consegue, che tale indice è incapace di esprimere la redditività di ciascun piatto e non può, quindi, essere fonte di decisioni gestionali. Perciò, per una corretta analisi e gestione, è cruciale estendere il calcolo del food cost percentuale anche al livello del singolo piatto, consentendo ai manager di identificare specificamente quali elementi del menu contribuiscono in modo significativo al food cost complessivo e di adottare strategie mirate per ottimizzare la redditività⁵⁶.

⁵⁵ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.179.

⁵⁶ Il Food Cost percentuale per ciascun piatto è uno strumento utile per prendere decisioni specifiche sulla composizione del menù, mirando a ridurre i costi alimentari di ogni piatto e aumentare conseguentemente l'efficienza delle risorse e quindi la redditività. Le finalità e i metodi per l'analisi dei menù saranno trattati nel capitolo dedicato.

Il food cost percentuale per piatto può essere calcolato nel seguente modo:

$$FC\% \text{ unitario} = \frac{\text{Food Cost}}{P} \cdot 100$$

Dove:

- "Food cost" corrisponde al costo delle materie prime impiegate per la realizzazione del piatto.
- "P" è il prezzo di vendita del piatto.

Il food cost a cui si fa riferimento nella formula è il "costo alimentare grezzo"⁵⁷ della preparazione del piatto del menu. Il costo viene elaborato a partire dalla ricetta standardizzata e viene chiamato "costo standardizzato".

Il costo del cibo di una determinata voce di menu sarà influenzato da tre fattori sotto il controllo e la responsabilità della direzione:

- «Costo di acquisto degli ingredienti (qualità);
- la dimensione della porzione (quantità);
- il prezzo del piatto applicato nel menù»⁵⁸;

Modificando una sola di queste variabili è possibile modificare la percentuale del food cost⁵⁹.

Per condurre un'analisi completa del controllo dei costi delle materie prime, il Food cost va calcolato sotto quattro diversi aspetti: massimo food cost ammesso, food cost attuale, food cost potenziale e food cost standard. Questi indici, diversamente dal food cost del piatto, sono riferiti a un certo periodo preso in considerazione e riguardano l'intera attività.

Il food cost massimo ammesso (MFC) rappresenta la percentuale massima di food cost che può essere sostenuta per garantire il profitto minimo⁶⁰.

⁵⁷ Questo termine fa riferimento al costo sostenuto per realizzare il piatto, considerando il peso lordo, il costo e le quantità delle materie prime impiegate per la sua realizzazione.

⁵⁸ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. pp. 77-78.

⁵⁹ Non esistono percentuali ideali, infatti, ogni attività deve trovare quel food cost che le permetta di realizzare i profitti programmati. [Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.180].

⁶⁰ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 82. Il food cost massimo ammesso risponde alla domanda: «Di quale percentuale di food cost ha bisogno l'azienda per raggiungere i suoi obiettivi di profitto minimo?».

Questo valore si basa sui costi e sui ricavi previsti nel periodo di riferimento dedotti dal budget annuale.

$$MFC = \frac{\text{Ricavi totali} - \text{Totale costi escluse Mp} - \text{Profitto minimo}}{\text{Ricavi totali}} \cdot 100$$

Dove:

- *Ricavi totali*, è il totale delle entrate nel periodo di riferimento;
- *Totale costi escluse Mp* rappresenta la somma di tutti i costi operativi eccetto quelli delle materie prime;
- *Profitto minimo* è il livello di profitto desiderato.

Ad esempio, se il ristorante ha ricavi totali di 122.680 euro, costi operativi esclusi i costi delle materie prime di 51.700 euro e desidera un profitto minimo di 17.400 euro, la formula calcolerebbe il MFC come la massima percentuale di food cost che può essere sostenuta senza superare il profitto minimo desiderato⁶¹.

$$(122.680 - 51.700 - 17.400) = 53.850\text{€}$$

Il valore di 53.850€ rappresenta il costo massimo che l'impresa può sostenere se vuole raggiungere un profitto di almeno 17.400€. Infatti, nell'ipotesi in cui il costo delle materie prime dovesse essere superiore, l'impresa non sarà in grado di conseguire i profitti programmati. Questo valore viene rapportato ai ricavi totali per ottenere il valore di food cost percentuale massimo che, nell'esempio precedente ammonta a 43,68%. Per cui, l'impresa per operare in modo efficiente deve garantire un food cost minore o uguale del 43,68%, in quanto un valore superiore porterebbe alla diminuzione del profitto minimo che si vuole ottenere.

Un altro indice importante è rappresentato dal food cost attuale (AFC), esso riflette il consumo delle materie prime⁶² in un periodo di riferimento in base alle informazioni che otteniamo dalla gestione del magazzino. Tipicamente questo indice viene calcolato mensilmente.

⁶¹ Esempio tratto da [Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.183].

⁶² Il consumo di cibo comprende il cibo venduto ai clienti, mangiato dai dipendenti, rubato, sprecato, regalato o semplicemente scartato [[Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.111].

$$AFC = \frac{Rim. \text{iniziali mensili} + Acquisti \text{ del mese} - Rim. \text{finali mensili}}{Ricavi \text{ totali}} \cdot 100$$

Dove:

- *Rim. iniziali mensili* rappresenta il valore delle materie prime iniziali all'inizio del periodo;
- *Acquisti del mese* è l'importo speso per l'acquisto di nuove materie;
- *Rim. finali mensili* rappresenta il valore delle materie prime rimaste alla fine del periodo;

Per calcolare correttamente questo indice, le scorte iniziali e finali di magazzino devono essere valorizzate nel modo opportuno. A tal fine si rendono fondamentali strumenti informativi contabili per la registrazione e l'identificazione della merce.

Nel settore della ristorazione, si adotta comunemente il metodo First In - First Out (FIFO) per la valutazione del magazzino⁶³. Con questo approccio, si presume che i beni acquistati per primi siano quelli venduti per primi, mentre quelli acquistati più recentemente rimangano nelle scorte di magazzino. Tale metodo è motivato dalla natura del processo produttivo, in cui le materie prime, spesso soggette a deterioramento⁶⁴, richiedono un utilizzo prioritario per evitare sprechi.

Il food cost attuale restituisce un valore più accurato in quanto, diversamente dalla food cost percentuale precedentemente analizzato, considera il costo di tutte le materie consumate e non solo di quelle vendute. Ne consegue che il suo valore risulta tipicamente più alto.

Ad esempio, immaginiamo di gestire un ristorante e di voler calcolare il nostro food cost attuale per il mese di marzo. All'inizio del mese il valore del magazzino materie prime è 31.400 euro. Nel corso del mese, effettuiamo acquisti per un totale di 5.150 euro. Alla fine di marzo, il valore delle rimanenze finali di materie prime è 46.159,50. I ricavi totali per il mese ammontano a 46.159,50 euro⁶⁵.

⁶³ Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John. p.100.

⁶⁴ Scadenza o perdita delle proprietà organolettiche.

⁶⁵ Esempio tratto da [Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.184].

Costo materie prime consumate nel mese di marzo = 31.400€ + 5150€ - 22.827€ = 13.723€

$$AFC = \frac{13.723€}{46.159,50} = 29,73\%$$

Dal mix di vendite del menu possiamo calcolare il terzo food cost, denominato food potenziale (PFC). Talvolta chiamato in letteratura "costo alimentare teorico"⁶⁶.

«Questa percentuale di food cost utilizza l'analisi delle vendite e il costo della ricetta di ogni voce del menu e viene calcolato in base alle previsioni di vendita di ogni singolo prodotto in menu»⁶⁷. In relazione a questo, si determina il totale delle materie prime consumate e, conseguentemente, in base ai ricavi stimati, il Food cost potenziale. «Questa percentuale indica quale sarebbe il costo del cibo in un'attività perfettamente gestita, in cui tutto il cibo consumato fosse venduto e in cui gli sprechi fossero pari a zero e le porzioni fossero perfette»⁶⁸.

In termini globali, il valore compreso fra il food cost potenziale e il food cost massimo consentito esprime il range di spesa ottimale per l'acquisto di materie prime.

Infine, il food costo standard (SFC) si ottiene incorporando al food costo potenziale i costi relativi alle altre materie prime consumate, ad esempio, quelli per il personale, per altri reparti, offerte e sconti ecc.

«Il food cost standard viene utilizzato, insieme al food cost attuale, come indicatore di riferimento per il controllo dei costi delle materie prime»⁶⁹, in quanto, diversamente dal food cost percentuale sulle vendite e dal food cost potenziale, prendono in considerazione tutti gli impieghi delle materie prime, compreso il cibo venduto ai clienti, mangiato dai dipendenti, rubato, sprecato, regalato o semplicemente scartato.

⁶⁶ Tradotto letteralmente da "Theoretic food cost" [Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 40].

⁶⁷ Tradotto da [Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 84].

⁶⁸ Ultima Fonte. Questa tipologia di food cost prende in considerazione soltanto le materie prime consumate per la preparazione di piatti venduti, mentre non considera le materie più impiegate per il personale o per altre parti come nemmeno valuta gli sconti le offerte [Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.185].

⁶⁹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.186.

Uno degli aspetti critici nella determinazione del costo del cibo standard è rappresentato dalla valorizzazione e dalla gestione del vitto del personale. È molto frequente, infatti, che i dipendenti di un ristorante usufruiscano di pasti totalmente gratuiti o, in alcuni casi, solo scontati. Dal punto di vista aziendale, questo costo non contribuisce a generare entrate dalla vendita, ma rappresenta piuttosto un onere legato all'attività lavorativa. Pertanto, «questo costo non dovrebbe essere incluso nel Food cost, ma dovrebbe rientrare nella voce del costo del lavoro»⁷⁰.

2.4.3 Beverage cost

Il Beverage cost è un'altra variabile importante in quanto il suo monitoraggio e le informazioni ottenute dalla sua analisi assistono i manager nel prendere decisioni strategiche con l'obiettivo di identificare gli sprechi, migliorare il menu e aumentare i profitti. A tal fine, l'impresa ristorativa deve disporre di una serie di sub-sistemi informativi per tenere traccia delle “bevande” acquistate e di quelle vendute, in modo da definire correttamente il beverage cost percentuale e “altri indici” importanti. Tipicamente, le informazioni di acquisto e vendita sono ottenute dal monitoraggio del software contabile, in cui vengono conservate le fatture di acquisto e, dal registratore di cassa in cui vengono registrate le vendite.

La componente beverage, in Italia, è particolarmente importante per il ruolo culturale che ricopre il consumo di vino. Secondo i dati “Eurostat”, infatti, l'Italia è il terzo paese al mondo con il consumo di vino pro capite più alto, pari a 5,08 litri⁷¹. L'importanza del vino non si esaurisce solo da un punto di vista sociale ma anche economico, infatti i profitti nelle aziende ristorative, derivanti dalla vendita del vino sono molto elevati con margini tendenzialmente maggiori di quelli del comparto Food.

Nel comparto beverage rientrano tutte le “bevande” che vengono vendute alla propria clientela. Secondo alcune impostazioni, fanno parte dell'aggregato soltanto quelle a

⁷⁰ Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, p. 100.

⁷¹ Statistic and Data, *Le nazioni al mondo dove si beve più vino a persona – 1961/2018*, statisticsanddata.org.

gradazione alcolica e tutte le altre rientrano nel comparto cibo⁷². Secondo altre impostazioni⁷³, la distinzione riguarderebbe il modo di consumo. In base a quest'ultima interpretazione, le bevande alcoliche e analcoliche vengono raggruppate insieme.

Adottando quest'ultima impostazione, l'aggregato beverage può essere classificato in due macrocategorie, quello delle bevande analcoliche, come l'acqua, e quella delle bevande alcoliche.

La determinazione del beverage cost percentuale è più semplice rispetto a quella del food cost, poiché i prodotti non sono tendenzialmente deperibili e sono acquistati in unità standard pronte alla vendita. Tuttavia, mentre questo processo risulta essere particolarmente semplice per bevande come vino, birra e superalcolici non soggetti a trasformazione, lo stesso non si può dire per i cocktail preparati dal bartender. Questi, essendo il risultato di un processo di trasformazione, devono essere determinati alla luce delle quantità e del costo delle bevande utilizzate per la realizzazione. A tal fine, si rende fondamentale, come già visto per la determinazione del food cost percentuale, definire ricette standard in cui sono riportati i dosaggi delle bevande e sono definiti gli standard quantitativi e qualitativi del cocktail, consentendo così al ristorante di determinare in modo corretto il costo unitario della bevanda.

Le ricette standard devono essere rispettate per garantire l'uniformità qualitativa e per mantenere i margini di profitto programmati. A tal fine, possono essere adottate diverse tecniche di controllo. Una di queste è un controllo continuo manuale, che consiste nel monitoraggio delle quantità, tuttavia, questo approccio è poco utilizzato a causa degli elevati costi di gestione, che rendono il bilancio fra benefici e costi negativo⁷⁴. Di conseguenza, un controllo continuo sulle quantità è tipicamente ritenuto sconveniente. Per ovviare a questi problemi in alcune catene sono stati introdotti strumenti tecnologicamente avanzati che consentono un controllo automatico alla fonte, ne sono un

⁷² Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John. p.133.

⁷³ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. p. 323.

⁷⁴ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.190.

esempio i “dosatori automatici”, che consentono di creare cocktails con un “click” e senza l’intervento umano⁷⁵.

Tuttavia, anche in quest'ultimo caso, è importante considerare che un controllo di questo tipo implica un dispendio di denaro. Di conseguenza, l'importanza di un'analisi costi-benefici dovrebbe essere valutata per determinare se un controllo di questo tipo, dal punto di vista economico, può essere vantaggioso⁷⁶.

Il Beverage Cost percentuale è un indice che esprime l’incidenza dei costi delle bevande sui ricavi derivanti dalla vendita di bevande in un certo periodo. I due parametri possono essere confrontati anche per determinare la cosiddetta “marginalità”, espressa come differenza tra il costo della bevanda e il prezzo al pubblico.

Il beverage cost percentuale è calcolato come segue:

$$\text{Beverage cost percentuale} = \frac{\text{Costo delle bevande}}{\text{RV bevande}} * 100$$

Dove:

- *Costo delle bevande* è il costo totale sostenuto per l’acquisto di tutte le bevande vendute durante il periodo considerato.
- *RV bevande* rappresenta l’ammontare dei ricavi generati dalla vendita di bevande nello stesso periodo

Per le bevande che non subiscono trasformazioni, come vino, birra, liquori ecc., il costo della bevanda è semplicemente dato dal suo costo di acquisto. Pertanto, per le bevande non soggette a trasformazione, il beverage cost percentuale si ottiene dividendo il costo di acquisto per il prezzo di vendita della bevanda.

$$\text{Beverage cost percentuale} = \frac{\text{Costo acquisto bevanda}}{P} * 100$$

Dove:

- *Costo acquisto bevanda* rappresenta il costo sostenuto per acquistare la singola bevanda.
- *P* è il prezzo di vendita della medesima bevanda.

⁷⁵ Vedi [Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2a ed.). Prentice Hall. pp. 358-359.

⁷⁶ La nozione di 'vantaggio' qui assume rilevanza esclusivamente economica e si riferisce a una situazione in cui i benefici superano i costi che devono essere sostenuti.

A titolo esemplificativo, consideriamo una bottiglia di vino acquistata a 5€ e venduta a 20€. Il beverage cost percentuale in questo caso sarebbe del 25%. Questo indica che la marginalità della bottiglia è di 15€ e che il costo della bottiglia è stato sovrapprezzato di quattro volte. Questo aspetto è spesso utilizzato come parametro per valutare l'uniformità all'interno di una specifica categoria. Ad esempio, il ristoratore potrebbe stabilire che, per raggiungere i profitti programmati, il beverage cost percentuale debba essere uguale o inferiore al 25%, implicando che il costo delle bevande alcoliche deve essere moltiplicato almeno per quattro. Questo valore di riferimento può essere utilizzato dai manager per analizzare l'offerta e intervenire in modo correttivo al fine di raggiungere la marginalità prefissata che, operativamente, potrebbe coinvolgere decisioni sui prezzi e/o politiche relative ai costi di acquisto. Inoltre, le informazioni ottenute possono essere utilizzate per supportare il personale di sala nelle raccomandazioni. Nell'ambito della ristorazione di lusso, in particolare, il cliente spesso riceve suggerimenti diretti dal cameriere. Pertanto, essere in grado di consigliare bevande con un minor beverage cost e un maggiore margine di contribuzione può contribuire alla redditività dell'azienda.

Per le bevande che subiscono trasformazioni, il metodo per calcolare il costo unitario è lo stesso utilizzato per calcolare il costo del cibo (Food Cost) e si basa sulla ricetta standard.

Per definire correttamente il beverage cost percentuale e per monitorare il magazzino deve essere tenuta traccia, tramite dei sub-sistemi informatici, di tutte le operazioni di acquisto e di vendita delle bevande. Tipicamente queste mansioni sono ricoperte dai software gestionali di contabilità⁷⁷, in cui sono registrate le fatture di acquisto, e dal registratore di cassa in cui vengono registrate le vendite. Ci sono vari metodi per gestire i costi delle bevande, e la scelta dipende da diversi fattori come il numero di operazioni, il volume dei ricavi, il tipo di gestione e il livello di controllo desiderato. Alcuni dei metodi più comuni includono il sistema del costo del bar, il sistema del valore potenziale di vendita e il sistema dell'inventario⁷⁸. Ogni metodo ha i suoi vantaggi e può essere più o meno adatto a seconda delle specifiche esigenze del business.

⁷⁷ Un esempio di software contabile utilizzato dal ristorante [classified] è PROFIS.

⁷⁸ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.), *Manuale del manager della ristorazione*, ALMA, p.191.

Il sistema Bar Cost è un metodo per gestire i costi delle bevande, simile a quello utilizzato per il Food Cost che tiene conto degli stock di magazzino di apertura e di chiusura, degli ordini di merce, dei trasferimenti di cibo dal bar alla cucina e viceversa e dei ricavi giornalieri. Pertanto, questo sistema si basa su un confronto temporale deli stock di magazzino considerando quindi non solo le bevande vendute ma tutte quelle consumate.

Tuttavia, diversamente dal calcolo del food cost non è rilevante la componente del consumo di bevande alcoliche del personale, in quanto, per mantenere decoro nel locale, è severamente vietato il consumo di alcolici durante l'orario di servizio, fanno eccezione le bevande analcoliche e le ordinazioni effettuate dal management per il consumo proprio o per la "guest relation"⁷⁹.

Monitorare le bottiglie e i bicchieri venduti può aiutare a gestire meglio il magazzino. Infatti, confrontando il registro degli acquisti con le vendite, è possibile determinare la quantità di ogni bevanda rimasta in magazzino, sia in litri che in bottiglie. Tuttavia, un confronto di questo tipo non tiene conto di tutti i consumi diversi dalla vendita. Per risolvere questo problema, l'azienda può implementare dei sistemi che obbligano la registrazione di tutti i consumi, indipendentemente dalla vendita. In questo modo, anche un consumo personale viene monitorato, rendendo le valutazioni più accurate.

2.4.4 Costo del lavoro

«Il costo del lavoro costituisce una componente fondamentale nel processo di somministrazione dei pasti, spesso pari o addirittura superiore alle materie prime utilizzate, con un peso che può raggiungere fino al 50% del totale dei costi di produzione»⁸⁰.

Il contratto di lavoro subordinato è disciplinato dall'Art. 2094 del c.c LIBRO V del "Lavoro": *"E' prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore"* .

⁷⁹ La "guest relation" è un concetto che si riferisce alla gestione delle relazioni con gli ospiti o clienti di un locale o di un'azienda. In questo contesto, la menzione delle ordinazioni effettuate dal management per la "guest relation" indica la pratica di offrire bevande. Rif. [Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*. p. 101.

⁸⁰ Vitale, A., Ferrazzi, G., & Mendolia, F. (s.d.), *Manuale di economia, gestione e legislazione delle imprese di ristorazione* (2a ed.), p. 55.

Il contratto di lavoro è un contratto oneroso a prestazioni corrispettive caratterizzato da due soggetti, il prestatore di lavoro subordinato e il datore di lavoro⁸¹. L'oggetto del contratto è lo scambio fra una prestazione lavorativa subordinata ed una retribuzione.

Il prestatore di lavoro subordinato deve essere necessariamente una persona fisica che abbia compiuto almeno 16 anni a cui è corrisposta una retribuzione per lo svolgimento delle mansioni specificate nel contratto.

Il datore di lavoro può essere una persona fisica o giuridica che, in ossequio a quanto disposto dalla disciplina in materia⁸², determina le mansioni, il luogo, il tempo di lavoro e la retribuzione del contratto. Ad esso sono riconosciuti una serie di poteri direttivi, di controllo e disciplinari per svolgere tutte le operazioni necessarie per l'esercizio dell'attività di impresa nel rispetto della "libertà e della dignità umana dei lavoratori"⁸³.

Nell'ambito della ristorazione, il contratto di lavoro deve conformarsi alle disposizioni del Contratto Collettivo Nazionale del Lavoro (CCNL) per il settore della ristorazione. Questo contratto rappresenta uno strumento cruciale per garantire standard minimi e accordi equi tra le parti coinvolte nel mondo del lavoro. A tale scopo, disciplina una vasta gamma di aspetti, tra cui gli orari di lavoro, i salari, le ferie, i permessi, la sicurezza sul lavoro e altri aspetti relativi alle relazioni tra datore di lavoro e dipendente.

I dati FIPE sulla ristorazione evidenziano una prevalenza dei contratti a tempo determinato e contratti part-time sulle altre tipologie contrattuali tipiche del lavoro subordinato⁸⁴. Questo è dovuto alla necessità di avere un'organizzazione del lavoro flessibile e un modello di impiego del personale che si adatti all'elevata volatilità della domanda che caratterizza questo settore. Infatti, come già affrontato nel capitolo sulla "ristorazione", le dinamiche di consumo, nel settore ristorativo, sono caratterizzate da una "stagionalità", con fluttuazioni durante l'anno ma anche nel "breve periodo", settimanale o addirittura giornaliero.

⁸¹ Elementi essenziali del contratto [diritto del lavoro e diritto sindacale].

⁸² Art. 1346 del c.c.

⁸³ Statuto dei lavoratori (Legge 20 maggio 1970, n. 300).

⁸⁴ Secondo i dati dell'INPS nel 2022, il 59,6% dei contratti era a tempo parziale. Di questi, l'8,9% erano contratti misti, l'88,3% contratti part-time orizzontali e il 2,8% contratti part-time verticali. Inoltre, il 40% dei lavoratori rientrava nella fascia di età inferiore ai 30 anni, mentre ben il 62% aveva un'età inferiore ai 40 anni. [Sbraga, L., & Erba, G. R. (s.d.) - Ufficio Fipe, 2023, Rapporto Ristorazione 2023, p.81].

Tornando al tema iniziale, l'analisi del costo del lavoro, soprattutto nel settore della ristorazione in Italia, è particolarmente importante, poiché rappresenta una delle componenti di costo più rilevanti, con un peso che oscilla tipicamente tra il 30% e il 45% del fatturato. Questo valore così elevato è dovuto a un costo del lavoro di 29,4 euro all'ora, che, sebbene sia in linea con la media europea, non si riflette in un compenso salariale netto mediano⁸⁵. Questa divergenza fra il costo del lavoro e il salario netto mediano è causata dalla componente non salariale (contributi sociali a carico del datore di lavoro), che in Italia è molto elevata, penalizzando sia i profitti delle imprese che la busta paga dei lavoratori⁸⁶.

Il costo del lavoro è un tipo di costo semi-fisso caratterizzato da una componente fissa rappresentata dall'importo previsto in busta paga e da una componente variabile principalmente costituita dalla manodopera extra non a libro paga. Quest'ultima risponde alle esigenze puntuali di manodopera. Infatti, se si prevede un aumento dei volumi di vendita nella propria struttura, può essere necessario aggiungere altre ore lavoro.

Possiamo distinguere le spese di manodopera in controllabili e non controllabili. Le spese non controllabili includono i costi essenziali e obbligatori dai quali l'impresa non può prescindere, come gli oneri previdenziali e assistenziali a favore dei dipendenti, il salario minimo e altri obblighi previsti dal CCNL. Le spese controllabili, al contrario, sono quelle a discrezione dell'impresa e comprendono i costi di formazione del personale, l'erogazione di benefit e incentivi monetari, il salario oltre l'importo minimo ecc.

Un aspetto fondamentale per svolgere l'attività in modo efficiente e minimizzare i costi relativi al personale è la determinazione della quantità di lavoro ottima per il corretto funzionamento dell'azienda. A tal fine è essenziale valutare la quantità di manodopera, sia fissa che variabile, che ogni dipendente può svolgere. Questo è particolarmente importante in quanto un numero insufficiente di dipendenti potrebbe portare a un servizio

⁸⁵ Dati Istat riferiti al 2022 nel report: *la struttura del costo del lavoro in italia*.

⁸⁶ all'interno della voce "costo del lavoro" rientra un qualsiasi costo associato al mantenimento della forza lavoro. Ne consegue che il costo del lavoro è sempre maggiore del costo del personale. Infatti, oltre alla contribuzione diretta, questo comprende anche tutta la componente non salariale, come gli oneri previdenziali ed assicurativi a carico dell'impresa, i costi di formazione del personale, le uniformi di sala, il compenso dell'amministratore ecc.

scadente e a una diminuzione delle vendite mentre d'altra parte, un eccesso di dipendenti potrebbe comportare costi salariali e spese eccessive, riducendo così i profitti.

La definizione della quantità di lavoro ottimale per il corretto funzionamento dell'azienda implica la determinazione del numero di dipendenti necessari in base al previsto afflusso di clienti in una giornata specifica. Questa valutazione richiede, innanzitutto, una chiara comprensione della produttività di ciascun dipendente, rappresentata dalla quantità di lavoro che ogni dipendente può svolgere in un determinato periodo.

La formula generale della produttività del lavoro si calcola nel seguente modo⁸⁷:

$$\text{Produttività} = \frac{\text{OutPut}}{\text{Input}}$$

Nell'ambito della ristorazione l'input è rappresentato dai dipendenti mentre l'output può fare riferimento rispettivamente ai ricavi o ai coperti, a seconda della mansione.

A titolo esemplificativo, consideriamo un ristorante che impiega quattro camerieri per servire 60 clienti, utilizzando la formula della produttività l'impresa può determinare, in un periodo di tempo, quanti clienti vengono in media serviti da ogni cameriere⁸⁸.

$$\frac{60 \text{ clienti}}{4} = 15 \text{ clienti per cameriere}$$

La ratio dell'esempio precedente è quindi (1:15), per cui ogni 15 clienti c'è un cameriere. Questo valore può essere usato per programmare in anticipo turni del personale o assumere nuovi dipendenti. Ad esempio, se per una particolare festività mi aspetto un'affluenza di 150 clienti, devo essere in grado di programmare in anticipo i turni e le ore di lavoro per avere un numero sufficiente di camerieri.

Il calcolo della produttività del lavoro risulta essere molto importante soprattutto in un settore come quello della ristorazione caratterizzato da un'elevata volatilità. Infatti, questo strumento può essere usato per programmare il lavoro ed evitare così le inefficienze dovute ad uno squilibrio fra le esigenze di personale e il numero di dipendenti effettivamente impiegati. Inoltre, la produttività rileva un'utilità non solo sul piano

⁸⁷ Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John, p. 271.

⁸⁸ Esempio tratto da [Ultima Fonte].

programmatico ma anche da un punto di vista valutativo. Essa, infatti, può essere impiegata come strumento per valutare in termini quantitativi la prestazione dei lavoratori rispetto ad un benchmark standard; Tuttavia, la performance del personale non dipende solo da elementi di natura quantitativa, ma anche da aspetti qualitativi che devono essere presi in considerazione nella valutazione delle prestazioni, talvolta mediante un sistema di controllo e feedback da parte dei clienti.

Un altro indice importante per valutare l'efficienza e la gestione delle risorse umane nel settore della ristorazione è la percentuale del costo del lavoro "Labor Cost percentage"⁸⁹. Questo indice viene calcolato come rapporto tra il costo del lavoro e il totale delle vendite.

$$\text{Labor cost \%} = \frac{\text{Costo del lavoro}}{RV}$$

Dove:

- *Costo del lavoro* rappresenta la somma di tutti i costi salariali e non associati al mantenimento della forza lavoro;
- *RV* esprime il totale delle entrate generate dalle vendite.

Il labor cost percentuale esprime l'efficienza di impiego del lavoro. Un labor cost troppo elevato potrebbe indicare inefficienze o eccessive spese per la manodopera, mentre un valore basso potrebbe indicare un sottoutilizzo della forza lavoro.

Un aspetto cruciale nel calcolo di questo indice è la definizione di costo del lavoro, infatti, come già precedentemente discusso non esiste un modo univoco per intendere questa componente di costo. Infatti, a seconda delle esigenze conoscitive e del tipo di mansione svolta, possono essere considerate configurazioni di costo diverse, quali ad esempio i soli costi controllabili, la componente variabile/fissa del lavoro ecc.

⁸⁹ Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John, p. 292.

III) Strumenti di analisi

3.1 Margine di contribuzione

Il margine di contribuzione è uno strumento informativo che i manager utilizzano per prendere decisioni strategiche e operative consapevoli. Questo valore costituisce l'indice fondamentale su cui si basa il controllo di gestione e si ottiene dalla differenza tra i ricavi e i costi variabili associati a uno specifico oggetto di costo. Per determinare questo valore, l'impresa non può fare affidamento esclusivamente sulle informazioni fornite dalla contabilità generale, ma è fondamentale l'impiego di informazioni extracontabili e della contabilità analitica.

$$\text{Margine di contribuzione aziendale} = \text{Ricavi} - \text{Costi variabili}$$

Il margine di contribuzione aziendale rappresenta la capacità dell'intera azienda di coprire i costi fissi. Tuttavia, questa informazione è poco utile per le esigenze conoscitive dei manager e può essere facilmente dedotta dal risultato economico che emerge in contabilità generale. Infatti, se si è registrato un utile di esercizio o un pareggio significa che l'impresa è stata in grado di coprire tutti i costi fissi ed eventualmente di produrre ricchezza, mentre se si è registrata una perdita significa che l'impresa non è stata in grado di coprire interamente i costi fissi. Pertanto, risulta poco efficace calcolare il margine di contribuzione relativamente all'intera azienda in quanto non fornisce informazioni utili per prendere decisioni operative. Per questo motivo, al fine di assistere le decisioni manageriali, è necessario individuare il margine focalizzandosi su oggetti di calcolo intermedi¹, consentendo così di comprendere la capacità dei prodotti di contribuire prima alla copertura dei costi fissi e successivamente al risultato d'esercizio.

¹ Gli oggetti di calcolo intermedi fanno riferimento singoli elementi o segmenti che possono fornire informazioni più dettagliate e utili per le decisioni manageriali. Ad esempio, potrebbero essere considerati i margini di contribuzione relativi a singoli prodotti, reparti o divisioni dell'azienda.

Il margine riferito al singolo prodotto è chiamato margine di contribuzione unitario, questo valore è dato dalla differenza tra il prezzo e il costo variabile unitario.

$$MC_U = P - CV_u$$

Dove:

- P è il prezzo
- CV_u è il costo variabile unitario

Il margine di contribuzione unitario rappresenta il contributo di ogni unità prodotta e venduta alla copertura dei costi fissi. Ne consegue che, in un'ottica reddituale, l'oggetto di costo con un margine di contribuzione unitario maggiore sia quello più conveniente. Tuttavia, questa condizione è valida solo se vengono ipotizzati volumi di vendita uguali per tutti i prodotti o linee di prodotti e in presenza di un mercato con potenziale illimitato. Queste ipotesi, tuttavia, sono difficilmente riscontrabili nella realtà e rappresentano quindi una semplificazione²; pertanto, il margine unitario ha una limitata rilevanza sul piano informativo, poiché non tiene conto del reale mix di vendita potenziale, e di conseguenza, non evidenzia adeguatamente la capacità effettiva del prodotto/linea di coprire i costi fissi. Escludendo i casi in cui le semplificazioni menzionate sono accettate come vere, il margine unitario di contribuzione assume rilevanza informativa solo in presenza di un margine negativo. In tale situazione, infatti, indipendentemente dalle quantità vendute, la vendita del prodotto non risulta conveniente dal punto di vista economico³, poiché ogni unità aggiuntiva peggiora il reddito aziendale.

