

# Costos del servicio de alimentos y bebidas en establecimientos de alojamientos turísticos\*

Morillo Moreno, Marysela Coromoto\*\*

Recibido: 02/03/2009 • Revisado: 08/04/2009  
Aceptado: 15/05/2009

## Resumen >>

La complejidad de las actividades desarrolladas en los establecimientos de alojamiento turísticos demanda un diseño organizacional donde se ubiquen unidades operacionales y funcionales. Dentro de las primeras se ubican los servicios de alimentos y bebidas, de gran importancia por reportar elevados ingresos a los establecimientos, y cuyos costos deben ser determinados y controlados adecuadamente. En la presente investigación documental se abordan los principales lineamientos de la contabilidad de costos convencional orientados a calcular los costos del servicio de alimentos y bebidas; en este sentido dada la diversidad de platos servidos y la gran cantidad de costos indirectos, el cálculo del costo del servicio puede abordarse para toda la unidad organizacional y para cada plato o especialidad de servicio, con fines de fijación de precios y análisis de rentabilidad. En ambos casos debe distinguirse costos de materiales directos (alimentos o ingredientes), costos de mano de obra y costos generales, dentro de un sistema de costos híbrido.

**Palabras clave:** costos, servicios, alimentos y bebidas.

## Summary >>

### Costs of Service of Foods and Drinks in Establishments of Tourist Lodgings

*The complexity of the developed activities in the tourist establishments of lodging demands an organizational design where operational and functional units are located. Within first the services of foods and drinks are located, of high importance of reporting high income to the establishments, and whose costs must be determined and be controlled, suitably. In the present documentary investigation the main lineamientos of the conventional accounting of costs oriented are approached to calculate the costs of the service of foods and drinks; in this given sense the plate diversity served and the great amount as indirect costs, the calculation of the cost of the service can approach for all the organizational unit and each plate or specialty on watch, with aims of fixation of prices and analysis of yield. In both cases it must distinguish costs of direct materials (foods or ingredients), general costs of manpower and costs, within a hybrid system of costs.*

**Key words:** Costs, services, foods and drinks.

\* Resultado parcial del Trabajo de Ascenso para optar a la categoría de profesor asociado, presentado por la autora, y financiado por el CDCHT de la Universidad de los Andes (ULA), bajo el código N° E – 2895-07-09-D.

\*\* Profesora asociada de la Escuela de Administración y Contaduría Pública, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la ULA. Magister Scientiae en Administración, Lic. en Administración, Lic. en Contaduría Pública. Doctoranda en Formación, Empleo y Desarrollo Regional de la Universidad de Laguna, España. Investigadora calificada en el Nivel II por el Programa de Promoción al Investigador (PPI). Coordinadora de la Sublínea de Investigación “Contabilidad de Costos y de Gestión” del Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE) de la FACES, ULA. E-mail: morillom@ula.ve

## 1. Introducción

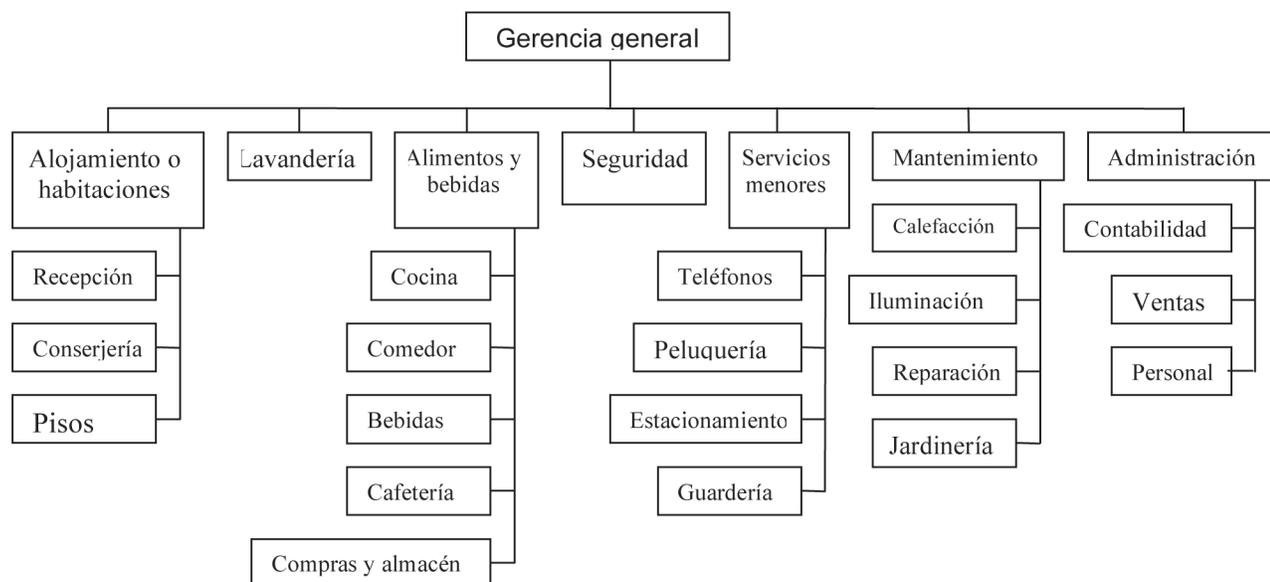
Los servicios de alojamiento son complejos en su gestión, pues aun cuando, de acuerdo con Gurría (2004), su función primordial es la satisfacción de la necesidad de dormir del turista, esta simple satisfacción requiere del funcionamiento armonioso de innumerables sub-servicios como la recepción y atención de entrada, la disponibilidad de habitación con privacidad, seguridad, higiene y adecuación a sus necesidades, servicios médicos, de alimentos y bebidas, de comunicación, entre otros. De hecho, las presiones competitivas actuales apuntan hacia la complejidad de los servicios, pues los turistas exigen cada vez servicios más personalizados, rápidos, confiables, seguros y con múltiples atracciones.

Todas estas funciones, de acuerdo a Lattín (2002) y Mochón (2004), se ubican en el diseño organizacional del negocio de alojamiento en dos clases de departamentos o secciones: operativos y funcionales. Los primeros, llamados unidades de frente de casa, de cara o atención al público, son los responsables de la prestación del servicio determinado, en relación con el cliente, son generadores de ingresos (alojamientos/habitaciones, salón para eventos, restaurantes, discotecas, y áreas deportivas); los segundos no prestan directamente servicio al cliente, sino que desarrollan actividades de soporte (conserjería, cocina, compras, administración, limpieza, mantenimiento, seguridad y otros). También existen otras visiones más actualizadas que conciben a la organización de forma más

compleja, y estructurada, reconociendo el principio de la división del trabajo; sin embargo, en la Figura 1, con miras a describir el proceso de prestación del servicio de alojamiento, se presenta un organigrama con algunas de las funciones generales que se desarrollan en un alojamiento de mediana dimensión, de tipo hotelero. Todo depende, para Youshimatz (1994), de la magnitud del establecimiento y de la variedad de servicio que ofrecen.

Según Lattín (2002), no existe ningún proceso para la prestación del servicio o modelo de organización hotelera. El mismo surge por la influencia de factores como la ubicación, el tipo de servicio, categoría, disposición o capacidad física, personalidad y preparación de la gerencia, así como el tipo de propiedad. Por ejemplo, aun cuando las pequeñas empresas (independientes o uniestablecimiento) de alojamiento, como posadas y hostales, se caracterizan por ser centralizadas, de gestión familiar y personalizada para la prestación de un servicio flexible, muchas de las actividades siempre tenderán a ser las mismas (recepción, mantenimiento, administración, y servicios menores), incurriendo en costos. Igualmente, según los gerentes de posadas y empresas de agroturismo del estado Mérida, aunque el diseño organizativo de estas empresas es notablemente poco sofisticado, flexible, jerarquizado y altamente descentralizado, lo importante es que también requieren información sobre los costos incurridos, por áreas y servicios prestados (G. Torres, P. Aguilar, y M. Molina, entrevista personal no estructurada, Agosto, 2007).

Figura 1. >>  
Organigrama de un establecimiento de alojamiento turístico. Caso hotel de mediana categoría.



Nota. Elaboración propia a partir de datos tomados de Boardman (1973), Lattín (2002) y Lukie (2004), Marín (1989), Ovejero (1971), Youshimatz (1994).

Muchos establecimientos de alojamiento, de acuerdo a su tipo y categoría, complementan sus servicios con la restauración o cafetería, en un comedor o instalaciones del restaurante o con servicio en las habitaciones<sup>1</sup>; sin embargo, para prestar dicho servicio hace falta una gran cantidad de funciones como son el abastecimiento, recepción, almacenamiento, distribución, preparación de alimentos y bebidas (carne, alimentos calientes, postres y otros), servicio de recolección y entrega de órdenes o comedor. Estas funciones a su vez demandan gran cantidad de actividades, como la verificación de los menús diarios, predicción del número de cubiertos, presupuestación de compras, control de los niveles y valoración de existencias (gestión de inventarios) realización de las cotizaciones de precios de ingredientes, verificación y conteo de las compras (control

de recepciones), realización de inventarios físicos, y servicio de comidas, lavandería de utensilios, vajillas y otros. A su vez la cocina y la refrigeración pudiera estar dividida en secciones, como bodega de licores, carnes, pescados y mariscos, repostería, pastelería, y otros. Producto de la gran cantidad de actividades necesarias para realizar dichas funciones, en muchos establecimientos, el restaurante o los servicios de alimentación y bebidas, son manejados como negocios independientes. Todo ello demanda gran cantidad de recursos, como alimentos, bebidas, combustibles, el uso de mobiliarios, equipos e instalaciones, el descarte de utensilios de cocina y vajillas, y mano de obra (chef, cocineros, ayudantes, reposteros, ecónomos, panaderos, cafeteros, barman, meseros y otros).

