



Facultad, de Ciencias Económicas y Empresariales

SISTEMA DE INFORMACION INTERNO DE UNA EMPRESA DE RESTAURACION BASADO EN LA CONTABILIDAD DE GESTION PARA LA EVALUACION DE SU RENTABILIDAD

Autor: DAVID LATORRE MARTIN

Director: CARMEN FULLANA BELDA

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen	3
Palabras clave	3
Abstract.....	3
Key words	4
Acrónimos.....	4
Índice de tablas y gráficos.....	6
1 Introducción	7
2 La información de gestión para la toma de decisiones en la empresa ..	9
2.1 Contabilidad de gestión	9
2.1.1 Concepto y características	10
2.1.2 Cadena de creación de valor	11
2.1.3 Costes, concepto, clasificación y asignación.....	13
2.1.4 Modelos de acumulación de costes.....	16
2.1.5 Cuenta de resultados analítica.....	19
2.1.6 Gestión de Inventarios.....	24
2.1.7 Precios de venta, rentabilidad de las ventas.....	28
3 Sector de la Restauración. Situación con la pandemia Covid-19.....	30
3.1 Problemática y necesidades críticas de la información del sector de restauración.....	35
4 Estudio y análisis de un caso real referido a un restaurante.....	37
4.1 Elección de la empresa, entrevista con los responsables.....	37
4.2 Cadena de creación de valor y costes en el restaurante.....	41
4.3 Cuenta de resultados analítica en el restaurante.....	49
4.4 Gestión de inventarios en el restaurante.....	53
4.5 Cálculo de los precios de venta en el restaurante	56
4.6 Cuadro de mando para la toma de decisiones por la dirección....	59
5 Conclusiones	70
6 Bibliografía	73

Resumen

En un entorno tan competitivo como el actual en el que se encuentran las empresas del sector de la restauración, sus equipos de dirección necesitan disponer de unos sistemas de información de gestión adecuados y de calidad para la toma de decisiones empresariales. El objetivo de este trabajo es establecer un sistema de información de gestión interno, basado en la contabilidad de gestión para las empresas del sector de la restauración. La metodología utilizada parte del estudio del marco teórico y de las posibilidades que ofrece la contabilidad de gestión, su adecuación para las empresas del sector de la restauración, el análisis en profundidad del proceso de creación y asignación de valor en el caso real de un restaurante en concreto, en el que se pueden apreciar las ventajas de la implementación del sistema desarrollado en este trabajo. Resaltar entre las ventajas la trazabilidad, fiabilidad y rapidez en disponer la información de gestión y la posibilidad de descender a nivel de cliente y producto individual para un análisis eficaz de la rentabilidad, dato muy relevante para este tipo de empresas.

Palabras clave

“Contabilidad de Gestión”, “Restauración”, “Precios de venta”, “Cuadro de mando”, “Toma de decisiones”

Abstract

In such a competitive environment as the current one in which companies in the restaurant industry find themselves, their management teams need to have

adequate and quality management information systems for business decision making. The objective of this work is to establish an internal management information system based on management accounting for companies in the restaurant industry. The methodology used is based on the study of the theoretical framework and the possibilities offered by management accounting, its suitability for companies in the restaurant sector, the in-depth analysis of the process of creating and assigning value in the real case of a specific restaurant, in which the advantages of implementing the system developed in this work can be appreciated. The advantages include traceability, reliability and speed in providing management information and the possibility of descending to the customer and individual product level for an effective analysis of profitability, which is very relevant for this type of company.

Key words

“Management accounting”, “Restaurant”, “Sale prices”, “Control panel”; “Decision making”

Acrónimos

(A B C)	Método de clasificación de inventarios
(AECA.)	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
(AEF)	Asociación Española de Franquiciadores.
(C. I.)	Costes indirectos.
CMP	Coste Medio Ponderado
C-V-B	Coste volumen beneficio
FIFO	Primera entrada - Primera salida, en almacén

(M.O.D.) Mano de obra directa
(M.O.I.) Mano de obra indirecta
(TPV) Terminales punto de venta

Índice de tablas y gráficos

<i>Figura 1: Flujo acumulación de costes modelo costes completos.....</i>	<i>17</i>
<i>Figura 2: Flujo acumulación de costes modelo costes parciales.....</i>	<i>18</i>
<i>Figura 3: Cuenta de resultados analítica modelo costes completos.....</i>	<i>22</i>
<i>Figura 4: Cuenta de resultados analítica modelo costes parciales.....</i>	<i>23</i>
<i>Figura 5: Clasificación de los proveedores modelo (A B C)</i>	<i>25</i>
<i>Figura 6: Base de datos de inventario de existencias de materias primas.....</i>	<i>26</i>
<i>Figura 7: Cadena de creación de valor del restaurante elegido</i>	<i>43</i>
<i>Figura 8: Clasificación funcional de costes indirectos partiendo de las cargas a incorporar</i>	<i>46</i>
<i>Figura 9: Reparto de cargas contables en el restaurante elegido por funciones</i>	<i>47</i>
<i>Figura 10: Asignación de costes – Modelo costes completos – Cuenta de resultados.....</i>	<i>48</i>
<i>Figura 11: Asignación de costes – Modelo costes parciales – Cuenta de resultados.....</i>	<i>48</i>
<i>Figura 12 Cuenta de resultados utilizada por el restaurante elegido.....</i>	<i>49</i>
<i>Figura 13: Cuenta analítica de resultados – Restaurante – modelo costes completos.....</i>	<i>50</i>
<i>Figura 14: Cuenta analítica de resultados – Restaurante – modelo costes parciales.....</i>	<i>51</i>
<i>Figura 15: Modelo de una base de datos para la gestión del inventario del restaurante</i>	<i>55</i>
<i>Figura 16: Hoja de escandallo utilizada por el restaurante elegido</i>	<i>57</i>
<i>Figura 17 Sistema de contabilidad de gestión para la aplicación en el restaurante elegido.....</i>	<i>61</i>
<i>Figura 18: Sistema de indicadores de gestión para la aplicación en el restaurante elegido.....</i>	<i>62</i>
<i>Figura 19: Ratios de ventas.....</i>	<i>63</i>
<i>Figura 20: Ingeniería de menús.....</i>	<i>64</i>

1 Introducción

Para la gestión y buen gobierno de una empresa es absolutamente necesario que su equipo de dirección disponga de una información útil, ágil y fiable para la toma de decisiones empresariales. Este trabajo se centra en analizar la utilización de la contabilidad de gestión en el sector de la restauración para la elaboración de un sistema de información interno de gestión que ofrezca un cuadro de mando para que cubra las necesidades del equipo de gestión de los restaurantes a efectos de control, evaluación de la rentabilidad del negocio, adopción de decisiones, planificación de tareas, y establecer estrategias anticipándose a los posibles efectos ante diferentes escenarios que puedan producir factores externos al negocio.