Per i limiti enunciati, perciò, è importante tenere conto del mix di vendita potenziale. A tal fine, è necessario determinare il "Margine di contribuzione primario", anche noto come "Margine di contribuzione lordo", il quale si calcola come prodotto tra il margine di contribuzione unitario e i volumi di vendita.

² Il margine di contribuzione unitario può essere usato come strumento di analisi nelle aziende monoprodotta o in quelle multiprodotta in cui i beni sono venduti nelle medesime quantità [Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 95].

³ «Ciò nonostante, la realizzazione di prodotti con margine di contribuzione negativo potrebbe essere giustificata da scelte di carattere strategico» [Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 95].

$$MC^{1^\circ} = MC_U * Q$$

Dove:

- MC^{1° è il margine di contribuzione primario;
- MC_U è il margine di contribuzione unitario;
- Q sono le quantità prodotte e vendute.

Il margine di contribuzione primario rappresenta, in relazione al mix di vendita, la capacità di ogni prodotto/linea di coprire i costi fissi e di contribuire al risultato di esercizio. Infatti, coperti i costi fissi comuni e speciali, la parte restante va a formare l'utile di esercizio.

$$UTILE = \sum_{i=1}^n (MC_{U_i} * Q_i) - CF$$

- n è il numero totale di prodotti;
- MC_{U_i} è il margine di contribuzione unitario per il prodotto (i);
- Q_i è la quantità del prodotto (i) venduta;
- CF sono i costi fissi.

Le informazioni ottenute dal calcolo del margine di contribuzione primario consentono ai manager di prendere decisioni di breve periodo che non impattano la struttura aziendale⁴,
Fra queste annoveriamo l'individuazione del mix di vendita favorevole.

Le decisioni riguardanti il product mix implicano la scelta di quale prodotto sviluppare, con l'obiettivo di massimizzare il margine di contribuzione totale e, di conseguenza, il risultato economico complessivo. Nella pratica, gli obiettivi possono variare, e di conseguenza anche i criteri di valutazione utilizzati. Tuttavia, in un approccio di valutazione del product mix, ci concentreremo sulla massimizzazione del risultato economico come obiettivo primario.

⁴ «Nell'ipotesi di breve periodo, la capacità produttiva è considerata data e queste decisioni non sono destinate ad apportare modifiche strutturali all'azienda, come la chiusura di reparti, la vendita di unità aziendali, ecc » [Avi, M. s. (2023). *The contribution margin due to a limiting factor in the presence of several sales options: actuality is not always as it appears at the beginning of the analysis*, p.5].

In assenza di vincoli, conviene sviluppare il prodotto che ha un margine di contribuzione maggiore, poiché ogni unità aggiuntiva contribuirà in modo più significativo a coprire i costi fissi.

Le decisioni dei manager per massimizzare la redditività, tuttavia, non devono essere prese in modo indipendente dai fattori vincolanti che caratterizzano la realtà. Tra questi, si distinguono i vincoli interni dai vincoli esterni. I vincoli interni riguardano le risorse aziendali limitate che possono limitare la produzione, mentre i vincoli esterni sono principalmente rappresentati dalla domanda di mercato limitata⁵ e dalla legislazione vigente.

Nel settore della ristorazione, un tipico fattore critico interno, che potrebbe rappresentare un fattore scarso è la manodopera qualificata e la limitata capacità produttiva della strumentazione (forno, padelle ecc.)⁶. La manodopera qualificata, costituita da individui con competenze professionali specifiche, e la limitata capacità produttiva possono rappresentare, nel breve periodo, dei "colli di bottiglia" che limitano la produzione, rendendo quindi impossibile la realizzazione del mix di vendita ottimale che sarebbe realizzabile in assenza di vincoli. Infatti, in presenza di vincoli, un'alternativa apparentemente migliore potrebbe rivelarsi non conveniente o addirittura impossibile a causa della limitata capacità produttiva.

«In presenza di un fattore limitato, l'azienda deve "sacrificare" la produzione e, di conseguenza, la vendita di un bene a favore di un altro elemento redditizio»⁷. Pertanto, a causa dell'esistenza, all'interno delle aziende, di una o più risorse scarse disponibili in quantità limitate (vincolo interno), i manager non sono in grado di soddisfare interamente la domanda di mercato, ciò spinge l'impresa ad individuare un mix di vendita che, dato il fattore scarso, consente di massimizzare la redditività sacrificando parte della produzione.

Tuttavia, la capacità produttiva rappresenta un vincolo solo nel "breve periodo" in quanto assumiamo che la struttura aziendale rimanga la stessa. Al contrario, nel medio-lungo periodo è tendenzialmente possibile effettuare nuovi investimenti per aumentare la

⁵ Essa riflette l'impossibilità del mercato di assorbire tutta l'offerta.

⁶ Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, p. 145.

⁷ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 107.

capacità produttiva. Pertanto, ciò che rappresenta un fattore vincolante nel breve periodo potrebbe non esserlo nel medio/lungo periodo.

Ciononostante, anche nel medio lungo periodo, a causa dell'indisponibilità del fattore scarso sul mercato, la capacità produttiva potrebbe rappresentare un vincolo. Ciò potrebbe verificarsi quando non è possibile reperire volumi aggiuntivi del fattore scarso. A titolo esemplificativo, la manodopera specializzata, che non può essere incrementata per ragioni di politica aziendale o per l'indisponibilità sul mercato del lavoro, rappresenta un "fattore scarso" in azienda sia nel "breve" che nel "medio-lungo" periodo⁸.

Per massimizzare la redditività in presenza di un fattore scarso, i manager devono ponderare il margine di contribuzione con la quantità di fattore scarso assorbito unitariamente dal prodotto. Questo consente di individuare il prodotto con margine di contribuzione unitario per fattore scarso più alto e prendere decisioni che permettano così di massimizzare la redditività in presenza di vincoli.

$$MC \text{ per fattore scarso} = \frac{MC_U}{\text{Quantità di fattore scarso impiegata}}$$

Questo valore consente all'azienda di definire il mix di vendita ottimale dato un fattore scarso. Da un punto di vista operativo, prima di tutto, l'impresa deve identificare la risorsa scarsa che limita la produzione, ossia quella risorsa che crea il "collo di bottiglia". Successivamente, deve individuare e misurare il fattore scarso utilizzando un'unità di misura appropriata, e infine calcolare il margine di contribuzione unitario per il fattore scarso.

Ad esempio, ipotizziamo che un ristorante utilizzi un forno che ha un impiego limitato di 3h e i piatti allestiti abbiano diverse tempistiche di realizzo.

Prodotto	MC	Tempo Produzione	Margine orario
A	30	1h	30*h
B	10	0,1 h	100*h

⁸ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 107.

Se non considerassimo il vincolo, il prodotto più conveniente sembrerebbe essere il prodotto A, poiché ha un margine di contribuzione unitario superiore a B. Tuttavia, considerando il tempo di produzione, se decidessi di produrre solo il prodotto A, potrei realizzare al massimo 3 unità con un margine di contribuzione complessivo di 90. Al contrario, se decidessi di produrre solo il prodotto B, potrei realizzare fino a 30 unità con un margine complessivo di 300. In questo caso specifico, dato il vincolo rappresentato dal tempo di produzione, il prodotto più conveniente risulta essere il prodotto B, poiché il suo margine di contribuzione orario è maggiore, contribuendo quindi in modo più significativo al risultato economico di esercizio.

Nell'esempio precedente abbiamo illustrato come ponderare il margine di contribuzione in presenza di un vincolo interno. Tuttavia, nella realtà, oltre ai vincoli interni, è essenziale considerare anche i vincoli esterni rappresentati dalle quantità massime che il mercato può assorbire.

Assumiamo, ad esempio, che il prodotto A sia soggetto a vincoli, con una quantità massima di vendite limitata a 5 unità, mentre per il prodotto B tale quantità sia di 20 unità.

Prodotto	MC	Tempo Produzione	Margine orario	Vendite massime (unità)
A	30	1h	30*h	5
B	10	0,1 h	100*h	10

Il prodotto con un margine di contribuzione orario maggiore è il prodotto B; tuttavia, esiste un vincolo sulle quantità vendute, fissato a 10 unità. Per produrre 10 unità, considerando che ne produco 10 ogni ora, devo utilizzare 1 ora della capacità produttiva (forno); in questo modo, massimizzo il margine di contribuzione e saturo il mercato. Avendo inizialmente a disposizione 3 ore, la capacità produttiva rimanente è di 2 ore.

Con la capacità produttiva rimanente produco il prodotto A. Considerando che ogni prodotto impiega 1h, possono essere realizzate un massimo di 2 unità senza saturare il mercato.

Il mix di vendita ottimale, che mi permette di massimizzare il risultato economico, è rappresentato dalla produzione di 10 unità di B e 2 unità di A. In questa situazione il margine di contribuzione complessivo è 320 €.

Il margine di contribuzione secondario, o "lordo", consente di prendere decisioni di "medio-lungo" periodo che hanno un impatto sulla struttura aziendale, come l'eliminazione di un prodotto o la chiusura di reparti produttivi.

Il vantaggio di questo indice risiede nell'imputazione non solo dei costi variabili, ma anche dei costi fissi specifici. Quest'ultimi rappresentano la componente di costo fisso relativa a un singolo oggetto di costo. Da ciò deriva il calcolo del margine secondario, definito come la differenza tra i ricavi di vendita e i costi specifici, che «alcuni autori indicano come "costi variabili di lungo periodo". Questi costi sono dati dalla somma dei costi variabili e dei costi fissi specifici»⁹.

$$MC^{2^{\circ}} = RV - (CV + CF_s)$$

Dove:

- $MC^{2^{\circ}}$ è il margine di contribuzione secondario;
- RV sono i ricavi di vendita;
- CF_s rappresentano i costi fissi specifici.

Il margine di contribuzione secondario rappresenta la capacità di ogni prodotto/linea di coprire i costi fissi comuni, ossia quelli imputati a più oggetti di costo.

La determinazione di questo indice consente di prendere decisioni di medio lungo periodo in quanto, diversamente dal margine di primo livello, permette di valutare se è conveniente o meno eliminare un certo prodotto. La convenienza riguarda tutti i costi eliminabili rappresentati sia dalla componente variabile che dalla componente dei costi fissi speciali.

Per valutare se c'è una convenienza ad eliminare una linea di prodotti bisogna calcolare il risultato differenziale¹⁰.

⁹ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 102.

¹⁰ Il risultato differenziale rappresenta la differenza fra i benefici (risparmio costi variabili e costi fissi speciali) e i costi (decremento dei ricavi) tenendo conto dell'eventualità di riutilizzo della capacità produttiva in eccesso.

Nella realtà, a causa della forte interdipendenza che lega i prodotti eliminare un prodotto o una linea apparentemente non redditizia potrebbe risultare sconveniente, poiché potrebbe comportare una riduzione della domanda per gli altri prodotti. Pertanto, prima di prendere una decisione di questo tipo, i manager devono valutare attentamente le implicazioni, considerando congiuntamente gli effetti sulle altre linee di prodotto, sull'immagine aziendale e sulla domanda.

3.2 Analisi dei Menù

Il Menù viene definito da Mooney (1994) e Kreck (1984) come un «elenco o una lista di prodotti che un ristorante offre alla propria clientela»¹¹. Tuttavia, secondo Seaberg (1991), oltre che essere uno strumento di comunicazione, è un «dispositivo di ricerca e di sperimentazione che può essere studiato per aumentare il profitto di un ristorante»¹².

Come emerge dalle definizioni in letteratura, quindi, il menu è un documento che ricopre una duplice finalità: è sia uno strumento commerciale utilizzato per presentare i propri prodotti alla clientela che l'oggetto di analisi da cui i manager ottengono informazioni per indirizzare la gestione e prendere decisioni strategiche. La disciplina che si occupa di questa seconda finalità è chiamata "Menu engineering" o, in italiano, "Analisi dei Menu".

Atkison e Jones (1994) hanno definito l'analisi dei menu come una «serie di tecniche e procedure che consentono ai manager di prendere decisioni più efficaci sia per quanto riguarda il marketing che la gestione del menu»¹³.

Negli anni sono state introdotti e sviluppati una serie di modelli per valutare le voci di menu. Questi metodi si basano sul confronto di diversi "key drivers" che hanno un impatto significativo sulla profittabilità dell'azienda, fra questi annoveriamo la popolarità di un piatto, il suo food cost e il margine di contribuzione.

La popolarità si riferisce al numero di piatti venduti in un determinato periodo. Questo valore può essere misurato attraverso il software del registratore di cassa¹⁴.

¹¹ Mifli, Mazalan. (2000). *Menu Development and Analysis*. Hotel.Online, p. 2.

¹² Ultima Fonte.

¹³ Ultima Fonte, p.3.

¹⁴ Nel software del registratore di cassa, come ad esempio il programma "Bacco", vengono registrati i dettagli delle transazioni, compresi l'importo, i prodotti venduti, l'ora e la data della vendita. Queste informazioni risultano fondamentali per condurre numerose analisi.

Prima dell'avvento di questi elaborati sistemi di reportistica, la popolarità di un piatto veniva calcolata registrando e contando manualmente le voci del menu vendute¹⁵.

Questo approccio manuale aveva diversi problemi, tra cui la possibilità di errori umani, la limitata precisione nei dati raccolti e il tempo significativo richiesto per eseguire tali registrazioni. Inoltre, la gestione delle informazioni relative alle vendite risultava più complessa e meno efficiente. L'introduzione di questi software ha rivoluzionato questo processo, offrendo ai manager uno strumento informatico per la raccolta dati automatizzata e più accurata.

Oltre alla popolarità, la *La principale critica* e altre due variabili fondamentali per l'analisi del menù sono il food cost e il margine di contribuzione¹⁶.

L'approccio diffuso nella "Menu Analysis" è incentrato sulla classificazione dei piatti di menu in base a uno specifico criterio. Da un punto di vista operativo, le informazioni ottenute dalle variabili fondamentali, vengono utilizzate per classificare le voci del menu in diverse categorie. Semplicisticamente, possono essere individuate due categorie: quella dei "Signature dishes" e quella dei piatti con un posizionamento insoddisfacente. I "Signature dishes" sono i piatti forti, ovvero quelli che contribuiscono maggiormente al profitto aziendale. Pertanto, i piatti più forti sono quelli maggiormente popolari con un più alto margine di contribuzione e basso food cost. Al contrario, i "piatti deboli" sono quelli con un alto food cost e basso margine di contribuzione. In base a questa identificazione, l'azienda può prendere decisioni finalizzate a migliorare il mix delle voci nel menu, adottando strategie per aumentare le vendite dei piatti con basso food cost ed elevato margine di contribuzione, oltre a implementare tecniche di riposizionamento dei piatti deboli.

Tuttavia, i modelli della "menu analysis" più diffusi, prevedono la classificazione delle voci di menu in almeno quattro sezioni.

¹⁵ Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 74.

¹⁶ Il food cost e il margine di contribuzione sono analizzati nei sottocapitoli 2.4 e 3.1.

La letteratura in materia di "Menu analysis" è cambiata notevolmente, tanto che in origine i modelli di analisi consideravano esclusivamente l'indice di popolarità, il quale veniva calcolato prendendo il numero totale di clienti che avevano scelto una voce di menu e dividendolo per il numero totale di voci di menu simili.

Nel tentativo di migliorare i modelli basati esclusivamente sull'indice di popolarità, prima dell'implementazione dei sistemi POS, si ricorreva a un altro metodo di analisi noto come il "punteggio del menu di Hurst"¹⁷. Questo punteggio si otteneva moltiplicando la percentuale di popolarità di una voce di menu per il suo profitto lordo.

Successivamente, per perfezionare questi primi metodi di analisi dei menu, si è cercato di modellare il ruolo e l'importanza della composizione del menu attraverso un approccio a matrice.

Il primo modello a matrice fu proposto da Miller nel 1980, il quale fu il pioniere nello sviluppo di un modello focalizzato sul food cost e sui volumi di vendita. Successivamente, nel 1982 Michael Kasavana e Donald Smith presentarono un secondo metodo di analisi basato sul posizionamento dei prodotti nella matrice BCG (Boston Consulting Group), utilizzando come parametro, diversamente da Miller, il margine di contribuzione.

In seguito, Pavesic (1983), modificando i modelli a matrice di Miller e Kasavana, introdusse un terzo approccio all'analisi del menu basato su due variabili: il food cost percentuale e il fattore di profitto. Quest'ultimo parametro veniva ottenuto moltiplicando il margine di contribuzione per i volumi di vendita, includendo così nel suo modello tutti i key drivers precedentemente analizzati.

Nonostante le notevoli differenze riscontrabili in questi modelli, tutti condividono lo stesso obiettivo di massimizzazione dei profitti.

¹⁷ Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 74.

3.2.1 Modello Miller

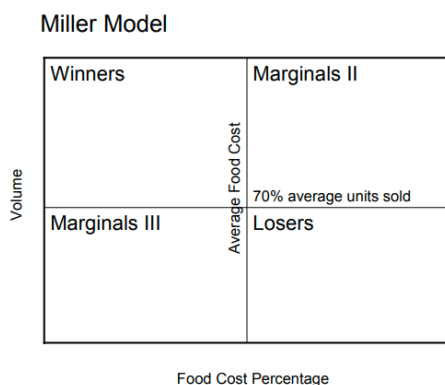
Il Modello di Miller del 1980 “Menu Analysis Model” (MAM) è stato il primo metodo a matrice formulato per l’analisi dei menù. Questo modello è caratterizzato da quattro sezioni separate da un asse verticale e una orizzontale che fanno rispettivamente riferimento alla popolarità media e al Food cost percentuale medio dei piatti in menu.

La popolarità media è calcolata come rapporto fra il totale delle consumazioni e il numero di piatti proposti. Un piatto viene convenzionalmente definito popolare se la sua domanda in un periodo supera l’80% della popolarità media o il 70% se consideriamo l’analisi di Miller (70/30), «con un 30% definito ad alto volume e il resto definito a basso volume»¹⁸.

Il Food cost percentuale medio, invece, si ottiene dividendo il costo totale delle materie prime per il totale dei ricavi di periodo. Diversamente dalla popolarità, il Food cost percentuale di un piatto è “alto” se il suo valore è superiore a quello medio e “basso” se inferiore.

Secondo Miller, quindi, le due dimensioni chiave per analizzare un menu sono la popolarità e il Food cost percentuale del piatto. In relazione a queste grandezze, i prodotti offerti possono essere classificati in quattro tipologie:

Figure 1: The Miller Matrix



- Winners, cioè i piatti con un basso food cost percentuale e un’elevata popolarità.
- Marginal II, ossia i piatti con un alto Food cost percentuale ed elevata popolarità.
- Marginal III, costituiti dai piatti con un basso food cost percentuale e bassa popolarità
- Losers, rappresentati dai piatti con un elevato Food cost percentuale ed una bassa popolarità.

Fonte: Figure 1 in Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 76

¹⁸ Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 75.

In letteratura non viene esplicitata una distribuzione ottimale; tuttavia, «Miller suggerisce la presenza di almeno il 60% di piatti appartenenti alla categoria Winners o Marginals III»¹⁹.

L'analisi del posizionamento dei piatti nelle quattro dimensioni individuate da Miller fornisce uno strumento utile per guidare le decisioni dei manager in materia di product mix, mirando alla massimizzazione del profitto. In questo contesto, da un punto di vista economico razionale, i prodotti "losers", ossia quelli con un elevato food cost e con una bassa popolarità, andrebbero eliminati dalla linea. I prodotti Marginal II e Marginal III, invece, sono quelli nei confronti dei quali l'impresa dovrebbe adottare strategie di riposizionamento mirate a trasformarli in piatti "Winners". Tali strategie possono abbracciare sia aspetti quantitativi, quali la ridefinizione del prezzo o il contenimento dei costi delle materie prime, che aspetti qualitativi, tra cui la pubblicità e l'utilizzo di strumenti analoghi²⁰.

Il modello di Miller presenta delle criticità dovute al trade-off tra le strategie di riduzione della percentuale complessiva di food cost e l'impatto sui ricavi totali delle vendite. Infatti, le strategie di riposizionamento dei prodotti del menu suggerite da questo modello sono orientate al conseguimento della più bassa percentuale di food cost possibile. Tuttavia, la minimizzazione del food cost dei piatti potrebbe portare a una riduzione dei ricavi complessivi. Questo perché le voci con un costo basso sono spesso associate a prezzi più bassi di vendita e, di conseguenza, a margini di contribuzione più esigui. Pertanto, un mix di vendita del menu composto principalmente da articoli a basso costo alimentare si tradurrà in una media dei ricavi più bassa, a meno che l'aumento dei volumi di vendita non compensi la riduzione dei prezzi. Pertanto, tale approccio potrebbe comportare un eccessivo focus sulla riduzione del Food cost, a discapito della massimizzazione delle vendite.

In risposta a queste criticità, nel 1982 è stato sviluppato il Modello di Kavan e Smith, che, contrariamente al Modello di Miller, pone l'attenzione sulla massimizzazione del margine di contribuzione, fornendo così una prospettiva più completa della redditività aziendale

¹⁹ Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 76.

²⁰ Mifli, Mazalan. (2000). Menu Development and Analysis. Hotel.Online, p. 6.

3.2.2 Modello di Kavano e Smith

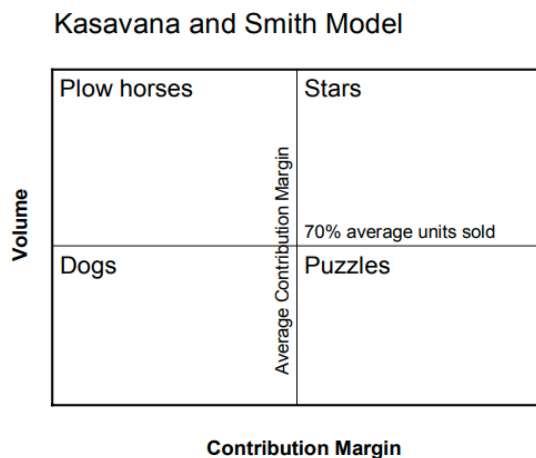
Il modello di Kavano e Smith “Menu Engineering Model” (MEM) è stato formulato nel 1982 a partire dalla matrice della BCG²¹. Questo metodo, diversamente dalla matrice di Miller, si concentra sul margine di contribuzione, il quale, insieme alla popolarità, rappresenta il fattore discriminante in funzione del quale vengono individuate e classificate le voci di menu.

La matrice di Kavano e Smith si compone di 4 dimensioni individuate verticalmente e orizzontalmente da due assi che rappresentano rispettivamente la popolarità media, il cui concetto è già stato analizzato nel modello di Miller, e il margine di contribuzione medio.

Il margine di contribuzione medio si ottiene dividendo il margine di contribuzione totale ponderato per il totale delle unità vendute.

$$MC_{medio} = \frac{\sum_{i=1}^n MC_U \cdot Q}{\sum_{i=1}^n Q}$$

Le quattro tipologie di prodotti individuate dal modello di Kavano e Smith sono:



- Stars, ossia quei piatti con un elevato margine di contribuzione e popolarità.
- Plow Horses, ossia i piatti con un basso margine di contribuzione ma un’alta popolarità.
- Dogs, cioè i piatti con un basso margine di contribuzione e bassa popolarità.
- Puzzles, rappresentati dai piatti con un alto margine di contribuzione ma bassa popolarità

Fonte: Figure 2 in Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 77

La posizione ideale a cui i manager aspirano, nel modello di Kavasana e Smith, si trova nel quadrante in alto a destra, invece che nel quadrante in alto a sinistra della matrice di Miller. Questo spostamento avviene poiché, a differenza del modello di Miller, in cui più

²¹ La Matrice BCG (Boston Consulting Group) è uno strumento di analisi strategica utilizzato per classificare i prodotti di un'azienda in quattro dimensioni: stars, dogs, puzzles e plow horse.

basso è Food cost, più redditiva è la voce di menu, nel modello MEM di Kavasana e Smith, più alto è il margine di contribuzione, più redditizio è il prodotto²².

Come nel modello di Miller, una volta posizionati i piatti nella matrice, i manager prendono decisioni strategiche. I piatti "stars" sono quelli più redditizi che l'impresa deve promuovere, mentre i "dogs" sono i piatti che, data la loro bassa popolarità e basso margine di contribuzione, dovrebbero essere eliminati. Come avevamo visto precedentemente per i prodotti marginal II e marginal III, anche per i prodotti Puzzles e Plow horses, l'impresa dovrebbe adottare strategie di riposizionamento per convertirli o trasformarli in "stars".

La principale limitazione del Modello di Kavasana e Smith (MEM) riguarda il possibile trade off tra il margine di contribuzione e la domanda di mercato. Ciò è dovuto alle strategie finalizzate all'aumento del margine di contribuzione, che coinvolgono i prezzi e i costi diretti. Infatti, una politica di aumento del prezzo o di riduzione dei costi potrebbe portare ad una riduzione dei volumi di vendita con conseguenze negative sulla redditività operativa. Da un lato, l'aumento del prezzo di un prodotto, se non supportato da un incremento del valore percepito da parte dei consumatori, potrebbe generare effetti negativi sulla domanda. Allo stesso modo, una riduzione dei costi diretti potrebbe compromettere la qualità dei prodotti, con conseguenti impatti sfavorevoli sui volumi di vendita.

Nell'equazione del reddito operativo, quindi, una riduzione dei volumi di vendita, non compensata da un aumento del margine di contribuzione, ha effetti negativi sul profitto. Per questo motivo, le decisioni strategiche non devono essere indipendenti dai fattori esterni, ma devono essere prese considerando la possibile evoluzione della domanda. A tal fine, è necessaria un'approfondita valutazione delle dinamiche di mercato e una gestione oculata delle strategie di pricing. In tal modo, l'impresa può massimizzare il margine di contribuzione senza compromettere in modo eccessivo la domanda e la qualità del prodotto.

²² Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 76.

Per illustrare il limite del modello di Kavasana e Smith, consideriamo un esempio pratico. Supponiamo che il prezzo di vendita di una specialità dello chef sia 20 €, con costi variabili associati a ogni porzione pari a 8€ e che i costi fissi totali del ristorante ammontino a 1000€ al giorno. Il margine di contribuzione è 12 € (20 - 8).

Nell'ipotesi in cui il ristorante venda 100 unità, il profitto può essere calcolato come il prodotto del margine di contribuzione con il volume di vendita, sottratto dai costi fissi.

$$\textit{Profitto} = 12 \cdot 100 - 1000 = 200\textit{€ profitto positivo}$$

Supponiamo che l'impresa ristorativa decida di incrementare il prezzo di vendita della specialità dello chef, con l'obiettivo di aumentare il margine. Il prezzo del piatto dello chef viene incrementato da 20 € a 23 €, portando il margine di contribuzione a 15€ per unità, mantenendo i costi fissi totali a 1,000 € al giorno (breve periodo).

Ipotizziamo che l'aumento del prezzo abbia un impatto sulla domanda e riduca il volume delle vendite a 70 unità. In questo caso, il profitto sarebbe $(15 \cdot 70) - 1.000 = 50\text{€}$. Perciò, nonostante l'aumento del margine, la diminuzione delle vendite ha comportato un profitto complessivo inferiore rispetto alla situazione precedente con un margine di contribuzione inferiore.

3.2.3 Modello di Pavesic

Il Modello “Cost Margin Analysis Model” (CMAM) è stato per la prima volta formulato nel 1983 da Pavesic, il quale, partendo dai modelli di Kavasana Smith e Miller, formalizzò un nuovo metodo basato su due variabili: il food cost percentuale e il margine di contribuzione totale di prodotto, chiamato anche “Fattore di profitto”.

Questo modello ha il vantaggio di considerare tutti e tre i key drivers analizzati (popolarità, food cost percentuale e margine di contribuzione). Infatti, il fattore di profitto è dato dal rapporto fra il margine di contribuzione unitario e i volumi di vendita del prodotto.

$$FP = MCU \cdot Q$$

Dove:

- FP è il fattore di profitto;
- MCU è il margine di contribuzione unitario;
- Q è la quantità venduta.

La decisione di Pavesic di presentare il suo modello di analisi Cost/Margin è motivata dalla necessità di superare i limiti dei modelli precedenti proposti da Kavasana e Miller. «La principale critica al modello di Miller è il rischio di compromettere i ricavi complessivi, poiché enfatizzando la riduzione delle percentuali di food cost si potrebbe incorrere in una diminuzione del prezzo medio del conto, specialmente nelle voci di menu con percentuali di food cost più basse, spesso associate a prezzi più contenuti. Questo potrebbe portare a una diminuzione globale dei ricavi, a meno che non vi sia un aumento della domanda»²³. Per quanto riguarda il modello di Kavasana, le prospettive del margine di contribuzione, che ignorano completamente le il food cost percentuale, presentano anch'esse criticità. Concentrandosi esclusivamente sulla quantità contribuiti dalla voce di menu alla redditività, si rischia di ottenere percentuali di food cost più elevate. L'autore osserva, che i piatti con un maggiore margine unitario tendono ad avere prezzi più elevati e un maggiore food cost percentuale. Nel lungo periodo, soprattutto durante periodi di crisi, questa dinamica potrebbe causare una diminuzione della domanda dei prodotti con un più elevato margine unitario con conseguente impatto sui ricavi complessivi²⁴. Pertanto, il "fattore di profitto" rappresenta un key driver più significativo per valutare il potenziale di profitto del mix di vendite e conseguentemente per prendere decisioni finalizzate alla massimizzazione del reddito.

Le due dimensioni chiave vengono rappresentate su un piano cartesiano. Sull'asse y vengono riportati i valori relativi al fattore di profitto mentre sull'asse x il food cost percentuale. Questo modello, come quelli precedentemente analizzati, individua quattro sezioni di una matrice delimitate da un asse verticale e una orizzontale che fanno rispettivamente riferimento al margine di contribuzione medio ponderato e al food cost

²³ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2^a ed.). Prentice Hall, p.169.

²⁴ Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, p.155.

percentuale medio ponderato, chiamato da alcuni autori anche “food cost standard” o “food cost potenziale” (Miller, Pavesic, 1990).

Pavesic Model

Weighted Contribution Margin	Primes	Standards
	Sleepers	Problems
	Potential Food Cost	Average Weighted Contribution Margin
	Food Cost Percentage	

Fonte: Figure 3 in Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 78

Le quattro sezioni individuate dalla matrice sono:

- Primers, in cui sono rappresentati i piatti con un basso food cost percentuale e un margine di contribuzione elevato.
- Standards, ossia i piatti con un alto food cost percentuale e un margine di contribuzione elevato.
- Sleepers, rappresenta i piatti con un basso food cost percentuale e un basso margine di contribuzione.
- Problems, cioè i piatti con un alto food costo percentuale ma un basso margine di contribuzione.

Dal posizionamento dei prodotti nella matrice possono essere tratte decisioni. I piatti "primers" risultano essere i più vantaggiosi, poiché presentano un margine elevato e un basso costo del cibo, rendendoli così particolarmente redditizi. Al contrario, i piatti "problems" dovrebbero essere eliminati, mentre per quanto riguarda gli "standards" o "sleepers", sarebbe opportuno implementare strategie di riposizionamento.

In conclusione, in ciascun modello sono stati inizialmente definiti gli standard in base ai key drivers considerati. Successivamente, i singoli piatti sono stati classificati in base al loro posizionamento rispetto agli standard, identificandoli come superiori, inferiori o equivalenti.

I tre modelli analizzati possono essere confrontati mediante una matrice decisionale, assegnando a ciascun piatto una denominazione in base alla sua posizione nei tre modelli.