<sup>1</sup> Según De la Torre (2006), los servicios de restaurantes en los alojamientos turísticos pueden ser: servicios de mesa, servicios en la barra, autoservicio o buffet, servicios para llevar, servicio de alimentos y bebidas en habitaciones, piscinas, jardines e instalaciones recreativas y deportivas (servi-room, servirbar y snack bar).

De acuerdo a Marín (1989) y Youshimatz (1994), muchas son las razones para que los establecimientos de alojamiento presten servicios de restauración. La primera es que la supresión de los servicios de restauración hace descender los índices de ocupación del alojamiento, particularmente cuando se trata de clientes provenientes de agencias de viaje los cuales desean acogerse a un régimen de pensión completa o media; en segundo lugar, los costos fijos del servicio de bares, o la sección de bodega de licores, son relativamente bajos, también la facturación y venta de bebidas en la mayoría de los casos es altamente rentable, lo que permite manejar altos beneficios. En este sentido, De la Torre (2006) afirma que, los servicios de alimentos y bebidas, constituyen un renglón importante en la operación de los establecimientos de alojamiento, al grado de que el ingreso reportado por este concepto suele superar y subsidiar en ocasiones los ingresos y operaciones de las habitaciones, especialmente durante las temporadas de turismo baja, dado que el servicio de restauración suelen ser destinado al público en general y no sólo a turistas. Por último, Marín (1989) considera que de suprimirse la sección de restaurante y bares, gran parte de los costos fijos del alojamiento (arrendamiento de edificios o depreciaciones) debería ser absorbido por los servicios de alojamiento. No obstante, para Youshimatz (1994), en la unidad de restaurante debe prevalecer la eficiencia, dado que pueden mermar fácilmente el beneficio de todo el establecimiento, de allí la importancia de la determinación y control de costos.

## 2. Desarrollo

Según especialistas como Boardman, (1973), Marín (1989) y De la Torre (2006), la determinación de costos en los servicios de restauración, no sigue exactamente los mismos

principios o procedimiento de la contabilidad de costos convencional; dichos procedimientos poseen una serie de contratiempos, uno de ellos es que dada la diversidad de servicios y actividades son pocos los costos directos. Para determinar la relación entre costos y ventas, con arbitrariedad mínima, es preciso realizar un tanteo del problema en forma sistemática.

El sistema de costos en los servicios de restauración es híbrido, donde se acumulan gran cantidad de costos asociados al servicio por departamento, y luego con fines de fijar tarifas y calcular los cobros a los clientes por servicios se realiza una identificación por órdenes del cliente, según la cantidad consumida (platos, bebidas y otros). Específicamente, el costo de los alimentos (material directo) se identifica por plato o servicio consumido por cada cliente mientras que los costos asociados a mano de obra y otros costos generales son identificados e imputados al centro de costos correspondiente. A los clientes les son asignados dichos costos de alimentos por plato consumido más un margen bruto de beneficio con el cual se espera cubrir los costos de personal, los costos generales y el beneficio neto, por cuanto los costos de mano de obra y costos generales son indirectos, lo cuales según Rodríguez (2004), no se costean por unidad (plato o ración de comidas) sino en forma departamental y por totales.

Adicionalmente, en los servicios de alimentos y bebidas, de elevada magnitud, dada la multiplicidad de actividades desarrolladas y de decisiones, a parte del objeto de costos principal (servicios de alojamiento y bebidas a los clientes) deben existir objetos de costos secundarios denominados centro de costos o de responsabilidades a los fines de controlar costos (en su mayoría indirectos), analizar rentabilidad y tomar decisiones. Por ello,

se considera a cada una de las secciones o unidades de trabajo (mantenimiento, recepción, limpieza, lavandería, seguridad, administración y otros) como centros de costos, a los fines de evaluar su desempeño a partir de los niveles de costos incurridos en cada uno. También estos centros son constantemente evaluados a los fines de determinar la contratación externa de otras empresas prestadoras de sus servicios (limpieza, mantenimiento y otras).

## 2.1 Clasificación de los costos del servicio de alimentos y bebidas

Según Boardman (1973), para determinar la totalidad de los costos correspondientes a una determinada sección para un período de tiempo específico, agrupados en elementos del costo de producción convencionales (costos de materiales, costos de personal o mano de obra y costos generales). De allí que los costos totales pueden clasificarse bajo tres conceptos principales que son los siguientes: costos de los materiales, mano de obra y costos generales. Dentro de los materiales, en los servicios de restauración son importantes los costos de alimentos, definidos como el valor de los artículos adquiridos para la preparación de determinado plato; el costo de mano de obra comprende los relativos al personal, incluyendo sueldo y el valor de la comida. Los costos generales, incluyen todos los no considerados dentro de los anteriores conceptos (alquileres, gas, publicidad y otros).

Al relacionar los criterios de identificación inequívoca y por elementos del costo de producción, de acuerdo con Marín (1989), es prácticamente imposible hallar el costo de mano de obra directa, debido a que las labores en los servicios de alojamiento y restaurante son altamente discontinuos y no repetitivos; por el

contrario la mayoría de los costos asociados al personal deben ser considerados como mano de obra indirecta, salvo que se trate de personal exclusivo de un departamento o centro de costos (barman, meseros, recepcionistas), en este caso deberán ser considerados como costos directos del centro de costos específico. También la misma flexibilidad de operaciones demanda cierta cantidad de personal para prestar correctamente el servicio en diversos centros de costos aún en los momentos en los que no existan clientes. Es importante advertir que siempre la mano de obra debe ser considerada directa respecto al departamento o centro de costos, más no respecto al servicio prestado a cada cliente. Si únicamente interviniera una persona en la preparación del plato, y si solamente se dedicada a trabajar en ello, resultaría fácil calcular el tiempo total invertido, y determinar los costos mano de obra que dicho plato debe absorber. Pero, en realidad son muchos los que intervienen en el procesos y que ninguno de ellos dedica exclusivamente su tiempo, a la elaboración de un sólo plato o un servicio. Por tanto, todo intento de fijar con precisión el costo de mano de obra en la preparación de un plato se traduce en la realización de un cálculo complicado e inexacto (De la Torre, 2006).

Por el contrario, el costo representado por los ingredientes (alimentos) de cada comida, es el único elemento que puede asociarse directamente para determinar el costo unitario de materia prima, por plato y ración servida (Matías, 1976), es el único material directo en el servicio prestado a cada cliente, los cuales son asociados en cada servicio a través de una receta estándar hecha para cada plato o especialidad de comida elaborada.

En consumo de otros materiales son considerados costos directos respecto a los

centros de costos en las cuales se consumen, pero indirectos con respecto a los servicios prestados a cada cliente. Tal es el caso de los materiales de limpieza, servilletas y artículos de oficina, al igual que las depreciaciones y amortizaciones, estos últimos son considerados en el renglón de costos generales dentro de cada centro de costos.

## **2.2. Proceso de cálculo del costo de los servicios de alimentos y bebidas.**

A partir de diversos autores como Boardman (1973), Lattín (2002), Marín (1989), Matías (1976), y Ovejero (1971), existen marcadas diferencias entre el cálculo de los costos de los servicios de alojamiento y de restauración. La prestación de servicios de restauración, implica un gran trabajo de transformación de gran variedad de materias primas con la participación de gran cantidad de personas y de servicios; a semejanza de una manufacturera. Sin embargo, la heterogeneidad en la composición de los servicios, platillos y bebidas<sup>2</sup>, agudizada por la multiplicidad de ingredientes utilizados en cantidades mínimas y de valor significativo, obstaculiza el cálculo preciso de los costos del servicio.

En la contabilidad de costos convencional, de acuerdo a Matías (1976), no existe algún método que racionalmente asigne a cada comida alguna porción de la mano de obra directa necesaria para producirla, así como de costos generales que pudiera guardar cierta correlación para asignarlos a cada ración de alimentos producidos. Además respecto al costo de los alimentos, único material directo, se involucran ciertas circunstancias

como la preparación de varios platos de forma simultánea; por ejemplo, de la cocción de aves se pueden elaborar sopas, salpicones y dejar sus carnes para elaborar un plato caliente. Por ello, el mismo autor afirma que, los costos de los servicios de alimentos y bebidas poseen carácter propio, difiriendo algunas técnicas de procesamiento y análisis de los que utiliza la contabilidad de costos industrial. A los fines del procesamiento y análisis de los costos de alimentos y bebidas, el cálculo de los costos del restaurante se aparta del criterio ortodoxo de la contabilidad de costos que define como costo unitario a la sumatoria de los materiales, mano de obra y gastos de fabricación por cada unidad producida.