Este objetivo se traslada más específicamente a un caso real, para analizar la contabilidad de costes de un restaurante en concreto ubicado en Madrid, con la idea de mostrar de forma práctica las ventajas de la utilización de un buen sistema de contabilidad de gestión. Para conseguir estos objetivos, se ha recurrido al marco teórico de la contabilidad de gestión y del sector de la restauración, así como a la observación directa de la actuación y procedimientos del restaurante elegido, y como aspecto a destacar la experiencia laboral del autor de este trabajo relacionada con la contabilidad y administración de restaurantes.

La metodología utilizada en este trabajo se basa en estudiar las variables relevantes que afectan a la actividad productiva, y el uso de las herramientas de la contabilidad de gestión. Conjugar la teoría con su aplicación práctica al sector de la restauración requiere tener en cuenta sus características y condicionamientos propios, por lo que es conveniente, sin desvirtuar los principios teóricos, hacer una “herramienta a medida” mediante una contabilidad de gestión para el sector de la restauración, y aplicado a un caso real de un restaurante considerando sus características particulares.

El estado de la cuestión es especialmente interesante. El sector de la restauración es de una gran competitividad, tanto por su extensión, variedad, y especialización en la oferta como en el grado de evolución temporal en las líneas de negocio, que se van adaptando a las nuevas formas y usos sociales. La pandemia Covid-19 sin ir más lejos, ha replanteado las formas y actuaciones en la restauración por la necesidad de adaptación a la situación del momento. El desarrollo reciente del uso de espacios abiertos mediante la instalación de terrazas con una inversión en su equipamiento, igualmente las remodelaciones de los espacios cerrados, y el desarrollo de servicios a domicilio han incidido de lleno en las líneas de negocio. La situación económica del país también es un factor determinante con influencia en la restauración pues a parte de cubrir una necesidad social, tiene también un componente de servicio al ocio y en situaciones de crisis económica es de los primeros en verse afectado.

El valor de la información que puede ofrecer un cuadro de mando de gestión es fundamental para la buena marcha del negocio, están en juego las decisiones empresariales que afectan al restaurante, viabilidad, rentabilidad, adaptación a la situación concreta en cada momento temporal, y al entorno competitivo.

El trabajo se estructura de la siguiente manera:

1. Estudio de la contabilidad de gestión como herramienta para el control, planificación y toma de decisiones empresariales.
2. Análisis del sector de la restauración, características, funcionamiento, evolución e importancia en el conjunto de la economía del país.
3. Necesidades críticas de información para las empresas del sector de la restauración.
4. Desarrollo de una contabilidad de gestión en empresas del sector de la restauración. Elaboración de un modelo de informe de gestión.
5. Análisis en un restaurante en concreto de la cadena de creación de valor, su contabilidad de costes y aplicación del modelo desarrollado en este trabajo, que suministre los resultados necesarios para la toma de decisiones por la dirección del restaurante.

2 La información de gestión para la toma de decisiones en la empresa

En el plano competitivo en el que se mueve cualquier actividad empresarial es imprescindible tener información fiable. Para la toma de decisiones por la dirección de la empresa según indica AECA (2001.a), los datos han de ser relevantes integrados y analizados, en el momento temporal oportuno, basado en un sistema de información, siendo sus funciones la captura de información, su validación, el proceso de generación, almacenamiento y distribución, en el momento y formato adecuado para el usuario.

Las fases que configuran los puntos clave del proceso de toma de decisiones se pueden resumir según AECA (2002), en la determinación de los objetivos a alcanzar, definición y análisis de la situación, captura de la información, análisis, evaluación y elección de alternativas adecuadas, implantación y control de la decisión adoptada.

La contabilidad ofrece soluciones a tal necesidad, si bien hay que considerar que hay diferentes tipos de usuarios bien sean internos o externos de la empresa. Según esto, surgen distintos sistemas de contabilidad para dar respuesta a las necesidades de información.

2.1 Contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión surge como solución a las necesidades de información interna de la empresa en la realización de su actividad productiva. El destinatario de la información que se facilita es la dirección o equipo gestor de la empresa. Según indica AECA (2003.b), la contabilidad de gestión da lugar a un sistema de información que facilita un apoyo en el proceso para la adopción de decisiones en la empresa, mediante una modelización que tiende a solucionar la complejidad y la incertidumbre para la toma de decisiones sobre el plan de

producción y el producto, sobre compras, fijación de precios, acerca del enfoque a la clientela, respecto a la calidad de los productos, y las decisiones estratégicas.

Cada organización empresarial tiene distintas estrategias, por lo que la contabilidad de gestión de cada empresa se relacionará en función de la orientación estratégica de la empresa. En la base de la estrategia, es de considerar como indica la importancia de la gestión estratégica de costes que se define como “la obtención, análisis y optimización de los costes de las actividades de la empresa, de forma coherente con la estrategia de la misma, particularmente en lo relativo al nivel y tendencia en el consumo de sus recursos” (AECA, 2001.b).

2.1.1 Concepto y características

Como indican Alvarez, Amat, Balada, Blanco, Castelló y Lizcano (1996), la contabilidad de gestión es un sistema de información destinado a los usuarios internos cuya utilidad fundamental es proporcionarles información para la toma de decisiones y facilitar el proceso de control, frente a la contabilidad financiera, donde los objetivos están marcados y reglamentados por las necesidades de los usuarios externos.

“La contabilidad de gestión tiene por objeto la captación, medición y valoración del proceso interno de transformación de valores, así como su racionalización y control con el fin de suministrar información relevante para la toma de decisiones empresariales”. (Vacas, Bonilla y Santos; 2015, p.22)

Igualmente hay que considerar que en la contabilidad financiera se maneja el concepto de gasto en cambio en la contabilidad de gestión se considera el concepto de coste. La diferencia radica entre ambos según indica Fullana y Paredes (2015), en que el gasto se refiere a una reducción de Patrimonio Neto, un concepto contable, en tanto que el coste es el valor de los factores consumidos en la creación de valor.

La contabilidad de gestión se apoya en la contabilidad de costes, ésta, como subconjunto de la primera, que tiene como objetivo originario el cálculo de los costes de los productos según sus factores para conocer su rentabilidad.

La contabilidad de gestión utiliza la contabilidad de costes, pero tiene unos objetivos más amplios, en tanto como señala Blanco “la contabilidad de costes considera la minimización del coste, su cálculo y control, la contabilidad de gestión busca maximizar el beneficio, planificación y toma de decisiones, reducir costes e interpretación y análisis de informaciones”. (1994, p.41).