Piatto	Menu Analysis Model (MAM)	Menu Engineering Model (MEM)	Cost Margin Analysis Model (CMAM)	Strategie
A	Winners	Stars	Prime	Mantenere alta visibilità. Testare elasticità della domanda per aumentare prezzo; Controllo continuo qualità;
B	Marginals II	Puzzles	Sleepers	Promuovere il prodotto; Diminuire il prezzo; Eliminare prodotto;
C	Marginal I	Plowhorses	Standards	Ridurre il food cost; Aumentare il prezzo; Eliminare il prodotto;
D	Losers	Dogs	Problems	Eliminare dal menu.

Fonte: Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA, p.233 e Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 79.

3.2.4 Modello Goal Value Analysis

La “Goal Value Analysis” è un modello di analisi del menu introdotto dal Dr. David Hayes e dal Dr. Lynn Huffman nel 1985 in un articolo chiamato “Menu Analysis: A better Way”²⁵.

Questo metodo è stato proposto al fine di superare i limiti dei modelli precedenti, in particolare per l'incapacità di considerare contemporaneamente una molteplicità di

²⁵ Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John, p.396.

variabili e per la dipendenza delle valutazioni da un valore "standard", definito come la media delle grandezze analizzate²⁶.

Per superare tali limiti, Hayes e Huffman proposero un approccio quantitativo basato su un modello matematico in grado di considerare diverse variabili. A differenza dei modelli precedenti, questo nuovo approccio includeva anche i costi variabili non alimentari.

Il modello algebrico proposto dai due autori consentì di attribuire ad ogni voce del menu un punteggio definito "Goal Value" attraverso una formula matematica:

$$\text{Goal Value} = A \cdot B \cdot C \cdot D$$

Dove:

$A = 1,00$ - Food cost %

$B =$ Popolarità

$C =$ Prezzo di vendita

$D = 1,00$ - (Costi variabili non food % + Food cost %)

La componente A rappresenta la percentuale del margine di contribuzione di ogni voce del menu mentre l'elemento D l'importo disponibile per finanziare i costi fissi²⁷.

Come emerge dalla formula, questo modello matematico valuta il food cost, il margine di contribuzione e la popolarità di ogni voce di menu e, diversamente dai modelli precedenti, anche i costi variabili non food.

Il Goal value viene calcolato per ciascun piatto del menu e confrontato con il "Goal value standard" o "Goal value obiettivo". Quest'ultimo si calcola applicando la formula precedentemente analizzata utilizzando i dati consolidati: la percentuale media di costo

²⁶ Hayes e Huffman hanno sostenuto che l'approccio a matrice e l'uso di medie per segmentare le voci del menu in gruppi non è auspicabile, poiché piccole modifiche al menu potrebbero far cambiare la classifica delle voci. ogni voce di menu deve essere autonoma dal punto di vista della redditività, indipendentemente dal confronto tra ogni voce di menu e le altre voci di menu [*Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review, p. 79].

²⁷ Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John, p.398.

del cibo, la popolarità media, il prezzo di vendita medio e la percentuale media di costo variabile non alimentare.²⁸

la "Goal Value Standard" rappresenta il «punteggio target al di sopra del quale i piatti devono mantenersi per garantire un determinato profitto»²⁹.

Quando la "Goal Value" di un piatto è uguale o superiore al valore standard, il profitto desiderato è raggiunto; al contrario, se questo valore è inferiore allo standard, i manager devono intervenire. L'intervento può riguardare diversi aspetti a seconda che il deficit coinvolga il food cost percentuale, la popolarità, il prezzo di vendita o il costo variabile non food. In particolare, se il problema riguarda il food cost percentuale, l'impresa può intervenire cambiando gli ingredienti della ricetta o riducendo la dimensione della porzione; ciò potrebbe aumentare auspicabilmente il valore della componente (A). Se il problema riguarda la popolarità, i manager possono intervenire con politiche di upselling o merchandising del piatto. Infine, se il problema coinvolge la componente (C), è possibile intervenire aumentando il prezzo, anche se tale aumento potrebbe avere effetti negativi sulla popolarità (B) e positivi su (A) grazie alla riduzione del food cost percentuale.

²⁸ Esempio studio della goal value analysis [Kotschevar, Lendal H. (1987) "Menu Analysis: Review and Evaluation," *Hospitality Review*, p.23].

²⁹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA, p.234.

3.3 Analisi Costi-Volumi-Risultati

L'analisi Costi/volumi/risultati o "Breakeven Analysis" è un modello interpretativo molto diffuso in quasi tutti i settori per studiare le relazioni tra i costi, i volumi e la redditività. Si tratta uno strumento informativo che può essere adoperato dai manager sia in ottica preventiva per pianificare i volumi di vendita necessari al raggiungimento dell'utile obiettivo³⁰, sia per definire, attraverso un'analisi della sensibilità, i margini di sicurezza³¹.

Il modello di analisi si fonda sul calcolo del breakeven point, o "punto di pareggio", che è definito come il valore, sia in termini quantitativi che monetari, al quale l'impresa riesce a eguagliare i costi totali con i ricavi totali dell'area caratteristica. «In altre parole, il punto di pareggio rappresenta il livello di output o di fatturato al in relazione al quale l'impresa registra un reddito nullo»³².

Il calcolo del Breakeven point, tuttavia, si basa su alcune ipotesi di base che ne limitano l'ambito di applicazione nella realtà³³. La prima assunzione deriva dalla necessità di classificare i costi totali in contabilità analitica in costi fissi e costi variabili. Come abbiamo già analizzato³⁴, questa suddivisione ha senso solo nel "breve periodo". Ne consegue che, per calcolare il punto di pareggio, l'impresa deve assumere che la dimensione produttiva rimanga costante. Da questa prima assunzione ne deriva un'altra, ovvero quella di considerare come unico "cost driven" il volume produttivo, escludendo così le altre cause di variazione³⁵.

Un'altra semplificazione riguarda l'ipotesi che i costi fissi e i costi variabili abbiano andamento lineare rispetto al volume di produzione, questa ipotesi è valida solo se consideriamo un "intervallo di rilevanza", ossia un "range" entro il quale il costo variabile

³⁰ «A CVP analysis helps predict the sales and volume required to achieve desired profit (or break even) based on your known costs» Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John, p.403.

³¹ Il margine di sicurezza esprime la massima perdita che l'impresa può subire prima di entrare nell'area di profitto negativo.

³² Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 120

³³ Nella realtà il calcolo del breakeven è possibile solo in situazioni controllate in cui le ipotesi di base riflettono la realtà aziendale. Vedi esempi: Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*, p. 171; Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 120.

³⁴ Cap. II, 2.2.

³⁵ Si evidenzia che le "altre cause di variazione" menzionate comprendono fluttuazioni nei prezzi delle materie prime, cambiamenti nei costi operativi, variazioni nei salari, sviluppi tecnologici, fluttuazioni nei volumi di vendita e nelle condizioni economiche.

unitario rimane costante³⁶. Nella realtà, all'aumentare dei volumi acquistati, il costo variabile unitario potrebbe diminuire a causa degli sconti sulle quantità o aumentare in presenza di risorse scarse. Inoltre, assumere costi variabili unitari costanti implica anche l'ipotesi che l'efficienza produttiva rimanga invariata. Tuttavia, nella realtà, si osserva empiricamente che, con la curva di apprendimento, all'aumentare dei volumi produttivi si verifica un aumento dell'efficienza. Infine, un'ultima ipotesi riguarda le imprese multiprodotto, ovvero quelle che producono e vendono prodotti diversi. In questo caso, si assume che il mix di vendita sia costante.

Un'altra ipotesi del modello presuppone che le quantità prodotte coincidano con quelle vendute; tuttavia, nel settore della ristorazione, ciò non rappresenta una semplificazione della realtà. Infatti, come già analizzato in precedenza³⁷, a causa delle peculiarità del settore, le quantità prodotte coincidono quasi sempre con quelle vendute.

Il punto di pareggio può essere analizzato con il “metodo dell'equazione economica” o con il “metodo grafico”³⁸. Il primo consiste nel calcolo puntuale del Breakeven point tramite un'equazione matematica ottenuta partendo dalla condizione di uguaglianza fra ricavi totali e costi totali, mentre il secondo prevede la sua rappresentazione grafica.

Il primo passaggio per ottenere il valore di Breakeven consiste nell'uguaglianza tra ricavi e costi; infatti, al verificarsi di questa condizione, il reddito è nullo. Successivamente, i costi noti dell'azienda in contabilità analitica vengono suddivisi in costi fissi e costi variabili³⁹. Infine, matematicamente, viene isolato il livello di output a sinistra, ottenendo così l'equazione per la quantità di pareggio.

³⁶ Il costo variabile unitario rimane costante quando per ogni unità aggiuntiva prodotta il costo aumenta dello stesso ammontare. Ne consegue che, nel breve periodo, anche il margine di contribuzione rimane costante.

³⁷ Quanto discusso è stato analizzato nel Cap 1, 1.3 nel paragrafo dedicato ai limiti delle tecniche di conservazione dei prodotti finiti delle imprese della ristorazione.

³⁸ « While there are advantages to both methods, the arithmetical calculation is typically the most accurate» Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). Food and Beverage Cost Control. Wiley & Sons, Incorporated, John, p.403.

³⁹ Un tipo di riclassificazione adottata per esprimere questa ripartizione è il conto economico a margine di contribuzione [Avi, M. s. (2023). The contribution margin due to a limiting factor in the presence of several sales options: actuality is not always as it appears at the beginning of the analysis, p.4].

Dimostrazione Matematica:

$$1. R_T = C_T$$

$$\longrightarrow R_T = P_u * Q; \quad C_T = CF + CV$$

$$\longrightarrow CV = CV_u * Q$$

$$2. P_u * Q; = CF + CV_u * Q \longrightarrow P_u * Q - CV_u * Q = CF \longrightarrow \\ Q(P_u - CV_u) = CF$$

Formula punto di pareggio:

$$Q = \frac{CF}{P_u - CV_u}$$

Dove:

- CF sono i costi fissi
- $P_u - CV_u$ il margine di contribuzione unitario
- Q è la *quantità di pareggio*

La quantità di pareggio tra costi e ricavi è ottenuta dividendo il totale dei costi fissi per il margine di contribuzione unitario ($P_u - CV_u$). Questo valore rappresenta il contributo di ogni unità prodotta e venduta alla copertura dei costi fissi, e, successivamente, per la generazione di reddito⁴⁰.

Il calcolo del punto di pareggio, tuttavia, presenta notevoli limitazioni quando applicato a imprese multiprodotto⁴¹. «Poiché, essendo necessario disporre di un prezzo unitario e di un costo unitario (margine di contribuzione), la formula tradizionale richiederebbe il calcolo del prezzo e del costo variabile unitario medio di tutti i prodotti. Tale approccio, tuttavia, non fornirebbe informazioni utili, poiché determinerebbe una quantità media da produrre che, per definizione, non si riferisce a nessun bene specifico, rendendo così inutile tale calcolo»⁴².

⁴⁰ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni, p. 173.

⁴¹ Aziende che vendono una moltitudine di prodotti con prezzi e costi variabili unitari diversi.

⁴² Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 127.

Pertanto, nelle imprese multiprodotto, è preferibile adottare l'approccio più completo del "fatturato di pareggio", che tiene conto non solo delle unità fisiche, ma anche dei valori monetari associati alle vendite, consentendo così di utilizzare la «stessa unità di misura per esprimere quantità diverse tra loro»⁴³.

La formula per calcolare il punto di pareggio in termini di fatturato si ottiene moltiplicando entrambi i membri dell'equazione della quantità di pareggio per il prezzo di vendita (P_u).

$$\text{Fatturato di pareggio} = \frac{CF}{\frac{P_u - CV_u}{P_u}}$$

Il rapporto tra il margine di contribuzione unitario ($P_u - CV_u$) e il prezzo rappresenta il margine di contribuzione relativo⁴⁴.

Per determinare il fatturato di pareggio in un'azienda multiprodotto, inizialmente deve essere calcolato il margine di contribuzione relativo medio, calcolato facendo la media dei singoli margini di contribuzione ponderati con il rispettivo mix di fatturato⁴⁵.

$$\overline{MC} = \frac{\sum_{i=1}^n MC_i \cdot F_i}{\sum_{i=1}^n F_i}$$

Dove:

- \overline{MC} è il margine di contribuzione relativo medio;
- n rappresenta il numero di prodotti;
- MC_i è margine di contribuzione relativo unitario del prodotto i ;
- F_i è la percentuale di incidenza delle vendite sul fatturato totale del prodotto i .

Dopodiché, l'impresa determina il fatturato di equilibrio complessivo.

⁴³ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 127.

⁴⁴ Il margine di contribuzione relativo è un indicatore che esprime il margine come percentuale delle vendite. A titolo esemplificativo, se il margine di contribuzione relativo è il 10% significa che per ogni euro di fatturato generato il suo 10% contribuisce alla copertura dei costi fissi.

⁴⁵ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore. p. 177.

$$RV = \frac{CF}{\overline{MC}}$$

Dove:

- \overline{MC} è il margine di contribuzione relativo medio;
- CF sono i costi fissi totali;
- RV rappresenta il fatturato di equilibrio complessivo.

Successivamente, per passare dal fatturato complessivo al fatturato di equilibrio dei singoli prodotti, il fatturato di equilibrio complessivo viene ripartito tenendo conto del mix delle vendite⁴⁶.

$$RV_i = RV \cdot F_i$$

Una volta ottenuto il fatturato di ogni singolo prodotto questo viene diviso per il suo prezzo ottenendo così la quantità di pareggio del prodotto.

$$Q_i = \frac{RV_i}{P_i}$$

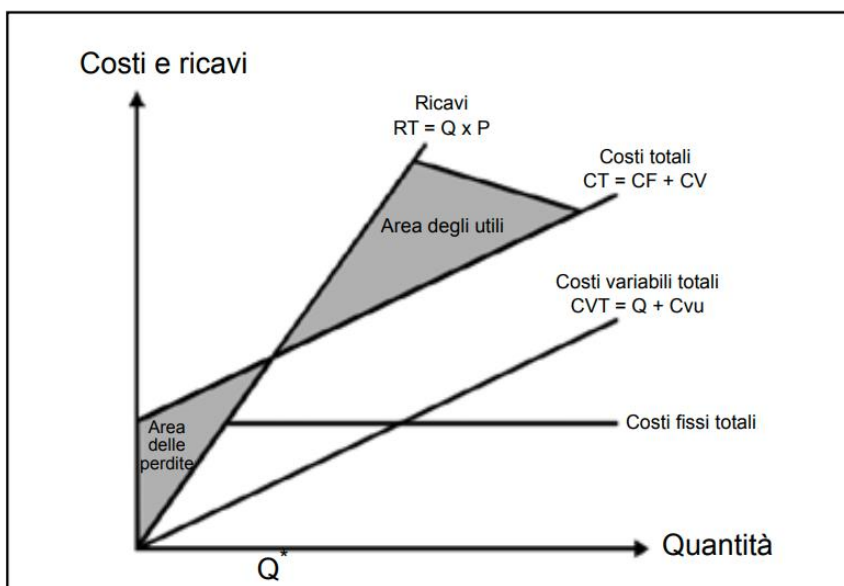
Dove:

- RV_i è il fatturato di equilibrio del prodotto i
- P_i è il prezzo del prodotto i
- Q_i rappresenta la quantità di pareggio del prodotto i

Al metodo dell'equazione matematica si contrappone il metodo grafico, il quale consente di ottenere informazioni immediate, sebbene meno precise rispetto al metodo matematico. Questo approccio permette un confronto immediato tra situazioni diverse, evidenziando la relazione tra i costi, i volumi e la redditività.

⁴⁶ Il mix di fatturato/vendite viene definito preventivamente in base all'andamento storico. Come discusso nel paragrafo sulle semplificazioni del modello, ipotizziamo che tale mix rimanga costante.

A tal fine, vengono rappresentate in un piano cartesiano la retta relative al costo totale, scindendo la componente variabile da quella fissa, e la retta del ricavo totale. (Fig. 3.1)



Fonte: Grafico. 7 Ordine dei dottori agronomi e dottori forestali della provincia di matere. (s.d). In *GESTIONE DELL'IMPRESA AGRICOLA E AGROALIMENTARE; BUSINESS PLAN, MARKETING E COMUNICAZIONE. P. 21*

Il punto in cui la retta dei ricavi si interseca con quella dei costi totali rappresenta il punto di pareggio, noto come breakeven point. Questo indica il livello produttivo al quale l'impresa genera una quantità sufficiente per coprire integralmente i costi fissi e ottenere un reddito nullo. A destra del breakeven, dove la retta dei ricavi supera quella dei costi, l'impresa registra un profitto positivo, mentre a sinistra, dove la retta dei costi supera quella dei ricavi, l'impresa subisce una perdita. Il valore dell'utile o della perdita dipende dalla distanza verticale fra le due rette.

La retta dei ricavi parte dall'origine poiché, in corrispondenza di volumi di vendita pari a zero, il ricavo totale è nullo. Al contrario, la retta dei costi totali interseca l'asse y nel punto corrispondente al valore del costo fisso. Questo accade perché, nell'ipotesi in cui i volumi di vendita scendessero a zero, l'impresa, nel breve periodo, continuerebbe comunque a sostenere i costi fissi.

Nell'equazione della retta dei costi totali, il valore dell'intercetta è rappresentato dai costi fissi, mentre il coefficiente angolare⁴⁷ è rappresentato dal costo variabile unitario.

$$CT = CV_u \cdot Q + CF$$

Dove:

- CV_u rappresenta il costo variabile unitario;
- Q rappresenta le quantità prodotte;
- CF rappresenta i costi fissi.

Graficamente il margine di contribuzione è dato dalla differenza verticale fra la retta dei ricavi totali e la retta dei costi variabili totali.

Dimostrazione:

$$RT - CV;$$

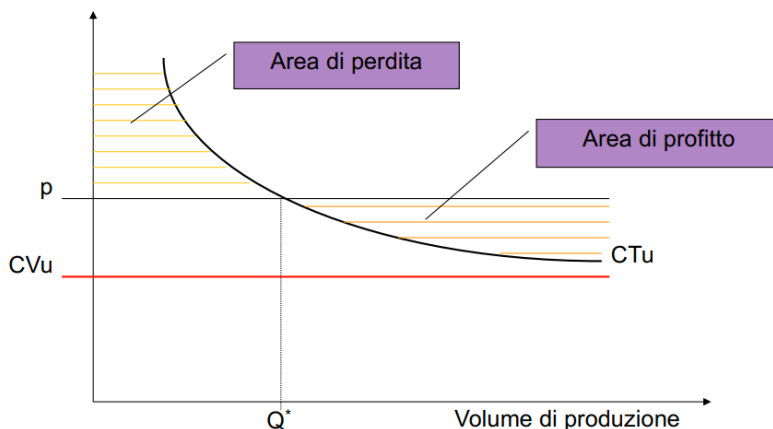
$$Q \cdot P - CV_u \cdot Q; \quad \text{---} \rightarrow \quad Q(Cvu - P)$$

Se la retta dei ricavi totali è più inclinata della retta dei costi variabili, significa che il margine di contribuzione è positivo e che l'impresa può raggiungere un punto di pareggio. Al contrario, quando il margine di contribuzione è negativo, il breakeven point non viene mai raggiunto, e ogni unità aggiuntiva prodotta contribuisce a peggiorare il risultato economico complessivo dell'azienda. Pertanto, una situazione di questo tipo non è auspicabile. Tuttavia, esistono casi in cui un'impresa potrebbe scegliere volontariamente di mantenere un margine di contribuzione negativo. Ciò potrebbe derivare da aspettative di aumento dei prezzi o da una prevista riduzione dei costi variabili in futuro. In alternativa, una decisione di questo tipo potrebbe dipendere da scelte di "cross-selling"⁴⁸. In queste situazioni, la decisione di mantenere un margine di contribuzione negativo potrebbe essere strategica, mirando a ottenere benefici a lungo termine, anche se temporaneamente si verificano perdite.

⁴⁷ Il coefficiente angolare esprime la variazione dell'asse y in funzione della variazione dell'asse x nell'equazione della retta, riflettendo la dinamica del costo totale in relazione alle quantità.

⁴⁸ Questo termine indica una situazione in cui l'azienda sostiene la vendita di un prodotto grazie alla commercializzazione di un altro prodotto che ha un margine di contribuzione negativo.

Le relazioni tra le variabili della breakeven analysis possono essere graficamente rappresentate e analizzate nelle loro dimensioni unitarie.



Fonte: Aulaweb: Slide sulla classificazione dei costi.

Il prezzo e il costo variabile unitario sono costanti, pertanto il margine di contribuzione unitario rimane invariato al variare dei volumi di produzione.

La funzione del costo totale unitario ha andamento decrescente in quanto all'aumentare dei volumi, per effetto delle economie di scala, la componente dei costi fissi unitari diminuisce. Infatti, come precedentemente visto, nell'ipotesi di "breve periodo" si assume che l'impresa non effettui nuovi investimenti. Ne consegue che, all'aumentare dei volumi di produzione il valore dei costi fissi unitari diminuisca.

Il breakeven point si ottiene dall'intersezione fra la retta del prezzo e la curva del costo totale unitario. In corrispondenza di questo punto, il prezzo di vendita eguaglia il costo totale unitario, determinando un reddito operativo nullo. A destra del punto di pareggio, il profitto è positivo, e all'interno di un "range di rilevanza", all'aumentare dei volumi di vendita, si registra un aumento del reddito unitario.

Tornando al metodo dell'equazione economica, può essere utilizzato per calcolare la quantità o il fatturato necessario per conseguire un determinato utile obiettivo. A tal fine, in ossequio alla logica sottostante al margine di contribuzione, la formula del "punto di pareggio" viene modificata sommando al costo fisso (CF) il reddito obiettivo (U_o).

$$Q^u = \frac{(CF + U_o)}{P - CV_u}$$

$$RV^u = \frac{(CF + U_o)}{\frac{P - CV_u}{P}}$$

Dove:

- CF rappresenta la somma totale dei costi fissi dell'azienda;
- U_o è l'ammontare di profitto che l'impresa desidera ottenere;
- Q^u rappresenta il livello di produzione per realizzare l'utile obiettivo;
- RV^u rappresenta il fatturato necessario per realizzare l'utile obiettivo.

Per comprendere meglio la logica, consideriamo il seguente esempio: se il prezzo di vendita è di 10 € e il costo variabile unitario è di 8 €, ciò implica che per ogni unità venduta l'impresa genera un margine di 2 €. Inizialmente, questo margine sarà utilizzato per coprire i costi fissi e successivamente contribuirà alla formazione dell'utile di esercizio. Ad esempio, se i costi fissi ammontano a 100 €, significa che le prime 50 unità vendute saranno utilizzate per coprire i costi fissi, e tutte le unità successive produrranno utile. Perciò, se l'utile obiettivo è di 300 €, ciò implica che l'impresa dovrà vendere 200 unità, di cui 50 serviranno a coprire i costi fissi e 150 contribuiranno al raggiungimento dell'utile obiettivo.

Tuttavia, quanto calcolato non considera la componente fiscale. Per conseguire un certo utile netto, pertanto, deve essere determinato l'ammontare di utile lordo che consentirà, data un'aliquota fiscale T , di raggiungere un determinato utile netto obiettivo.

$$U_n = U_l - U_l T = U_l(1 - T)$$

$$U_l = \frac{U_n}{(1 - T)}$$

La formula della quantità di pareggio si modifica nel seguente modo:

$$Q^u = \frac{\left(CF + \frac{U_n}{(1 - T)} \right)}{P - CV_u}$$

Dove:

- U_n rappresenta l'utile netto;
- T rappresenta l'aliquota fiscale stimata.

Inoltre, è essenziale evidenziare un limite intrinseco nel modello di Breakeven Analysis relativo alla determinazione del punto di pareggio. Questo calcolo, tipicamente, si basa sui ricavi e sui costi caratteristici dell'azienda, senza un'analisi approfondita delle componenti finanziarie e fiscali. Pertanto, sebbene il modello possa indicare il livello di output in cui i ricavi eguagliano i costi, nella realtà «potrebbero verificarsi situazioni in cui, a causa di variabili finanziarie e/o fiscali, nonostante l'impresa abbia raggiunto il punto di pareggio, il reddito aziendale risulti essere comunque negativo o positivo»⁴⁹.

Ne consegue che le molteplici ipotesi semplificatrici adottate rendono il modello di Breakeven uno strumento poco adatto per effettuare previsioni puntuali ed oggettive delle quantità o del fatturato necessario per raggiungere il punto di pareggio ed eventualmente conseguire un utile obiettivo. Piuttosto, «il suo vero valore emerge nell'ambito dell'interpretazione e dell'analisi della sensibilità»⁵⁰, ovvero nello studio di come le variabili interagiscano e si relazionino fra loro⁵¹.

L'analisi della sensibilità si presenta come un approccio utile per valutare come una variabile deve essere modificata al fine di raggiungere un determinato obiettivo.

La sensibilità delle componenti di costo e ricavo varia a seconda della configurazione di costo dell'azienda esaminata. Il settore della ristorazione è caratterizzato dall'incidenza significativa dei costi fissi sui costi totali, principalmente a causa dell'elevato costo associato al lavoro. Questa peculiarità conferisce maggiore rigidità alla funzione del costo totale, influenzando negativamente la capacità delle imprese ristorative di adeguare i volumi produttivi alle mutevoli condizioni di mercato⁵². La configurazione dei costi dell'azienda, inoltre, influenza direttamente il valore del punto di pareggio; infatti, maggiori sono i costi fissi, maggiore è la quantità o il fatturato necessario per conseguire profitti. Nel settore della ristorazione, la predominanza dei costi fissi sui costi variabili rappresenta, da un lato, un potenziale di profitto elevato poiché, con l'incremento dei volumi di vendita, l'utile cresce in misura maggiore rispetto a contesti imprenditoriali in cui i costi fissi hanno un impatto più limitato e i costi variabili sono più elevati. Dall'altro

⁴⁹ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p.125.

⁵⁰ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p.126.

⁵¹ Specialmente nello studio di come le variabili dipendenti, come i costi, rispondano alle variazioni delle variabili indipendenti, come i volumi di produzione.

⁵² Ultima fonte, p. 135.

lato, tuttavia, questa peculiarità comporta conseguenze sfavorevoli, specularmente opposte, nel caso in cui l'azienda non raggiunga il punto di equilibrio⁵³. Perciò, in questa circostanza, una riduzione delle vendite avrebbe effetti più gravi rispetto a strutture aziendali meno vincolate.

Oltre all'analisi del punto di pareggio, un altro indice importante nel panorama della gestione aziendale è il “margine di sicurezza”.

Il margine di sicurezza è un indicatore che consente all'impresa di determinare, in valore assoluto o percentuale, l'ammontare di volumi o di fatturato che può permettersi di perdere prima che il suo risultato economico diventi negativo.

$$MS = \frac{Q^{e/p} - Q}{Q^{e/p}}$$

Dove:

- MS è il margine di sicurezza;
- $Q^{e/p}$ rappresenta i volumi di vendita effettivi o programmati;
- Q è il punto di pareggio.

Il margine di sicurezza può essere calcolato sia in termini quantitativi che in termini di fatturato.

$$MS = \frac{RV^{e/p} - RV}{RV^{e/p}}$$

- $RV^{e/p}$ rappresenta il fatturato di vendita effettivo o programmato;
- RV è il fatturato di pareggio.

⁵³ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p.135.

3.3.1 Closing Point

Un altro indice utile per guidare le decisioni dei manager è il “closing point”, noto in italiano come punto di chiusura.

Il closing point misura il volume di vendita o il fatturato minimo che un'impresa deve realizzare per coprire i suoi costi di apertura. Le spese di apertura comprendono i costi minimi indispensabili per svolgere la propria attività⁵⁴.

«Il punto di chiusura si basa sul rapporto tra i costi minimi di apertura e le vendite totali»⁵⁵. Da un punto di vista puramente economico se i ricavi “previsti” derivanti dalle vendite non sono sufficienti a coprire i “costi di apertura”, all'impresa non conviene aprire e svolgere la propria attività in quanto, nella condizione di incapacità di raggiungere il closing point, dovrà sostenere sia le spese relative ai costi di apertura che le spese riguardanti i costi non eliminabili. Al contrario, se l'attività rimane chiusa, saranno sostenuti solo i costi non eliminabili, che comprendono spese come l'affitto, l'assicurazione, le utenze, gli interessi, ecc., indipendentemente dall'apertura o chiusura del locale.

Nel settore della ristorazione, le decisioni di apertura o chiusura sono particolarmente importanti, in quanto il mercato ristorativo è caratterizzato da fluttuazioni stagionali della domanda nel brevissimo periodo, settimanale o addirittura giornaliero. Perciò il “closing point” rappresenta uno strumento fondamentale per valutare coscientemente la convenienza di apertura o chiusura del locale.

Nella prassi, i manager rispondono alle fluttuazioni di periodo assumendo meno dipendenti, acquistando meno forniture, eccetera. Tuttavia, alcuni costi non possono essere ridotti poiché sono fondamentali per garantire, in modo adeguato e rispettando gli standard di servizio e qualità, lo svolgimento dell'attività. Queste spese sono comunemente conosciute come costi minimi indispensabili o "costi di apertura". Nel

⁵⁴ In altre parole, le spese di apertura rappresentano i costi che l'impresa deve sostenere nel caso decidesse di aprire e gestire le proprie operazioni in un determinato periodo.

⁵⁵ Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2^a ed.), p.462.

settore della ristorazione, tra questi includiamo: le spese del personale, le utenze extra, le forniture, e le spese di pulizia, ecc.

La formula del closing point si ottiene modificando “il modello matematico” del fatturato di pareggio. Infatti, in ossequio alla logica sottostante al margine di contribuzione, il numeratore, rappresentato nel modello di break-even dai costi fissi, viene sostituito dai costi di apertura.

$$\text{Closing point} = \frac{\text{Costi di apertura}}{\text{Margine di contribuzione relativo}}$$

Il closing point, così ottenuto, rappresenta il fatturato che l'impresa deve realizzare per coprire le spese minime di apertura del locale. Le valutazioni di convenienza, perciò, si basano sui volumi di vendita e, quindi, sull'affluenza che l'impresa “stima” in un determinato periodo (giorno/settimana/mese o stagione). Essendo questa una stima è importante che l'hotspot informativo sia indicativo della realtà, in altre parole i dati utilizzati per stimare la domanda devono essere accurati e coerenti con lo scenario macroeconomico. A tal fine, le informazioni relative alle affluenze sono ottenute elaborando i dati storici e contestualizzandoli nello scenario di mercato attuale, considerando anche le prospettive future legate ai trend strutturali e congiunturali di settore⁵⁶.

Pertanto, se i manager, in un periodo, prevedono volumi di vendita non sufficienti a coprire i costi di apertura, operativamente l'impresa può cercare di aumentare i volumi di vendita, chiudere l'attività oppure decidere di tenere aperta l'attività. Quest'ultima decisione, seppur da un punto di vista economico emerge come inefficiente, potrebbe essere presa alla luce di aspetti di natura strategica che, nel modello “matematico” di closing point non vengono considerati. Ad esempio, la possibilità di aumentare l'affluenza nel fine settimana⁵⁷, aprendo anche nei giorni in cui l'impresa non raggiunge il “fatturato di chiusura”.

⁵⁶ Vedi approfondimento Cap I, 1.5.

⁵⁷ I giorni del fine settimana, come evidenziato dal Report FIPE sulla ristorazione, sono quelli più redditizi per i ristoranti.

A titolo esemplificativo, supponiamo che, un ristorante abbia un margine di contribuzione relativo del 46% e un costo di apertura di 3000 euro.

Il suo closing point è $6521 \text{ €} \left(\frac{3000}{0,46} \right)$;

Ipotizziamo ora che, attraverso l'analisi dei dati storici, il ristorante constati che in un particolare giorno della settimana registra ricavi medi di vendita pari a 4000 euro. In questa situazione, dal punto di vista economico, aprire il ristorante non sarebbe conveniente, poiché i ricavi non sarebbero sufficienti nemmeno a coprire i costi di apertura. Al contrario, se rimanesse chiuso, subirebbe una perdita minore derivante solo dai costi non eliminabili⁵⁸.