A partir de varios autores, como Boardman (1973), Lattín (2002) y Marín (1989), existen dos situaciones diferentes en el cálculo de los costos de los servicios. El primero se realiza con fines de determinar los beneficios netos de la unidad de negocio, donde se calculan los costos asociados a la prestación del servicio, lo que Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1998) denominan evaluación de desempeño del centro de costos, el cual consiste en la comparación de los costos controlables presupuestados y reales de un centro de costos. El segundo está dedicado a calcular los costos de los diferentes platos servidos, o eventos especiales atendidos por el restaurante (banquetes, celebraciones, y otros) a los fines de calcular precios de venta de los productos elaborados (platos o bebidas servidas o banquetes) y de analizar la rentabilidad de cada uno para la maximización de beneficios, donde no necesariamente se siguen los mismos principios de la contabilidad de costos convencional.

<sup>2</sup> Según Marín (1989), los servicios prestados por el centro de costos o sección de alimentos y bebidas, pueden ser: desayunos de composición fija, desayunos especiales o a la carta, menú de composición variable, según la categoría del establecimiento, platos comunes a la carta, cada uno de ellos de composición fija, salvo pequeñas variantes dadas por el cliente y menú o lunchs especiales para banquetes o fiestas de composición fija y uniformes para los comensales.

A continuación se iniciará la discusión con el cálculo de los costos asociados a la unidad de negocios; luego se continuará con los cálculos para conocer el costo de brindar un plato o bebida en particular, con fines de fijación de precios y análisis de rentabilidad.

### 2.2.1. Cálculo del costo de la unidad de alimentos y bebidas.

Para Marín (1989) el cálculo del costo de la unidad de alimentos y bebidas comienza estudiando el consumo de materias primas, como costos primarios. El costo de las materias primas en el centro de alimentos y bebidas corresponde al costo de los ingredientes para elaborar las comidas, platillos o bebidas; para ello no es preciso relacionar todos los elementos utilizados en la distintas comidas, sólo bastará al cabo de un mes determinar el total del importe de lo adquirido y de lo que se haya consumido durante el mes. En este sentido el *costo bruto de los alimentos* totales utilizados durante el período de costos, para Lattín (2002) incluye los que se venden a los clientes y los que consume el personal que pernoctan en el hotel o permanecen en sus turnos de trabajo, en los diferentes departamentos (ejecutivos, cocineros, meseros, camareras, recepcionistas y propietarios). En este último caso deben sumar todas las solicitudes de salidas valuadas y firmadas por el jefe de cocina, lo cual debe encadenarse en un sistema de control de inventario, donde la existencia de cada artículo debe conocerse y controlarse empleando la ficha o mayor de inventario. Al costo bruto de los alimentos, se deben adicionar las compras directas, o de consumo directo, extraídas de la hoja de recepción de alimentos, las cuales incluyen alimentos usados en un período de 24 horas y que se cargan a los costos de alimentación del día de la compra, para ello se utilizan etiquetas colocadas como no almacenables.

Al sumar estas cifras (costos de los alimentos del personal, costos de los alimentos utilizados en el día y el costo de las compras directas) se obtiene el costo bruto de los alimentos; dicha cifra se acerca mucho al costo real de los alimentos sin tener que tomar un inventario físico diario de los alimentos y bebidas. Es decir, según Lattín (2002), en condiciones ideales el determinar este costo bruto de los alimentos mediante los envíos de almacén o envíos directos, deberá acercarse a la ecuación: costo del inventario inicial, más las compras, menos el valor del inventario final; sin embargo, comúnmente tiene una variación alrededor del 0,5% de la cifra real, dada la existencia de sobrantes en la cocina. Por esta razón, según algunos autores como Lukie (2004) calcular el costos de los alimentos a partir de las requisiciones al almacén y el total de la compras o consumos directos, es lo más recomendable dado que se estarían considerando todos los desperdicios (verduras marchitas, pequeños derramen y otros desechos) de difícil valoración para ser retirados del inventario, y de la cocina. Sin embargo, para Lattín (2002) y De La Torre (2006), tales diferencias no afectarán en gran medida las cifras de costos, por cuanto los sobrantes tiende ser constantes en la preparación de los mismos platos, pudiendo ser estimado e incluido en las recetas estándar; además algunos sobrantes serán aprovechados al día siguiente en otros platos, otros son vendidos o utilizados con otros fines como las grasas, a menos que sean derrames o alimentos en mal estado. Para control interno y la elaboración de informes es recomendable conciliar el resultado obtenido por las requisiciones o salidas de almacén y compras directas, y la diferencia entre existencias y compras.

El informe de costos del Cuadro 1 es muy similar al costo de las mercancías o de producción de comercializadoras o manufacturas. Se

entiende por reserva o inventario final al total de costos de los alimentos que se encuentren en buen estado en el almacén y en la cocina sin haber sido utilizados, valorados en función del correspondiente precio de las últimas facturas de compra, asumiendo un método de valoración de inventarios primeros en entrar primeros en salir. Dicha existencia se obtiene tomando un conteo físico de los alimentos no usados. La reserva o inventario inicial de alimentos igualmente representa el valor de los alimentos existentes en cocina o almacén sobrantes del mes anterior. El total de las compras es el importe neto del costo de los alimentos comprados en el período,

considerando devoluciones, compensaciones y descuento (Boardman, 1973 y Lukie, 2004).

El inventario de alimentos en la cocina es la cantidad de alimentos que existen en la cocina al momento de realizar el informe, representado por una estimación del costo de los alimentos que se han sacado del almacén o que han procedido de las compras directas; las mismas equivalen a un inventario de productos en proceso en una manufacturera, y que al considerar lo perecedero de los productos elaborados y materiales transformados, dichas existencia siempre son inexistentes o de pequeñas dimensiones.

### Cuadro 1. >>>

#### Informe de costos de alimentos del centro de alimentos y bebidas

<b>Costo de los alimentos</b>	
Inventario inicial de almacén	XXX
Inventario inicial de producción o cocina	XXX
<b>Total inventario inicial</b>	<b>XXX</b>
Compras de almacén	XXX
Compras directas	XXX
<b>Total de compras</b>	<b>XXX</b>
<b>Total disponible</b>	<b>XXX</b>
Inventario final de almacén	XXX
Inventario final de producción o cocina	XXX
<b>Total inventario final</b>	<b>(XXX)</b>
<b>Costo bruto de alimentos</b>	<b>XXXX</b>
Menos: Alimentos a bares *	XXX
Venta de grasas y desperdicios	XXX
Costos de otros alimentos desperdiciados	XXX
Gratis a bares, restaurantes y otros.	XXX
Costo de los alimentos a empleados	XXX (XXX)
<b>Total Costo neto de los alimentos vendidos</b>	<b>XXX</b>

**Nota.** Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), Lattín (2002) y Lukie (2004).

\* Se considera la disminución del costo de alimentos consumidos en el bar (pasapalos y otros) en caso de considerar al bar como centro de costos distinto y preparar un informe del costos para bebidas por separado.

Hasta ahora se ha determinado el costo bruto de los alimentos, pero para hallar el costo total de los alimentos servidos a los clientes se debe hallar el *costo neto* de alimentos (Lattín, 2002), el cual se halla mediante la sustracción del costo bruto todos aquellos conceptos de alimentos no usados para elaborar dichos platos. Dentro de estos conceptos, son de particular importancia los alimentos que se consumen en otras áreas sin requerir transformación (aceitunas, limones, naranjas, azúcar, papas fritas, maníes, quesos y otros) y transferidos a los otros departamentos (recepción, administración y otros); en estos casos el costo de éstos debe ser sustraído del costo bruto de los alimentos y bebidas utilizadas durante el período, para elaborar un informe de costos de alimentos y bebidas por separado en cada una de la unidades o departamentos solicitantes. Este último caso también sucede con las bebidas (vinos o licores) utilizados en el restaurante para cocinar, dicho costo debe ser restado del costo bruto de las bebidas del informe de costos del centro de bar o licores y ser transferido al informe de costos de alimentos, y viceversa. El rubro gratis contempla el costo de los alimentos y bebidas utilizados para la promoción de los servicios entre sus clientes, y en otras unidades (bares, recepciones, oficinas y otros); dado que dichos obsequios implican la preparación de comida o pasapalos (café, emparedados y otros) el costo de los alimentos y bebidas utilizados debe ser restado del informe del costo de los alimentos y bebidas vendidos para ser presentados como un costo de promoción o ventas. La venta de grasas y desperdicios son el valor de las ventas de residuos de alimentos que disminuyen el costo de alimentos utilizados. Respecto a la comida de los empleados<sup>3</sup>, para Boardman (1973) es

evidente que los alimentos que se utilizan en dicha comida no los consumen los clientes, por ello al hacer el cálculo del beneficio bruto es preciso restar el importe de los alimentos consumidos por los empleados de las ventas a los clientes. El costo de dicho concepto debe ser considerado como un costo asociado al personal y se calcula sólo con los costos de los alimentos o ingredientes utilizados en dichas comidas. Algunos establecimientos poseen una cafetería para empleados, la cual debería ser considerada como un centro de costos funcional independiente, al igual que limpieza, lavandería y otros, donde todos los alimentos o platos entregados a dicha sección se envían por medio de solicitudes, para controlar los alimentos y bebidas consumidos por los empleados, controlar la rentabilidad del centro de costos, así como cuantificar los costos de personal. Según Lattín (2002), pudiera existir el caso de que en determinadas épocas del año, los costos de mano de obra por concepto de alimentos sean superior a las ventas. Por ello es importante que buena parte de la mano de obra represente un costo variable al ser contratada por temporadas de alta afluencia de clientes.