En cuanto a la normativa en España, no existe una referencia expresa en la contabilidad interna, sin embargo, se han ido estableciendo normas y criterios por instituciones como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

La contabilidad de gestión tiene sus limitaciones entre ellas destacan, que el sistema utiliza estimaciones lo que provoca cierta subjetividad, no existe una homogeneidad plena con la de otras empresas para efectos comparativos, es un sistema que según la dimensión y complejidad de su implantación y explotación generalmente requiere medios informáticos con su correspondiente coste.

Como conclusión, la contabilidad de gestión maneja los datos facilitados por la contabilidad financiera y otros no registrados en ella, utiliza la contabilidad de costes y diseña e implementa sus propias herramientas para satisfacer las necesidades de información interna de la empresa tanto para la toma de decisiones y como instrumento del control interno según indica AECA (2003.a).

2.1.2 Cadena de creación de valor

Crear valor consiste en aumentar la utilidad de un producto o servicio a través de una serie de actividades empresariales, partiendo de un input inicial siguiendo los procesos de transformación en sus diferentes etapas se obtiene un output resultante con un valor superior.

Como indica AECA (2007), la cadena de valor es un análisis, que descompone la acción empresarial en las actividades generadoras de valor agregado y los márgenes que aportan. Tiene una finalidad de identificar cuáles son los factores que determinan la cadena y como se agrega valor.

Según indica la Escuela de Emprendedores La Palma Emprende (2021), en 1985 el profesor Michael Porter de la Harvard Business School, fue quien introdujo el concepto del análisis de la cadena de valor, considerando que la separación de las actividades que desarrolla una empresa en grupos estratégicos facilitaría a la gerencia de la empresa la comprensión del comportamiento de los costes, así como poder identificar sus fuentes de diferenciación. Se trata de descomponer en una empresa en sus partes constitutivas conformando sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que aportan.

De acuerdo con la cadena de creación de valor según Porter indicado por la Escuela de Emprendedores la Palma Emprende (2021), en la producción de un producto y su venta hay tres elementos fundamentales que la configuran:

- Actividades principales, que están implicadas directamente en la producción del producto.
 - o Almacenamiento y distribución de inputs, control inventarios.
 - o Producción.
 - o Distribución o venta de outputs, marketing, apoyo a ventas.

- Actividades de apoyo, dan soporte a las actividades principales.
 - o Infraestructura, administración, contabilidad, jurídico, finanzas, dirección del negocio.
 - o Investigación, desarrollo, tecnología.
 - o Recursos humanos.
 - o Abastecimientos, relación con proveedores.

- El margen como diferencia entre el valor total y el costo acumulado de las actividades.

Como bien indica AECA (2001.b) las actividades han de ser identificadas y reconocidas analizando la relación entre las actividades y determinar exactamente dónde hay posibilidades para reducir el coste e incrementar el valor. El análisis de la cadena de valor según cada actividad permite comprender el comportamiento de los costes, así cada actividad generadora de valores es una fuente de ventaja competitiva.

2.1.3 Costes, concepto, clasificación y asignación

Como ya se indicó anteriormente, el coste se refiere al consumo de factores, este consumo de factores hay que valorarlo, según dos dimensiones en el coste. “Una dimensión técnica según consumo en unidades físicas y una dimensión económica por la expresión monetaria de los consumos técnicos”. (García Suarez, Arias, García Cornejo, y Pérez; 2012, p.31)

Según lo anterior, se infiere que el objeto de coste es cada elemento de producción del que se calcula el coste y el producto final que incorpora los costes acumulados de las distintas fases de la producción el portador de coste.

Para la determinación de los costes en un proceso productivo la contabilidad financiera es una fuente de datos, en función a los gastos o cargas que registra en sus libros contables hay que extraer aquellas cargas que supongan coste y acudir a otras fuentes que den información no registrada en la contabilidad financiera que supongan coste.

De los gastos o cargas que ofrece la contabilidad financiera hay que identificar las cargas incorporables como aquellas cargas que suponen consumo de factores que se incorporan al coste (gastos que son coste), y las cargas no incorporables que suponen consumo de factores pero que no se incorporan al coste (gastos que no son coste), así como otras cargas supletorias no reflejadas en la contabilidad financiera (costes que no son gastos) para conformar una cuenta analítica de resultados.

Por lo tanto, el total de costes sería la suma de las cargas incorporables y las cargas supletorias.

Se pueden clasificar los costes bajo dos puntos de vista, según indica Blanco (1994)

En una primera clasificación se establece la relación entre el consumo y los productos.

- Costes directos. – Aquellos que se pueden identificar y afectarse directamente a la unidad o conjunto de producción.

Se conoce tanto en términos físicos y económicos la cantidad de factor consumido, implican una afectación directa al producto.

- Costes indirectos. - Aquellos que no pueden ser imputados directamente a la unidad de producción por no existir una relación directa e inmediata entre ambos. Al no tener una medida cierta de la cantidad de factor consumido, es necesario la utilización de instrumentos de reparto (claves) para la imputación al producto.

En una segunda clasificación según el nivel de actividad respecto a la variabilidad de los costes. Los costes por su comportamiento con el generador de coste se clasifican en costes fijos y costes variables.

- Costes fijos. – Son aquellos que dentro de unos límites adecuados y a lo largo del periodo de estudio, no fluctúan frente a variaciones en el nivel de actividad.

Se puede matizar el concepto de fijo, ya que hay que considerarlo a un plazo de tiempo determinado, son controlables y resultan de la fijación de una capacidad determinada. Entre ellos están los correspondientes al “estado de paro” (Blanco; 1994), aquel que se mantiene incluso en un cese de actividad, y aquellos comprometidos por la existencia de la empresa. Ejemplos serían las amortizaciones del inmovilizado, contratos de permanencia por alquileres, seguros, publicidad, etc.

- Costes variables. - Aquellos que varían por las alteraciones del volumen de producción al que se refieren. Tienen su origen en la actividad y son proporcionales a la variación en la actividad económica.

Anteriormente se han tratado el concepto y la clasificación de los costes, el siguiente paso a efectuar sería el de asignarlos a los distintos eslabones de la cadena de creación de valor de la empresa.

Para ello, tenemos que considerar la organización que establecen las empresas para su ciclo de producción, por funciones, actividades, departamentos, secciones, etc., según las características de la producción y dimensión. En este trabajo se tratará de una asignación de costes teniendo en cuenta la estructura organizativa de la empresa acumulándose los costes en cada área de la producción hasta llegar al producto final. A este tipo de asignación de costes se les denomina sistemas orgánicos.