IV) Sistema di programmazione e controllo

Il sistema di programmazione e controllo è caratterizzato da un processo circolare finalizzato al conseguimento degli obiettivi aziendali di medio/lungo periodo. «Questo processo analitico-decisionale è costituito da più fasi susseguenti di costante definizione, sviluppo e analisi delle performance aziendali»¹.



Fonte: Controllo di gestione- Avallone

L'input della pianificazione strategica sono gli obiettivi aziendali di lungo periodo, i quali vengono declinati nell'attività di programmazione annuale. Questa, attraverso la redazione del budget, formalizza le politiche di gestione e indirizza il programma d'azione per i successivi 12 mesi. Al termine del periodo annuale o infrannuale, i manager conducono un controllo dei risultati effettivamente ottenuti, mediante l'analisi degli

⁵⁸ Ipotizzando che i costi fissi non eliminabili ammontino a 1000 euro, se il ristorante rimanesse chiuso, subirebbe una perdita pari a ai costi fissi non eliminabili (-1000 euro). Al contrario, se decidesse di aprire con un livello di ricavo inferiore ai costi di apertura, la perdita corrisponderebbe alla somma dei costi fissi non eliminabili sommati ai costi di apertura non coperti. Nell'esempio precedente, quindi, con un ricavo di 4000 euro e un costo di apertura di 3000 €, la perdita totale sarebbe di $1000\text{€} + 1160\text{€} (3000\text{€} - 4000 \cdot 0,46\text{€}) = 2160\text{€}$.

¹ Padovan, M. (s.d.). *passione e raziocinio. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, p. 172.

scostamenti, al fine di acquisire le informazioni necessarie per consentire una gestione efficiente. Successivamente alla fase di controllo, vengono predisposti gli eventuali interventi correttivi, che possono consistere nella revisione dei piani o nella ridefinizione del budget. Questa caratteristica è ciò che ne determina l'andamento circolare².

Nel capitolo successivo, sarà analizzato lo strumento di programmazione: il budget.

4.1 Budget

Il budget è uno degli strumenti informativi del controllo di gestione che si basa sulla stesura di un bilancio preventivo, con l'obiettivo di formalizzare in termini quantitativi gli obiettivi di breve periodo e di individuare le risorse e i mezzi necessari per realizzarli³.

L'aspetto anticipatorio del prospetto rappresenta una caratteristica dell'attività di programmazione, la quale può essere considerata uno strumento guida a supporto dell'azione del management. Essa si rende quindi necessaria per indirizzare e coordinare i centri di responsabilità verso il conseguimento di uno o più obiettivi organizzativi⁴. Da qui la veste del «sistema di programmazione e controllo come strumento di governo e guida dell'azienda, al quale sono attribuite diverse finalità, tra cui il coordinamento, la responsabilizzazione e l'orientamento»⁵. Infatti, in relazione alle politiche di gestione del budget, ogni individuo o unità organizzativa è tenuto al raggiungimento di specifici obiettivi. Affinché ciò avvenga, l'impresa fornisce i mezzi e le risorse necessarie, attribuendo, in relazione all'attività svolta, una serie di deleghe che responsabilizzano gli

² L'efficacia del controllo di gestione è garantita dal confronto risultati su obiettivi, il quale si articola in diverse fasi, dalla valutazione dei dati storici e delle prospettive fino alla determinazione e all'analisi degli scostamenti. Questo confronto consente all'azienda di definire e attuare azioni correttive in un processo circolare di ridefinizione del budget. Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p.85.

³ Una possibile definizione di Budget è quella che lo descrive come «programma d'azione, espresso in termini quantitativi, usualmente monetari, e che copre un predefinito arco temporale» Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 258.

⁴ Nel budget, la funzione di indirizzamento viene operativamente attuata attraverso l'individuazione delle tempistiche, delle risorse impiegate e delle responsabilità. G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 257.

⁵ Ultima fonte, p. 258.

individui. Inoltre, il budget svolge una funzione di indirizzamento, stabilendo gli obiettivi e definendo così la direzione comportamentale degli individui e le loro priorità.

Tuttavia, il budget, come strumento guida, non dovrebbe essere considerato come un elemento rigido e vincolante, ma piuttosto come un supporto dinamico all'azione dei manager, reattivo alle dinamiche del contesto esterno e interno. A questo scopo, risulta particolarmente utile l'articolazione del budget in periodi infrannuali e l'implementazione di un controllo periodico che consente di correggere eventuali disallineamenti⁶.

Una delle finalità del budget è rappresentata dal coordinamento⁷. Il budget, necessita di un continuo “interscambio comunicativo” fra i centri di responsabilità. Questo scambio è importante in tutte le fasi della programmazione e controllo per gestire in modo efficiente il controllo di gestione⁸. Tuttavia, è importante notare come il processo di coordinamento varia in base al tipo di assetto organizzativo adottato dall'impresa. Nel settore della ristorazione, ad esempio, le aziende adottano spesso strutture organizzative elementari in cui tutte le decisioni sono centralizzate e prese direttamente dall'imprenditore, senza la necessità di un particolare scambio comunicativo tra i vari centri di responsabilità. Questa peculiarità semplifica il processo di coordinamento, poiché le decisioni possono essere prese immediatamente dall'imprenditore senza richiedere la collaborazione dei diversi centri di responsabilità.

In sintesi, il budget è uno strumento di programmazione che consente di coordinare l'organizzazione attraverso la definizione delle responsabilità, elemento che, secondo la teoria del job design di Herzberg del 1966, incentiva la partecipazione e motiva gli individui coinvolti⁹.

⁶ Nonostante il budget sia tradizionalmente concepito su base annuale, la redazione di un budget infrannuale, mensile o trimestrale può dimostrarsi vantaggiosa per apportare aggiustamenti e correggere il piano strategico in corso.

⁷ «Il budget rappresenta un utile strumento di coordinamento in quanto permette di esplicitare gli obiettivi e le responsabilità per ogni unità organizzativa» G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 267.

⁸ La comunicazione fra i centri di costo è prerogativa fondamentale in tutte le fasi del controllo di gestione: nella fase di budgeting, attuazione e controllo del budget. Nel budgeting, questo scambio è fondamentale per programmare in modo coeso il budget. Durante l'attuazione, assume importanza per garantire l'allineamento delle azioni con le previsioni stabilite, consentendo una corretta esecuzione delle strategie pianificate. Infine, rileva un'importanza anche nella fase di report aziendale per definire le responsabilità (strumento di valutazione prestazione dei manager) e intervenire in modo correttivo.

⁹ In merito si veda, Saverio Salvemini, *Organizzazione aziendale*, pp. 165-168.

4.1.1 Processo di Budgeting

«Il processo di budgeting si articola in diverse fasi finalizzate a tradurre i programmi d'azione in termini economico finanziari in obiettivi di breve periodo»¹⁰. Pertanto, una volta definiti, nell'attività di pianificazione strategica, gli obiettivi di medio/lungo periodo dell'azienda, è necessario suddividerli in obiettivi di breve periodo formulati in termini monetari-quantitativi nel budget.

Il processo di budgeting è un'attività complessa, articolata in diverse fasi finalizzate alla realizzazione del “Budget generale di impresa”, noto anche come “Master Budget”. Questo rappresenta un bilancio preventivo e si compone di tre budget di sintesi: il budget economico, il budget patrimoniale e il budget di cassa. Il processo di produzione del budget, in tutte le sue fasi, è iterativo, poiché è soggetto a continui aggiustamenti. Da qui deriva l'importanza della cooperazione tra i vari centri di responsabilità.

La prima fase del processo riguarda la definizione della “Guidelines”, durante le quali vengono esplicitati gli obiettivi specifici e aziendali in relazione al contesto interno ed esterno di riferimento. La seconda fase, invece, riguarda la produzione dei budget degli investimenti e dei budget operativi, che rappresentano dei prospetti analitici di settore che nelle fasi finali confluiscono nei budget di sintesi. La redazione dei prospetti intermedi può seguire due iter diversi in risposta ad una diversa filosofia aziendale: quella Top-down e quella Bottom-Up.

«Nel modello Top-Down, spetta al top manager o al controller preposto la preparazione del budget, sottoposto il quale viene successivamente sottoposto alle unità organizzative»¹¹. Al contrario, nel modello Bottom-Up, le singole unità operative preparano il proprio budget di riferimento in base alle proprie competenze, il quale viene successivamente sottoposto all'approvazione dell'alta direzione. In ogni area, è individuato un responsabile incaricato della predisposizione del budget.

¹⁰ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p.273.

¹¹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA, p. 117.

La fase finale riguarda la negoziazione e, eventualmente, la revisione del programma, durante la quale vengono confrontati tutti i budget operativi per verificare la coerenza reciproca e con gli obiettivi organizzativi. Infine, dopo aver superato eventuali criticità tramite la revisione dei budget, si procede alla redazione del master budget.

È importante evidenziare come questo processo rappresenti un modello ideale che non sempre rispecchia le realtà aziendali. Nel caso specifico della ristorazione, la predisposizione del budget risulta essere meno analitica e iterativa rispetto ad altre attività industriali. Questo perché le strutture organizzative nel settore della ristorazione sono spesso relativamente semplici. Le imprese che operano in questo settore, infatti, tipicamente, assumono un assetto organizzativo elementare¹² caratterizzato da due livelli gerarchici. Al primo livello gerarchico troviamo l'imprenditore che ricopre il ruolo di manager, insieme agli investitori che partecipano alle decisioni amministrative e organizzative. Al secondo livello, si trovano gli organi operativi che hanno meno responsabilità e sono soggetti a un controllo diretto dall'alto della gerarchia aziendale. Ciò comporta che in contesti come quello della ristorazione, caratterizzati da strutture organizzative più semplici e gerarchie meno complesse, il processo di predisposizione del budget può presentare semplificazioni e una maggiore centralizzazione decisionale, riducendo l'importanza dell'attività di cooperazione e coordinamento delle risorse umane.

Da un punto di vista operativo possono essere distinti tre budget: Finanziario, Operativo e degli Investimenti. Questi confluiscono nel Master budget, composto dai budget di sintesi: Budget economico, Budget patrimoniale e Budget di cassa.

Nel processo di predisposizione dei budget operativi, secondo la letteratura in materia, il primo documento da predisporre è il budget delle vendite. Ciò è dovuto al fatto che le previsioni di vendita influenzano direttamente molte aree aziendali, guidando le decisioni strategiche e vincolando le risorse finanziarie disponibili.

Il budget delle vendite è il prospetto in cui viene quantificato il volume di vendita dei prodotti che saranno collocati sul mercato. Le quantità stimate devono essere coerenti con l'andamento storico dell'azienda e con le dinamiche di mercato correnti. Per una corretta quantificazione delle vendite, l'impresa è tenuta ad analizzare sia il contesto esterno che

¹² In merito si veda, Saverio Salvemini, *Organizzazione aziendale*, pp. 384-387.

quello interno. Ciò consente all'impresa di evidenziare, da una parte, le sue potenzialità in termini di capacità produttiva e, dall'altra, di ponderare queste capacità rispetto alla reale domanda del mercato.

Nell'ambito della ristorazione, i volumi di vendite sono solitamente stimati in funzione degli andamenti passati (“modello evolutivo delle vendite passate”) e in base alle aspettative di comportamento della clientela. Per quest'ultimo aspetto, rileva una sua importanza il contesto socioeconomico, considerando che, tra le altre cose, questo settore è caratterizzato da una domanda di mercato estremamente elastica con fluttuazioni nel medio, breve e “brevissimo periodo”. Per questo motivo, nel settore della ristorazione, la quantificazione delle vendite in periodi infrannuali non può essere effettuata dividendo semplicemente il volume di vendita totale per il numero di sottoperiodi, ma è necessario tenere in considerazione gli effetti di eventuali ciclicità sulle vendite.

Oltre all'andamento del mercato e agli impatti degli eventi macroeconomici, la dimensione normativa riveste un ruolo significativo nella stima dei volumi di vendita. A titolo esemplificativo, nel settore della ristorazione, il decreto-legge n.34/2020 ha avuto un impatto notevole negli ultimi anni¹³. Grazie a queste nuove disposizioni, molti ristoranti hanno beneficiato dell'opportunità di espandere gli spazi utilizzabili, aumentando così la capacità di accoglienza dei clienti e, di conseguenza, migliorando le prospettive di vendite.

Il budget delle vendite è particolarmente importante in quanto, in base ai volumi di vendita stimati, vengono determinate le politiche di acquisto dei fattori produttivi (materie prime, materiale di consumo, servizi e manodopera). Inoltre, questo è il prospetto di base da cui si parte per redigere i budget commerciali d'azienda, il budget dei ricavi e dei costi.

Il budget dei ricavi si ottiene rapportando i volumi di vendita stimati con i prezzi unitari programmati. Questo prospetto consente a preventivo di calcolare i ricavi totali e il fatturato parziale di ogni piatto venduto in base ai volumi stimati. Nel settore della ristorazione, per ragioni informative, può essere utile scomporre il budget delle vendite nell'area food e nell'area beverage o per “menu standard”, consentendo di separare i

¹³ Questo decreto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il 19 maggio, ha introdotto misure di sostegno specifiche per le imprese del settore della ristorazione, consentendo una maggiore flessibilità e, in particolare, la possibilità di espandere la capacità di coperti sfruttando spazi pubblici.

ricavi derivanti dal cibo dai ricavi derivanti dalla vendita delle bevande e da menu diversi¹⁴.

Gli strumenti tecnico-informatici, come il registratore di cassa, forniscono una serie di informazioni rilevanti per la determinazione dei volumi di vendita. Infatti, la registrazione delle comande nel software del registratore di cassa consente di estrapolare i dati relativi all'affluenza e definire con precisione le quantità vendute di ciascun piatto per periodo.

Una volta redatto il budget dei ricavi l'impresa può procedere alla predisposizione del budget dei costi di produzione. Questo riflette a preventivo i costi dei fattori produttivi impiegati per la realizzazione dei volumi di produzione stimati. Tipicamente nelle imprese industriali i volumi di vendita stimati e i volumi di produzione non coincidono a causa della componente magazzino "prodotti finiti". Tuttavia, nel settore della ristorazione, tranne in casi particolari, vi è una corrispondenza diretta tra beni prodotti e beni venduti. Ciò è dovuto al fatto che non esistono o non sono sempre applicabili tecniche di conservazione per tutti gli alimenti. Pertanto, nel budget dei costi vengono riportate le quantità in termini monetari delle risorse necessarie per la realizzazione dei volumi attesi.

La prima componente di costo che viene tipicamente calcolata è quella diretta di produzione¹⁵. I costi diretti di produzione vengono calcolati utilizzando la distinta base, che rappresenta una lista di tutti gli elementi necessari, con le rispettive quantità e costi, per la realizzazione di un prodotto. È fondamentale determinare il costo unitario del prodotto in modo rigoroso. A tal fine, può essere utile stabilire un intervallo di costi che rifletta la variabilità del costo delle materie prime durante l'anno. Pertanto, nel budget dei costi di produzione, si indicano due valori: il "costo minimo di produzione" e il "costo massimo di produzione". In alternativa, è possibile utilizzare una media ponderata tra i due valori.

¹⁴ Esempio: Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA, p.130.

¹⁵ La componente diretta è quella che riguarda il costo dei fattori produttivi impiegati direttamente per la produzione.

Il costo standard unitario per la realizzazione di un'unità di prodotto può essere calcolato nel seguente modo:

$$\text{Costo standard} = s \times P$$

Dove:

- (s) è lo standard fisico unitario, ossia la quantità fisica di risorse necessaria per ottenere un'unità di prodotto;
- (P) è il prezzo standard unitario, ossia prezzo necessario per acquistare un'unità della risorsa in esame.

Nell'ipotesi in cui gli elementi per la realizzazione di un prodotto siano più di uno, il costo standard complessivo si determina sommando il costo standard di tutte le risorse necessarie per la realizzazione di un singolo prodotto.

$$\text{Costo standard complessivo} = \sum_{i=1}^n (s \times P)$$

Nell'ambito della ristorazione, la tecnica di determinazione del costo standard dipende dal comparto a cui ci si sta riferendo. Da questo punto di vista, possono essere distinte due macrocategorie: quella del food cost e quella del beverage cost, quest'ultima non soggetta a trasformazione.

Per quanto riguarda il Food cost, l'oggetto di costo è il piatto presente nel menu. Ne consegue che, in base al processo produttivo a cui è soggetto il prodotto, il suo costo standard è definito in funzione della distinta base che, nell'ambito della ristorazione, è rappresentata dalla ricetta standard, nella quale sono riportate le quantità di tutti gli ingredienti e il loro costo unitario necessario per la realizzazione del piatto.

Una volta stabilito il costo standard per unità di prodotto, viene calcolato il costo diretto complessivo moltiplicando questo valore per i volumi di produzione programmati per ogni pietanza presente nel menù.

$$\text{Costo piatto complessivo} = V \cdot \sum (s \times P)$$

- *V rappresenta il volume di produzione programmato*

Per quanto riguarda la determinazione del costo standard nel settore beverage, il calcolo risulta essere più semplice in quanto, per le bevande che non subiscono trasformazioni, come vino, birra, liquori, ecc., il costo è semplicemente dato dal suo costo di acquisto medio in fattura. Pertanto, il costo complessivo si ottiene dal rapporto tra il costo di acquisto della bevanda e i volumi di vendita previsti¹⁶.

Da un punto di vista tecnico-informativo, l'azienda conserva le informazioni extra-contabili relative al costo delle materie prime necessarie per la realizzazione del prodotto e al costo delle bevande acquistate nel software di contabilità, dove vengono archiviate le fatture di acquisto.

Una volta imputati i costi diretti, l'impresa procede ad imputare i costi indiretti, fra i quali annoveriamo il costo del lavoro e i costi generali di gestione (amministrativi e commerciali). Nel settore della ristorazione, in risposta alla dinamicità della domanda di mercato, il personale subisce fluttuazioni annuali. Per questo motivo, diventa utile, se non necessaria, la rappresentazione mensile dei valori di budget per determinare le risorse impiegate e per organizzare e coordinare le risorse umane.

Il budget dei ricavi e il budget dei costi vengono aggregati nel budget economico, da cui emerge il reddito operativo stimato. Questo budget rappresenta un conto economico preventivo, riclassificato in funzione delle esigenze dell'impresa.

Dopo aver elaborato i budget operativi, l'impresa procede alla redazione del budget degli investimenti, nel quale vengono riportate tutte le operazioni sugli Asset definite nel piano di investimenti pluriennale¹⁷. La redazione di questo prospetto è particolarmente importante in quanto tutte le decisioni di investimento e di disinvestimento hanno un impatto sia sui costi fissi, coinvolgendo direttamente il valore degli ammortamenti, che sull'efficienza delle risorse aziendali.

L'ultima fase fondamentale nel processo di budgeting è costituita dall'analisi della fattibilità finanziaria. Lo strumento di programmazione finanziaria a breve termine è rappresentato dal budget di cassa, il quale riflette tutti i movimenti in entrata e in uscita previsti nel periodo di riferimento. Questo periodo, convenzionalmente, si estende ai 12

¹⁶ Vedi il Capitolo 6 di questa tesi per un esempio pratico applicato al ristorante [classified].

¹⁷ Il budget degli investimenti pluriennale è un piano finanziario che identifica e pianifica gli investimenti di lungo termine che un'azienda prevede di effettuare nei prossimi anni.

mesi successivi. Le informazioni relative alle entrate e alle uscite sono stimate in funzione delle grandezze determinate nel budget commerciale e in relazione a tutte le operazioni previste nell'area della gestione finanziaria, che includono il pagamento e la riscossione degli interessi, l'apertura e la chiusura di finanziamenti e le imposte. Tuttavia, i flussi di cassa non possono essere semplicemente determinati a priori in base ai ricavi e ai costi previsti a budget, poiché potrebbe esserci uno sfasamento temporale tra la manifestazione economica e quella finanziaria¹⁸. Di conseguenza, per predisporre il budget di cassa e adempiere alla sua funzione di garanzia delle risorse, l'impresa è tenuta ad attuare un'analisi analitica dei flussi. A tal fine, risulta utile il calcolo, per quanto concerne i debiti commerciali, della durata media dei “debiti verso fornitori”, calcolato nel seguente modo:

$$\text{Durata media dei debiti vs fornitori} = \frac{\frac{\text{Debiti vs fornitori}}{1,22}}{\text{Costo di acquisto materie prime}} \cdot 360$$

La procedura di calcolo menzionata non tiene conto della complessità delle relazioni tra le imprese e i singoli fornitori. Per garantire una valutazione accurata delle uscite di cassa, pertanto, è preferibile condurre un'analisi dettagliata dei singoli contratti di fornitura e delle politiche di pagamento previste.

Nel settore della ristorazione, per quanto riguarda i ricavi commerciali, la manifestazione economica e finanziaria tipicamente coincidono, poiché la concomitanza tra la prestazione e l'incasso è solitamente immediata. Pertanto, i valori di ricavo espressi nel budget possono tendenzialmente essere fatti corrispondere ai valori di incasso relativi

La funzione del budget di cassa è quella di fornire gli strumenti necessari per garantire, per l'intero periodo di riferimento, una riserva di risorse per svolgere l'attività operativa ed equilibrare i fabbisogni finanziari con i finanziamenti in ogni momento della gestione¹⁹. A tal fine, le entrate e le uscite di cassa sono rappresentate a cadenza infrannuale, mensile o addirittura settimanale, in modo da programmare a preventivo il

¹⁸ Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*, pp. 196 – 197.

¹⁹ Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA, p.116. Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 310.

fabbisogno periodico di risorse. Questo consente di agire in anticipo determinando soluzioni, modalità e i tempi per il reperimento delle risorse finanziarie.

Una volta redatti i budget operativi, il budget degli investimenti e quello di cassa, e dopo aver bilanciato tutti i conti, il processo di budgeting si conclude con la stesura del budget patrimoniale e del budget economico.

Il budget patrimoniale rappresenta lo strumento di pianificazione che si focalizza sulla previsione delle componenti finanziarie e degli asset di un'azienda. Questo prospetto di sintesi aggrega le voci a seconda delle esigenze conoscitive dell'impresa.

Nel budget patrimoniale, a differenza della preparazione degli altri budget, l'arco temporale non è limitato all'anno, ma tiene conto anche di elementi a lungo termine, includendo gli investimenti e i disinvestimenti con le variazioni del valore delle immobilizzazioni.

4.2 Analisi degli Scostamenti

L'ultima fase del sistema di programmazione e controllo è rappresentata dall'analisi degli scostamenti. «In questa fase di report aziendale, i manager verificano la bontà delle scelte, confrontando i valori preventivati a budget con i valori effettivi misurati a consultivo»²⁰.

L'analisi degli scostamenti può riguardare innanzitutto il reddito effettivo. Tuttavia, nonostante questa informazione sia utile per evidenziare se il profitto programmato nel budget sia stato raggiunto, attraverso questa analisi l'impresa non ottiene informazioni sufficienti per individuare le cause dell'eventuale scostamento budgetario, necessarie per attuare azioni correttive e attribuire responsabilità. Questo confronto, pertanto, riveste un ruolo fondamentale nell'attività di controllo aziendale per garantire la circolarità del sistema di programmazione e controllo, attraverso gli interventi correttivi predisposti dai manager. Questi interventi possono riguardare sia la ridefinizione degli obiettivi operativi che, in situazioni particolari, anche del piano strategico. Inoltre, per garantire una gestione

²⁰ Chiacchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 349.

efficiente, è essenziale risolvere gli eventuali disallineamenti in tempi adeguati²¹. Per questo motivo, tale analisi dovrebbe essere condotta periodicamente (mensilmente, trimestralmente, semestralmente e/o annualmente), confrontando i prospetti intermedi redatti nella fase di programmazione con i valori effettivamente rilevati nel consultivo.

L'analisi degli scostamenti, in inglese "Variance Analysis" può essere scomposta in diverse fasi²².

Nella prima fase vengono confrontati i valori preventivi con quelli consultivi, evidenziando lo scostamento globale delle componenti positive e negative del reddito. Tuttavia, lo scostamento globale ha una bassa valenza informativa poiché non fornisce informazioni sufficientemente dettagliate per consentire ai manager di intraprendere azioni correttive e individuare le responsabilità. Per ovviare a questo problema, i manager procedono all'individuazione degli scostamenti parziali dei costi e dei ricavi, al fine di identificare le macro-cause che hanno contribuito al disallineamento tra i valori effettivi e quelli programmati.

Le cause dello scostamento possono essere esterne o interne²³. Le cause esterne si riferiscono al contesto del mercato e coinvolgono sia la domanda di consumo che il rapporto dell'impresa con i fornitori. Da una parte, infatti, il disallineamento rispetto agli obiettivi predefiniti, potrebbe dipendere da una differenza nei volumi di vendita tra quelli programmati e quelli effettivi, mentre, dall'altra, potrebbe derivare da una discrepanza tra i costi dei fattori produttivi da quelli standard. Al contrario, le cause interne sono legate all'efficienza e alle dinamiche interne dell'azienda, rappresentando un elemento critico per il corretto allineamento tra le attività di produzione e i risultati attesi.

La distinzione tra variabili esterne e interne ha delle implicazioni anche sul tipo di azioni correttive intraprese dall'azienda. Le cause esterne, definite da alcuni autori anche come "esogene", non sono controllabili dall'impresa. Ne consegue che, in caso di disallineamento causato da un fattore esterno, le azioni di risposta dell'azienda saranno

²¹ «il raggiungimento degli obiettivi dell'analisi degli scostamenti è basato sulla tempestività in cui le discrasie possono essere individuate». Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 350.

²² Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 352.

²³ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 144.

focalizzate sulla modifica degli obiettivi prefissati. Al contrario, le cause interne, anche definite come “endogene”, sono controllabili. Pertanto, le azioni correttive da attuare riguarderanno la correzione del comportamento dei manager e delle unità operative.

L'individuazione delle cause dello scostamento, perciò, rappresenta uno step fondamentale per definire le responsabilità, attuare azioni correttive e prendere decisioni finalizzate al miglioramento attuale e futuro del budget.

In sintesi, l'analisi degli scostamenti rappresenta uno strumento manageriale che si focalizza sul confronto tra i risultati ottenuti e gli obiettivi programmati nel budget, con l'intento di individuare e isolare le cause degli scostamenti. Questo processo fornisce ai manager le informazioni necessarie per intervenire con le azioni correttive.

4.2.1 Scostamento di costo

L'aggregato dei costi comprende un'elevata eterogeneità delle componenti negative del reddito, che possono essere distinte in base al loro collegamento con i volumi produttivi. «Questa classificazione rivela la sua utilità dal punto di vista analitico, poiché mentre i costi variabili possono essere scomposti in componenti elementari e analizzati con un livello di dettaglio maggiore, i costi generali, non strettamente legati al processo produttivo, sono soggetti a un'analisi meno approfondita che si ferma all'individuazione dello scostamento globale, chiamato variazione di spesa»²⁴. In quest'ultima categoria rientrano anche i costi fissi²⁵.

Entrando nel merito dell'analisi, lo scostamento globale dei costi è ottenuto dalla differenza fra i costi programmati a budget e i costi effettivi misurati a consultivo.

$$\text{Scostamento globale} = \text{Costo stimato} - \text{Costo effettivo}$$

La variazione di spesa è poco informativa poiché «non suggerisce quali azioni correttive porre in essere»²⁶.

²⁴ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 153.

²⁵ Nonostante nel breve periodo i costi fissi vengano considerati immutabile, nel periodo di riferimento l'impresa potrebbe sostenere nuovi investimenti non previsti nel budget, quindi, nella realtà potrebbero verificarsi degli scostamenti.

²⁶ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 153.

La componente negativa del reddito può essere scomposta in tre variabili chiave: i volumi di vendita, le quantità di fattore produttivo impiegato e il prezzo unitario.

$$\text{Costo} = V \cdot s \cdot p$$

$$\text{Scostamento globale} = (V_{std} \cdot s_{std} \cdot p_{std}) - (V_{eff} \cdot s_{eff} \cdot p_{eff})$$

Dove:

- $V_{std/eff}$ rappresenta i volumi di produzione programmati ed effettivi;
- $s_{std/eff}$ rappresenta le quantità standard programmata ed effettiva per realizzare un'unità di prodotto;
- $p_{std/eff}$ rappresenta il prezzo standard programmato ed effettivo per realizzare un'unità di prodotto.

Il disallineamento di una di queste variabili ha effetti sullo scostamento globale.

Per indagare le cause del disallineamento, è necessario identificare gli scostamenti parziali. Di norma, si procede calcolando il budget flessibilizzato, ottenuto sostituendo al budget i volumi di vendita effettivi. Successivamente, con il metodo della differenza, questo valore viene sottratto al valore di budget per valorizzare lo scostamento di volume. Questo scostamento parziale è finalizzato all'isolamento dell'effetto delle quantità effettivamente vendute sul disallineamento globale.

La valorizzazione del volume viene calcolato nel seguente modo:

$$(V_{std} \cdot s_{std} \cdot p_{std}) - (V_{eff} \cdot s_{std} \cdot p_{std})$$

Se lo scostamento è negativo, significa che le quantità effettivamente prodotte sono state maggiori di quelle programmate; se è positivo, al contrario, significa che i volumi effettivamente prodotti sono stati minori di quelli programmati. Nel caso in cui il budget flessibilizzato coincida con il budget standard, non si è verificato alcuno scostamento di volume.

Successivamente, per isolare le cause riconducibili all'efficienza del processo produttivo, si confronta il budget flessibilizzato con i valori a consultivo a prezzi standard. Una variazione è definita favorevole quando si verifica un aumento del reddito operativo, in particolare, se il budget flessibilizzato risulta superiore ai valori a consultivo a prezzi standard, lo scostamento di efficienza è positivo, indicando che l'impresa ha impiegato meno risorse rispetto a quanto preventivato. Al contrario, se lo scostamento è negativo,

significa che l'impresa ha utilizzato più risorse di quelle inizialmente programmate, evidenziando una minore efficienza rispetto alle previsioni.

La valorizzazione dello scostamento di efficienza è determinata nel seguente modo:

$$(V_{eff.} \cdot s_{std} \cdot p_{std}) - (V_{eff.} \cdot s_{eff} \cdot p_{std})$$

Secondo “Giuseppina Iacoviello” le variazioni positive di efficienza possono essere causate da:

- «Maggiore efficienza del centro produzione;
- miglioramenti nel processo produttivo;
- acquisto di materie prime qualitativamente superiori»²⁷.

Al contrario la variazione negativa di efficienza può essere causata:

- «determinazione errata degli standard in distinta base;
- obsolescenza degli impianti;
- inefficienze nell'utilizzo delle materie prime»²⁸.

La responsabilità per gli scostamenti di efficienza ricade sul reparto produttivo, anche se il centro acquisti potrebbe essere considerato responsabile nei casi in cui gli scostamenti sono attribuibili alla qualità delle risorse²⁹.

Infine, lo scostamento di prezzo si manifesta quando il prezzo di acquisto delle materie prime a consultivo diverge dal prezzo programmato a budget. Per individuare le cause attribuibili al prezzo di acquisto delle risorse, vengono confrontati i valori consultivi a prezzi standard con i valori consultivi effettivi. Se il prezzo effettivo è minore del prezzo standard, lo scostamento parziale di prezzo è positivo, indicando che l'impresa ha pagato le risorse meno di quanto programmato a budget. Al contrario, se il prezzo effettivo è superiore di quello standard, lo scostamento è negativo, in quanto l'azienda ha sostenuto costi maggiori per la realizzazione del medesimo output.

²⁷ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 354.

²⁸ Ultima fonte, paragrafo 2.

²⁹ Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale*, p. 153.

La responsabilità di tali scostamenti è principalmente imputabile all'incapacità degli uffici acquisti, ai cambiamenti di mercato o da un'errata determinazione dei prezzi programmati.