Cuando se trata de costos de alimentos y bebidas, también puede presentarse un informe por departamentos, que muestre la totalidad del consumo de alimentos realizado según la documentación y distribución funcional de la empresa (qué y dónde), según la unidad que realiza el consumo (Cuadro 2). El desglose del costo de los alimentos por unidades generadoras de ingresos, podría ser obtenido del valor de las requisiciones de los alimentos y/o platos realizadas por cada una de estas

3 En Venezuela, de acuerdo al Reglamento de la Ley de Alimentación para Trabajadores, los trabajadores que devenguen un salario normal mensual inferior a 3 salarios mínimos urbanos son beneficiarios de la provisión de alimentos o comidas por parte del patrono ajustados a las necesidades nutricionales y energéticas de la población trabajadora, siempre que laboren para el patrono o empleadores de 20 trabajadores o más. Dicho beneficio, puede ser concedida por parte del patrono a través de la instalación de comedores con el servicio de comida elaborada para los trabajadores o mediante el otorgamiento de cupones, tickets o tarjetas electrónicas de alimentación los cuales serán exclusivamente para la compra de alimentos y comida. Generalmente las empresas de la restauración (restaurantes, cafetines y otros) optan por el primer mecanismo para cumplir con estas disposiciones legales.

unidades al departamento de alimento y bebidas (restaurante), dichos platos serán valorados en esta unidad según la cantidad de alimentos que se consuman en su preparación, algunas veces son valorados a partir de una receta estándar, aun cuando se traten de alimentos que no sean

transformados sino que salen directamente de las bodegas o inventarios para ser utilizados en otras áreas; estos últimos serán valorados al costo de las salidas asignados en el control de inventario.

## Cuadro 2. >>>

### Informe de costos de alimentos por centro de costos

<b>Costo neto de los alimentos y bebidas por áreas de servicio</b>					
Inventario Inicial de alimentos y bebidas					XXX
Compras netas *					XXX
Inventario final alimentos y bebidas					(XXX)
<b>Costo Bruto de los alimentos por área de consumo</b>	<b>Bares</b>	<b>Discoteca</b>	<b>Habitaciones (servi-room)</b>	<b>Restaurante</b>	<b>Total</b>
Costo bruto de los alimentos y bebidas ***	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Menos créditos:					
Costo de alimentos de empleados	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Venta de desperdicios	---	---	---	XXX	XXX
Cortesías u obsequios	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Costo de alimentos consumidos en áreas generales	---	---	---	---	XXX
<b>Total Costo neto de los alimentos y bebidas</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

Nota. Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), Lattín (2002) y Lukie (2004).

De acuerdo a este informe el costo neto reportado por cada área de consumo, será el utilizado en el informe de cada departamento (bar, discoteca, alojamiento y restaurante), tal como aparece en el informe del Cuadro 3 al 4 para el servicio de habitaciones.

Igualmente en algunos casos el informe de costos de alimentos puede presentarse según la especialidad gastronómica (carne, mariscos, u otros), o del centro (cocina, pastelería, panadería, fiambrería y otros), para presentar los ingredientes principales consumidos en el

restaurante. Para ello, es necesario agrupar y controlar los inventarios y compras por cada conjunto de ingredientes (carne, aves, pescado, verdura, y otros) y emplear una planilla de distribución diaria de costos de dichos alimentos para la cocina, pastelería, panadería y otras especialidades culinarias que utilicen los distintos ingredientes. Acumulados así, los costos por especialidades y grupos de ingredientes empleados en la elaboración de sopas, carne, aves, pescados y otros, se podría calcular el margen o utilidad bruto por cada especialidad gastronómica (Matías, 1976).

Cuadro 3. >>

Relación de ingresos y egresos de los servicios de alimentos y bebidas en establecimientos de alojamiento turístico

<i>Ingresos</i>	Habitaciones (Servi-Room)	Restaurante o comedores	Total
Ventas brutas de alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX
Descuentos y ajustes	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Ventas netas de alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX
<i>Egresos</i>			
Costo neto de alimentación y bebidas			
Inventario inicial de alimentos y bebidas		XXX	XXX
Compras netas *		XXX	XXX
Inventario final alimentos y bebidas		(XXX)	(XXX)
Costo bruto de los alimentos y bebidas		XXX	XXX
Menos créditos			
Costo de alimentos de empleados		(XXX)	(XXX)
Publicidad		(XXX)	(XXX)
Cortesías u obsequios		(XXX)	(XXX)
Costo de alimentos consumidos en áreas generales		(XXX)	(XXX)
Costo de alimentos consumidos en las habitaciones (servi-room)	XXX	(XXX)	
Costo neto de los alimentos y bebidas	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Beneficio bruto:	XXX	XXX	XXX
Costo de empleados:			
Sueldos y salarios de meseros y barman			(XXX)
Sueldos y salarios de cocineros, reposteros y auxiliares			(XXX)

**Nota.** Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), Matías (1976), Marín (1989), Secretaría de Servicios Turísticos de México (1989), Youshimatz (1994), Lattín (2002) y Lukie (2004).

\* Incluye las compras de uso inmediato, así como los descuentos y gastos adicionales (transporte y otros).

Luego de estudiar los costos primarios, a continuación se deben considerar los costos de personal o mano de obra, y los costos generales del centro de alimentos y bebidas (Marín, 1989). Los primeros comprenden los derivados del personal, incluyen tanto las contraprestaciones en efectivo como en especie (alimentos y

alojamiento). No tener presente algunos de estos factores del costo de la mano de obra, supone considerar el concepto de forma parcial, con la obtención de resultados erróneos, a los efectos de realizar comparaciones con otros períodos y otros conceptos (Boardman, 1973).

Los costos generales del centro de costos operacional de alimentos y bebidas, incluyen aquellos conceptos no incluidos en el renglón alimentos (materiales o materias primas) y mano de obra, tales como papelería, servilletas, depreciación y reemplazo de vajillas, cubiertos y utensilios de cocina, usados en el centro. Según Marín (1989), también incluyen los costos imputados por los centros de costos funcionales o auxiliares (limpieza, lavandería, administración, seguridad, y otras) del establecimiento, así como, según Boardman (1973), una cuota o asignación de aquellos costos no identificados con ningún centro (salario del gerente general, el arrendamiento del local, los servicios de electricidad y agua, y otros). Todos éstos pueden agruparse en costos fijos y variables, para calcular los costos por unidad de tiempo y establecer presupuestos. De acuerdo con Lattín (2002), el cálculo de costos asignados de otros departamentos y de costos generales, implica un estudio previo para determinar la proporción de costos que hay que atribuir a cada uno de los servicios del establecimiento (alojamiento y, alimentos y bebidas) (Cuadro 3).

Según la Secretaría de Servicios Turísticos de México (1989) y Youshimatz (1994), existe gran variedad de formatos para reportar los costos de operación de alimentos y bebidas, lo cual depende de las necesidades de información de cada empresa; básicamente debería concentrar los costos de los alimentos preparados y venta de platos por períodos, para compararlo con los costos presupuestados o con las tendencias históricas y tomar las medidas correctivas oportunas. La estructuración puede ser analítica o condensada, departamental o global, para determinar el neto de los alimentos y el margen o beneficio bruto y neto del servicio prestado. A continuación, se presenta en el Cuadro 3 un informe de relación de ingresos y egresos del

servicio de alimentos y bebidas condensado que podría ser usado en establecimientos de alojamiento con servicio de alimentos y bebidas.

En el Cuadro 3, el costo bruto de los alimentos representa el importe de mercancías utilizadas en la preparación de alimentos que fueron enviadas desde almacén más el costo de los alimentos de uso inmediato, lo cual se deduce del total de las compras del período y la diferencia existente en los inventarios de alimentos, según se explicó. Igualmente los créditos que se deducen del costo bruto de los alimentos usados representan el costo de los alimentos que no forman parte de los platos vendidos a los clientes, sino que son tomados de la cocina para otros fines o destinos, como los enviados a bares y otras secciones, siempre que esta secciones elaboraren un informe de costos por separado. Dichos créditos deberán ser calculados considerando sólo el costo de los alimentos utilizados en su preparación (Youshimatz, 1994). En esta parte también pueden mostrarse los costos de los alimentos que fueron servidos en las habitaciones, según la receta estándar.