Un sistema de costes orgánico “permite la asignación de los costes indirectos a las funciones según la división orgánica establecida” (Blanco;1994). La asignación de los costes indirectos se realizará en función a unas claves de reparto o distribución, lo más realistas posibles que estén afectas a cada una de ellas. Las claves pueden estar referidas a superficie (m^2), tiempos (n^o horas), volumen (m^3), número de empleados, etc.

En la actividad de una función se encuentran los factores empleados, la determinación de sus costes, definición de tareas y relación de medidas operativas, así como la identificación de sus productos.

Fullana y Paredes (2015) señalan que las funciones principales que se pueden observar en una empresa con organización industrial serían las funciones de aprovisionamiento (compras), producción (fabricación), distribución (ventas), y administración.

2.1.4 Modelos de acumulación de costes

Para realizar una asignación de costes a los objetos de coste de una forma específica se desarrollan modelos para dicha tarea. En este trabajo se van a utilizar los siguientes modelos orgánicos, el modelo de costes completos y el modelo de costes parciales. El primero clasifica los costes en directos e indirectos y los aplica a los productos según la organización de funciones y las claves de distribución, el segundo clasifica los costes en fijos y variables, de estos últimos hace la distinción entre directos e indirectos, aplicándolos al producto, mientras los costes fijos se dirigen a resultados.

En este trabajo se contemplan ambos modelos como complementarios uno del otro para una información más amplia, contemplando los enfoques que caracterizan a cada modelo. Los dos modelos tal como se han considerado están preparados para la aplicación en restaurantes, como se detallará más adelante.

a) Modelos de costes completos

Como se ha indicado anteriormente estos modelos hacen una clasificación de los costes respecto al producto si son directos o indirectos al generarse en el proceso de producción y su afectación a los productos, sin tener en cuenta la actividad del periodo, no hace distinción alguna entre costes fijos y variables. El objetivo primario es definir los “objetos de coste finales”, es decir los productos y servicios generados por la empresa, y obtenidos por la acumulación de los costes en las funciones o actividades. Pasos a seguir:

1º.- Obtención de los costes directos

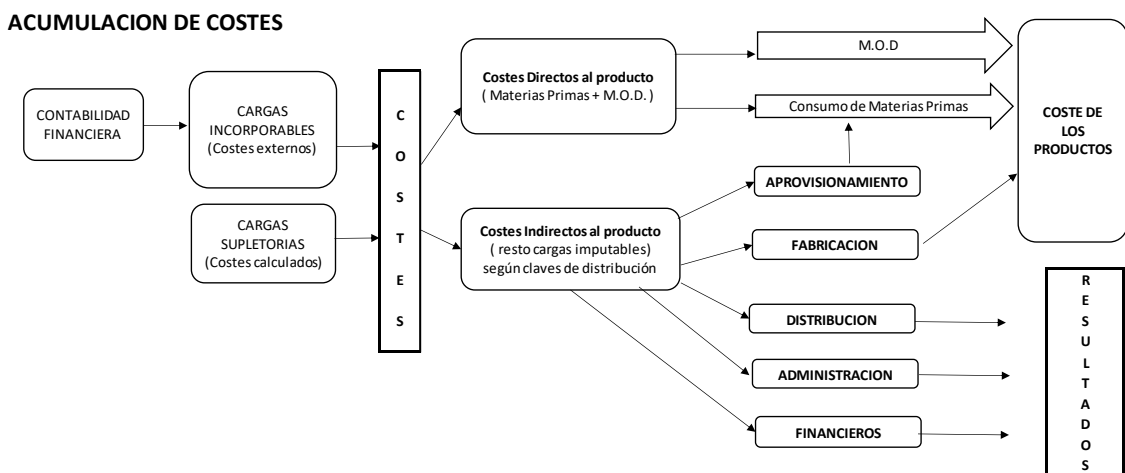
- El primer paso, sería averiguar para cada producto terminado su composición y valoración por materias primas. Los productos dirigidos a la clientela se han de catalogar individualizados con la afectación directa de su composición de las materias primas necesarias, evaluando con sus magnitudes técnicas y económicas su valoración básica.

- El segundo paso sería la valoración de la mano de obra directa (M.O.D.) para la elaboración del producto terminado, principalmente el personal integrante en la actividad de producción.

2º.- Obtención de los costes indirectos. Aquellos que sean propios de la función correspondiente se asignarán a esa función y aquellos costes indirectos que sean comunes a varias funciones se les imputará a las distintas funciones organizativas de la empresa, según los niveles de distribución previamente definidos.

En el esquema siguiente se puede apreciar el flujo de costes hacia el producto final y la cuenta de resultados que se analizará con detalle.

Figura 1: Flujo acumulación de costes modelo costes completos



Fuente: Adaptado de Fullana y Paredes. 2015. pág. 81.

b) Modelos de costes parciales

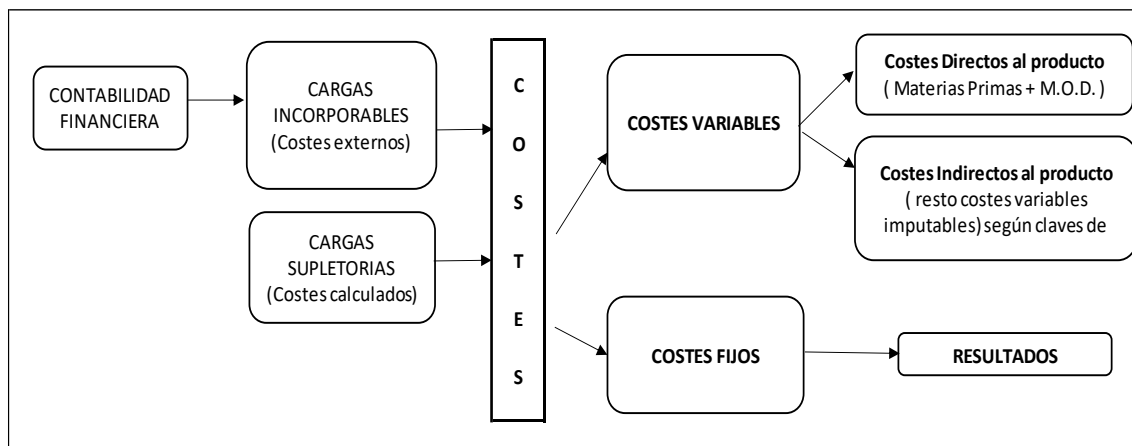
Como se ha indicado anteriormente, estos modelos clasifican los costes en relación con la actividad del periodo diferenciando entre costes fijos y variables, de estos últimos hace la distinción entre directos e indirectos.

Estos modelos consideran que “sólo los costes variables intervienen en la creación de valor de la empresa” Fullana y Paredes; (2015 p. 69).