La valorizzazione dello scostamento di prezzo è determinata nel seguente modo:

$$(V_{std/eff} \cdot s_{eff} \cdot p_{std}) - (V_{eff} \cdot s_{eff} \cdot p_{eff})$$

Dove:

- $V_{std/eff}$ rappresenta i volumi di produzione programmati ed effettivi;
- $s_{std/eff}$ rappresenta le quantità standard programmata ed effettiva per realizzare un'unità di prodotto;
- $p_{std/eff}$ rappresenta il prezzo standard programmato ed effettivo per realizzare un'unità di prodotto.

Come evidenziato all'inizio del paragrafo, uno degli obiettivi dell'analisi degli scostamenti è l'individuazione delle responsabilità. Queste, tuttavia, non devono essere attribuite solamente in funzione del risultato economico degli scostamenti parziali, ma è importante analizzare le cause di questi disallineamenti considerandole in relazione alle reali attività svolte dai centri di responsabilità.

È importante, innanzitutto, distinguere le cause endogene da quelle esogene. Le cause esogene, come già precedentemente enunciato, sono quelle su cui l'impresa non ha un controllo diretto. Ne consegue che, per quest'ultime, i manager non possono essere ritenuti responsabili, ad eccezione dei casi in cui, per una loro incapacità, non è stata prevista una situazione esterna facilmente prevedibile. Le cause endogene, al contrario, sono quelle su cui l'impresa ha un controllo diretto. Per quanto riguarda le cause endogene, è importante individuare il centro di responsabilità al fine di attuare azioni correttive finalizzate a evitare che un determinato comportamento si ripeta. Da questo punto di vista, possiamo ritenere responsabili i manager della produzione per gli scostamenti di efficienza e l'ufficio acquisti per gli scostamenti di prezzo. «Tuttavia, gli scostamenti possono avere concause diverse»³⁰; ad esempio, l'acquisto di materie prime di qualità inferiore potrebbe comportare uno scostamento positivo di prezzo e uno scostamento negativo di efficienza a causa degli sprechi causati dalla bassa qualità delle

³⁰ Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 357.

risorse. In questo specifico caso, nonostante lo scostamento negativo riguardi l'efficienza, la responsabilità reale è dell'ufficio acquisti.

Pertanto, la responsabilità dello scostamento non va attribuita esclusivamente in funzione dal legame naturale fra centro di costo e variabile elementare, ma deve essere analizzata considerando il complesso sistema organizzativo e decisionale aziendale.

4.2.2 Scostamento di fatturato

Lo scostamento di fatturato si determina calcolando la differenza tra i ricavi programmati a budget e quelli effettivi. Tuttavia, similmente a quanto avviene per i costi, lo scostamento globale dei ricavi offre un'informazione limitata, poiché, pur indicando se la variazione è stata positiva o negativa rispetto al reddito previsto, non fornisce un dettaglio delle cause del disallineamento. Per affrontare questa limitazione, è essenziale scomporre ulteriormente le componenti positive del reddito nelle variabili chiave. Nelle aziende monoprodotto, queste variabili sono generalmente rappresentate dal prezzo e dai volumi di vendita. Tuttavia, in molte realtà organizzative, specialmente nel settore della ristorazione, le imprese operano con una gamma diversificata di prodotti. In tali contesti multiprodotto, si aggiunge una terza variabile elementare: il mix di vendita. Pertanto, nel corso della trattazione, saranno esaminati distintamente gli scostamenti di prezzo, di volume e di mix di vendita, allo scopo di mettere in luce le cause sottostanti dello scostamento³¹.

Lo scostamento globale dei ricavi può essere determinato nel seguente modo:

$$\textit{Scostamento globale} = \textit{Fatturato programmato} - \textit{Fatturato effettivo}$$

³¹ Vedi schemi riassuntivi, Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *controllo di gestione: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore, p. 358.

Scomponendo il fatturato nelle tre variabili elementari, la formula dello scostamento globale in un'azienda multiprodotto può essere scritta nel seguente modo:

$$Fatturato = P \cdot Q \cdot Mix$$

$$(P_{std} \cdot Q_{std} \cdot Mix_{std}) - (P_{eff} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{eff})$$

Dove:

- $P_{std/eff}$ rappresenta il prezzo medio standard o effettiva dei prodotti venduti;
- $Q_{std/eff}$ rappresenta le quantità standard programmata o effettiva dei prodotti venduti;
- $Mix_{std/eff}$ rappresenta la composizione programmata o effettiva dei prodotti venduti.

Se la differenza è positiva, lo scostamento è negativo in quanto i profitti effettivi sono inferiori a quelli programmati. Al contrario, se la differenza tra valori programmati e valori effettivi è negativa, lo scostamento è positivo, poiché i ricavi effettivi sono maggiori di quelli programmati.

Per identificare le macro-cause che hanno contribuito al disallineamento tra i valori effettivi e quelli programmati, bisogna procedere al calcolo degli scostamenti parziali.

La prima variabile che ha un impatto diretto sui ricavi sono i volumi di vendita, lo scostamento di volume è tale se l'impresa non rispetta le quantità di vendita programmate.

Per isolare l'effetto delle quantità vendute effettive sullo scostamento globale, viene calcolata la differenza fra il fatturato programmato e il budget flessibilizzato, ottenuto sostituendo al budget le quantità effettive.

$$(P_{std} \cdot Q_{std} \cdot Mix_{std}) - (P_{std} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{std})$$

Uno scostamento positivo indica che le quantità effettivamente vendute sono state inferiori a quelle programmate, e viceversa.

Per valorizzare l'effetto del mix di vendita, invece, viene calcolata la differenza fra il budget flessibilizzato e i valori effettivi mantenendo il prezzo standard.

$$(P_{std} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{std}) - (P_{std} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{eff})$$

Uno scostamento del mix è causato dalle vendite di prodotti in proporzioni diverse da quelle programmate nel budget.

Infine, per isolare l'effetto del prezzo, viene calcolato lo scostamento parziale, ottenuto come differenza fra i valori effettivi a prezzo standard con i valori effettivi.

$$(P_{std} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{eff}) - (P_{eff} \cdot Q_{eff} \cdot Mix_{eff})$$

Affinché l'analisi degli scostamenti sia utile, lo standard nel budget deve essere una rappresentazione accurata delle aspettative e delle condizioni di mercato nel periodo di riferimento. L'efficacia di questa analisi dipende in modo significativo dalla qualità degli standard utilizzati durante la fase di definizione del budget. Se gli standard sono imprecisi, distorti o non rispecchiano realisticamente le dinamiche aziendali, l'analisi degli scostamenti potrebbe fornire interpretazioni erronee delle variazioni tra le previsioni e i risultati effettivi.

V) Controllo di gestione nella ristorazione: Il Caso [classified]

Questa ricerca si propone di applicare gli strumenti del controllo di gestione ad un caso reale: Il ristorante [classified] di Milano, gestito dallo chef Cesare Battisti. L'obiettivo di questa analisi è fornire un esempio pratico del controllo dei costi, evidenziando i punti di forza e le potenziali criticità nel settore della ristorazione. Nel corso della trattazione, per acquisire le informazioni necessarie per una corretta analisi della gestione, verranno analizzate e confrontate fra loro diverse grandezze quantitative e qualitative di natura contabile ed extracontabile. L'analisi si propone di rappresentare, attraverso un caso studio, gli strumenti utili per valutare l'andamento della gestione, supportare le decisioni dei manager e pianificare l'attività futura.

5.1 Introduzione

Il [classified] è un ristorante di cucina tradizionale lombarda reinterpretata in chiave moderna, locato nel moderno quartiere Isola-Porta Nuova di Milano. Questa zona è stata oggetto di riqualificazione urbana e architettonica con il progetto "Porta Nuova", avviato nel 2005 e concluso definitivamente nel 2015, rendendola una meta molto frequentata sia dai milanesi che dai turisti¹. Il ristorante si è affermato come un punto di riferimento nella scena culinaria milanese, grazie all'utilizzo di ingredienti di alta qualità e all'ambientazione immersa nel verde, che ne hanno fatto una destinazione di prestigio per gli amanti della cucina di eccellenza.

La forma giuridica adottata dal ristorante per esercitare l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è la società di capitali. La società, denominata "Maroncelli 1 S.R.L", è stata costituita il 4/06/2008 da Cesare Battisti, il quale figura come amministratore unico e rappresentante d'impresa, insieme ad altri soci.

¹ Coima. (2020, 29 aprile). *La trasformazione di Porta Nuova e la "nuova vita" dei suoi abitanti*. <https://www.coima.com/it/urban-stories/la-trasformazione-di-porta-nuova-e-la-nuova-vita-dei-suoi-abitanti>.

La “Maroncelli 1 S.R.L” è una società a responsabilità limitata che svolge l’attività di “Ristorazione con somministrazione” (Codice Ateco 56.10.11). L’oggetto della società, come specificato nell’atto costitutivo, comprende:

- «il commercio e la vendita al dettaglio di bevande analcoliche, alcoliche e superalcoliche, nonché di generi alimentari, di tabaccheria e generi di privativa»;
- «L'esercizio di tavola calda e fredda e di tutto quanto connesso alla gestione di un bar, tavola calda e fredda, nonché la gestione di sale da ballo e pianobar»;
- «la gestione, l'acquisto e la vendita di esercizi commerciali di bar, tavola calda e fredda e ristoranti. essa può inoltre compiere qualsiasi operazione industriale, commerciale, immobiliare e finanziaria, quest'ultima in via non prevalente e comunque non nei confronti del pubblico, ritenuta dall'organo amministrativo necessaria ed utile per il conseguimento dell'oggetto sociale, ed ancora in via non prevalente e comunque non nei confronti del pubblico, assumere direttamente ed indirettamente interessenze e partecipazioni in altre società ed imprese aventi oggetto analogo, affine o connesso al proprio, rilasciare garanzie e fidejussioni anche nell'interesse di terzi»².

5.2 Nota metodologica dell’analisi

Nella nota metodologica verranno discussi gli strumenti tecnico informatici e i processi utilizzati per effettuare l’analisi del ristorante “[classified]”.

Le informazioni di natura contabile ed extracontabile sono state elaborate utilizzando la struttura tecnico informativa di cui il ristorante si serve. La struttura tecnico informativa, come precedentemente discusso, rappresenta uno dei tre sub sistemi fondamentali del controllo di gestione. Essa fa riferimento all’insieme di software e hardware impiegati per l’elaborazione di dati contabili ed extracontabili. In particolare, le informazioni di natura contabile sono state elaborate mediante l’utilizzo di un software gestionale denominato “PROFIS”, questo strumento è sostanzialmente un database “SQL” che registra tutte le operazioni economico-finanziarie dell’azienda, attraverso l’elaborazione e l’archiviazione delle fatture e altri documenti, come quelli bancari.

Nella pratica quotidiana della gestione contabile del ristorante, la rilevazione delle fatture dei fornitori svolge un ruolo cruciale, costituendo il fondamento della sua contabilità. Il processo di registrazione delle fatture può avvenire in modo automatico tramite la

² Da visura camerale di “Maroncelli 1 S.R.L” depositata in data 24/07/2023.

fatturazione elettronica o manualmente, mediante l'intervento di un operatore, che archivia la fattura nel sistema "PROFIS".

«La fatturazione elettronica è un sistema digitale di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture tra clienti e fornitori»³ diventata obbligatoria a partire dal 1° gennaio 2019 per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra soggetti privati titolari di partita iva residenti in Italia e per tutte le operazioni con la pubblica amministrazione. Con il decreto-legge 30 aprile n° 36/2022 questo obbligo è stato esteso a tutti i soggetti forfettari che hanno conseguito nell'anno precedente ricavi/compensi superiori a 25.000 euro. A partire dal 1° gennaio 2024, questo obbligo è stato esteso a tutti i contribuenti in regime forfettario.

I soggetti obbligati alla fatturazione elettronica, ricevono e trasmettono le fatture attraverso il sistema di interscambio (SDI) gestito dall'Agenzia delle Entrate. L'impiego della "E-fattura" comporta numerosi vantaggi, tra cui un risparmio di tempo e denaro, poiché la trasmissione è rapida e priva di costi. Un ulteriore beneficio è rappresentato dalla possibilità di automatizzare processi ripetitivi, come la registrazione delle fatture all'interno dei software gestionali.

La fattura elettronica, essendo trasmessa utilizzando uno standard univoco "XML", conforme alla normativa vigente⁴, può essere elaborata da un software esterno per ottenere informazioni contabili fondamentali, come la quantità, la tipologia e il costo della materia prime in magazzino. Nel contesto specifico dell'analisi condotta, al fine di valutare con precisione il costo medio legato a una fornitura in un determinato anno, le fatture sono state importate ed elaborate su "Excel"⁵ utilizzando il formato XML.

Questo approccio è stato adottato per ottenere una rappresentazione chiara e dettagliata dei dati contabili necessari.

In questo contesto, in Profis, le fatture vengono assegnate a un conto definito da uno standard interno per l'elaborazione automatica dei documenti di bilancio. Oltre alle finalità della contabilità generale, l'insieme dei conti o "piano dei conti" rappresenta

³ Da <https://www.confcommerciovicenza.info/fisco/approfondimento-sull-obbligo-della-fatturazione-elettronica>.

⁴ decreto-legge 30 aprile n° 36/2022.

⁵ Programma della suite office dedicato alla produzione ed alla gestione di fogli elettronici.

l'hotspot informativo della contabilità analitica. Infatti, come già analizzato, la contabilità analitica si serve delle informazioni disaggregate dei singoli conti, i quali possono essere elaborati e riclassificati in funzione delle esigenze conoscitive dell'impresa, con l'obiettivo di ottenere informazioni utili ad assistere le decisioni strategiche.

Le informazioni extra-contabili, invece, sono elaborate tramite il software di gestione del registratore di cassa ("Bacco"). Bacco è uno dei principali software per la ristorazione utilizzato per la gestione delle sale e delle comande⁶. La strumentazione hardware su cui gira questo software è il registratore di cassa, su cui vengono registrati i dettagli della transazione, inclusi l'importo, i prodotti venduti, l'ora e la data della vendita⁷. Queste informazioni risultano fondamentali per condurre numerose analisi. Nello specifico, nel contesto dell'analisi condotta, sono state utilizzate le informazioni ottenute per calcolare l'affluenza di consumo annuale, mensile e settimanale e per definire un potenziale mix di vendita delle singole pietanze in un periodo, consentendo così di effettuare un'analisi del menu. Inoltre, potenzialmente, le informazioni relative alle vendite, rapportate con le fatture di acquisto, possono essere impiegate per determinare periodicamente, le quantità presenti in magazzino sia di materie prime che di bevande⁸.

⁶ Verona Software Srl. (s.d.). *Software per ristorazione Bacco: il nuovo modo di lavorare*. <https://vrsoft.it/software-bacco/>.

⁷ Nel software Bacco, in particolare, la voce relativa alle statistiche del ristorante si suddivide in due sezioni: statistiche di incasso e statistiche di produzione. Quest'ultima conserva le informazioni riguardanti le pietanze vendute e i volumi di vendita, sia a livello aggregato che analitico, per ogni voce del menu in un periodo determinato. Le statistiche di incasso, invece, includono le informazioni sull'affluenza e sull'incasso giornaliero, settimanale o mensile a seconda dei filtri applicati.

⁸ Utilizzando le informazioni relative agli acquisti elaborate con Profis e le vendite tramite Bacco, è possibile determinare le rimanenze in magazzino delle materie prime e delle bevande. Una formula potenziale per calcolare le rimanenze potrebbe essere: *rimanenze magazzino = Quantità acquistate – Quantità vendute*. Le "quantità vendute" dovrebbero essere valutate tenendo conto delle ricette standard, valorizzando le materie prime e il consumo per la realizzazione di una determinata pietanza. Questo calcolo, eseguito periodicamente (giornalmente, settimanalmente, mensilmente), consentirebbe di monitorare con precisione le scorte disponibili e pianificare gli ordini di rifornimento in modo efficiente.

5.3 Le fasi del [classified]

Nel corso di questa trattazione, è fondamentale esplorare dettagliatamente le attività di gestione corrente del ristorante [classified], analizzando l'intero ciclo operativo che va dall'acquisto delle materie prime fino alla vendita. Questa disamina non si limiterà soltanto a una panoramica delle fasi operative, ma si concentrerà anche sulle implicazioni contabili ed extracontabili che ogni singola fase comporta, considerando la stretta interazione di queste attività con gli strumenti tecnico-informativi precedentemente analizzati. L'obiettivo è offrire una visione completa e dettagliata delle dinamiche operative del ristorante. Infatti, è dall'analisi dei processi aziendali che l'impresa, o più correttamente i manager, sono in grado di contestualizzare i valori qualitativi e quantitativi ottenuti nell'ambito organizzativo e prendere decisioni coerenti con il contesto interno e i processi aziendali.

La prima fase del ciclo produttivo riguarda l'acquisto delle materie prime necessarie per svolgere l'attività di somministrazione di cibo e bevande. Da un punto di vista operativo, il responsabile cucina, dopo il servizio cena, prima di chiudere il locale, fa l'inventario delle materie prime e in funzione del fabbisogno evade l'ordine di acquisto⁹. Nell'ordine di approvvigionamento sono indicate le quantità e le risorse di cui il ristorante necessita per svolgere la propria attività. Per evitare inefficienze dovute ad un accumulo eccedente di materie prime e quindi agli sprechi, è importante programmare il fabbisogno in modo opportuno, coerentemente con il tempo medio di conservazione. Infatti, gli ordini di carne vengono effettuati settimanalmente, gli ordini relativi alle verdure fresche giornalmente, mentre altri ingredienti o prodotti con tempi di conservazione maggiore anche mensilmente o annualmente (olio, vino, spezie, ecc.). Il tempo di conservazione non fa riferimento esclusivamente alla scadenza, ma, al fine di garantire la qualità dei piatti, considera la durata di un ingrediente in relazione al mantenimento delle sue proprietà organolettiche.

Da un punto di vista contabile, il fornitore entro il 15 del mese successivo alla consegna o alla spedizione della merce, evade la fattura¹⁰. Tuttavia, nella maggior parte dei casi la

⁹ Nei casi di ordini frequenti, è comune che l'ordine di acquisto venga evaso automaticamente in base all'inventario delle materie prime.

¹⁰ Articolo 21, comma 4, lett. a), del D.P.R. 633/72.

fattura è immediata ed evasa entro le ore 24 del giorno di consegna o spedizione della merce. Solitamente una fattura deve essere saldata entro 30 giorni dalla data di emissione, ma possono essere concordate tempistiche diverse tra il fornitore e l'acquirente¹¹.

Il fornitore ha l'obbligo di emettere la fattura elettronica. Essa ha un formato standard "xml", grazie al quale il gestionale di contabilità, PROFIS", registra automaticamente le informazioni contenute nella fattura. Tra queste, la data di evasione della fattura, il numero di riferimento della fattura, la ragione sociale del fornitore, il riferimento e la causale IVA, il costo unitario e il totale imponibile. Successivamente, in "PROFIS" viene assegnata alla fattura un conto di riferimento in base al piano dei conti predisposto.

Il conto di riferimento nel caso della "Maroncelli 1 S.R.L.", relativo all'acquisto per la produzione di servizi, è il 55.03. Questo conto è ulteriormente suddiviso in "Acquisto Beverage", "Acquisto Food" e "Materiali di consumo per la ristorazione". "Acquisto Beverage" ha numero di conto 55.03.90 e accoglie tutti gli acquisti relativi alle bevande, inoltre è prevista un'ulteriore divisione in partitari, con il mastro 30 si identifica l'acquisto di Vino, con il codice 20 l'acquisto di birra e con il codice 10 tutti le "Altre Bevande". "Acquisto Food" invece ha numero di conto 55.03.91 e accoglie tutti gli acquisti relativi alle materie prime per la realizzazione dei piatti, questo conto è ulteriormente suddiviso in "acquisto carne", "acquisto frutta e verdura", "acquisto pesce" e "food vari".

La seconda fase del ciclo produttivo riguarda il ricevimento e lo stoccaggio della merce. In questa fase, al momento della consegna viene effettuato un controllo da parte del responsabile acquisti, il quale verifica la corrispondenza fra la bolla di accompagnamento e l'ordine di acquisto. Nello specifico, vengono controllati tre parametri: la qualità, le quantità e la conformità con i prezzi stabiliti. Successivamente, il responsabile si occupa di caricare gli "Acquisti vino" su Bacco, indicando le quantità e il nome del prodotto. Il documento di carico, così prodotto, è fondamentale per una corretta attività di gestione del magazzino, infatti, dal confronto fra le vendite (scarichi) e gli acquisti (carichi) possono essere facilmente determinate le rimanenze in magazzino e conseguentemente programmare il fabbisogno. Successivamente, le merci vengono stoccate in modo tale da rendere il cibo e le bevande a disposizione immediata della cucina e della sala. Il vino

¹¹ Decreto Legislativo 231/2002. Esiste anche la possibilità di estendere il termine di pagamento fino a 60/90 giorni, a patto che non sia ingiustificato e che non danneggi eccessivamente il creditore.

viene stoccato nella cantina del ristorante, mentre gli ingredienti in funzione alle loro esigenze di conservazione, nella cella frigorifera o nella dispensa. Il tutto nel rispetto dei criteri e delle regole “HACCP”¹².

La terza fase riguarda l’attività produttiva, in questa le materie prime vengono trasformate per realizzare i piatti. Il responsabile di questa fase è il capo cuoco, il quale si occupa sia di creare i piatti in fase di progettazione che di gestire la sua brigata, controllando continuamente che gli standard delle ricette vengano rispettati e che vengano minimizzati gli sprechi¹³.

L’ultima fase è rappresentata del servizio e della vendita, con il caposala responsabile della gestione dei camerieri e del barman. Il servizio rappresenta una leva operativa importante nel controllo di gestione; infatti, i camerieri, e in particolare coloro che prendono le comande, possono “influenzare” la clientela verso l'acquisto di specifici piatti o bevande, al fine di indirizzare le vendite verso il mix obiettivo. Da un punto di vista contrattuale, il ristorante [classified], al 31/03/2023 conta 33 dipendenti fra sala e cucina, di cui il 28% a tempo determinato e il 72% a tempo indeterminato, di questi il 90% lavora a tempo pieno mentre il 10% a tempo parziale¹⁴.

Al momento della vendita, l’ordine viene caricato su Bacco e grazie al registratore di cassa è determinato il totale complessivo che il cliente è tenuto a pagare. Questa fase è fondamentale per il controllo di gestione in quanto, dalla registrazione della vendita, possono essere ottenute una serie di informazioni relative ai piatti venduti, all’incasso e all’affluenza in un periodo di riferimento. Al momento della vendita il registratore di cassa registra la fattura di vendita che poi viene associata in PROFIS al conto 47.07.01 “corrispettivi”.

¹² HACCP è un insieme di procedure, mirate a garantire la salubrità degli alimenti.

¹³ La formalizzazione del processo descritto risulta complessa in quanto il processo di trasformazione e controllo delle pietanze non segue standard definiti, il che rende difficile stabilire protocolli uniformi per garantire la coerenza e la qualità dei piatti prodotti. Inoltre, la creatività e l'innovatività che caratterizzano il ristorante comportano una maggiore flessibilità nell'esecuzione delle ricette, aumentando ulteriormente la complessità del controllo.

¹⁴ Informazioni contenute in “visura camerale di “Maroncelli 1 S.R.L” depositata in data 24/07/2023”.

5.4 Struttura organizzativa

La struttura organizzativa è uno dei tre sub-sistemi fondamentali del controllo di gestione, essa riflette il «modo in cui i manager dividono il lavoro e lo coordinano per raggiungere determinati obiettivi»¹⁵. La divisione del lavoro consiste nella specializzazione e nella responsabilizzazione del lavoratore in una particolare fase del processo produttivo, mentre il coordinamento rappresenta l'insieme delle regole imposte dai manager per il raggiungimento di specifici obiettivi in linea con quelli organizzativi.¹⁶

Da un punto di vista operativo, la struttura organizzativa consiste nell'elencazione, in un documento di sintesi chiamato organigramma, delle unità organizzative a cui è attribuita una denominazione, una gerarchia e uno o più compiti secondo un approccio costrittivo. Nella stessa unità organizzativa, solitamente si trovano posizioni diverse a cui sono assegnate specifiche mansioni, comprensive delle modalità operative secondo cui svolgerle. Tali informazioni sono dettagliate nel documento chiamato "mansionario".

L'assetto organizzativo o "blue print organizzativo" che le aziende possono adottare è potenzialmente infinito; tuttavia, possono essere utilizzati modelli ideali.

Nel contesto del ristorante [classified], sono stati formalizzati gli schemi di suddivisione del potere in relazione alle attività svolte, adattando la struttura organizzativa alle dinamiche del settore ristorativo. L'organigramma, come in molti ristoranti, riflette la divisione spaziale del lavoro tra cucina e sala, nonché le esigenze aziendali di un'unità dedicata alla gestione amministrativa. Al vertice si trova il proprietario, il quale ha un controllo diretto su tutte le unità operative, al secondo livello gerarchico due unità organizzative e il responsabile amministrativo. Le due unità organizzative sono la divisione cucina e la divisione sala, ciascuna guidata da un responsabile/manager con delega del vertice aziendale.

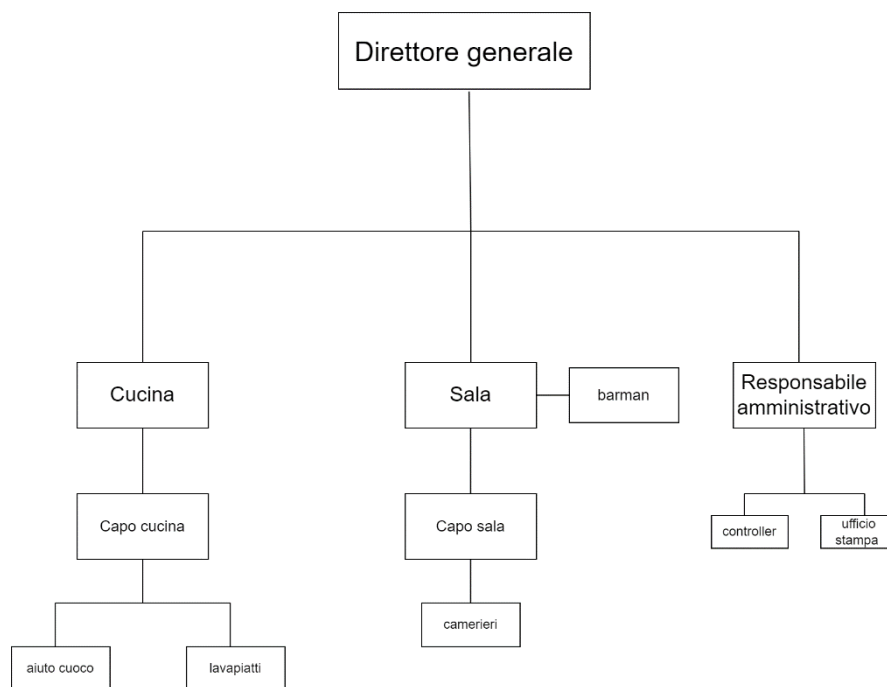
Il manager della divisione cucina è il capo cuoco, esso coordina il lavoro dei suoi sottoposti compresi gli aiuti cuoco e i lavapiatti. La sala, invece, è responsabilità del caposala, il quale coordina e controlla i camerieri e gestisce il registratore di cassa. Inoltre, nella divisione sala rientra anche il barman, il quale risponde direttamente al caposala.

¹⁵ Salvemini, S. (s.d.). *Organizzazione Aziendale*. Egea. p. 382.

¹⁶ Per maggiori dettagli, consultare [Salvemini, S. (s.d.). *Organizzazione Aziendale*. Egea. pp 381-383].

Oltre alla divisione tra sala e cucina, il direttore generale delega l'attività amministrativa al 'responsabile amministrativo', il quale svolge diverse funzioni, tra cui la gestione del controller e dell'ufficio stampa. Il controller è responsabile della gestione finanziaria, del pagamento dei fornitori, della gestione dei rapporti delle risorse umane e dell'instaurazione di contatti con gli uffici commerciali e l'ufficio paghe. Il responsabile amministrativo gestisce anche l'ufficio stampa, il quale si occupa di mansioni legate al marketing e alla pubblicizzazione dell'attività.

Nella Fig. 5.1 è presentato uno schema riassuntivo dell'organigramma del ristorante [classified].



Fonte: elaborazione informazioni ottenute da interviste al ristorante.

5.5 La contabilità gestionale

Un primo strumento informativo generale è rappresentato dal bilancio di esercizio. Questo documento contabile rappresenta la sintesi di tutte le operazioni economico finanziarie in un esercizio, aggregate secondo gli standard disciplinati dal Codice civile e dai principi IAS/IFRS¹⁷.

Il bilancio del [classified] viene redatto in forma abbreviata in quanto non sono stati superati, per due esercizi consecutivi, i limiti previsti dall'art. 2435-bis del Codice civile¹⁸.

Il [classified] "Maroncelli 1 S.R.L" ha chiuso il 2022 con un fatturato di 2.831.894€ e un utile di esercizio di 71.079€. Di questi, come disposto in nota integrativa, 52.626€ sono destinati alla riserva indisponibile ex art. 60 del D.L. 104/2020, 5.818€ a copertura delle perdite degli anni precedenti e 12.635€ portati a nuovo.

Fig. 5.2: Conto economico del periodo 2018-2022 riclassificato per margini

	31/12/2022	% su Valore della prod.	31/12/2021	% su Valore della prod.	31/12/2020	% su Valore della prod.	31/12/2019	% su Valore della prod.	31/12/2018	% su Valore della prod.
VALORE DELLA PRODUZIONE	2.831.894	100,0%	1.716.336	100,0%	1.227.848	100,0%	2.410.826	100,0%	2.207.443	100,0%
-Consumi di Materie	840.244	29,7%	527.039	30,7%	286.937	23,4%	702.006	29,1%	603.859	27,4%
-Spese Generali	613.721	21,7%	387.983	22,6%	346.797	28,2%	553.616	23,0%	543.449	24,6%
VALORE AGGIUNTO	1.377.929	48,7%	801.314	46,7%	594.114	48,4%	1.155.204	47,9%	1.060.135	48,0%
-Altri Ricavi	16.492	0,6%	28.958	1,7%	134.093	10,9%	35.127	1,5%	15.121	0,7%
-Costi del Personale	1.157.419	40,9%	742.103	43,2%	589.698	48,0%	1.031.364	42,8%	981.171	44,4%
-Accantonamenti	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
MARGINE OPERATIVO LORDO	204.018	7,2%	30.253	1,8%	-129.677	-10,6%	88.713	3,7%	63.843	2,9%
- Ammortamenti e Svalutazioni	78.058	2,8%	0	0,0%	34.349	2,8%	37.626	1,6%	33.051	1,5%
RISULTATO OPERATIVO CARATTERISTICO (Margine operativo netto)	125.960	4,4%	30.253	1,8%	-164.026	-13,4%	51.087	2,1%	30.792	1,4%
+ Altri Ricavi	16.492	0,6%	28.958	1,7%	134.093	10,9%	35.127	1,5%	15.121	0,7%
- Oneri Diversi	23.679	0,8%	12.940	0,8%	16.269	1,3%	59.693	2,5%	22.258	1,0%
REDDITO ANTE GESTIONE FINANZIARIA	118.773	4,2%	46.271	2,7%	-46.202	-3,8%	26.521	1,1%	23.655	1,1%
+ Proventi Finanziari	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	6	0,0%
+ Utili e Perdite su cambi	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
RISULTATO OPERATIVO (Margine corrente ante oneri finanziari)	118.773	4,2%	46.271	2,7%	-46.202	-3,8%	26.521	1,1%	23.661	1,1%
- Oneri Finanziari	6.814	0,2%	7.365	0,4%	1.927	0,2%	1.715	0,1%	54	0,0%
REDDITO ANTE RETTIFICHE DI ATTIVITA' E PASSIVITA' FINANZIARIE	111.959	4,0%	38.906	2,3%	-48.129	-3,9%	24.806	1,0%	23.607	1,1%
+ Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
+ Quota ex area straordinaria	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
REDDITO ANTE IMPOSTE	111.959	4,0%	38.906	2,3%	-48.129	-3,9%	24.806	1,0%	23.607	1,1%
-Imposte	40.880	1,4%	17.376	1,0%	-39.174	-3,2%	23.540	1,0%	22.449	1,0%
REDDITO NETTO	71.079	2,5%	21.530	1,3%	-8.955	-0,7%	1.266	0,1%	1.158	0,1%

Elaborazione Profis

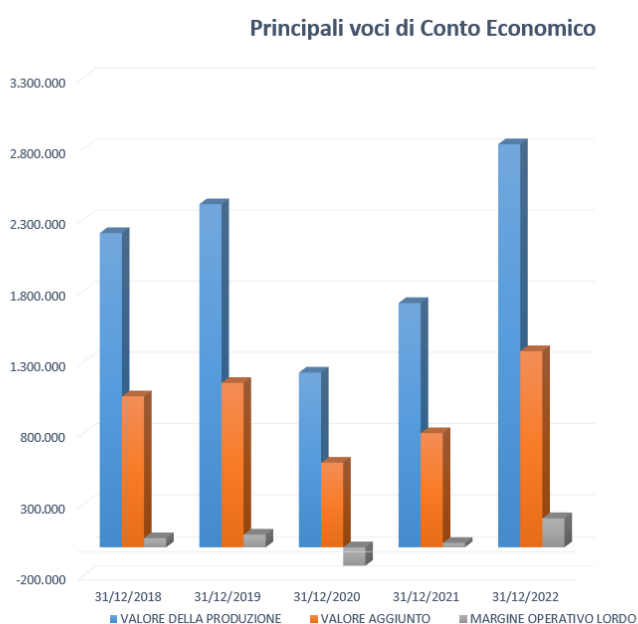
¹⁷ Nel rispetto del principio della prudenza, della rilevanza e nella prospettiva di continuazione dell'attività.