De acuerdo a Boardman (1973), una vez reflejado el costo neto de los alimentos, el siguiente paso es calcular y presentar los beneficios brutos en el negocio de alimentos y bebidas al sustraer del total de las ventas el costo neto de los alimentos. En estas circunstancias se puede hallar el Margen del beneficio bruto, a través de la siguiente ecuación:  $(\text{Beneficio bruto} * 100) / \text{Ingresos}$ . Este margen bruto es similar al margen de contribución en el sistema de costos directos, el cual es el excedente de los ingresos una vez cubiertos los costos directos y a la vez variables (alimentos).

El total de ventas pudiera ser separado entre los ingresos obtenidos por servicio de comida en las habitaciones y los obtenidos en el restaurante (Cuadro 3), tal desglose no se podría realizar en caso de tratarse de servicios con comidas incluidas, dentro de las tarifas establecidas a sus clientes (tarifa continental, americana u otras), sólo podría ser desglosado por los servicios de alimentos y bebidas adicionales prestados a los clientes. Sin embargo, para efectos de fijación de precios o tarifas, se deberá calcular el costo de los alimentos involucrados en platos servidos en las habitaciones, con la finalidad de calcular el margen bruto por los tipos de servicio brindado por el restaurante.

También en el informe deberán ser presentados los costos asociados a mano de obra y costos generales del servicio de alimentos y bebidas, así como los costos generales de la empresa y las otras unidades o centros de costos (lavandería, mantenimiento y otras).

Igual que el informe de costos de los alimentos, mostrado en el cuadro 2, la relación de ingresos y egresos también puede presentarse por departamentos que generen ingresos por venta de alimentos (discotecas y bares) además del servicio en las habitaciones y el mismo restaurante (Cuadro 4). Con este informe, según Sánchez (2002), cada departamento es el responsable del margen bruto por los servicios de alimentos prestados.

**Cálculo del costo del plato o especialidad.** Respecto al cálculo del costo por

unidad producida en los servicios de alimentos y bebidas, de acuerdo a Boardman (1973), De la Torre (2006), Lattín (2002), Matías (1976) y Marín (1989), en la actividad de la restauración es imposible conocer el costo total de un plato, es decir, asignar la totalidad de los costos a cada uno de los platillos elaborados; lo cual se agudiza cuando se trata de un menú altamente flexible o que utilizan ingredientes y procedimientos combinados. Lo anterior constituye, según Boardman (1973), un problema de dirección solucionado en función de la información disponible (precio de venta del plato) y de la relación de los elementos del costo respecto a los ingresos totales, basados en precios pasados o de la competencia (Figura 2).

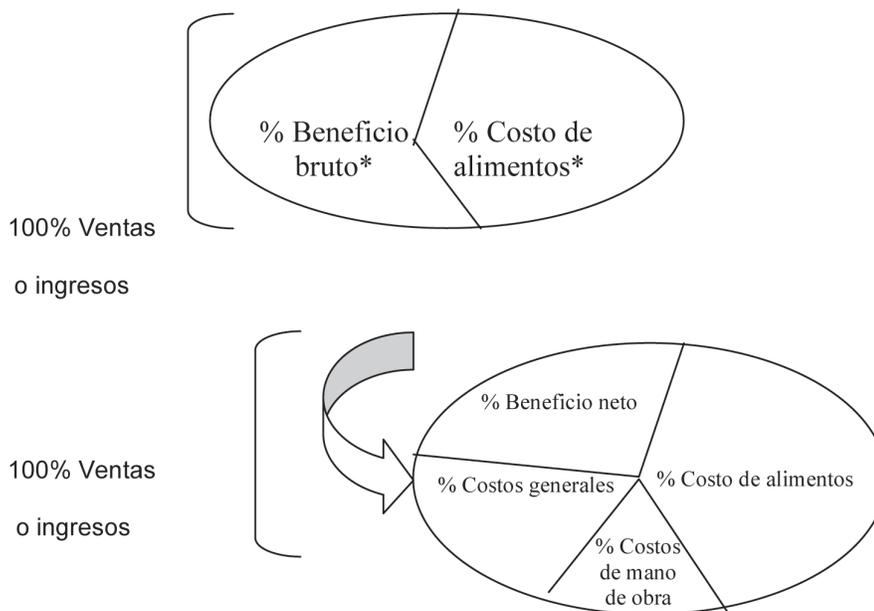
En este sentido, para Matías (1976), el análisis de los costos por cada tipo de plato o especialidad culinaria preparado, exige emplear un procedimiento más elaborado; un axioma aceptado en gastronomía es que sólo se debe entender por costo unitario de un plato el correspondiente a los ingredientes o alimentos empleados, y los costos de la mano de obra y costos generales sólo pueden y deben tratarse como costos departamentales globales, y no en forma unitario. En otras palabras, tal como se indicó el único costo directo respecto a cada plato son los alimentos o ingredientes utilizados en su elaboración. Según De la Torre (2006), en la actividad de la restauración el valor de los alimentos es el más representativo, es un costo directo y variable que amerita un seguimiento y asignación específica por cada tipo de plato, aun cuando este seguimiento no sea tan simple.

**Cuadro 4. >>>**  
**Informe de costos de los alimentos según el área de consumo**

Ingresos	Bares	Discoteca	Habitaciones	Restaurante	Total
			(servi-room) o Comedores		
Ventas brutas de alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Descuentos y ajustes	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Ventas netas de alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
<b>Egresos:</b>					
Costo neto de alimentación y bebidas:					
Inventario inicial de alimentos y bebidas					XXX
Compras netas *					XXX
Inventario final alimentos y bebidas					(XXX)
Costo bruto de los alimentos y bebidas	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Menos créditos:					
Costo de alimentos de empleados	XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)
Publicidad	XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)
Cortesías u obsequios	XXX	XXX	XXX	XXX	(XXX)
Costo de alimentos consumidos en áreas generales					(XXX)
Costo neto de los alimentos y bebidas	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Beneficio bruto:					
Costo de empleados:					
Sueldos y salarios de meseros y barman					(XXX)
Sueldos y salarios de cocineros, reposteros y auxiliares					(XXX)
Cargas por seguridad social					(XXX)
Alimentación de personal					(XXX)
Uniformes de personal					(XXX)
Otros costos generales:					
Lavandería y lencería					(XXX)
Vigilancia					(XXX)
Limpieza					(XXX)
Artículos de tocador y cosméticos en sanitarios					(XXX)
Papeles y artículos de oficina					(XXX)
Suministros de bebidas y obsequios a clientes					(XXX)
Servicios de comunicaciones (internet, tele-fax)					(XXX)
Decoraciones (flores, ambientadores, y otros)					(XXX)
Comisiones a gentes de viaje					(XXX)
Arrendamiento de equipos e instalaciones					(XXX)
Depreciaciones y amortizaciones					(XXX)
Publicidad					(XXX)
Beneficio neto:					XXX

**Nota.** Elaboración propia, tomado de Boardman (1973), Matías (1976), Marín (1989), Secretaria de Servicios Turísticos de México (1989), Youshimatz (1994), Lattín (2002) y Lukie (2004).

Figura 2. >>  
Costos y beneficios de los servicios de alimentos y bebidas



Nota. Tomado de Boardman (1973, p. 20).

Para calcular el *costo de los alimentos o materias primas* de cada plato, de acuerdo a Matías (1976), se debe hallar el costo de los ingredientes empleados por todo el departamento, distribuidos en secciones (cocina, pastelería, panadería, fiambrería y otros) para un determinado período de costos. Luego los mismos agruparlos por especialidad (sopas, ensaladas, arroz, pizzas y otros), para hallar los ingredientes principales como una combinación de ingredientes de cada plato (carne vacunas, mariscos, arroz, lechuga y vegetales). Los ingredientes principales son determinados por expertos como los que le dan consistencia, sustancia, volumen y peso al plato; y de gran valor, en relación a los demás ingredientes, como el arroz y los camarones en la preparación de arroz marino (De la Torre, 2006). Para determinar el costo de los alimentos en cada plato, existen otros ingredientes accesorios (cebollas, sal, extractos, condimentos, perejil, cilantro y otros), los cuales no serían consumidos por el comensal o no pagaría por ellos si no existieran

los ingredientes principales; en este caso, según Boardman (1973) y Marín (1989), el costo de éstos serán estimados globalmente por ser pequeños para cuantificarlos individualmente.

Al importe de ventas del plato en cuestión, se debe restar el costo de los ingredientes principales y accesorios, para hallar el margen bruto obtenido de determinado plato, y con el que contribuye cada plato para cubrir los costos de mano de obra, costos generales y utilidades. El costo de los ingredientes representa el precio mínimo de venta que podría establecerse para el referido plato (Matías, 1976).

Para realizar los anteriores cálculos, de forma práctica y hallar por aproximación el costo total de los alimentos en cada plato, especialmente cuando se trata de restaurantes con comida a la carta, es necesario calcular el costo real de los ingredientes que pueden identificarse de forma directa con cada plato, a partir de una receta estándar que garantice la utilización de los

mismos ingredientes por cantidades o raciones. En este sentido, según Marín (1989), para poder llegar a conclusiones precisas la composición del plato, tiene que ser siempre la misma, con pequeñas variantes establecidas por el cliente. Análogamente esta constancia de elementos deberá proporcionar el mismo número de raciones a servir.