Por lo tanto, serán los costes variables lo que se asignan a los portadores de coste y los costes fijos se consideran costes de estructura del periodo dirigidos a resultados.

Existen distintas modalidades en estos tipos de modelos, considerando el objetivo de este trabajo referido a una empresa del sector de restauración, se adelanta el criterio de considerar los costes variables directos (materias primas y mano de obra directa) dirigidos al producto. En cuanto a los costes variables indirectos asignarlos a cada una de las funciones de la organización empresarial y los costes fijos considerarlos en la última escala de una cuenta de resultados como costes de estructura.

Figura 2: Flujo acumulación de costes modelo costes parciales



Fuente: Basado en Fullana y Paredes. 2015. pág. 69.

Al discriminar los costes fijos de los variables, los costes fijos indirectos no están afectados por la subjetividad en los criterios de reparto, sino que se incluyen en su conjunto.

2.1.5 Cuenta de resultados analítica

En este trabajo se van a establecer dos cuentas de resultados analíticas, una basada en un modelo de costes completos y la otra basada en el modelo de costes parciales. La fuente de información para ambos modelos ha de ser la misma, posteriormente dadas las características de cada modelo se confeccionará la cuenta de resultados analítica según la configuración particular de cada uno de ellos.

De la información que ofrece la contabilidad financiera (cargas incorporables) y otras no contempladas (cargas supletorias), obtendremos los costes del periodo de la contabilidad analítica.

De la estructura organizativa de la empresa por funciones se van a considerar las de aprovisionamiento, producción, distribución y administración, según los conceptos indicados en el apartado anterior.

Según criterios definidos por la empresa como el del reparto de costes entre las distintas actividades de la empresa según su tipo de organización (claves de distribución,), se obtiene el reparto de costes según su naturaleza directos e indirectos, fijos y variables.

a) Cuenta de resultados analítica según modelo de costes completos.

Según lo indicado en los párrafos anteriores, se parte de la configuración de costes que para el caso de este modelo se consideran los costes directos e indirectos, que se van incorporando según la estructura de funciones en el proceso de producción.

Las fases para confeccionar la cuenta de resultados analítica son:

- 1) Diferenciación entre costes directos e indirectos. Los costes directos serán los correspondientes a las materias primas y a la mano de obra directa (M.O.D.).

Los costes indirectos corresponden al resto de los costes totales deducidos los directos, que se reclasificarán en las funciones de la

organización empresarial, según los criterios y claves de distribución definidos. Entre estos costes se encuentra el correspondiente a la mano de obra indirecta (M.O.I.), según el total de coste de personal menos el coste de la mano de obra directa.

- 2) Cálculo del coste de la materia prima. – Del inventario de existencias de materias primas se obtiene su consumo valorado en magnitudes económicas (€) como:

EXISTENCIAS INICIALES (+)	COMPRAS (+)	EXISTENCIAS FINALES (-)	TOTAL CONSUMO (=)
-----------------------------------	------------------	---------------------------------	---------------------------

Para la valoración de las existencias pueden usarse los métodos de general aceptación, se destaca el método FIFO que considera la primera entrada existencias como primera salida en el momento del consumo y la valoración de las salidas corresponde a la de la primera entrada. Otro método es el del coste medio ponderado, calcula la valoración de todas las salidas y existencias finales por la media de todas las entradas y existencias iniciales, especial interés sería considerar el precio medio ponderado móvil, en el que “se recalcula la valoración después de cada entrada” (AECA, 2019, p.23).

Al coste del consumo de materias primas hay que añadirle los costes indirectos de aprovisionamiento, obteniendo el coste total del consumo de materias primas.

<p>Consumo materias primas (+) Costes Indirectos de la función de aprovisionamiento (=) Coste Total Consumo Materias Primas</p>
--

- 3) Cálculo del coste total de producción. - En primer lugar, se calculará el consumo de la mano de obra directa según partes de trabajo en

unidades de tiempo (horas) referidos al personal directamente implicado en la función de producción valorados por su magnitud económica (€).

En segundo lugar, se calcularán los costes indirectos de la función de producción. De tal manera que partiendo del coste total del consumo de materias primas se obtendrá el coste total de producción.

Coste Total Consumo Materias Primas
(+) Mano de obra directa (M.O.D.)
(+) Costes Indirectos de la función de producción
(=) Coste Total Producción

- 4) Costes indirectos al producto en la función de distribución. - Corresponden a costes de comercialización que al no formar parte del coste de producción no se pueden agregar a la valoración del producto. Estos costes se alojarán en la cuenta de resultados al nivel del margen comercial.
- 5) Costes indirectos al producto en la función de administración. – No existe una relación causal de estos costes con el producto, generalmente corresponde tareas de supervisión, de control y resto de costes no adscritos a otras funciones. Estos costes se trasladarán en la cuenta de resultados al nivel del resultado de explotación.
- 6) Costes financieros. – No forman parte de los productos, intereses de financiación ajena, y el coste de los recursos propios, se alojarán en la cuenta de resultados al nivel de resultados financieros.
- 7) Ventas netas. – Corresponde a los ingresos de las unidades de producción vendidas, La diferencia entre las ventas netas y el coste total de producción es el margen bruto o industrial de ventas.

Figura 3: Cuenta de resultados analítica modelo costes completos

CUENTA DE RESULTADOS ANALITICA (Detalle resumido)
Total Ventas Netas
(-) Costes Directos . - Consumo materias primas
(-) Costes Indirectos de la función de aprovisionamiento
(-) Mano de obra directa (M.O.D.)
(-) Costes Indirectos de la función de producción
(=) Coste Total Producción
MARGEN BRUTO DE VENTAS
(-) Costes de Distribución
MARGEN COMERCIAL
(-) Costes de Administración
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN
(+/-) Resultado Financiero
RESULTADO DEL PERIODO

Fuente: Elaboración propia basado en Vacas, Bonilla, Santos, 2019, p112

La cuenta de resultados analítica puede mostrarse con diversos formatos para una mejor percepción de la información.

- A efectos comparativos valores absolutos con periodos anteriores con indicaciones de variaciones absolutas y porcentuales entre periodos, como últimos doce meses, periodos trimestrales, etc. (presentación horizontal).
- Distribución porcentual respecto a las ventas netas de los diferentes conceptos de coste con mención especial en los distintos márgenes de la cuenta de resultados. (presentación vertical).
- La cuenta de resultados analítica detallada por grupos de productos o incluso por cada producto desde el total ventas al margen bruto.

b) Cuenta de resultados analítica según modelos de costes parciales.

Para el caso de este modelo se realizará una separación entre los costes variables, es decir dependientes del nivel de actividad, que se asignan a los productos haciendo una distinción de si son directos o indirectos, y los costes fijos que se consideran costes de estructura con traslado a la cuenta de resultados sin asignar a los portadores de coste.