¹⁸ L'Art. 2435- bis comma 1 «Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità».

Come illustrato nella Figura 5.2, durante il periodo pandemico, a causa delle politiche di lockdown, il ristorante ha registrato delle perdite con una riduzione del fatturato rispetto all'esercizio 2018-2019 del 49%. Questa diminuzione è stata compensata solo in parte da una riduzione dei costi del 47% e dai contributi COVID, previsti dal "decreto rilancio"¹⁹, per un importo complessivo di 117.401€ a titolo di contributi a fondo perduto e 10.610€ a titolo di crediti²⁰.

Escludendo dall'analisi il periodo pandemico (2020-2021), tra il 2018 e il 2022, il fatturato, il valore aggiunto e il margine operativo del [classified] sono aumentati. In particolare, si è registrato un incremento percentuale del valore aggiunto dell'8,9% tra il 2018 e il 2019, e del 19,28% tra il 2019 e il 2022.

Fig. 5.3: Principali voci di conto economico in valore assoluto.



Elaborazione Profis

Come discusso in precedenza, l'unità elementare di base della contabilità analitica sono i conti, i quali possono essere classificati e aggregati in diversi modi in base alle esigenze conoscitive dell'impresa e all'oggetto di costo. Nella trattazione seguente, l'oggetto

¹⁹ Introdotta con il Dl n. 34 del 19 maggio 2020.

²⁰ Informazioni contenute in nota integrativa 31/12/2021.

dell'analisi che prenderemo in considerazione è rappresentato dai piatti e dalle bevande presenti nel menu.

Una prima classificazione importante nel settore della ristorazione riguarda l'individuazione dei costi variabili e dei costi fissi. L'aggregazione dei costi in variabili e fissi, risulta utile per condurre diverse analisi, fra le quali annoveriamo la Breakeven analysis.

Da un punto di vista operativo, sono stati aggregati i costi fissi e i costi variabili partendo dai valori annuali espressi nel partitario di "PROFIS", rispetto all'esercizio contabile di "Maroncelli 1 S.R.L" per il periodo 1/01/2022 - 31/12/2022.

Il criterio utilizzato nella classificazione dei costi considera come costi fissi quelli che presumibilmente rimangono immutabili durante un periodo di esercizio, mentre sono stati considerati, attenendomi alle operazioni di gestione corrente, costi variabili quelli che variano in relazione alla variazione del volume di attività all'interno di un intervallo di rilevanza.

I seguenti conti sono stati riclassificati come costi variabili: Acquisto Beverage, Acquisto food, Materiali di consumo per la ristorazione, Indumenti da lavoro, Materiale vario di consumo, Acquisto servizi di tovagliato, Altri servizi per la ristorazione e Trasporti su acquisti. Mentre i seguenti conti come costi fissi: Spese telefoniche radiomobili, Spese manut.impianti e macchin propri, Gestione veicoli aziendali , Spese amministrative commerciali e di rappresentanza, costi per godimento beni di terzi (escluso noleggio per ristorazione), spese personale e ammortamenti.

Per quanto riguarda i costi semi-variabili del gas e dell'energia elettrica, sono stati scomputati dalla cifra complessiva presente in contabilità la quota fissa rilevata in una delle fatture di acquisto correlate.

Tab. 5.1

Codice Conto	Descrizione	Saldo Finale	Descrizione voce
201890	Ricavi diversi	16.491,89	Ricavi e proventi diversi
2090	Vendite	2.815.402,29	Ricavi delle vendite e delle prestazioni
251690	Spese personale	(1.272.370,34)	Salari e stipendi
2590	Costi variabili	(987.923,97)	Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci
2591	Costi fissi escluso personale	(459.640,34)	Costi fissi
401014	Altre imposte correnti	(40.880,48)	Imposte correnti sul reddito di esercizio

Elaborazione Excel Dati Profis

L'analisi evidenzia una prevalenza dei costi fissi rispetto a quelli variabili, con una percentuale del 63,68% dei costi totali. I costi fissi ammontano a 1.732.010,68 €, di cui il 73,5% (1.272.370,34 €) è attribuibile al costo del lavoro. Quest'ultimo rappresenta circa il 45% del fatturato. I costi variabili, invece, ammontano a 987.923,97 €, rappresentando il 35% del fatturato. La componente variabile, per definizione, è rappresentata dalle materie prime. Nell'esercizio 2022, gli acquisti totali di materie del [classified], registrati nel "conto 55.03", ammontano a 782.623,00 €. Di questi, 531.827,38 €, corrispondenti al 68% del totale, sono stati investiti per l'acquisto di cibo, mentre i restanti 250.811,62 € (32%) sono stati destinati all'acquisto di bevande.

Tab. 5.2: il conto 55.03 "Acquisto per la produzione di servizi" del [classified] con i rispettivi partitari e i valori di costo (dare) dell'esercizio 2022.

Conto	Partitario	Descrizione	Molendinum Srl 2022	Percentuale
55.03.90		<i>Acquisto Beverage</i>	250.811,62	
	10	<i>Altre bevande</i>	32.057,20	12,78%
	20	<i>Birra</i>	4.036,74	1,61%
	30	<i>Vino</i>	214.717,68	85,61%
55.03.91		<i>Acquisto food</i>	531.827,38	
	11	<i>Carne</i>	177.495,08	33,37%
	51	<i>Food vari</i>	183.933,44	34,59%
	41	<i>Frutta e verdura</i>	84.323,24	15,86%
	31	<i>Latticini</i>	43.396,77	8,16%
	21	<i>Pesce</i>	42.678,85	8,02%

Per quanto concerne la categoria delle bevande, l'analisi rivela una chiara predominanza nell'acquisto di vino, che rappresenta l'85,61% del totale. Tale cifra rispecchia il posizionamento distintivo del ristorante [classified] come luogo di alta cucina, noto per le sue preparazioni culinarie raffinate. Questa forte inclinazione verso l'acquisto di vino indica chiaramente l'orientamento del ristorante verso la soddisfazione di una clientela interessata a un'esperienza culinaria di alta qualità e di tipo esperienziale.

5.6 Analisi della domanda

A fine 2022, secondo i dati riportati da “Fibe - Format Research, 2023”²¹, emerge che solo un ristorante su cinque adotta l'apertura sette giorni su sette, mentre la tendenza predominante, seguita da sette ristoranti su dieci (70%) è quella di aprire sei giorni alla settimana, riservando un giorno di riposo settimanale. Tuttavia, il ristorante “[classified]” si distingue da questa propensione, mantenendo un'apertura prolungata per l'intera settimana, 7 giorni su 7. Questa scelta strategica è alimentata dalla consapevolezza che, nonostante sabato e domenica siano i giorni con maggiore affluenza, la vicinanza del ristorante agli uffici della zona consente di mantenere un'elevata affluenza durante tutta la settimana, sia a pranzo che a cena.

L'analisi della domanda è stata condotta estraendo ed elaborando i dati sull'affluenza e sul fatturato nel periodo 1/01/2022 - 31/12/2022 dal software di gestione della ristorazione, denominato “Bacco”. Questo strumento, infatti, oltre ad assistere l'attività ristorativa del servizio tramite la digitalizzazione di ordini e comande, rappresenta un hotspot informativo fondamentale per il controllo di gestione. Bacco, infatti, conserva tutti gli scontrini e gli ordini storici da cui possono essere estratte delle statistiche, sia aggregate che analitiche, che possono essere impiegate per condurre diverse analisi.

Uno degli aspetti più interessanti da analizzare, nel settore ristorativo, è quello che riguarda la stagionalità, infatti, i valori aggregati a livello nazionale del report “Fibe”, evidenziano delle fluttuazioni di lungo periodo nell'arco dell'anno e nel breve periodo della settimana o addirittura giornaliera.

²¹ Fibe - Format Research, 2023 è un rapporto Annuale sulla Ristorazione a livello nazionale, condotto da Confcommercio.

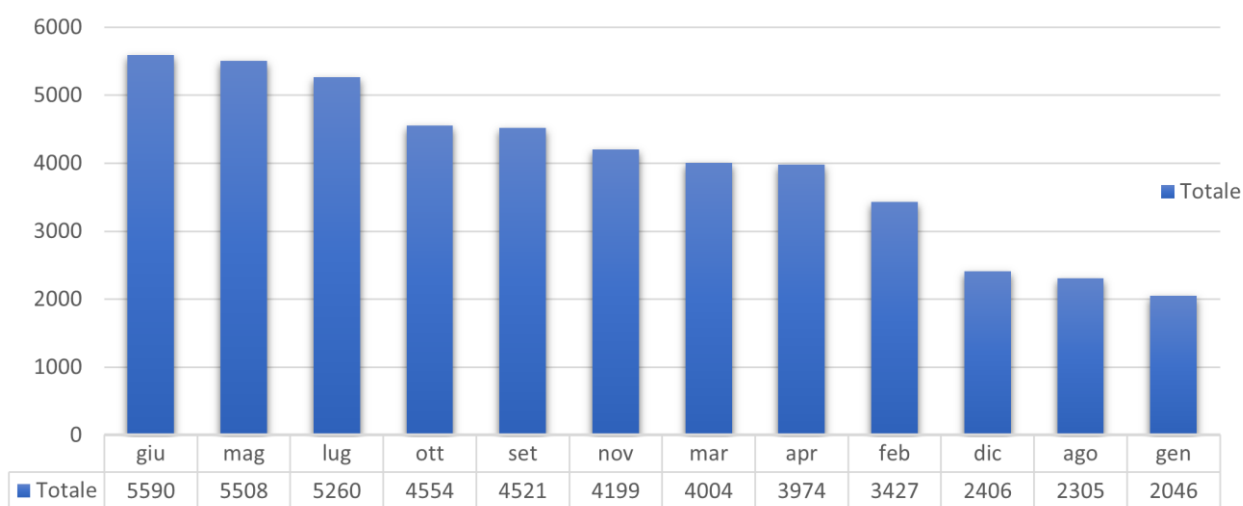
Prima di approfondire l'analisi della domanda di medio e lungo periodo, è fondamentale considerare un aspetto cruciale che influisce significativamente sull'affluenza del [classified]. Tale ristorante presenta la peculiarità di offrire sia posti all'aperto che al chiuso²². Tuttavia, la disponibilità dei coperti “dehors” è intrinsecamente vincolata alle condizioni meteorologiche, il che si traduce in una variazione stagionale nell'utilizzo di tali spazi.

Durante i mesi più freddi, l'utilizzo dei tavoli esterni è limitato dalle condizioni metereologiche, influenzando direttamente la capacità complessiva del ristorante di ospitare clienti. Questa variabilità stagionale nella disponibilità dei tavoli all'aperto ha un impatto evidente sulle entrate complessive, determinando fluttuazioni nel fatturato durante l'anno.

L'analisi delle fluttuazioni di medio e lungo periodo deve quindi tener conto di questo fattore, poiché la stagionalità influisce non solo sulla frequenza dei clienti, ma anche sulla capacità totale del ristorante di soddisfare la domanda.

Nella Fig. 5.4 è riportato il grafico e i relativi dati sull'affluenza mensile nel periodo dal 1/01/2022 al 31/12/2022.

Affluenza mensile



Elaborazione Excel dei dati estratti da Bacco

²² Nel software di gestione Bacco, è possibile filtrare il fatturato e l'affluenza in base alla sala. La distinzione è tra il "DEHOR", che si riferisce ai coperti esterni, e il "RISTORANTE", che riguarda i coperti all'interno del locale.

Nel corso del 2022, il numero totale di coperti registrati presso il ristorante [classified] è stato di 47.794. Analizzando il dato mensile, si evidenzia che il mese di giugno ha registrato la massima affluenza, mentre il mese di gennaio ha segnato il periodo con la minore affluenza.

Tuttavia, un'osservazione più approfondita dei dati, rappresentati chiaramente nella Fig. 5.5, mette in luce una correlazione tra i periodi di minore affluenza e la ridotta apertura del ristorante. In particolare, si nota che i mesi caratterizzati da una minore frequenza coincidono con quelli in cui il [classified] ha ridotto il numero di giorni di apertura settimanale. Ad esempio, nel mese di agosto, periodo di pausa estiva, il ristorante è stato aperto solo per 15 giorni. Analogamente, a gennaio e dicembre, si sono registrati rispettivamente 22 e 23 giorni di apertura.

Fig. 5.5: Giorni di apertura per ogni mese dell'anno



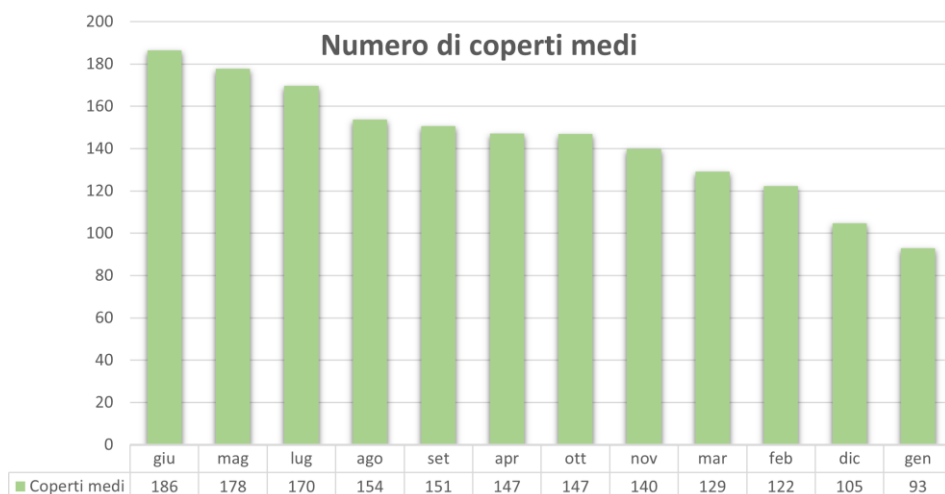
Elaborazione Excel dei dati estratti da Bacco

Per isolare l'effetto dei giorni di apertura e ottenere una valutazione più accurata delle performance del ristorante [classified], è stato calcolato il numero medio di coperti giornalieri, dividendo il numero totale di coperti di ciascun mese per i suoi giorni di apertura²³. Il calcolo del numero di coperti medi mensili consente di neutralizzare l'influenza del numero totale di giorni di apertura sul numero di coperti, consentendo di

²³ $Coperti\ medi = \frac{coperti\ totali\ del\ mese}{Giorni\ di\ apertura}$

identificare eventuali trend o variazioni nei consumi che siano indipendenti dai giorni di apertura.

Nella Fig. 5.6 è riportato il grafico che rappresenta numero di coperti medi giornalieri per ogni mese nel periodo dal 1/01/2022 al 31/12/2022. I coperti medi sono stati arrotondati per difetto.



L'analisi dei coperti medi per ciascun mese offre una prospettiva sul comportamento dei consumatori. I valori ottenuti evidenziano chiaramente una tendenza verso una diminuzione nei mesi invernali, con valori notevolmente più bassi rispetto ai mesi estivi. Questa variazione è attribuita, come indicato, alla limitata disponibilità dei tavoli all'aperto durante i mesi più freddi, in particolare a gennaio e a dicembre. I mesi estivi, come giugno, maggio e luglio, presentano invece coperti medi più elevati, suggerendo una maggiore affluenza durante periodi in cui i tavoli esterni sono pienamente sfruttati grazie alle condizioni meteorologiche favorevoli.

Oltre alla stagionalità, è importante analizzare le fluttuazioni di domanda e spesa nel breve periodo, durante la settimana e nel “breve periodo”, nell’arco del giorno.

In particolare, la separazione dei dati relativi ai coperti e agli incassi tra il servizio di pranzo e di cena ha permesso di identificare delle differenze sostanziali tra i due momenti della giornata. I dati mostrano chiaramente che il servizio a cena non solo registra un incasso totale significativamente più elevato rispetto a quello a pranzo, ma presenta anche

un coperto medio notevolmente superiore. Questo suggerisce una dinamica interessante, indicando che i clienti tendono a spendere di più durante il servizio serale²⁴.

Tab. 5.3

Servizio	Totale incasso ²⁵ (Con IVA)	Coperti	Spesa media per coperto	Spesa mediana per coperto
Pranzo	1.007.991,355€	20.726,00	48,63 €	44,91 €
Cena	2.036.794,105€	27.068,00	75,24 €	63,52 €

Elaborazione Excel dei dati estratti da Bacco

La spesa media per coperto è stata calcolata dividendo l'incasso di ogni giorno dell'anno per il numero di coperti registrati e successivamente calcolando la media dei coperti medi. Il calcolo del coperto medio, sebbene fornisca una misura di riferimento per la spesa media dei clienti, è influenzato da valori estremi dovuti a eventi aziendali o situazioni eccezionali. Questi valori possono distorcere il risultato complessivo, non riflettendo fedelmente il comportamento medio dei consumatori nel ristorante. Ad esempio, il 29/06/2022 a fronte di un incasso di 4841€ sono stati registrati solo due coperti.

Per mitigare questa distorsione e ottenere una stima più accurata della spesa tipica dei clienti, è stato calcolato il valore della mediana dei coperti medi a pranzo e a cena. La mediana rappresenta il valore centrale nel dataset. Essa, fornisce un'indicazione più accurata del comportamento medio di spesa in quanto non è sensibile agli outlier (“valori estremi”).

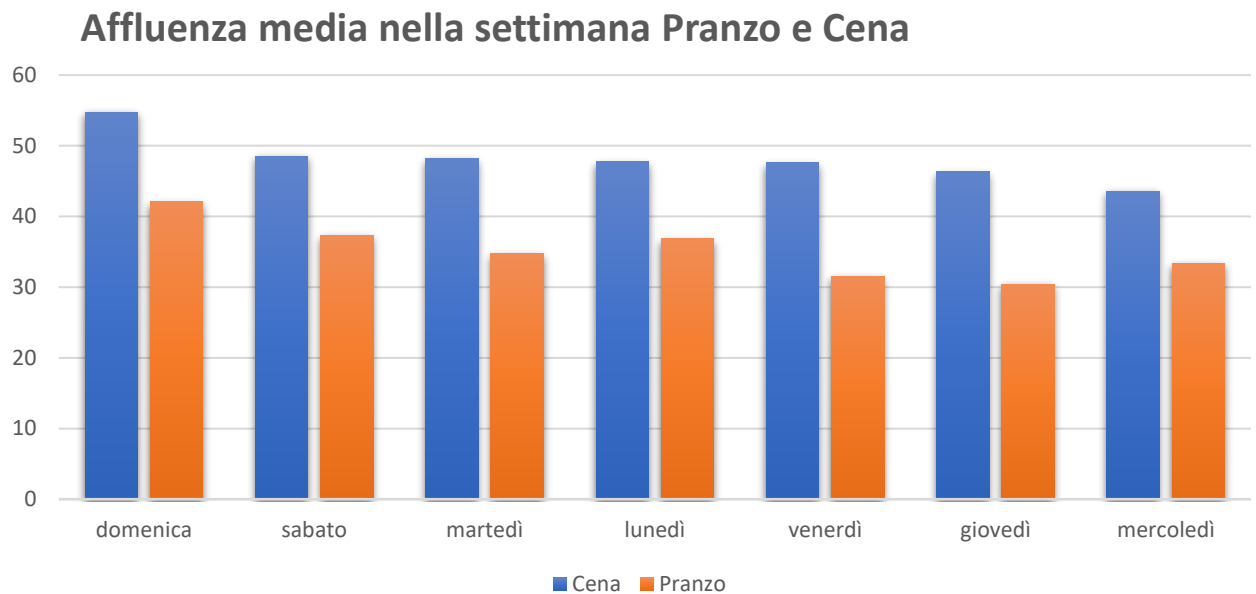
Per quanto riguarda l'andamento settimanale, emerge un interessante equilibrio nei flussi di affluenza presso il ristorante. Sebbene il sabato e la domenica si configurino come i giorni con una leggera prevalenza in termini di affluenza, la differenza rispetto agli altri giorni della settimana risulta minima. Questa particolarità è da attribuire al fatto che, durante i giorni lavorativi, l'affluenza a cena è relativamente stabile e a pranzo i coperti si mantengono elevati grazie ai pranzi di lavoro organizzati. Questa dinamica è

²⁴ L'analisi di queste fluttuazioni di breve periodo può fungere da guida strategica per ottimizzare il rendimento economico del ristorante. Infatti, una migliore comprensione delle preferenze della clientela in diversi momenti della giornata può orientare la composizione del menu e la definizione di strategie di pricing più mirate.

²⁵ L'incasso rappresenta l'ammontare effettivamente ricevuto dall'azienda in seguito alle transazioni commerciali. Questo ammontare tuttavia diverge dal fatturato, poiché quest'ultimo tiene conto dei ricavi al netto dell'IVA, che nella ristorazione è al 10%. Per cui su un incasso di 3mln di euro, l'iva a debito è 300.000 euro.

influenzata dalla presenza significativa di uffici nella zona circostante al [classified], con importanti realtà come UniCredit, Easybank e altre.

Nella Fig. 5.7 è riportato il grafico dell'affluenza media durante la settimana. Sull'asse delle Y il numero di coperti medi, sull'asse X i giorni della settimana.



Elaborazione Excel dei dati estratti da Bacco

In sintesi, l'analisi dell'affluenza presso il ristorante non solo offre una comprensione approfondita dei comportamenti dei clienti, ma si rivela cruciale per la gestione e l'organizzazione operativa. Questi dati, forniti dal software del registratore di cassa, si configurano come un importante strumento del controllo di gestione, guidando decisioni strategiche per ottimizzare la pianificazione del personale, regolare le forniture in base alla domanda e adattare la gestione operativa. L'approccio analitico adottato permette al [classified] di posizionarsi in modo proattivo nel settore, anticipando le esigenze della clientela e garantendo un'elevata efficienza nella soddisfazione delle richieste mutevoli.

5.7 Break Even Point

Costi Fissi	1.732.010,68
Costi Variabili (34,88%)	987.923,97
Giorni di Apertura media	329 giorni
Coperto Medio	64 euro

Il Break Even point, rappresenta l'ammontare di fatturato che consente di coprire i costi fissi. Sapendo che i costi variabili sono il 34,88%, il margine di contribuzione relativo è il 65,12%. Dunque, per ogni euro di fatturato, il suo 65,12% va a coprire i costi fissi.

$$BEP = \frac{CF}{1 - CV\%}$$

$$BEP_{fatturato} = \frac{1.732.010,68}{65,12\%} = 2.659.721,56 \text{ €}$$

Nel breve periodo, affinché il ristorante [classified] copra i suoi costi fissi, è necessario generare un fatturato di 2.659.721,56 €. Ogni euro aggiuntivo, oltre a questa cifra, contribuisce al risultato economico dell'esercizio con un margine del 65,12%²⁶.

Per determinare il numero di coperti necessario per coprire i costi fissi, si può utilizzare la seguente formula:

$$BEP_{coperti} = \frac{CF}{copertoMedio(1 - CV\%)}$$

$$BEP_{coperti} = \frac{1.732.010,68}{64\text{€}(65,11\%)} = 41.558 \text{ coperti}$$

Considerando che il ristorante [classified] rimane aperto mediamente 329 giorni all'anno, per coprire i costi fissi, è necessario servire mediamente almeno $\frac{41558}{329} = 126$ coperti al giorno.

²⁶ Come precedentemente trattato nel Capitolo I - Sezione 2.2 "Classificazione dei costi", va notato che la distinzione tra costi fissi e costi variabili è valida solamente all'interno di una specifica area di rilevanza e in un orizzonte temporale di breve periodo.

5.8 Analisi delle vendite

Nel contesto dell'analisi delle vendite, sono stati esaminati, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, il comparto food e beverage, al fine di presentare i prodotti che contribuiscono maggiormente al fatturato del ristorante [classified]. Inoltre, nel corso della trattazione, con l'obiettivo di stabilire una relazione causale con l'incasso generato, sono state descritte le dinamiche strategiche di vendita e di rotazione del menù interne al ristorante. Per condurre questa analisi, da un punto di vista metodologico, sono state estratte e analizzate le informazioni sulle vendite dalla sezione denominata "Statistiche di Produzione" di Bacco. Questo strumento, infatti, oltre a fornire informazioni sull'incasso e sull'affluenza in un periodo specifico, consente di ottenere informazioni relative alle pietanze vendute e ai volumi di vendita, sia a livello aggregato che analitico, per ogni voce del menu in un determinato periodo. Ciò permette di definire, attraverso i dati storici, quali piatti e quali bevande influenzino in modo significativo il fatturato complessivo.

L'obiettivo principale di questa analisi è identificare le voci di menu con un impatto significativo sul fatturato. Queste voci saranno soggette a un'analisi approfondita, durante la quale saranno calcolati e valutati gli indici chiave del controllo di gestione, tra cui il margine di contribuzione, il food/beverage cost e il markup²⁷. Tale approfondimento consentirà di ottenere una comprensione dettagliata delle prestazioni economiche di ciascun elemento del menu, contribuendo così a migliorare la gestione e l'efficienza complessiva dell'offerta del ristorante.

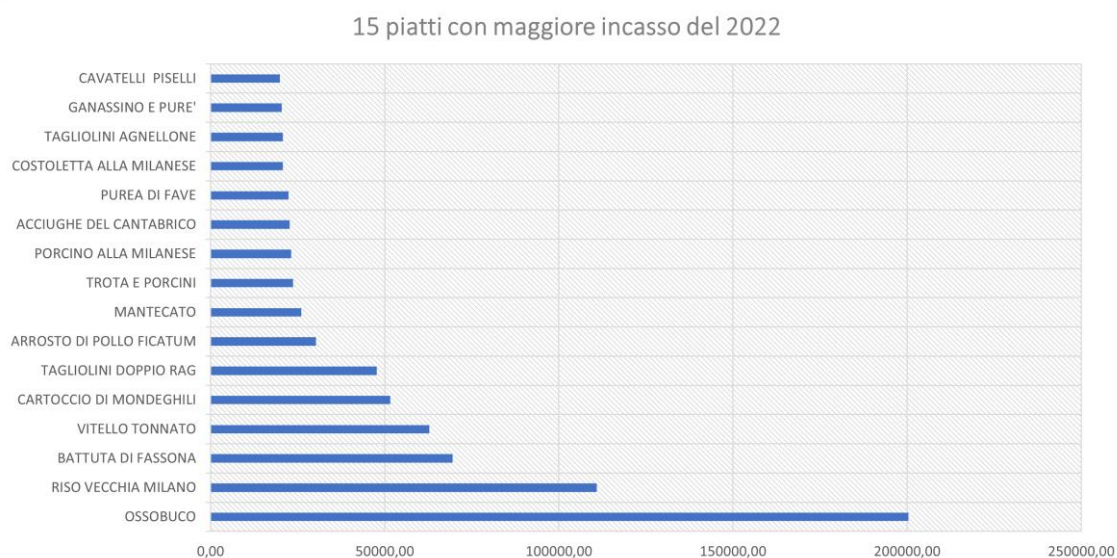
Prima di entrare nel merito dell'analisi, è essenziale comprendere la composizione del menu offerto dal [classified] e le strategie di rotazione dei piatti durante l'anno. L'offerta del ristorante è suddivisa in due sezioni, il menù, nel quale sono elencate le proposte gastronomiche e la carta dei vini.

Il menù è suddiviso in: Antipasti, Primi, Secondi, "Evergreen" e dolci. Tutti i piatti, ad eccezione degli evergreen, sono soggetti a una rotazione periodica. Gli "Evergreen",

²⁷ L'analisi condotta a partire dal sottocapitolo 5.9 è stata orientata verso il comparto beverage anziché verso il food, principalmente a causa dell'assenza di ricette standard. Questa carenza di formalizzazione rende difficile la determinazione degli indici fondamentali per valutare i piatti. Al contrario, nel comparto beverage, le bevande, con alcune eccezioni, non subiscono trasformazioni e sono soggette principalmente a un processo commerciale di acquisto e vendita. Di conseguenza, il calcolo degli indici nel comparto beverage è generalmente più accessibile poiché richiede principalmente informazioni relative ai costi e ai prezzi di vendita, che sono facilmente accessibili.

come suggerisce il nome, mantengono la loro presenza invariata per tutto l'anno, rappresentando veri e propri pilastri gastronomici del ristorante. L'approccio del [classified] di mantenere una parte del menu costante e di sottoporre altri piatti a una rotazione stagionale riflette la volontà di adattarsi alla stagionalità e alle esigenze dei clienti.

Nella Fig. 5.8 sono elencati i 15 piatti che hanno generato il maggior incasso nel corso del 2022, con l'asse delle x che rappresenta l'incasso per ciascuna pietanza.



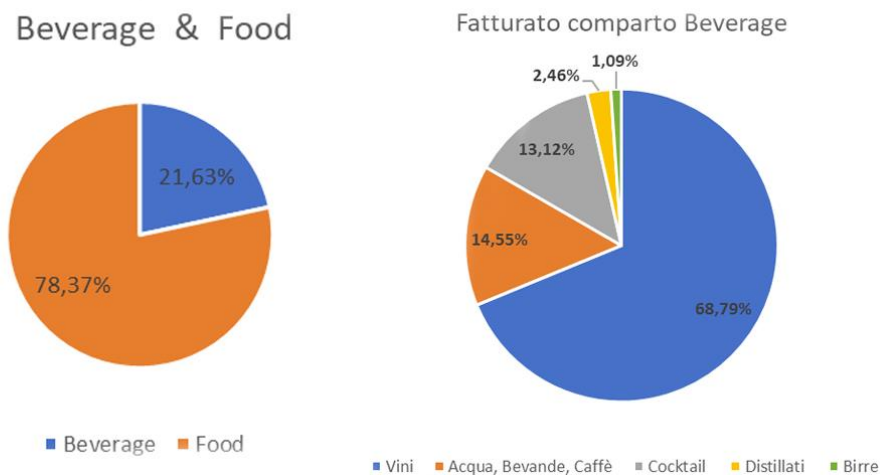
È importante sottolineare che l'analisi dei dati ha rivelato che i piatti "Evergreen" hanno generato il maggior incasso nel corso del 2022 presso il [classified]. Tuttavia, è necessario interpretare questi dati con cautela, poiché il successo economico di tali piatti potrebbe non riflettere necessariamente le preferenze dirette della clientela. Piuttosto, potrebbe essere attribuibile al fatto che i piatti "Evergreen", come l'ossobuco, la Battuta di Fassona, il riso vecchia Milano e il Vitello Tonnato, mantengono la loro presenza invariata nel menu per tutto l'anno, evitando così la variazione e la temporanea assenza che caratterizzano la rotazione degli altri piatti.