Para comenzar a estudiar la hoja de costos o recetas estándar, es necesario identificar la cantidades de ingredientes principales del plato (Figura 3), suficientes para servir 4 raciones

(componentes de 1 plato), para lo cual habrá que investigar los precios de todos los ingredientes en las facturas o cotizaciones y calcular los valores o cantidades de lo que se consume de cada uno. Los ingredientes del plato que no son de adquisición directa debido a que se elaboran en la misma cocina (bases, salsas y otros) deberán ser calculados previamente al costo de sus ingredientes; igualmente debe incluirse el costo total estimado de aquellos ingredientes accesorios o aderezos (Boardman, 1973 y Marín, 1989).

Figura 3. >>

### Hoja de costos estándar de alimentos.

#### Hoja de Costos

Plato \_\_\_\_\_ ( 4 raciones). Día \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

Cantidad	Unidad	Artículos o Ingredientes:	Precios unitarios	Costos
Costo total de los alimentos .....				
Costo total de alimentos por ración .....				
Precio de venta por ración				
% de costos o Margen bruto (Costo total de alimentos por ración / Precio de venta por ración):				
Forma de preparación: _____				
_____				
_____				
_____				

**Nota.** Elaboración propia, tomado de Marín (1989) y la Secretaria de Servicios Turísticos de México (1989).

La suma de los valores de los distintos alimentos del plato es el valor de los alimentos utilizados para 4 raciones, por lo que habrá que dividir dicha suma por 4 para calcular el costo de una ración. Todas estas operaciones se simplifican si se hacen de forma ordenada en un formato como el que aparece en la Figura 3 (Boardman, 1973).

Es importante que la hoja de costos tenga la fecha en que se hace la valoración, con fines de actualización, puesto que los valores pueden haber variado al momento de su utilización posterior. También debe aparecer la cantidad utilizada de cada alimento para calcular el valor por ración, y realizar cambios en las combinaciones de los ingredientes.

Esta hoja de costos, según Marín (1989), es preparada con antelación para cada plato, y constituye un antecedente que deberá cubrir toda la gama de platos servidos, para cada uno de los componentes de la minuta diaria, para los platos de la carta y los distintos menús para banquetes, lunches, entre otros; las cuales servirán de referencia a los efectos de producirse cambios en el precio y cantidades de los ingredientes. Por lo anterior, destaca Marín (1989) y la Secretaria de Servicios Turísticos de México (1989), dicha hoja debe ser objeto de revisiones o actualizaciones periódicas, cuando se incrementen los precios de los ingredientes o se incluyan otros ingredientes y recetas a la carta.

Respecto al *costo de la mano de obra* y los *costos generales*, no es recomendable imputar ninguno de estos conceptos al costo de cada plato, ello resulta arbitrario, costoso y riesgoso a los fines de fijar precios de venta o practicar análisis de rentabilidad (Marín, 1989). Matemáticamente implica muchos cálculos, el uso de múltiples

bases (horas de trabajo, áreas físicas, cantidad de materiales y otras) asociadas a los diversos conceptos que se tratan de imputar a los miles de platos y menús cuya composición exacta (trabajo, esfuerzo y recursos requeridos) es imposible de prever e incluso de cuantificar, lo cual depende en última instancia del cliente. Además “No todos los platos requieren la misma dedicación para su preparación ni un mismo tiempo” (Marín, 1989, p. 341), para realizarle un seguimiento práctico, por esta razón hacer un seguimiento a las bases de distribución de costos indirectos a cada plato, sería prácticamente imposible. Por ejemplo, un platillo de langostinos debía absorber la misma cantidad de costos de arrendamiento que una hamburguesa, por cuanto dicho costo ha sido asignado a la sección del restaurante en función del espacio físico, y a su vez este costo indirecto asignado a cada plato en función del tiempo utilizado para su preparación, pero el cálculo preciso o adecuado de dicho tiempo es una labor de extrema dificultad. Además considera el mismo autor que una gran cantidad de los costos indirectos son fijos, por ejemplo, la iluminación que deberá ser óptima aun cuando exista sólo un cliente en las instalaciones lo cual deberá ser absorbidos por todos los platos en partes iguales, contribuyendo con la sobre valoración de una reducida cantidad de platos elaborados en las temporadas donde no exista alta demanda del servicio, por lo que es inconveniente asignar a cada plato una cuota de costos indirectos de esta naturaleza.

Según Marín (ob. cit.), si el menú fuese fijo y predecible, es decir, de igual composición el costo total del plato o menú, tales como en los establecimientos que ofrecen un tipo de desayunos o comida rápida para todos los huéspedes, no existe problema para conocer el costo total del platillo; éste se podría calcular dividiendo los tres elementos del costo de

producción (materias primas consumidas en el período más los costos asociados al personal y todos los demás costos de la sección y de otras a las que les corresponde absorber) por el total de cubiertos o raciones servidas en el restaurante en el período. Pero el costo total de cada plato en un restaurante de comida a la carta es prácticamente imposible, según Marín (ob. cit.), al menos por la vía convencional. Sin embargo, con la finalidad de calcular el costo de cada plato a los fines de determinar tarifas, y estudiar la rentabilidad de cada uno, la solución a tal problema, según Boardman (1973), Marín (1989), De la Torre (2006) es no pensar para cada costo en término de “cuánto” sino en términos de “qué proporción” cargar al cliente que permita cubrir los costos y asegurar un beneficio neto (Figura 2); puesto que para efectos de la fijación de precio de venta, y pese a todas las dificultades y a sabiendas de que no hay posibilidad de realizar una valoración precisa de costos para cada uno de los platos, en un período determinado, es indispensable fijar límites para determinar los costos primarios de los servicios con la suficiente aproximación para servir de base comparativa, medida o evaluación.

Este método es usado cuando existen elementos del costo que son desconocidos, los cuales son hallados mediante porcentajes en relación con aquellos otros conocidos, es decir, establecer la relación existente entre los distintos elementos, donde el cálculo de una cantidad desconocida puede hacerse sencillamente a partir de la relación con otra ya conocida. Así para un pequeño establecimiento siempre es posible calcular el valor de alimentos que intervienen en cada plato y los ingresos a percibir; sin embargo, resulta difícil estimar la parte de los costos generales que lo afectan, los cuales pueden ser calculados por la proporción que la totalidad de éstos representan del valor de

los elementos conocidos (ingresos y costos de los alimentos). El método alternativo indicado por Boardman (1973), Marín (1989), Lattín (2002) y De la Torre (2006), sólo para efectos de fijación de precios y analizar la rentabilidad de cada plato, consiste en dividir la suma de los tres elementos del costo entre la totalidad de facturación de ventas del período, o en su defecto, la prevista, para hallar la porción o participación porcentual de cada elemento del costo en los ingresos de la unidad (Figura 2). Si se expresa cada elemento del costo en forma de porcentaje de la venta y sabemos además la cantidad que entra en juego de cada elemento se puede determinar con precisión el nivel de ventas que cubrirá el costo de los alimentos y de demás elementos.

En la práctica todos estos cálculos se reducen a determinar el nivel de ventas, los costos asociados a mano de obra, costos generales y beneficios netos, estos tres últimos engloban el margen o beneficio bruto y se calculan para toda la empresa o departamento de alimentos y bebidas (Boardman, 1973). Las ventas se determinan por cada plato a través de proyecciones respecto a los precios establecidos en el mercado, por referencia de la competencia o a través de datos históricos. Como ya se tiene determinado el precio de venta de todos y cada uno de los diferentes platos a servir, bastará solamente sumar los importes de todos ellos y obtener así el ingreso total (Cuadro 5). Luego se deben obtener los costos directos (costos de los alimentos) de cada plato para calcular el margen bruto por cada uno, así como el beneficio neto de la empresa. Luego se presentan los costos de mano de obra y los costos generales del departamento. En el cuadro 5, según Boardman (1973), Lattín (2002) y Marín (1989) lo más preciso posible que suele calcularse en cuanto al costo de cada plato es el margen o beneficio

bruto, definido como la porción de ingresos sobrantes una vez cubiertos el costo de los ingredientes (alimentos) disponibles para

cubrir los demás costos (mano de obra y gastos generales) y los beneficios netos de la unidad.

Cuadro 5. >>>

**Ponderación de los elementos del costo de producción por el nivel de ventas**

Plato	A	B	C	D	Total	Proporciones (%)
Ventas	32	33	38	40	143	100
Costo de alimentos y bebidas	8	11	16	17	52	36,36
<b>Margen o beneficio bruto:</b>	<b>24</b>	<b>22</b>	<b>22</b>	<b>23</b>	<b>91</b>	<b>63,64</b>
Costo de mano de obra:						
Sueldos y salarios					49	
Tiempo extra					12	
Alimentos y bebidas					5	
Uniformes y otros					2	
Sub – total:					68	47,55
Gastos generales:						
Servicios públicos					3	
Seguros					1	
Combustibles					3	
Depreciaciones					1	
Costos de otros departamentos del hotel					2	
Sub – Total:					10	6,99
Margen o Beneficio neto:					13	9,09

Nota. Elaboración propia con base en datos tomados de Boardman (1973).