La consideración de este tipo de información proporciona a la gestión elementos de juicio para la decisión de políticas estratégicas, políticas de precios e interpretación de la rentabilidad de los productos.

La presentación de la cuenta de resultados analítica a continuación se detalla.

Figura 4: Cuenta de resultados analítica modelo costes parciales

CONCEPTO
TOTAL VENTAS NETAS
(-) Costes Directos Materias Primas
(-) Costes Directos Personal
(-) COSTES DIRECTOS (Variables)
(=) MARGEN BRUTO.- Por costes variables directos
Costes Indirectos variables de Aprovisionamiento
Costes Indirectos variables de Producción
Costes Indirectos variables de Distribución
Costes Indirectos variables de Administración
(-) COSTES INDIRECTOS (Variables)
(=) MARGEN BRUTO TOTAL
Costes de Estructura de Aprovisionamiento
Costes de Estructura de Producción
Costes de Estructura de Distribución
Costes de Estructura de Administración
(-) COSTES FIJOS
(=) MARGEN DE EXPLOTACION
(+/-) RESULTADOS FINANCIEROS
RESULTADO DEL PERIODO

Fuente: Elaboración propia basado en Vacas, Bonilla, Santos, 2019, p112

Al igual que lo señalado en la cuenta de resultados analítica en la presentación de la información, se puede considerar todas las formas indicadas, para comparativos, y ratios.

2.1.6 Gestión de Inventarios

El objetivo de la gestión de inventarios de existencias es atender a las necesidades de producción mediante el suministro de las materias requeridas, hay que averiguar el nivel óptimo de stocks y los plazos de recepción de las mercancías por parte de los proveedores, todo esto considerando la afectación en la rentabilidad por el mantenimiento de un stock de materias primas

Para García Suarez, Arias Álvarez, García Cornejo, Pérez Méndez:

Una gestión eficiente de los inventarios es aquella que permite mantener el ritmo de producción de la empresa al menor coste posible y para lograrlo es preciso identificar el volumen de existencias que debe alcanzarse, dependiendo dicho volumen de la cantidad adquirida con cada pedido y del período de aprovisionamiento. (2012, p.88).

Por lo tanto, se dan dos aspectos contrapuestos: el de la seguridad o mitigación de la incertidumbre, y la rentabilidad por los niveles de stocks, el precio de la seguridad es una disminución de la rentabilidad.

Para que una empresa realice una buena gestión de inventarios, necesita conocer si la demanda de sus productos finales es independiente o dependiente de las decisiones de los clientes, las dos categorías que condicionan un modelo de gestión de inventarios.

Como señala la Universidad Esan Business (2020) la demanda independiente, se basa en decisiones que no dependen de una organización; en ese sentido, la demanda de productos finalizados son decisión de cada consumidor. Esta demanda acostumbra a ser externa a la empresa porque las decisiones de los clientes no son controlables por la compañía.

Así mismo, la demanda dependiente, trata de la demanda que se genera a partir de las decisiones tomadas por la misma organización.

Esta diferenciación de la demanda afectará al tipo de gestión de inventarios.

De lo expuesto, hay tres aspectos esenciales que intervienen en una gestión de inventarios que marcan la eficacia de la gestión.

a) Relación con proveedores. - Supone una dependencia externa de la actividad del negocio y por tanto posible riesgo. Implica cuestiones como selección de proveedores, negociación de acuerdos y contratos, fidelización, seguridad de suministro, etc.

b) Una diversificación de proveedores, su catalogación y valoración, es importante utilizar el modelo (A B C) de proveedores. “Su principal utilidad es que permite relacionar el número de proveedores con la cifra o volumen de compras” (Rubert, 2018, p. 100).

El método (A B C) clasifica a los proveedores en tres segmentos en función al volumen de las compras con el número de proveedores.

Figura 5: Clasificación de los proveedores modelo (A B C)

Clase A	Clase B	Clase C
Número pequeño de artículos suele representar un porcentaje elevado del consumo total en euros	Representan un porcentaje intermedio del consumo anual en euros	Un numeroso conjunto de artículos suele representar un reducido porcentaje del consumo anual en euros
Proveedores que agrupan una cifra de negocio anual elevada	Proveedores que agrupan una cifra de negocio anual media	Proveedores que totalizan una cifra de negocio anual baja

Fuente: Elaboración propia basado en Rubert, 2018

c) Gestión de pedidos. - Es un proceso completo que incluye distintas operaciones, entre ellas están:

- Detección de las necesidades de producción, servicio o stock mínimo y disponible.
- Elección del proveedor, cantidad y precio, tiempos del pedido.
- Control de la recepción de compras.

Con relación a cuándo hacer el pedido y qué cantidad de mercancía se ha de solicitar, a efectos de una optimización de la gestión de las existencias, existen varios métodos que cada empresa en particular utilizará el método que mejor se adapte a las características de sus inventarios de existencias y producción.

d) Inventarios

Se utilizará el sistema administrativo de inventario permanente, necesario para obtener en tiempo real el valor del stock, y los consumos directos a los productos. Este método sirve también para informar a la contabilidad general del valor de las existencias finales para la regularización contable, que cumpla con los criterios marcados por el Plan General de Contabilidad, y la Norma Internacional de Contabilidad NIC-2 relativa a las existencias.

Es conveniente utilizar una base de datos informática lo más amplia y precisa que proporcione con una ágil captura de datos una información del stock de materias primas. De esa base de datos se podrá extraer todo tipo de informes según se precise.

Una base de datos adecuada para el inventario de existencias necesitaría un diseño de registro con los campos de información siguientes:

Figura 6: Base de datos de inventario de existencias de materias primas

PROVEEDOR	MATERIAS PRIMAS			EXISTENCIAS INICIALES			ENTRADAS				SALIDAS				EXISTENCIAS FINALES	
	Grupo Genérico	Producto	UNIDADES (Kilo, unidad, caja, etc.)	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	VALOR EXISTENCIA INICIAL	FECHA ENTRADA	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	TOTAL COSTE	FECHA SALIDA	CANTIDAD (unidades)	PRODUCTO DESTINADO (Clave)	VALORACION CONSUMO (CMP, FIFO)	STOCK DISPONIBLE (unidades)	VALORACION STOCK (CMP, FIFO)

Fuente: Elaboración propia, datos necesarios para una base de datos de existencias en almacén.

La base se puede presentar para periodos mensuales, enlazados sucesivamente.

El detalle del Grupo Genérico y Producto puede ser tan específico y extenso como las necesidades de información lo precisen., El producto vendrá con su magnitud física (unidades definidas).

Las Existencias Iniciales, serán los datos procedentes del periodo anterior (mes), indicando las unidades en stock sus precios individuales y la valoración global de cada producto.