La carta dei vini del ristorante è articolata in diverse sezioni, tra cui bolle, bianchi, rossi e una dedicata ai vini al calice. La struttura dell'offerta culinaria ha un'influenza significativa sul comportamento della clientela, con l'approccio più comune che vede i clienti chiedere consigli sul vino. Questa dinamica riveste un'importanza cruciale, in quanto rappresenta un potenziale driver per raggiungere il mix di vendita desiderato per

i vini, privilegiando quelli con un margine di contribuzione più elevato e un food cost più basso. La capacità di consigliare in modo efficace i vini può dunque costituire una leva strategica del ristorante per indirizzare i clienti verso le opzioni più redditizie, contribuendo così al raggiungimento degli obiettivi economici del ristorante.

Nel corso dell'anno 2022, su un incasso totale di circa 3 milioni di euro, il 78,37% deriva dal comparto food mentre il 21,63% dal comparto beverage. Il comparto beverage è suddiviso in Vino, Acqua Bevande e caffè, Cocktail, Distillati e Birre. Tra le bevande, spicca la categoria dei vini come elemento dominante, contribuendo in modo significativo al 68,79% degli incassi complessivi del reparto, per un totale di 402.453,29€.

Nella Fig. 5.9 sono illustrati due grafici a torta: il primo rappresenta la suddivisione percentuale del fatturato tra il comparto beverage e il comparto food, mentre il secondo mostra la suddivisione percentuale delle bevande rispetto al fatturato complessivo del comparto.



Elaborazione Excel dei dati estratti da "Statistiche di produzione" di Bacco

La predilezione per il consumo di vino si rivela essere il risultato di una combinazione di fattori. La domanda del comparto beverage è influenzata sia dal tipo di offerta proposta che dalla natura del bisogno ricercato dalla clientela. Il ristorante, con il suo posizionamento distintivo come luogo di alta cucina, caratterizzato da preparazioni culinarie raffinate, si orienta verso la soddisfazione di un consumo di tipo esperienziale.

I vini rossi emergono come il motore trainante del successo del reparto beverage, contribuendo in modo significativo al 44,99% degli incassi totali del vino, allo stesso tempo, i vini bianchi e i vini al calice occupano posizioni di rilievo con percentuali rispettivamente del 16,60% e del 24,13%.

Nel dettaglio, dall'analisi delle vendite del “comparto vini” emerge una chiara gerarchia di preferenze tra i clienti del ristorante [classified]. Tra i vini più venduti, il "Franciacorta Corticugini" si posiziona al vertice con un incasso significativo di €7595,91, confermando la sua popolarità e il suo contributo alla crescita economica del reparto "beverage". A seguire, il " Valpolicella Superiore Roccol" si colloca al secondo posto con un incasso di €5441,61, l'Echezaux romanee conti, il Nebbiolo Valmaggioro marengo e altri...

Nella Fig. 5.10 sono elencati i 15 vini che hanno generato il maggiore fatturato nel 2022.



Elaborazione Excel dei dati estratti da Bacco

Per raggiungere una comprensione più approfondita della redditività dei vini offerti nel reparto beverage del ristorante [classified], l'attenzione sarà focalizzata sull'analisi dettagliata del margine di contribuzione e del beverage cost delle proposte vinicole. L'obiettivo è fornire un quadro completo della performance economica dei prodotti vinicoli, consentendo di prendere decisioni informate per ottimizzare la gestione delle risorse e migliorare ulteriormente le performance del reparto "beverage".

5.9 Analisi comparto Beverage

Le leve fondamentali del beverage cost e del margine di contribuzione sono due, il prezzo di vendita e il costo d'acquisto. Infatti, diversamente dalla componente food, il vino non è soggetto a trasformazione, per cui la componente negativa del reddito è “semplicemente” data dal costo di acquisto presente in fattura.

Nell'ambito della metodologia adottata per il calcolo degli indici fondamentali quali il margine di contribuzione, il beverage cost e il markup, sono state estratte le quantità e il fatturato dei vini venduti consultando la sezione "Statistiche di produzione" del software del registratore di cassa. I prezzi di vendita, invece, sono stati determinati attraverso un'analisi storica dei menu del 2022. Invece, per quanto riguarda le informazioni relative ai costi di acquisto, è stata condotta un'analisi dettagliata delle fatture di acquisto del 2022, concentrando l'attenzione sul conto "55.03.90" relativo al comparto beverage.

L'approccio alla valutazione dei costi è stato implementato utilizzando Excel. Inizialmente, sono state estratte le fatture in formato XML da Profis e importate successivamente su Excel. Questa procedura ha consentito di filtrare le fatture per fornitore e denominazione, aspetto cruciale per calcolare il “costo medio ponderato di una specifica bottiglia di vino”. Infatti, al fine di considerare le variazioni di costo nel corso dell'anno, è stato calcolato il costo medio ponderato di ogni singola bottiglia considerata.

Nella Tab. 5.4 è riportato l'esempio delle fatture di acquisto del barbera rablè nel periodo 1/01/2022 - 31/12/2022

Descrizione	Numero bottiglie	Prezzo unitario	Prezzo totale	Data
Verdicchio dei castelli di Jesi 2020 DOC L21-	30	12	360,00	21/09/2022
Verdicchio dei castelli di Jesi 2020 DOC L21-	60	12	720,00	15/08/2022
Verdicchio dei castelli di Jesi 2020 DOC L21-	6	12	72,00	17/07/2022

Verdicchio dei castelli di Jesi 2020 DOC L21-	30	10,8	324,00	15/03/2022
Verdicchio dei castelli di Jesi 2020 DOC L21-	30	10,8	324,00	11/01/2022

$$\text{Costo medio ponderato} = \frac{\sum_{i=1}^n Pt}{\sum_{i=1}^n Qb}$$

Dove:

- n è il numero totale di forniture
- Pt è il prezzo totale della fornitura
- Qb è il numero di bottiglie acquistate

La prima fase si concentrerà sull'analisi dei vini venduti al calice nel 2022 con l'obiettivo di fornire ai manager del [classified], informazioni utili per prendere decisioni strategiche. Successivamente, si procederà a confrontare il margine di contribuzione e il beverage cost tra i vini venduti al calice e quelli venduti in bottiglia. Questo confronto mira a stabilire quale modalità di somministrazione sia la più redditizia. Infatti, analizzando attentamente questi fattori, sarà possibile identificare la modalità di somministrazione più vantaggiosa dal punto di vista economico. Questo approccio consentirà di ottimizzare la strategia di vendita dei vini, contribuendo così a massimizzare la redditività complessiva della selezione di vini offerti. Nella terza e ultima analisi, verranno confrontati i vini high value, caratterizzati da un alto prezzo di vendita alla carta, con i vini low value, caratterizzati da un basso prezzo di vendita alla carta. L'obiettivo di quest'ultima analisi è definire le diverse dinamiche di pricing di queste due categorie vinicole ed evidenziare eventuali differenze dal punto di vista della redditività, mettendo in luce i limiti di questo confronto.

È importante notare che il costo del calice assume una natura meno oggettiva rispetto al calcolo del costo della bottiglia. Tale processo richiede, infatti, una valutazione soggettiva e discrezionale, in quanto implica la stima del numero di calici che possono essere serviti con una singola bottiglia di vino.

La valutazione del numero di calici ottenibili da una bottiglia può variare a seconda di fattori come la dimensione del calice, le preferenze del cliente e le pratiche specifiche del

ristorante. Tale discrezionalità può influenzare significativamente la determinazione del costo del calice, rendendo il processo meno preciso e soggetto a diverse interpretazioni.

È fondamentale tenere presente questa dimensione soggettiva durante l'analisi, poiché la variabilità nella stima del costo del calice può influire sul margine di contribuzione e sul beverage cost dei vini venduti al calice. Nel contesto dell'analisi dei calici, in collaborazione con il capo sala, è stata identificata una quantità media di circa 125 ml di vino per calice. Considerando che una bottiglia contiene mediamente 750 ml di vino, il costo di un calice è stato ottenuto dividendo il costo medio ponderato della bottiglia per 6²⁸.

Nella fase iniziale dell'analisi, dal confronto fra il prezzo di vendita e il costo medio ponderato dei calici è stato calcolato il margine di contribuzione unitario, il beverage cost e il fattore di profitto per tutti i calici venduti nel 2022.

$$MCU = PVC - CMPC$$

$$BV \% = \frac{CMPC}{PVC} \cdot 100$$

Dove:

- *MCU* è il margine di contribuzione unitario;
- *BV %* è il beverage cost percentuale;
- *PVC* è il prezzo di vendita al calice;
- *CMPC* è il costo medio ponderato del calice.

²⁸ *Costo medio ponderato calice* = $\frac{\text{Costo medio ponderato bottiglia}}{6}$

Vini per quantità	Quantità vendute	Costo calice	Prezzo di vendita al calice	Margine di contribuzione	Beverage cost %
<i>CAL BARBERA RABLE'</i>	511	1,07 €	6	4,93 €	17,83%
<i>CAL VERDICCHIO INCANTO</i>	486	1,83 €	7	5,17 €	26,19%
<i>CAL TIRSAT GURRA DI MARE</i>	431	1,67 €	6	4,33 €	27,78%
<i>CAL CHAMPAGNE GHISLAIN</i>	430	5,00 €	10	5,00 €	50,00%
<i>CAL CHARDONNAY SCHWEITZER</i>	363	2,75 €	9	6,25 €	30,56%
<i>CAL MARIA NOVELLA</i>	215	1,13 €	7	5,87 €	16,19%
<i>CAL TORRETTE LA SOURCE</i>	184	1,32 €	7	5,68 €	18,81%
<i>CAL NERO DI TROIA ANTICA ENOTR</i>	145	2,08 €	7	4,92 €	29,76%
<i>CAL RIPASSO MACION</i>	123	2,05 €	9,0	6,95 €	22,78%
<i>CAL MACON ROSE</i>	123	1,50 €	9,0	7,50 €	16,67%
<i>CAL TOSCANA LE CUPOLE</i>	111	3,17 €	10,0	6,83 €	31,67%
<i>CAL ETNA ROSSO GRACI</i>	99	2,33 €	8,0	5,67 €	29,17%
<i>CAL GROPPELLO DI REVO</i>	96	2,33 €	7,0	4,67 €	33,33%
<i>CAL NEBBIOLO TORDO</i>	92	1,45 €	8	6,55 €	18,13%
<i>CAL BORDEAUX DU PAYSAN</i>	87	1,58 €	7	5,42 €	22,62%
<i>CAL TREBBIANO STRADA CORNIOLO</i>	86	1,63 €	6	4,37 €	27,22%
<i>CAL CARIGNANO SEIMURA</i>	83	3,00 €	9	6,00 €	33,33%
<i>CAL HIRA PASSITO</i>	82	1,67 €	7	5,33 €	23,81%
<i>CAL UPUPA ORANGE ABRAHAM</i>	81	2,80 €	8	5,20 €	35,00%
<i>CAL FIANO PICARIELLO</i>	76	1,75 €	7	5,25 €	25,00%
<i>CAL CABERNET AMPELEIA</i>	75	2,88 €	7	4,12 €	41,19%
<i>CAL TEROLDEGO FORADORI</i>	74	1,88 €	8	6,12 €	23,54%
<i>CAL LESSONA SEBASTIANO ZOPPO</i>	73	3,50 €	11	7,50 €	31,82%
<i>CAL CAP DEL PRIU PASINI</i>	72	1,25 €	6	4,75 €	20,83%
<i>CAL CORTEZADA</i>	69	2,08 €	8	5,92 €	26,04%

Nel contesto delle decisioni di product mix, per massimizzare il margine di contribuzione totale e, di conseguenza, migliorare il risultato economico complessivo, è essenziale concentrarsi sullo sviluppo dei calici che presentano un margine di contribuzione unitario più elevato. Tale approccio è fondamentale poiché ogni unità aggiuntiva venduta contribuirà in misura maggiore a coprire i costi fissi, e quindi al risultato economico di esercizio. In questo contesto, i vini Macon Rose e Lessona Sebastiano Zoppo emergono come le scelte più vantaggiose, entrambi con un margine di contribuzione di 7.50 € per calice venduto. Tuttavia, nell'effettuare una scelta tra i due, risulta preferibile il Macon Rose. La ragione principale risiede nel fatto che il Macon Rose presenta un beverage cost inferiore rispetto al Lessona Sebastiano Zoppo.

5.9.1 Analisi Carta dei vini

Nel seguente paragrafo saranno applicati i modelli teorici della "menu analysis", precedentemente discussi, per analizzare la sezione della carta dei vini dedicata ai calici. A tal fine, saranno calcolati il margine di contribuzione, il beverage cost e il fattore di profitto relativi ai calici venduti in un periodo di riferimento.

L'analisi della carta dei vini si concentra su un periodo di riferimento specifico (19/01/2022 – 29/01/2022), tenendo conto della natura dinamica della sezione dedicata ai calici nella carta dei vini. Questa sezione, infatti, subisce una rotazione mensile o addirittura settimanale, comportando una variazione regolare dell'offerta di vini al calice mese dopo mese. Ogni periodo temporale è caratterizzato da una selezione unica di calici. Pertanto, al fine di garantire un'analisi accurata e di mitigare potenziali distorsioni nelle quantità vendute, causate dal fatto che un determinato tipo di vino al calice potrebbe essere stato proposto in diverse mensilità, è stato adottato un approccio temporale che riflettesse l'intero ciclo di vita di ciascuna selezione, dalla sua introduzione nel menu fino alla sua rimozione. Considerare l'intero anno come periodo di riferimento avrebbe comportato fluttuazioni nei volumi di vendita non indicative di una maggiore popolarità, ma semplicemente dovute al processo di rotazione dei menù e, di conseguenza, al fatto che un calice è stato proposto più volte. Pertanto, al fine di mitigare tale effetto, l'analisi è stata condotta considerando un periodo in cui la carta dei vini è rimasta invariata.

Questa scelta mira a catturare in modo esaustivo l'impatto e le performance di ciascun tipo di vino al calice nel corso del suo periodo di permanenza nel menu. L'obiettivo è fornire una valutazione approfondita e accurata delle dinamiche di vendita e del contributo marginale associato a ciascuna offerta. L'analisi tiene conto della temporalità delle proposte di vino al calice, contribuendo a una visione dettagliata della performance di ciascuna selezione nel contesto della rotazione mensile della carta dei vini.

A tal fine i volumi di vendita sono stati ottenuti estraendo dal registratore di cassa i valori relativi al periodo di riferimento preso in esame.

Nella Tab. 5.5 sono riportati i vini al calice venduti nel periodo compreso tra il 19/01/2022 e il 29/01/2022 e i relativi indici fondamentali.

COD.	DESC.	Q	Costo calice	Prezzo in menù	Margine di contribuzione	Beverage cost	Fattore di profitto
A	CAL LAMBRUSCO RIMOSSO	12	1,48 €	6,00	4,52 €	24,72%	54,20 €
B	CAL CHAMPAGNE GHISLAIN	16	5,00 €	10,00	5,00 €	50,00%	80,00 €
C	CAL ROSAMMARE BARRACO	4	1,65 €	7,00	5,35 €	23,57%	21,40 €
D	CAL BOCA VALLANA	36	3,00 €	9,00	6,00 €	33,33%	216,00 €
E	CAL UPUPA ORANGE ABRAHAM	15	2,80 €	9,00	6,20 €	31,11%	93,00 €
F	CAL VOUVRAY PINON	10	2,75 €	8,00	5,25 €	34,38%	52,50 €
G	CAL GRECHETTO LEONIA	11	1,20 €	6,00	4,80 €	20,00%	52,80 €
H	CAL TREBBIANO CENTOPASSI	34	1,42 €	6,00	4,58 €	23,61%	155,83 €
I	CAL CAMPOGRANDE	16	1,89 €	7,00	5,11 €	27,02%	81,73 €
L	CAL VERDUGO	48	3,00 €	9,00	6,00 €	33,33%	288,00 €
M	CAL TAMELLINI EXTRA BRUT	14	1,95 €	7,00	5,05 €	27,86%	70,70 €
N	CAL KEPOS	27	2,15 €	7,00	4,85 €	30,71%	130,95 €
O	CAL ETNA ROSSO GRACI	31	2,33 €	8,00	5,67 €	29,17%	175,67 €

Modello di Miller

Il modello di Miller “Menu Analysis Model” considera come variabili discriminanti i volumi di vendita e il beverage cost%. I due assi, che formano la matrice, sono la popolarità e il beverage cost medio.

$$\text{Popolarità} = \frac{\text{Tot Vendite}}{n^{\circ} \text{ unità nel menù}} \cdot 80\%$$

Nel modello di Miller, un prodotto è considerato popolare se le sue vendite superano l’80% della popolarità media.

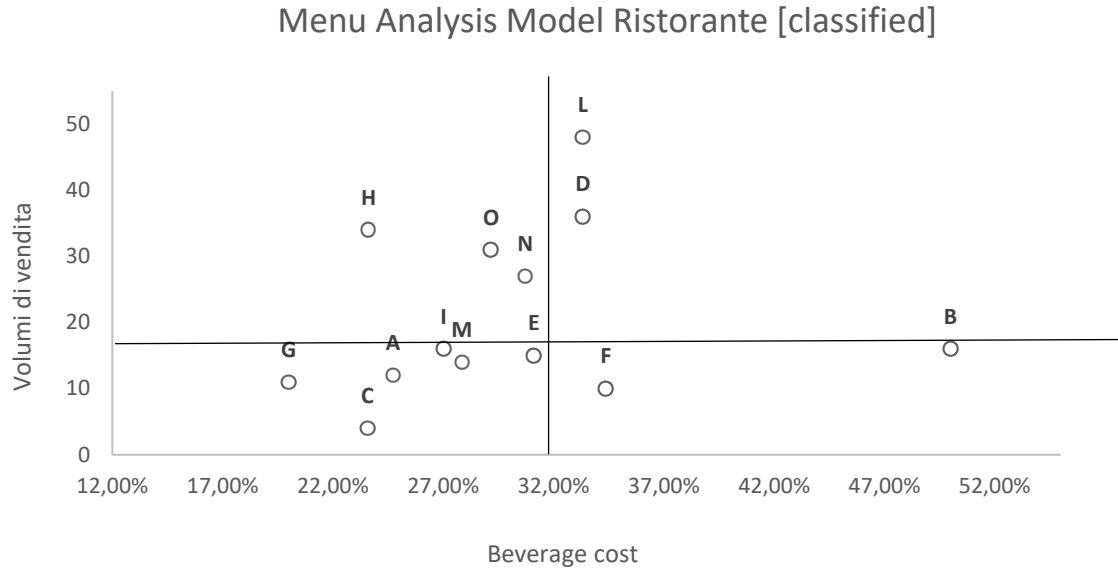
$$BV\%_{\text{medio}} = \frac{\text{Costo sostenuto per acquisto calici}}{\text{Fatturato}}$$

Nel contesto del menù analizzato, un vino è considerato popolare se, nel periodo di riferimento, sono state vendute più di 17 unità.

$$\text{Popolarità} = \frac{274}{13} \cdot 0,8 = 16,86 \cong 17;$$

$$BV\%_{\text{medio}} = \frac{675,22}{2118} = 31,88\%$$

Fig. 5.11 Distribuzione dei vini venduti al calice nel “Menu Analysis Model”



- H, O, N sono prodotti Winners
- L, D sono prodotti Marginals II
- F, B sono prodotti Losers
- A, C, E, M, G, I sono prodotti Marginals III

Modello di Kavano e Smith

Il Modello di Kavano e Smith “Menu Engineering Model” si focalizza sul margine di contribuzione e sui volumi di vendita in un periodo. I due assi che individuano la matrice sono rappresentati dalla popolarità media e dal margine di contribuzione medio.

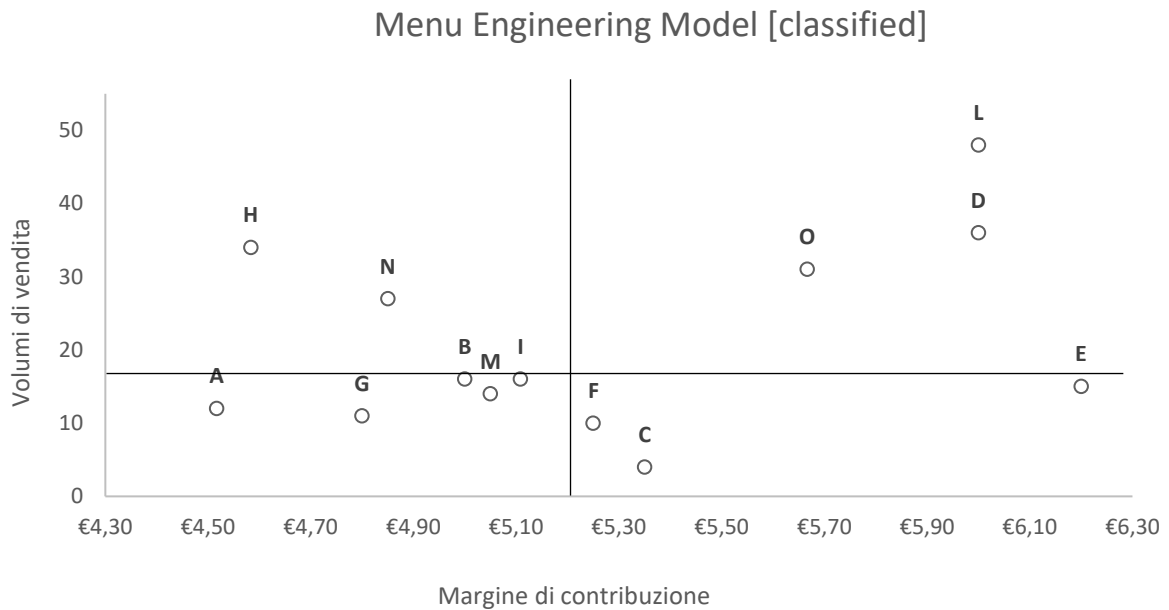
$$MC_{medio} = \frac{\sum_{i=1}^n MCU \cdot Q}{\sum_{i=1}^n Q}$$

Dove:

- *MCU* è il margine di contribuzione medio;
- *Q* è la quantità.

$$MC_{medio} = 5,21\text{€}$$

Fig. 5.12 Distribuzione dei vini venduti al calice nel “Menu Analysis Model”



- H, N sono prodotti Plow Horses;
- O, D, L sono prodotti Stars;
- F, C, E sono prodotti Puzzles;
- A, G, I, B, M sono prodotti Dogs.

Modello di Pavesic

Il Modello di Pavesic “Cost Margin Analysis Model” si concentra sul fattore di profitto e sul beverage cost percentuale. I due assi che individuano la matrice sono rappresentati dal fattore di profitto medio e dal beverage cost percentuale medio ponderato.

$$FP = MCU \cdot Q$$

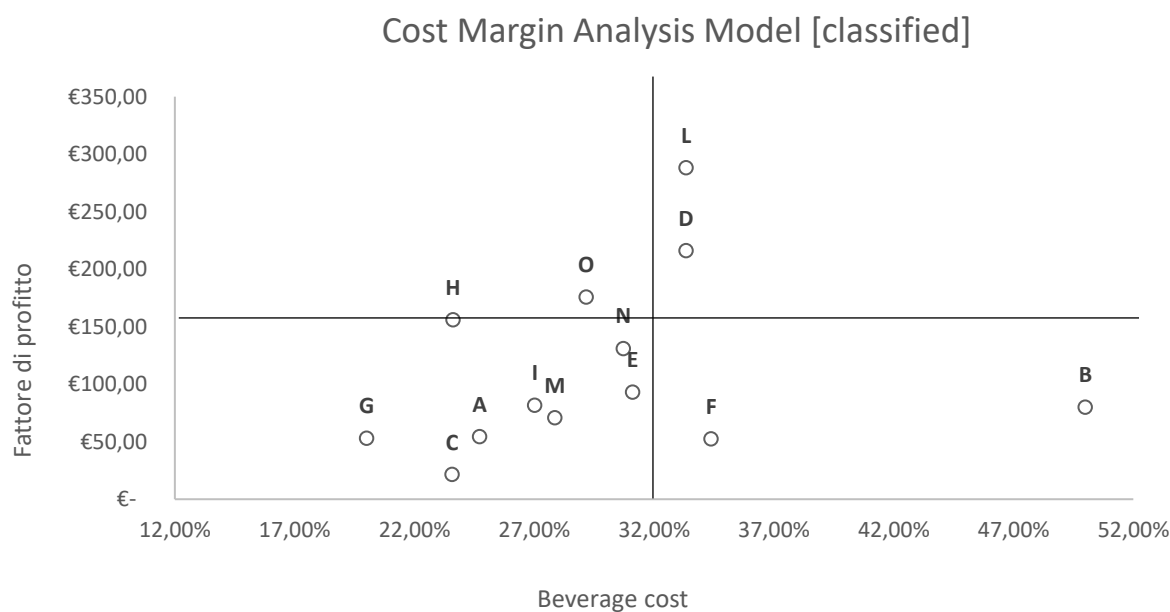
$$FP_{medio} = \frac{\sum_{i=1}^n FP \cdot Q}{\sum_{i=1}^n Q}$$

Dove:

- FP è il fattore di profitto;
- FP_{medio} è il fattore di profitto medio ponderato;
- MCU è il margine di contribuzione unitario;
- Q è la quantità venduta.

$$FP_{medio} = 155,82\text{€}$$

Fig. 5.13 Distribuzione dei vini venduti al calice nel “Cost/Margin Analysis”



- H, O sono prodotti Primes;
- D, L sono prodotti Standards;
- F, B sono prodotti Problems;
- A, C, I, M, N, E, G sono prodotti Sleepers.

Analisi Comparata: Tab. 5.6: Analisi comparata modelli di analisi del Menù

Codice	Descrizione	Menu analysis	Menu Engineering	Modello Pavesic
A	CAL LAMBRUSCO RIMOSSO	Marginals III	Dogs	Sleepers
B	CAL CHAMPAGNE GHISLAIN	Losers	Dogs	Problems
C	CAL ROSAMMARE BARRACO	Marginals III	Puzzles	Sleepers
D	CAL BOCA VALLANA	Marginals II	Stars	Standards
E	CAL U ORANGE ABRAHAM	Marginal III	Puzzles	Sleepers
F	CAL VOUVRAY PINON	Losers	Puzzles	Problems
G	CAL GRECHETTO LEONIA	Marginals III	Dogs	Sleepers
H	CAL TREBBIANO CENTOPASSI	Winners	Plow Horses	Primes
I	CAL CAMPOGRANDE	Marginals III	Dogs	Sleepers
L	CAL VERDUGO	Marginals II	Stars	Standards
M	CAL TAMELLINI EXTRA BRUT	Marginals III	Dogs	Sleepers
N	CAL KEPOS	Winners	Plow Horses	Sleepers
O	CAL ETNA ROSSO GRACI	Winners	Stars	Primes

Nella Tab. 5.7 sono riportate le strategie potenziali per migliorare il menu in funzione del posizionamento dei vini al calice nel periodo considerato.

Strategie potenziali per migliorare il menu				
Cod. Vino	Strategia 1	Strategia 2	Strategia 3	Strategia 4
H, N, O	Lasciare il prodotto così com'è	Mantenere alta popolarità	Testare elasticità domanda aumentando il prezzo	-
B, F	Eliminare dal menù	-	-	-
D, L	Eliminare dal menù	Ridurre il costo	Aumento il prezzo	Non intervenire
A, C, E, G, I, M	Promuovere il prodotto	Ridurre il costo	-	Non intervenire

In sintesi, l'analisi del menu combina i tre elementi chiave: il volume delle vendite, la percentuale di beverage cost e il margine di contribuzione. Tale approccio consente di categorizzare le voci di menu in funzione di variabili discriminanti, fornendo un hotspot informativo essenziale per prendere decisioni strategiche informate e coerenti con i valori ottenuti. L'obiettivo di questa analisi è migliorare il posizionamento delle voci di menu al fine di massimizzare il reddito.

5.9.2 Analisi delle modalità di somministrazione

Nell'ambito del controllo di gestione, un aspetto fondamentale riguarda lo studio della redditività associata alle modalità di somministrazione del vino. Nella ristorazione, infatti, possono essere individuate, per quanto riguarda il vino, due modalità di erogazione: la vendita al calice oppure la vendita diretta della bottiglia.

La seguente analisi si focalizza sul confronto tra queste due modalità di somministrazione con l'obiettivo di determinare quale delle due è economicamente più conveniente e redditizia. A tal fine, sono prese in esame alcune tipologie di vino, che nel 2022 sono state proposte sia al calice che in bottiglia. In relazione a queste, sono stati analizzati e confrontati diversi indicatori economici, fra cui il margine di contribuzione unitario e il markup.

Dal punto di vista metodologico, il calcolo del markup e del margine di contribuzione è stato ottenuto attraverso il confronto tra i costi di acquisto delle bottiglie e dei calici con i relativi prezzi di vendita presenti nel menu. In particolare, il costo della bottiglia è stato confrontato con il suo prezzo di vendita, mentre, nel caso del calice, il prezzo di vendita è stato confrontato con il suo costo. Quest'ultimo è stato ottenuto dividendo il costo medio ponderato della bottiglia per il numero di calici "potenzialmente" ottenibili, che come già evidenziato corrispondono a circa 6 unità.

È importante sottolineare che, il margine di contribuzione unitario così ottenuto non consente di confrontare la convenienza economica delle due modalità di somministrazione. Per ovviare a questo inconveniente è stato calcolato il margine di contribuzione relativo, il quale è ottenuto dividendo il margine di contribuzione unitario con il rispettivo prezzo di vendita del calice o della bottiglia. Questo ha permesso di ottenere una visione percentuale del contributo economico e di confrontare la convenienza delle due modalità di somministrazione.

$$MC\% = \frac{P - cv}{P}$$

Dove:

- $MC\%$ è il margine di contribuzione relativo;
- P è il prezzo di vendita della bottiglia o del calice;
- cv è il costo della bottiglia o del calice.

Per quanto riguarda il mark-up, questo indice è stato calcolato rapportando il prezzo di vendita del vino al suo costo.

$$Markup = \frac{P}{cv}$$

Il markup così ottenuto esprime il sovrapprezzo applicato al costo di acquisto per ottenere il prezzo di vendita.

Nella Tab. 5.8 sono riportati i vini venduti sia in bottiglia che al calice nel 2022. Per ciascun articolo, è indicato un codice identificativo, la descrizione, il costo della bottiglia/calice, il prezzo di vendita della bottiglia/calice e gli indici fondamentali, fra cui il margine di contribuzione unitario relativo e il markup, delle due modalità di somministrazione.