Es importante enfatizar, que los cálculos presentados en el Cuadro 5, son realizados sólo a los efectos de determinar el precio o tarifa de cada plato, analizar el impacto de los cambios originados en algunas de las partidas beneficio del departamento, y analizar la rentabilidad de cada plato mediante el coeficiente o margen bruto de beneficio, más no para asignar los costos indirectos (mano de obra y costos generales) a los platos. También, Boardman

(1973) advierte que el margen bruto se mantiene siempre que se mantengan constantes los costos de los alimentos, así como el nivel de ventas; de esta manera si cada unidad de venta (plato) es calculado de tal manera que se mantenga un margen bruto de 63,64%, y de mantenerse constante el nivel de costos de mano de obra y generales, la empresa recibirá un beneficio neto total del 9,09 % sobre la venta por las actividades de expendido de alimentos

y bebidas. Adicionalmente, como no todos los platos proporcionan el mismo porcentaje de beneficio bruto, el cálculo y la presentación del margen bruto por plato, presenta la gran ventaja de permitir a la dirección elegir los platos que combinados maximicen el margen de contribución y den al cliente además la oportunidad de escoger los platos que le apetecen dentro de la lista de menú. Para ello, de acuerdo al autor, es preciso preparar un informe del beneficio tabular que señale el beneficio bruto de cada plato, similar al que aparece en el Cuadro 5.

Igualmente, Boardman (ob. cit.) indica que, los cálculos en cuestión no son precisamente para conocer cuál plato es más costoso, dado que no puede calcularse un costo total que incluya los costos de mano de obra y los costos generales, los cuales son considerados o contabilizados para la globalidad del restaurante. En todo caso, el análisis de rentabilidad por producto (plato) puede realizarse a partir del margen bruto similar al análisis de contribución marginal realizado en los sistemas de costos parciales. De esta manera, según Boardman (ob. cit.), el cálculo del margen bruto, puede servir para conocer y demostrar qué plato es poco rentable, especialmente cuando se trata de alimentos propios de una determinada época del año, y que sus precios puedan sufrir alteraciones importantes. En tales casos puede resultar conveniente servir el plato solamente durante algunas semanas, por lo que será necesario saber en qué momento puede

resultar poco rentable su venta, de acuerdo al valor de los ingredientes involucrados. El cuadro 5, adicionalmente podría utilizarse en caso de cambios suscitados en el costo de los alimentos de algunos de los platillos que alteren el margen bruto, también como consecuencia de incrementos o cambios en sus componentes (costos de mano de obra, costos generales y beneficios netos); en este caso, según Boardman (ob. cit.), deberán realizarse nuevamente los cálculos del Cuadro 5 para conocer la relación de las ventas totales con cada uno de los elementos del costo del servicio.

*El cálculo de los precios asociados al servicio de alimentos y bebidas*, pese a que de acuerdo a Rubio (1995) y Backer, Jacobsen y Ramírez (1997), existen múltiples factores que rigen el proceso de fijación de precios<sup>4</sup>, en este trabajo se abordará el proceso de fijación de precios sólo a partir del costo del producto. Para Boardman (1973), Matías (1976), Marín (1989), Lattín (2002) y De La Torre (2006), en un restaurante la norma es cobrar al cliente cada ración en proporción al costo de los alimentos que intervienen en ella, a tal efecto suele resultar más cómodo establecer el precio de venta en forma del porcentaje (%) a cobrar sobre el costo de los alimentos empleados en el plato, que permita cubrir todos los demás costos y proporcione además un beneficio neto adecuado; ello no quiere decir que el precio así calculado es el adecuado ya que el precio final se haya a la vez sujeto a la voluntad del cliente o de lo que éste desea pagar (Figura 4).

<sup>4</sup> Tales como la elasticidad de la demanda, las acciones de la competencia, la existencia de bienes sustitutos, las condiciones de empleo o poder adquisitivo de los consumidores entre otras. Específicamente, de acuerdo a Rubio (1995), el sector del alojamiento turístico es altamente competitivo donde el precio depende no sólo del costo sino fundamentalmente de la competencia y la demanda. A su vez esta última está condicionada por el valor dado por el establecimiento al cliente (comodidad, higiene, seguridad, ambiente calidad y otros) así como por otros factores externos como la inflación o poder adquisitivo de los consumidores, desempleo, tipo de cambio.

Figura 4.  
**Ecuaciones para fijar precios de venta de cada plato.**

Precio de venta del plato = Costo de los alimentos o ingredientes del plato \* 100  
Proporción del total costo de los alimentos en los ingresos totales

También podría hallarse como:

Precio de venta del plato = Costo de los alimentos o ingredientes del plato \* 100  
(1 - Proporción del total del margen bruto en los ingresos totales)

**Nota.** Elaboración propia con base en datos tomados de Boardman (1973, p. 55).

En este sentido, Matías (1976) indica que, la determinación de los costos en la gastronomía o restauración, sigue un proceso inverso al empleado en la contabilidad de costos convencional; esta última tiende a determinar el costo total que corresponde a un determinado producto vendido, pero en la restauración el precio unitario de venta se fija a partir únicamente del costo de los alimentos, por ser la variable conocida, utilizando una receta estándar que garantice el uso de los mismos ingredientes y cantidades de los mismos, así como proporcionar el mismo número de raciones a servir. Por ejemplo en un departamento de alimentos y bebidas, se desea fijar el precio a un plato de cordero al horno, el cual incluye 4 raciones. De acuerdo a la receta estándar del plato para las 4 raciones, este totaliza un costo de alimentos de Bs. 40,89 (costo de 600 gr de carne de cordero, 800 gr de vegetales y costo de salsas y aderezos), la empresa desea que el negocio continúe reeditando un 63,64% de margen bruto para cubrir los costos asociados a mano de obra y otros costos, y a su vez un beneficio neto del 9,09% del nivel de ventas; en este caso el precio de cada ración del plato es de 28,10 Bs., capaz de reeditar el 63,64%  $\{(10,22 * 100) / (1 - 0,6364) = 28,10 \text{ Bs. por ración}\}$ .

La principal limitación que tiene el método expuesto es que parte del supuesto de que hay que aplicar el mismo porcentaje de margen bruto para todos los platos que ofrece el establecimiento. Para superar esta limitación es necesario conocer para cada actividad y para cada familia o grupo de platos y/o servicios, el porcentaje que representan los costos indirectos del total de costos del establecimientos, algo difícil de obtener (Garbey, 2001).

La fijación de precios de un banquete o evento de la unidad de restaurante, es un problema análogo al de fijación de precios para un plato determinado, ya que se conoce el valor de los alimentos necesarios y las cantidades de los mismos, con lo cual se podría determinar la cantidad a cobrar al cliente en función del beneficio bruto que se desea obtener (Boardman, 1973). Sin embargo, un banquete constituye una unidad de venta mayor que un plato por lo que se podrán valorar los costos con mayor detalle y será menos lo que se deje de calcular como porcentaje en las ventas. Boardman (ob. cit.) y Marín (1989) afirman que, el costo de los banquetes, de desayunos o menús de composición fija tienen la ventaja al conocerse con anticipación y exactitud los ingredientes,

cantidades y costos de los mismos, así como también el número de platos a preparar para un día y hora determinada, y los costos asociados al servicio de fácil identificación con el banquete (costos de mano de obra, decoración, orquestas, mantelería, y otros). No obstante, continúa siendo preciso tener en cuenta los costos generales y el beneficio neto totales de la sección del restaurante, para calcular el margen bruto a obtener en función de un porcentaje sobre las ventas del departamento de alimentos y bebidas, ya que para un banquete las proporciones de margen bruto a ser fijadas serán análogas para todo el departamento. Los costos generales y el beneficio neto, relativos al porcentaje sobre las ventas, al igual que para un plato pueden hallarse de los antecedentes mensuales o anuales sobre tales conceptos (Boardman, 1973), a los fines de fijar el precio de venta del banquete. Por ejemplo, para preparar un almuerzo para 100 personas se estima que los costos por adquisición de alimentos son de Bs 8.200,00, el costo adicional de personal será de Bs 3.973,50. La empresa a los costos generales le dedica un 6,99% de la totalidad de las ventas o ingresos de la sección o departamento de alimentos y bebidas, y se espera que los beneficios netos de dicho departamento se mantengan en 9,09%. En este caso habrá que incluir la cantidad de Bs. 12.137,50 por concepto de costos directos y un margen bruto capaz de cubrir la totalidad de costos de mano de obra y generales de 63,64%; es decir, el valor de venta del banquete tendrá que ser la suma de los primeros conceptos (Bs. 12.137,50) más el 63,64% del importe total del 100% de los ingresos del banquete para cubrir los costos de mano de obra y costos generales  $\{(Bs. 12.137,50 * 100) / (1 - 63,64\%) = Bs. 33.810\}$ . Una vez conocido el valor a cobrar por el servicio del banquete, se puede calcular el costo por comensal dividiendo el valor del banquete (Bs. 33.810,00) entre el número de cubiertos o raciones a servir (100

personas), dado que todos los platos del evento son de idéntica composición.