Las entradas estarán en función a su fecha, indicando unidades y precios unitarios y obteniéndose el coste de la compra.

Las salidas estarán referidas a su fecha correspondiente, indicando las unidades que salen del producto en concreto (código de producto) para la valoración de su coste. La valoración del consumo se obtendrá bien por el método de Coste Medio Ponderado (CMP) o método FIFO (primera entrada – primera salida).

Las Existencias finales se obtendrán mediante” Existencias iniciales + Entradas - Salidas “, valoradas por el CMP o FIFO.

Con este tipo de base de datos informativa del inventario de existencias, implementado informáticamente se pueden sacar fácilmente informes y resúmenes en cualquier momento, que indiquen la situación del stock de materias primas.

Como señala AECA (2007), es necesaria una gestión que permita acelerar el flujo de inputs desde las fuentes al aprovisionamiento y de éste a la producción y distribución para una máxima eficiencia.

La gestión de inventarios genera unos costes en la función de aprovisionamiento que repercutirán en el coste total de la materia prima. García Suarez et al. (2012), señalan cuatro tipos de costes:

1. Costes de posesión, por el espacio ocupado para el almacenamiento de la materia prima, corresponderán a los costes afectos al almacén, alquiler o amortización del local, luz, seguros,

amortización de instalaciones, también hay que considerar los costes de capital por oportunidad alternativa.

2. Coste de emisión del pedido, por el tiempo empleado por el personal dedicado al control de pedidos, de stocks, negociación con proveedores, recepción e inspección de pedidos.
3. Coste de adquisición, por la materia prima comprada, al precio de adquisición neto de descuentos, rappels y devoluciones.
4. Coste de ruptura de stock, como consecuencia de la falta de materias primas, no poder realizar la producción, podría obligar como emergencia conseguir mercancía tal vez a costes superiores.

2.1.7 Precios de venta, rentabilidad de las ventas

Una vez obtenidos los costes de los productos se podrán obtener sus correspondientes precios de venta, con los márgenes decididos por la dirección de la empresa que dependerán de las características del tipo de negocio, sector, competencia, empresa, etc., En este trabajo, en el apartado específico a las empresas del sector de la restauración se estudiará su caso concreto.

Mediante el análisis del margen bruto considerado como la diferencia entre las ventas y el coste de producción, se puede evaluar la rentabilidad de las ventas netas.

Tanto para el modelo de costes completos como el de costes variables, se llega a un margen, que en cada caso tiene su información particular, y a partir del cual se pueden obtener las ratios necesarias para su análisis.

En las cuentas de resultados analíticas se confrontarán las distintas partidas y márgenes analizando sus relaciones para obtener una idea de la rentabilidad de las ventas.

En base al modelo de costes variables y fijos, el análisis del coste-volumen-beneficio (C-V-B) es una herramienta útil para la planificación y toma de decisiones." El análisis (C-V-B) estudia el comportamiento del beneficio, de

los costes ante cambios en el nivel de producción, del precio de venta, y de los costes variable unitario y/o de los costes fijos” (Alvarez-Dardet. Gutiérrez; 2010, p.341).

De especial interés para la dirección de una empresa es saber a partir de qué nivel de ventas la empresa obtiene beneficios. La respuesta viene dada por el concepto de punto muerto o umbral de rentabilidad.

“El punto muerto es aquel volumen de ventas que cubre la totalidad de costes de la empresa o el nivel de actividad para el cual la empresa no obtiene beneficios, pero cubre todos los costes fijos y variables” (Blanco, 1994, p. 279).

Es decir, es un valor de ventas mínimas en el que hay equilibrio entre costes e ingresos su cálculo se indica a continuación.

TOTAL VENTAS NETAS	Punto Muerto = $\frac{\text{Costes Fijos}}{(\text{Margen Bruto} / \text{Ventas})}$
COSTES VARIABLES	
MARGEN BRUTO	
COSTES FIJOS	
MARGEN NETO	

A partir del cálculo del punto muerto, se analizarían sus componentes para poder establecer distintos escenarios a estudiar mediante un análisis de sensibilidad por las variaciones en las variables que intervienen en su cálculo.

3 Sector de la Restauración. Situación con la pandemia Covid-19

El negocio de la restauración es “cualquier actividad que tenga como objetivo ofrecer, a través de los procesos de compra, estocaje, manipulación, transformación y producción, servicio y/o venta de alimentos y bebidas a consumidores y clientes”. (Rubert, 2018, p.37).

Como indica AECA (2019), entre las características en las empresas de restauración, considerar que la producción y consumo coinciden en espacio y tiempo, capital humano intensivo, significación de las materias primas en el coste total, y presencia del cliente en el momento del consumo.

La importancia del sector de la restauración en la economía española la indican sus cifras, supone el 7,8% del PIB y ocupa el 8% de la población activa (Asociación Española de Franquiciadores - AEF, 2017, citado por AECA, 2019, p.6), estos datos eran anteriores a la situación de pandemia Covid-19, que afectó de lleno a este sector.

Según el portal de estadística Statista (2021) el sector de restauración en España da empleo a más de un millón de personas durante todo 2021, con unas ventas superiores a los 21.800 millones de euros en 2020, teniendo en cuenta que en ese año en el período de confinamiento por la pandemia Covid-19 se redujo en más de 4.000 millones de euros los datos del año anterior. Estos datos dan una idea de su importancia.

Como actividad empresarial hay que considerar que el objetivo económico es la rentabilidad. Rubert, (2018) señala que en el sector de la restauración se diferencian dos grandes sectores, el de la restauración colectiva o social y el de la restauración comercial.

Restauración colectiva o social. – Es aquella en la que unas empresas especializadas en la elaboración y distribución de alimentos y bebidas, actuando como proveedores suministran comidas a grupos, colectivos comunidades, centros educativos, sanitarios, empresas privadas y públicas, en las propias

instalaciones del cliente, formalizado el compromiso mediante determinados contratos. Una característica importante es que el cliente dispone de poca capacidad de elección de los productos a consumir.

Restauración comercial. - La componen las empresas que realizan la actividad de preparación y servicio de alimentos y bebidas de libre elección y concurrencia por parte del cliente. Prestan servicios en una situación de libre mercado generalmente en locales abiertos al público en general, es el caso del restaurante tradicional. Este trabajo se centra en el sector de la restauración comercial.