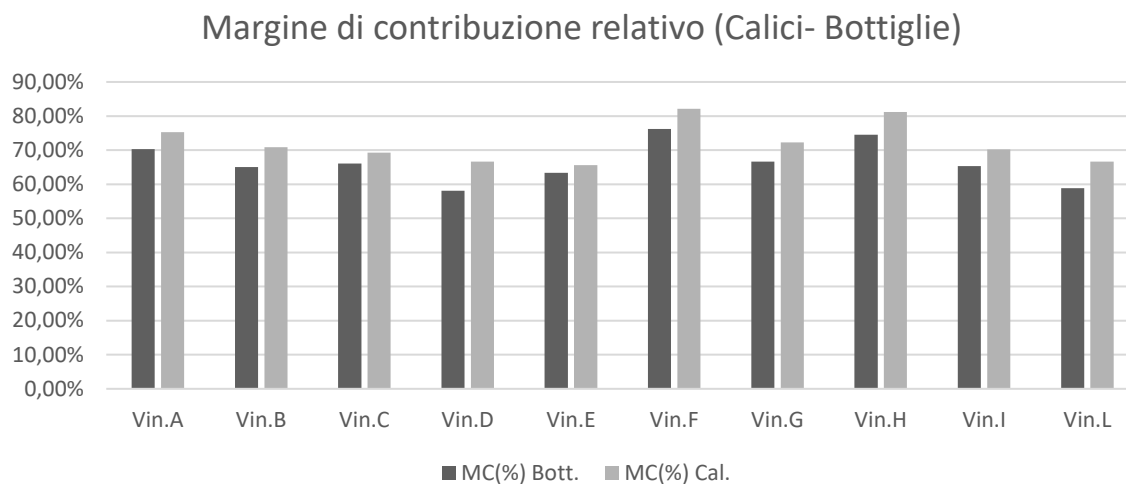
Cod.	Descrizione	Costo Bott.	Costo Cal.	PrezzoVendita Bott.	PrezzoVendita Cal.	MC(%) Bott.	MC(%) Cal.	ΔMC(%)	Markup Bott.	Markup Cal.
Vin.A	Lambrusco rimosso	8,90 €	1,48 €	30,00 €	6,00 €	70,33%	75,28%	+ 4,94%	3,37	4,04
Vin.B	ETNA ROSSO GRACI	14,00 €	2,33 €	40,00 €	8,00 €	65,00%	70,83%	+ 5,83%	2,86	3,43
Vin.C	Toscana rosso kepos	12,90 €	2,15 €	38,00 €	7,00 €	66,05%	69,29%	+ 3,23%	2,95	3,26
Vin.D	Boca vallana 2017	18,00 €	3,00 €	43,00 €	9,00 €	58,14%	66,67%	+ 8,53%	2,39	3,00
Vin.E	Vouvray Pinon	16,50 €	2,75 €	45,00 €	8,00 €	63,33%	65,63%	+ 2,29%	2,73	2,91
Vin.F	Barbera rable	6,42 €	1,07 €	27,00 €	6,00 €	76,22%	82,17%	+ 5,94%	4,21	5,61
Vin.G	Terre Siciliane "Tirsat"	10,00 €	1,67 €	30,00 €	6,00 €	66,67%	72,22%	+ 5,56%	3,00	3,60
Vin.H	TORRETTE LA SOURCE	7,90 €	1,32 €	31,00 €	7,00 €	74,52%	81,19%	+ 6,67%	3,92	5,32
Vin.I	Nero di Troia	12,50 €	2,08 €	36,00 €	7,00 €	65,28%	70,24%	+ 4,96%	2,88	3,36
Vin.L	Groppello di Revò	14,00 €	2,33 €	34,00 €	7,00 €	58,82%	66,67%	+ 7,84%	2,43	3,00

MC%Medio Bott. = 66,4%; MC%Medio Cal. = 72%.

Vini venduti sia in bottiglia che al calice.

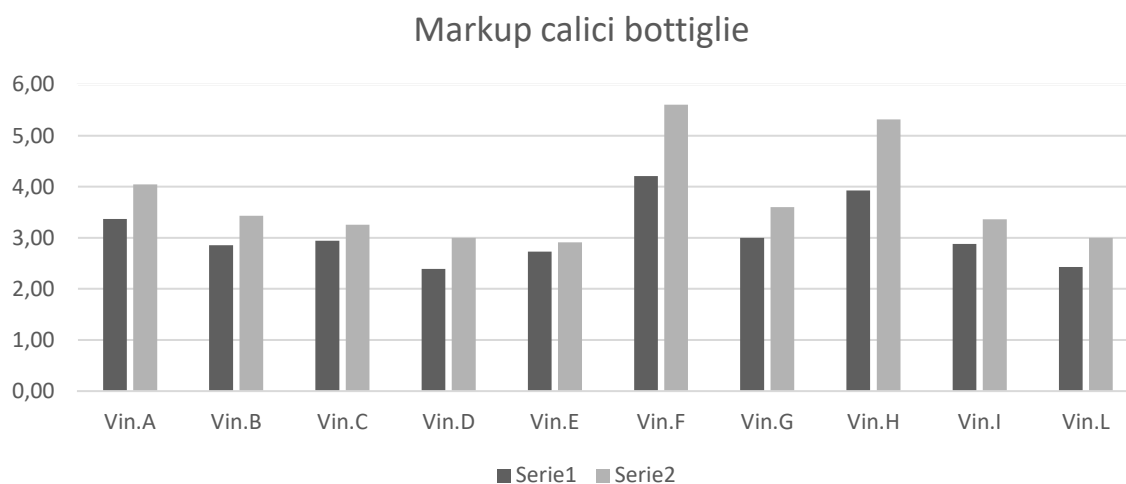
Analizzando i dati emerge che, per ogni prodotto, la modalità di somministrazione del vino con calice presenta un margine di contribuzione relativo (MC%) e un mark-up superiore rispetto alla vendita a bottiglia. Questi risultati mostrano una coerenza evidente, indicando che la somministrazione dei calici offre un margine di contribuzione e un mark-up percentualmente più elevati rispetto alla vendita in bottiglia. Infatti, il margine di contribuzione relativo medio delle vendite al calice si attesta intorno al ~72%, mentre quello relativo alle vendite in bottiglia è del ~66,4%. Inoltre, i dati indicano che il ΔMC (%) è superiore dal 3% all'8% rispetto al margine di contribuzione della modalità di vendita alla bottiglia. Alcuni prodotti, come "Boca vallana" e "Groppello di Revò", evidenziano aumenti significativi nel margine di contribuzione percentuale e nel mark-up quando si passa dalla vendita di bottiglie a quella di calici. Questi risultati suggeriscono che, in termini di redditività, la focalizzazione sulla vendita di calici potrebbe rappresentare un vantaggio più significativo per il ristorante [classified].

In Fig. 5.14 è riportato il margine di contribuzione relativo (Asse Y) dei vini rispetto alle due modalità di somministrazione



Elaborazione Excel su dati Bacco e PROFIS

In Fig. 5.15 è riportato il markup (asse Y) dei vini rispetto alle due modalità di somministrazione



Fonte: Elaborazione Excel su dati Bacco e PROFIS

Dall'analisi condotta, emergono interessanti prospettive strategiche. In particolare, i risultati evidenziano che il potenziamento della vendita di calici potrebbe rappresentare un'opportunità strategica per ottimizzare il margine di contribuzione e, di conseguenza, il risultato economico complessivo. È cruciale notare che questa strategia non deve essere interpretata con una modifica nelle modalità di somministrazione, bensì come un

complemento. Le due modalità di erogazione, bottiglia e calice, infatti, rispondono a esigenze della clientela differenti. Pertanto, anziché modificare radicalmente l'offerta, il ristorante dovrebbe concentrarsi sull'aumentare le vendite dei calici, ad esempio, incentivando la clientela a preferire questa modalità di somministrazione.

Tuttavia, è importante notare che la vendita al calice potrebbe comportare alcune implicazioni operative. Questa modalità di somministrazione, infatti, richiedendo l'apertura di una bottiglia senza la garanzia che tutto il vino venga venduto, potrebbe produrre delle inefficienze. Infatti, un'apertura parziale potrebbe portare al rischio di dover gestire il vino rimanente non somministrato, il quale tipicamente ha con un tempo di conservazione dai 3 ai 5 giorni. Questo fatto rappresenta una sfida in termini di gestione degli stock e di inefficienze dovute allo spreco potenziale, poiché il vino rimasto invenduto, che ha perso le sue proprietà organolettiche, non più idoneo alla vendita, potrebbe dover essere scartato, influenzando negativamente la redditività complessiva. Pertanto, è importante, al fine di avere un valore più accurato, stimare la quantità media di vino venduto al calice sprecato e adottare preventivamente un approccio per minimizzare gli sprechi di vino e massimizzare così il profitto. Questa stima potrebbe essere ottenuta confrontando i dati storici delle vendite al calice con le fatture di acquisto e il magazzino vini.

5.9.3 Analisi Vini High value e Low value

Il ristorante [classified], si distingue per una carta dei vini molto ampia, comprendente oltre 300 proposte vinicole. Tale eterogeneità nella selezione vinicola mira a conciliare le preferenze di una clientela variegata. Tra le numerose scelte disponibili, si delineano due categorie principali: i vini high value, caratterizzati da prezzi di vendita elevati e i vini low value, caratterizzati da prezzi di vendita bassi.

La seguente analisi si concentrerà sull'approfondimento e sul confronto delle due categorie di vini menzionate. Per facilitare questa valutazione, le proposte vinicole sono state suddivise in base al prezzo di vendita in due macroclassi distinte: i vini high value, caratterizzati da un prezzo di vendita superiore ai 60 euro, e i vini low value, caratterizzati da un prezzo di vendita inferiore ai 30 euro. Questa suddivisione riflette gli estremi della proposta vinicola del ristorante.

L'obiettivo di questa analisi è duplice: da una parte, verranno analizzati internamente i vini facenti parte delle due categorie con il fine di assistere il ristorante nel definire un mix ottimale, mentre dall'altra verranno studiate le differenze fra i vini high value e i vini low value per determinare quale delle due categorie possa contribuire maggiormente al risultato economico complessivo. Rispetto a quest'ultimo obiettivo, verranno discussi i limiti di questo confronto.

Va sottolineato che i risultati di questa analisi non devono essere interpretati come vincoli all'offerta, bensì come strumenti informativi volti a sostenere i manager nelle decisioni di gestione corrente. In particolare, nell'ambito della ristorazione di lusso esperienziale, il ristorante dispone di una leva di controllo significativa sulla domanda; infatti, spesso è il cameriere ad assistere il cliente nella scelta del vino da accompagnare, rappresentando un'opportunità strategica per consigliare i vini più redditizi, in funzione alle esigenze di spesa del cliente. Questa interazione personalizzata può essere sfruttata per orientare le scelte dei clienti verso prodotti che massimizzano la redditività complessiva.

Nella Tab. 5.9 sono riportati tutti i vini con un prezzo di vendita superiore ai 60 euro venduti nel 2022.

Cod.	Q. Bott. vendute	Costo Bott.	Prezzo Vendita	MC	MC (%)	BC	Markup
Vin.A	28	45,00 €	100,00	55,00 €	55,00%	45,00%	2,22
Vin.B	17	50,00 €	95	45,00 €	47,37%	52,63%	1,9
Vin.C	18	33,00 €	90	57,00 €	63,33%	36,67%	2,73
Vin.D	23	42,00 €	90	48,00 €	53,33%	46,67%	2,14
Vin.E	16	35,50 €	83	47,50 €	57,23%	42,77%	2,34
Vin.F	12	51,00 €	81,00	30,00 €	37,04%	62,96%	1,59
Vin.G	26	29,00 €	80	51,00 €	63,75%	36,25%	2,76
Vin.H	11	37,50 €	77,00	39,50 €	51,30%	48,70%	2,05
Vin.I	20	46,70 €	75	28,30 €	37,73%	62,27%	1,60
Vin.L	26	32,00 €	70	38,00 €	54,29%	45,71%	2,18
Vin.M	41	27,00 €	65	38,00 €	58,46%	41,54%	2,40
Vin.N	12	26,00 €	65	39,00 €	60,00%	40,00%	2,5
Vin.O	11	24,80 €	65,00	40,20 €	61,85%	38,15%	2,62
Vin.P	47	24,49 €	65,00	40,51 €	62,32%	37,68%	2,65
Vin.Q	51	21,00 €	62,00	41,00 €	66,13%	33,87%	2,95
Vin.R	18	24,15 €	62,00	37,85 €	61,05%	38,95%	2,57
Vin.S	17	27,00 €	65	38,00 €	58,46%	41,54%	2,40
Vin.T	30	21,00 €	60,00	39,00 €	65,00%	35,00%	2,86

MC unitario medio ponderato = 42,05 €

Mc relativo medio ponderato = 58,02%;

Beverage cost medio = 41,97%

Markup medio = 2,45

Elaborazione Excel dati Bacco e Profis

L'analisi dei dati relativi ai vini high value venduti nel 2022 fa emergere un margine di contribuzione unitario medio di 42,05 €, un margine di contribuzione relativo medio del 58,02% e un beverage cost medio del 41,97%. Inoltre, possiamo evidenziare una coerenza interna tra i vini high value, indicando scostamenti poco rilevanti dai valori medi. Tuttavia, va notato che Vin.I e Vin.F costituiscono delle eccezioni a questa tendenza, presentando margini di contribuzione e beverage cost con uno scostamento del $\sim \Delta(-21\%)$ rispetto alla media. Queste divergenze potrebbero richiedere un'attenzione specifica da parte della gestione per comprendere le dinamiche sottostanti e valutare eventuali interventi mirati al miglioramento della redditività complessiva. Tra le possibili strategie, si potrebbe considerare la revisione del pricing o la riduzione dei costi per allineare questi vini ai valori di beverage cost e margine medi. In alternativa, se ritenuto opportuno, si potrebbe valutare l'opzione di eliminarli dalla linea.

Inoltre, i dati evidenziano che i vini con un più alto margine di contribuzione relativo, come Vin.Q, Vin.T e Vin.P, sono quelli che registrano volumi di vendita più elevati, sottolineando l'efficienza della gestione dei prezzi e della domanda.

Nella Tab. 5.10 sono riportati tutti i vini con un prezzo di vendita superiore ai 30 euro venduti nel 2022

Cod.	Q. Bott	Costo Bott.	Prezzo Vendita Bott.	MC	MC (%)	BV	Markup
Vin .1	11	13	33	20	60,61%	39,39%	2,54
Vin .2	13	13,6	33	19,4	58,79%	41,21%	2,43
Vin .3	49	6,5	30	23,5	78,33%	21,67%	4,62
Vin .4	56	12,5	30	17,5	58,33%	41,67%	2,40
Vin .5	11	8,4	30	21,6	72,00%	28,00%	3,57
Vin .6	15	10	30	20	66,67%	33,33%	3,00
Vin .7	19	9,3	30	20,7	69,00%	31,00%	3,23
Vin .8	94	10	30	20	66,67%	33,33%	3,00
Vin .9	19	10,8	30	19,2	64,00%	36,00%	2,78
Vin .10	22	9,4	30	20,6	68,67%	31,33%	3,19
Vin .11	40	10	30	20	66,67%	33,33%	3,00
Vin .12	33	9	30	21	70,00%	30,00%	3,33
Vin .13	64	7,5	30	22,5	75,00%	25,00%	4,00
Vin .14	17	9,5	30	20,5	68,33%	31,67%	3,16
Vin .15	66	7,9	30	22,1	73,67%	26,33%	3,80
Vin .16	30	8,9	30	21,1	70,33%	29,67%	3,37
Vin .17	40	7,5	29	21,5	74,14%	25,86%	3,87
Vin .18	11	9,5	29	19,5	67,24%	32,76%	3,05
Vin .19	36	8,9	28	19,1	68,21%	31,79%	3,15
Vin .20	34	8	28	20	71,43%	28,57%	3,50
Vin .21	55	6,9	28	21,1	75,36%	24,64%	4,06
Vin .22	99	7,25	28	20,75	74,11%	25,89%	3,86
Vin .23	24	7,6	28	20,4	72,86%	27,14%	3,68
Vin .24	35	6,75	28	21,25	75,89%	24,11%	4,15
Vin .25	43	7,9	28	20,1	71,79%	28,21%	3,54
Vin .26	122	6,42 €	27	20,58	76,22%	23,78%	4,21
Vin .27	26	8,5	28	19,5	69,64%	30,36%	3,29
Vin .28	36	6,7	26	19,3	74,23%	25,77%	3,88
Vin .29	25	7,5	26	18,5	71,15%	28,85%	3,47
Vin .30	34	8	26	18	69,23%	30,77%	3,25
Vin .31	46	7,8	26	18,2	70,00%	30,00%	3,33
Vin .32	15	6,8	26	19,2	73,85%	26,15%	3,82
Vin .33	17	7,2	25	17,8	71,20%	28,80%	3,47
Vin .34	51	6	25	19	76,00%	24,00%	4,17
MC unitario medio ponderato = 20,29 € Mc relativo medio ponderato = 71,43%; Beverage cost medio = 28,57% Markup medio = 3,58							

L'analisi dei dati relativi ai vini low value venduti nel 2022 fa emergere un margine di contribuzione relativo medio del 71,43% e un beverage cost medio del 28,57%. Inoltre, analogamente all'analisi condotta per i vini high value, anche nell'ambito dei vini low value i dati evidenziano scostamenti poco rilevanti e una relativa coerenza tra le varie proposte vinicole. Infatti, i valori ottenuti sottolineano una consistenza generale degli indici fondamentali. Tuttavia, va notato che alcuni vini, come il Vin. 4, il Vin.2 e il Vin.1, costituiscono delle eccezioni a questa tendenza, presentando scostamenti negativi dal margine di contribuzione relativo medio. Questi vini mostrano, rispettivamente, scostamenti dal margine del $\Delta(-13,10\%)$, $\Delta(-12,64\%)$ e $\Delta(-10,83\%)$. Tale variazione potrebbe richiedere un'analisi più approfondita da parte dei manager per intervenire con eventuali strategie correttive mirate al riallineamento di questi vini con i valori medi della categoria di cui fanno parte.

Nel confrontare i vini high value con quelli low value, dobbiamo partire dal presupposto che i vini appartenenti a queste due macrocategorie non sono succedanei²⁹ in quanto soddisfano esigenze di consumo diverse. Tuttavia, possiamo comunque confrontare la classe dei vini high value con quella dei vini low value prendendo in considerazione le differenze degli indici fondamentali. Innanzitutto, una prima differenza riguarda il valore del markup medio e del beverage cost medio, indice che il ristorante adotta, per quanto riguarda le due categorie, una diversa strategia di pricing. Infatti, come si può osservare dai dati il sovrapprezzo applicato al costo di acquisto dei vini low value è nettamente superiore al sovrapprezzo applicato ai vini high value. Infatti, mediamente il costo di acquisto dei vini con un prezzo di vendita inferiore ai 30 euro è sovrapprezzato di 3,58 volte, mentre il costo di acquisto dei vini con un prezzo di vendita superiore ai 60 euro è sovrapprezzato mediamente di solo 2,45 volte.

Questa tendenza pone in evidenza una politica di pricing diversa tra i vini low value e high value. L'analisi e il confronto dei dati evidenzia che il sovrapprezzo o "markup", espresso come rapporto tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto, è notevolmente più alto per i vini di fascia inferiore. Tale discrepanza potrebbe essere attribuita a diverse considerazioni strategiche, tra cui la necessità di compensare margini di profitto inferiori

²⁹ I beni succedanei sono beni economici che possono essere sostituiti con un altro bene in grado, di soddisfare il medesimo bisogno [https://www.okpedia.it/beni_sucedanei].

sui vini low value, per la gestione dell'elasticità della domanda in base alla fascia di prezzo e per la volontà di allineare il prezzo di vendita con il valore percepito da parte dei consumatori. Infatti, rispetto a quest'ultimo punto, con riferimento ai vini high value, emerge una sfida relativa al loro costo di acquisto, spesso molto alto. La pratica comune di moltiplicare il costo di acquisto per determinare il prezzo di vendita si scontra con il rischio di generare un prezzo finale che supera le aspettative di spesa dei consumatori. Per cui, in questo contesto, la percezione del valore diventa una variabile cruciale, poiché un prezzo finale troppo elevato potrebbe scoraggiare i clienti dal considerare tali prodotti accessibili o competitivi rispetto ad alternative più economiche.

Nel contesto delle decisioni mirate a ottimizzare il mix di vendita e massimizzare il reddito di esercizio, vengono considerate alcune ipotesi relative alle dinamiche comportamentali dei consumatori. La prima riguarda i volumi di vendita, dove, nell'ipotesi di quantità di vendita costanti (Q), la variabile discriminante diventa il margine di contribuzione unitario. Da questa prospettiva, emerge una tendenza a orientarsi verso la vendita di vini high value, caratterizzati da un margine unitario generalmente più elevato. A titolo esemplificativo, considerando che nel 2022, nel ristorante [classified], sono state vendute circa 7300 bottiglie di vino, la massimizzazione del risultato di esercizio richiederebbe l'allocazione del numero più alto possibile di bottiglie high value sul mercato. Tuttavia, questa prima ipotesi semplificatrice è costruita su una concezione teorica di capacità di spesa infinita, risultando notevolmente distante dalla realtà pratica.

Affrontando questa limitazione, si introduce una seconda ipotesi semplificatrice riguardante la capacità di spesa della domanda. In questa prospettiva, se ipotizziamo una spesa costante, la discriminante diventa il margine di contribuzione relativo. Da questo punto di vista, emergono i vini low value come opzioni più convenienti, presentando un margine di contribuzione relativo medio superiore e un beverage cost inferiore rispetto ai corrispondenti di fascia superiore. Considerando che nel 2022, sono state vendute bottiglie di vini per un valore di circa 305.332 euro, l'ottimizzazione del risultato di esercizio richiederebbe quindi la massimizzazione delle vendite di bottiglie low value. Nonostante ciò, questa seconda ipotesi rappresenta comunque una semplificazione, in quanto non tiene conto della domanda di consumo. Risulta infatti irrealistico presumere

che un consumatore con maggiore capacità di spesa preferisca acquistare più vini low value rispetto a un vino high value.

Per cui, nella realtà, le due categorie di vini si configurano come non sostituibili, rendendo essenziale un approccio di gestione volto a individuare eventuali scostamenti o situazioni di inefficienza all'interno delle categorie, senza necessariamente metterle a confronto.

Conclusione

In conclusione, nonostante le difficoltà incontrate, il controllo di gestione rappresenta uno strumento utile per ambire a una gestione più efficiente tramite la razionalizzazione e la formalizzazione dei processi, aiutando l'azienda a raggiungere gli obiettivi universali che accomunano qualsiasi realtà improntata allo svolgimento di un'attività economica. Fra tutti i sistemi, quello del controllo di gestione emerge come il più efficiente per conseguire obiettivi di redditività e sostenibilità di lungo periodo, espressi nel semplice, ma non banale, confronto fra ricavi e costi.

Tuttavia, nonostante sia generalmente accettata l'utilità di questo strumento, nelle realtà di piccola/media dimensione emergono alcune sfide che rendono la predisposizione del sistema del controllo di gestione più elementare e distante dagli approcci strutturati tipici delle realtà industriali di grandi dimensioni. Infatti, sebbene il controllo di gestione rimanga uno strumento essenziale per razionalizzare i processi e perseguire l'efficacia e l'efficienza gestionale nell'intero ciclo di vita aziendale, la sua adozione nelle realtà ristorative non è sempre attuabile. Mentre da una parte l'analisi del comparto beverage risulta accessibile grazie alla ridotta complessità dell'oggetto di costo, nel caso del comparto food le cose si complicano a causa della necessità di disporre di informazioni extracontabili di cui non sempre le realtà di piccole/medie dimensioni dispongono. Nel contesto specifico del [classified], si evidenzia un esempio concreto di questo limite, rappresentato dall'assenza formale di ricette standard. Questa mancanza di formalizzazione comporta una serie di conseguenze dirette, tra cui l'impossibilità di condurre un'analisi dettagliata di tutte le voci presente nel menu. Per questo motivo, rispetto all'idea iniziale di applicare gli strumenti del controllo di gestione al comparto food, l'analisi è stata reindirizzata verso il comparto beverage, poiché, tranne in casi

eccezionali, considerata la natura commerciale dell'acquisto e della vendita delle bevande, queste non sono soggette a trasformazione.

Inoltre, un altro vincolo nell'applicazione di tale sistema tipico dell'alta ristorazione, è il contrasto tra il bisogno di creatività e innovazione e la necessità di standardizzazione per assistere i processi del controllo di gestione. Al [classified], la creatività e l'innovazione sono garantite dal processo periodico di rotazione delle pietanze gastronomiche, assicurando una costante novità nella selezione dei piatti. Oltre a questa varietà, alcune pietanze, definite "evergreen", ritenute autentici pilastri gastronomici, rimangono fisse nel menu per tutto l'anno, offrendo ai clienti la possibilità di consumarli regolarmente. Questa pratica non solo risponde alla natura mutevole dei prodotti stagionali, ma costituisce anche una strategia mirata a incentivare i clienti a tornare regolarmente per assaporare le ultime creazioni della cucina. Da un lato, tale rotazione rappresenta un elemento distintivo dell'approccio culinario del [classified], mentre dall'altro questa caratteristica aumenta la complessità della gestione, limitando l'adozione di metodologie di gestione più strutturate e sistematiche. Questo aspetto pone una notevole enfasi sull'esigenza di equilibrare la creatività con la necessità di formalizzazione.

Alcuni ristoratori sostengono che queste due dimensioni, creatività e standardizzazione, non possano convivere, soprattutto nei casi in cui la standardizzazione viene concepita come vincolo all'innovatività. Tuttavia, io credo che implementare un sistema di controllo, seppur semplificato, che si adatti alle esigenze di innovatività del ristorante sia fondamentale per assistere il sistema di programmazione e controllo ed efficientare i processi aziendali. In particolare, la personalizzazione di un sistema di controllo può essere progettata in modo da incoraggiare la creatività e l'innovazione, fornendo al contempo strumenti chiari per valutare l'efficacia delle nuove proposte.

Bibliografia

- G.F Campobasso, 7° Edizione, “Lo statuto dell’imprenditore commerciale”, “*Diritto commerciale 1 - Diritto dell’impresa*”, pp. 114 – 123
- G.F Campobasso, 7° Edizione, “L’azienda”, in “*Diritto commerciale 1 - Diritto dell’impresa*”, pp. 139
- Vitale, A., Ferrazzi, G., & Mendolia, F. (s.d.), “Le Società” in “*Manuale di economia, gestione e legislazione delle imprese di ristorazione (2a ed.)*”, pp. 44 -48
- Vitale, A., Ferrazzi, G., & Mendolia, F. (s.d.), “Le Società di ristorazione. Specificità” in “*Manuale di economia, gestione e legislazione delle imprese di ristorazione (2a ed.)*”, pp. 52
- Sbraga, L., & Erba, G. R. (s.d.) - Ufficio Fipe, 2023, *Rapporto Ristorazione 2023*.
- Pietro, M. (s.d.), “il mercato della ristorazione”, in “*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora (2a ed.)*”
- Pietro, M. (s.d.), “La suddivisione delle attività di ristorazione”, in “*La ristorazione, un mestiere che cambia: le informazioni per conoscere il settore ed i suggerimenti per chi ci lavora (2a ed.)*”
- CITI, E. (S.D.), “LA FORMA SOCIETARIA CORRETTA”, IN “*IL TUO RISTORANTE È MORTO*” PP. 155 – 165
- G.F Campobasso, 10° Edizione, “Le Società – la nozione di società”, “*Diritto commerciale 2 - Diritto delle società*”, pp. 2
- G.F Campobasso, 10° Edizione, “Le Società – i tipi di società”, “*Diritto commerciale 2 - Diritto delle società*”, pp. 37 – 46
- Giorgio, F., & Carnazza, P. (2020). Gli effetti del COVID - 19 sull’economia italiana e sul sistema produttivo. *Argomenti*, (16), 25–55.
- Baratta, R., Comba, M., Guerra, D., Meli, F., & Tallone, M. (s.d.), “Le forme di ristorazione”, in “*Protagonisti in cucina. Corso di enogastronomia. Per il triennio degli Ist. professionali alberghieri*” pp. 369 -381
- Tincani, Chiara. “il contratto di ristorazione” in “*Rivista italiana di diritto del turismo*” pp. 341-348 Permalink: <http://digital.casalini.it/10.3280/DT2020-030019>
- Ufficio Istat, “*Classificazione delle attività economiche Ateco versione 2007*”, aggiornamento 2022, pp. 20-21 Permalink: [Allegato-Ateco2007-aggiornamento2022-Struttura.pdf \(istat.it\)](http://www.istat.it/it/files/2022/07/Allegato-Ateco2007-aggiornamento2022-Struttura.pdf)
- Ufficio Fipe, 2023, “*La dinamica dei prezzi nei pubblici esercizi*”, in “*Ristorazione: torna al di sotto dell’inflazione generale*”

- Chiucchi, M. S., Iacoviello, G., & Paolini, A. (s.d.). *CONTROLLO DI GESTIONE: Strutture, processi, misurazioni*. Giappichelli Editore.
- Dell'Orso, D., & Gnemmi, E. (s.d.). *Manuale del manager della ristorazione*. ALMA.
- Autori vari. (s.d.). *Tecnologia e innovazione nei sistemi di controllo di gestione*. UNGDCEC.
- Dopson, L. R., Hayes, D. K., & Miller, J. E. (2006). *Food and Beverage Cost Control*. Wiley & Sons, Incorporated, John.
- Pavesic, D. V., & Magnant, P. F. (2004). *Fundamental Principles of Restaurant Cost Control* (2^a ed.). Prentice Hall.
- Tyagi, Mohit & Bolia, Nomesh. (2022). *Approaches for restaurant revenue management*. Journal of Revenue and Pricing Management.
- Taylor, James J. and Brown, Denise M. (2007). *Menu Analysis: A Review of Techniques and Approaches*, Hospitality Review: Vol. 25 : Iss. 2 , Article 6. Available at: <https://digitalcommons.fiu.edu/hospitalityreview/vol25/iss2/6>
- Padovan, M. (s.d.). *PASSIONE E RAZIOCINIO. Il controllo di gestione nella ristorazione: tra manager ed artista*. [Compilativa, Università Ca' Foscari Venezia]. <http://hdl.handle.net/10579/2217>
- Kotschevar, Lendal H. (1987) "Menu Analysis: Review and Evaluation," Hospitality Review: Vol. 5 : Iss. 2 , Article 3. Available at: <https://digitalcommons.fiu.edu/hospitalityreview/vol5/iss2/3>
- Mifli, Mazalan. (2000). Menu Development and Analysis. Hotel.Online. Available at: [\(PDF\) Menu Development and Analysis \(researchgate.net\)](#)
- Avi, M. s. (2023). The contribution margin due to a limiting factor in the presence of several sales options: actuality is not always as it appears at the beginning of the analysis. *JOURNAL OF MODERN ACCOUNTING AND AUDITING*, 19. <https://doi.org/10.17265/1548-6583/2023.01.001>
- Ordine dei dottori agronomi e dottori forestali della provincia di matere. (s.d.). In *GESTIONE DELL'IMPRESA AGRICOLA E AGROALIMENTARE; BUSINESS PLAN, MARKETING E COMUNICAZIONE*.
- Adar, Z., Barnea, A., & Lev, B. (1977). A Comprehensive Cost-Volume-Profit Analysis under Uncertainty. *The Accounting Review*, 52(1), 137–149. <http://www.jstor.org/stable/246037>
- Mitchell, G. B. "Breakeven Analysis and Capital Budgeting." *Journal of Accounting Research*, vol. 7, no. 2, 1969, pp. 332–38. *JSTOR*, <https://doi.org/10.2307/2489975>
- Jaedicke, Robert K., and Alexander A. Robichek. "Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty." *The Accounting Review*, vol. 39, no. 4, 1964, pp. 917–26. *JSTOR*, <http://www.jstor.org/stable/242733>

- Wentworth, J., & Cafferky, M. E. (2014). *Breakeven Analysis: The Definitive Guide to Cost-Volume-Profit Analysis*. Business Expert Press.
- Fiorindo, A. (2012). *Il margine di contribuzione come strumento di decisione aziendale* [Compilativa, Università Ca' Foscari Venezia]. <http://hdl.handle.net/10579/1914>
- Dopson, Lea. (2003). Linking Cost-Volume-Profit Analysis with Goal Value Analysis in the Curriculum Using Spreadsheet Applications. *The Journal of Hospitality Financial Management*. 11.
- Shank, John K., and Neil C. Churchill. "Variance Analysis: A Management-Oriented Approach." *The Accounting Review* 52, no. 4 (1977): 950–57. <http://www.jstor.org/stable/245595>