Los cálculos anteriores, también podría utilizarse en caso de desear ajustar el precio de venta de cada plato, por cambios suscitados en el costo de los alimentos y en el margen bruto como consecuencia de incrementos o cambios en sus componentes (costos de mano de obra, costos generales y beneficios netos). Por ejemplo, si luego de un mes, o período de costos, el precio del cordero ha subido a Bs. 60,00 el kilogramo y suponiendo que el precio de los demás elementos no han sufrido variación el costo total de los alimentos para raciones sería de Bs. 43,20 (Bs. 10,80 por ración); si adicionalmente la empresa aspira mantener el mismo precio de venta de la ración, el beneficio o margen bruto de este plato disminuirá del 63,64% al 61,56%. Si se desea mantener el beneficio bruto del 63,64% será preciso reducir los costos o volver a calcular el precio de venta de la ración, para lo cual el importe de los alimentos tendrá que ser un 36,36% del precio de venta. En este caso la empresa decide ajustar el precio, asumiendo que las variaciones del costo del alimento principal se deben a factores incontrolables, para lo cual se sigue el procedimiento expuesto (Figura 4), donde el precio de venta resultante sería de Bs. 29,70  $\{(10,80 * 100) / 36,36\}$ .

Un error muy frecuente que suele cometerse al tratar de ajustar el precio de los platos o raciones es incrementar éste en la misma proporción que la variación del beneficio o margen bruto. Por ejemplo, una variación en el precio de la carne puede generar que el beneficio bruto decrezca del 60% al 52%, en este caso no puede pensarse que la solución es incrementar el precio de venta en un 8%, para continuar percibiendo un 60% de margen bruto; sino que se debe tener en cuenta que los porcentajes no son números absolutos

sino que expresan proporciones respecto a las ventas y si hay que aumentar el precio de venta, los porcentajes tienen que corresponder con el nuevo precio de venta. También, es importante advertir que el margen bruto, de la unidad o de cada plato, se mantiene constante frente al volumen de producción de cada plato, siempre que se mantengan constantes los precios de venta de cada uno, y el valor de los alimentos, por cuanto según Marín (1989) y De La Torre (2006), el costo de los alimentos empleados en la elaboración de cada plato es variable, es decir, un costo que se comporta directamente proporcional respecto al volumen de ventas siempre que se respete el uso de las recetas estándar de cada plato, al igual que el margen o utilidad bruta. Sin embargo, se advierte que el porcentaje del beneficio bruto pudiera modificarse hacia la baja cuando se incrementen los precios de adquisición de los elementos, incluidos los alimentos; varíe la composición de los elementos servidos (cantidad de ingredientes); se incrementen los desperdicios, hurtos, y falta de control en las raciones servidas; existan deficiencias en las compras y precios excesivos en los alimentos, y errores de administración.

Por ello, toda variación en porcentaje del margen bruto amerita una investigación especial. Por ejemplo, en caso de sufrir variaciones los elementos, resalta la importancia del cuidado en la adquisición de alimentos. En otras circunstancias, los aumentos en los precios de adquisición de alimentos pueden precisar un aumento en los precios de venta; en este último caso habrá que considerar que tales aumentos de precios son medidas posteriores, consecutivas y voluntarias, y no adoptadas por ignorancia; dado que generalmente en la restauración no se pueden incrementar los precios de forma abrupta sin reacciones inmediatas de los competidores o

bienes sustitutos, por lo que la demanda en el mercado de la restauración es considerada, por Mochón (2004), como perfectamente elástica.

### 3. Conclusiones y consideraciones finales

El cálculo de los costos asociados a los servicios de alimentos y bebidas tiene sus discrepancias respecto a las prácticas desarrolladas en los sistemas de administración de costos convencionales. Reconocidos especialistas coinciden en que es imposible calcular el costo total asociado por cada plato, el cual es equiparable a un producto terminado, dada la imposibilidad de asociar una gran cantidad de costos. Según los autores consultados, el único costo considerado directo es el costo de los materiales asociados a la preparación de cada plato (alimentos), los cuales son cuantificados a través de recetas estándar. Tratar de asociar o asignar costos indirectos en cada plato o receta es un trabajo infructuoso debido a la multiplicidad de platos que se preparan, especialmente cuando se trata de servicios a la carta. En estos casos, los análisis de rentabilidad practicados por cada plato o especialidad culinaria, se establece a partir del cálculo del margen bruto de utilidad o margen de contribución, el cual se halla a partir de la diferencia existente entre los ingresos por la venta de cada plato y el costo de alimentos (material directo) asociado al plato, y representa la contribución realizada por cada plato para cubrir los costos generales, de personal, y la utilidad del centro de costos.

Adicionalmente, para satisfacer las necesidades de información de costos para la fijación y ajuste de precios a cada plato, donde se debe considerar la totalidad de costos incurridos para la elaboración de cada uno, se recurre

a considerar que el precio de venta de cada plato debe generar el margen de contribución adecuado para todo el centro de costos, capaz de cubrir la utilidad neta del centro y todos los demás costos (generales y de personal) que no pueden ser asignados al plato. El hecho de expresar cada uno de los elementos del costo como porcentaje de los ingresos obtenidos o como un porcentaje respecto a las ventas, según De la Torre (2006), se constituye en un mecanismo para el control de costos, o como un mecanismo de costo meta, lo cual ha sido manejado por numerosos restaurantes dado que no pueden realizar incrementos frecuentes

e importantes de precios de sus platos. En este sentido el restaurante deberá elaborar (diseñar y preparar) aquellos platos, por el que los clientes están dispuestos a pagar, que sea capaz de generar el mismo margen bruto en conjunto con los demás platos para continuar cubriendo los mismos costos de mano de obra y costos generales, y generando los mismos beneficios netos. Lógicamente deberá establecer un sistema de control de costos de alimentos que incluya políticas de disminución o supervisión de desperdicios, residuos, de uso de alimentos sobrantes y de control de sustracciones con el uso de llaves y áreas restringidas.

## Bibliografía >>

- Backer, M., Jacobsen, L. y Ramírez, D. (1997). *Contabilidad de Costos. Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México: McGraw-Hill.
- Boardman, R. (1973). *Dirección y análisis de costes en hoteles y restaurantes*. (3ra. ed.) (L. Muñoz, Trad.). Madrid: Ibérico Europeo de Ediciones, S.A.
- De La Torre, F. (2006). *Administración hotelera: alimentos y bebidas*. (3ra. Ed.). México: Trillas
- Garbey, N. (2001). *Costeo basado en las actividades: una propuesta para la hotelería cubana*. Tesis de maestría no publicada, Universidad de Oriente. Extraído el 13 de mayo, 2008, desde <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/archivodocs/definanzas/finno2/cosactivhotcubana.zip>
- Gurría, M. (2004). *Introducción al turismo*. México: Editorial Trillas.
- Horwath, E. (1990). *Contabilidad para hoteles*. México: Diana.
- Lattín, G. (2002). *Administración moderna de hoteles y moteles*. (17ma. Ed.). México: Trillas.
- Lukie, M. (2004). *Contabilidad hotelera*. México: Trillas.
- Marichales, V. (1992). *Importancia de la Unidad de Control de Costos en la optimización de alimentos y bebidas*. Trabajo de Grado de Técnico Superior, no publicado. Colegio Universitario Hotel Escuela de Los Andes. Mérida
- Marín, C. (1989). *Gestión hotelera*. Barcelona: Editur, Ediciones Turísticas, S.L.
- Matías, H. (1976). *Administración hotelera*. Argentina: Ediciones Macchi.
- Mochón, F. (2004). *Economía y turismo*. Madrid: McGraw-Hill.
- Ovejero, P. (1971). *Recepción y administración en hostelería*. Madrid: Editorial OFICE.
- Polimeni, R., Fabozzi, F. y Adelberg, A. (1998). *Contabilidad de costos: Concepto y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. México: McGraw-Hill.
- Rodríguez, R. (2004). *Costos aplicados a hoteles y restaurantes*. (2da. ed.). Bogotá: ECOE.
- Rubio Misas, M. (Junio - 1995). Los sistemas de costes basados en la actividad. Una aplicación a la empresa hotelera. *Actualidad financiera*, 25, 863-874.
- Sánchez, M. (2002). *La propuesta A.B.C. al sector hotelero*. Tesis doctoral, no publicada, Extraído el 14 de enero del 2008 desde [http://www.thesisenxarxa.net/TESIS\\_URV/AVAILABLE/TDX-0120103-084747/](http://www.thesisenxarxa.net/TESIS_URV/AVAILABLE/TDX-0120103-084747/)
- Secretaría de Servicios Turísticos de México. (1989). *Manual del puesto del controlador de costos de alimentos y bebidas*. México: Limusa.
- Youshimatz, A. (1994). *Control de costos de alimentos y bebidas I*. México: Editorial Diana