Según el servicio, las opciones gastronómicas y líneas de negocio, según la AECA (2019) serían:

- Self-service. El cliente puede servirse la comida y bebida.
- Free-Flow. En el mismo establecimiento se ofrecen en distintos espacios diferentes ofertas gastronómicas.
- Fast-food. Se pide la comida en un mostrador y entrega rápida, consumo dentro o fuera del local.
- Restauración activa. A parte de la comida se ofrecen espectáculos.
- Take-Away.- Venta de ofertas gastronómicas para llevar y consumir fuera del local.
- Delivery-food. El establecimiento suministra servicios a domicilio por demanda del cliente.
- Vendig. Venta de alimentos y bebidas mediante máquinas expendedoras.
- Catering. Negocio que proporciona comida y bebida al domicilio de la clientela incluyendo servicio y logística.

En un restaurante hay varios aspectos en su razón de ser y funcionamiento, partiendo de la creación del “concepto” como “definición del objetivo del proyecto empresarial a través de la misión, la visión y los valores base de la propuesta, identificando sus características diferenciales” (elboullifoundation-caixabank, 2016, p.60).

Las características diferenciales se encuentran en:

1.- Diseño de Oferta gastronómica. – “Cualquier propuesta de alimentos y/o bebidas, destinada a cubrir la necesidad de los clientes en un establecimiento de restauración y ocio”. (Rubert, 2018, p.192). A esta propuesta añadiendo al conjunto global (instalaciones, servicio, ambiente, diseño etc.) en el sector se materializa el “concepto”, como las características propias del mismo, filosofía y naturaleza ofertada aplicada a su producción, como propuesta de valor que satisfaga y atraiga a la clientela de manera que ésta genere su demanda.

2.- Producción y distribución. - Toda la oferta gastronómica y de servicios ofrecidos a la clientela siguiendo las pautas y directrices del concepto del restaurante.

3.- Instalaciones. – El establecimiento (ubicación, local cerrado o/y abierto (terraza), en la actualidad muy importante por la pandemia Covid-19, espacio y distribución, mobiliario, diseño decorativo, e instalaciones técnicas.

4.- Gestión de existencias. - Materias Primas adquiridas sujetas a elaboración (alimentos en general), y productos adquiridos para salida directa (bebidas), material auxiliar de consumibles (servilletas, envases, embalajes, combustibles, bolsas etc.). Relación fundamental con los Proveedores.

5.- Recursos humanos. – El personal:

- De producción (cocina) chef, jefe de cocina, cocineros, ayudantes.
- Que controla el almacén de existencias, gestión de inventarios.
- De servicio a la clientela (maître, jefe de sala, sumiller, camareros, auxiliares).
- Administrativo, (caja, administración, contabilidad,).
- Comercial, relaciones públicas, publicidad, marketing.

6.- Clientela. – Individualizada, servicios puntuales de eventos a colectivos de grupos, políticas de fidelización, necesidad de una base de datos eficiente, atenciones y servicios. Contratos con intermediarios de venta (tarjetas gourmet, tiques de empresa, gestión de reservas etc.).

7.- Dirección y administración. – La dirección gestionada por la propiedad, por un equipo gestor, o franquicias como señala La Menorquina (2017). La administración puede ser interna, externalizada o mixta para algunas tareas.

8.- Tecnología para la gestión. – Se hace necesaria la utilización de herramientas informáticas para una gestión integral del negocio (contabilidad, gestión inventarios, facturación, organización mesas, reservas, etc.). La herramienta base de organización son los “Terminales Punto de Venta” (TPV), “conjunto integrado de software y hardware para la gestión del restaurante” (La Menorquina, 2017, p. 11), facilitan la facturación y cobro a la clientela con conexión on-line bancaria, análisis, informes, etc. También plataformas on-line, programas específicos para gestión de reservas.

El sector de restauración es muy sensible a la situación económica general, en la demanda de sus productos por la clientela hay que considerar:

1. Como necesidad por parte de la clientela que por la localización de los centros de trabajo lejos del propio domicilio hace que se acuda a un restaurante, en algunos casos las empresas proveen de tickets comida a sus empleados lo que supone una clientela estable.
2. Como objeto de ocio y esparcimiento para la clientela.
3. La gran cantidad y variedad de restaurantes en España en sus ofertas gastronómicas se traduce en un alto nivel de competitividad, obligando a una adaptación y evolución constante en el sector.

En el año 2020 se produjo el acontecimiento de la pandemia Covid-19, suceso de afectación mundial, y por supuesto el impacto fue de lleno en el sector de la restauración en España.

La declaración de la pandemia provocó el cierre temporal de los establecimientos en los momentos de confinamientos totales, y un nivel de actividad muy reducido en los confinamientos parciales, según indica el periódico

El País (31-01-2021) el sector de la restauración en el año 2020 perdió 267.000 empleos y a finales de ese año había 290.000 personas en ERTE.

Debido a las medidas sanitarias, los restaurantes y bares solo podían acoger clientela en función a lo establecido por normativa dependiendo de la evolución de la pandemia, la cuestión se agravaba en los locales cerrados cuyas restricciones eran más exigentes, de ahí que una solución de emergencia fue el desarrollo de atención a la clientela en espacios abiertos, con una proliferación de las terrazas.

Actualmente esta situación, aunque cada vez más atemperada por la evolución de la pandemia, aquellos restaurantes con terrazas para atención al público podrán tener un margen de desarrollo, si bien esto supone un incremento en la inversión en los establecimientos debido a la necesidad de nuevas instalaciones, ya no solo para los exteriores, sino también para los locales cerrados, ya que han de cumplir los requisitos necesarios ordenados por las autoridades sanitarias.

Todo esto supone un incremento en los costes, si bien, aunque sean diferibles por ser susceptibles de amortización, afectan a la cuenta de resultados.

Otra consecuencia constatable es la reconversión de restaurantes en productores de comidas para la venta a domicilio, utilizando empresas de distribución que realizan las entregas, la comisión sobre el producto supone un coste, que sustituye a los costes del servicio al cliente en el propio restaurante. Esta reconversión supone un descenso del empleo centrado en el servicio.

Por último, reseñar que la sociedad sigue en situación de pandemia y en la actualidad con el deterioro mundial de la situación económica, su agravamiento por el conflicto en el este de Europa, y las tensiones inflacionistas, no cabe duda de que afectarán, más si cabe, al sector de la restauración.

3.1 Problemática y necesidades críticas de la información del sector de restauración

Las empresas del sector de la restauración necesitan tener información de su situación patrimonial, cuál es y cómo evoluciona su nivel de actividad, bajo qué costes opera y si sus precios de ventas son coherentes bajo esos costes y dentro de un entorno competitivo, de manera que sus márgenes le garanticen una rentabilidad que no solo haga viable la empresa, sino que estime un desarrollo positivo en su negocio.

Como señala Rubert (2018) los factores con los que se encuentra un restaurante son:

- Proliferación de nuevos establecimientos y nuevas líneas de negocio que incorporan nuevas propuestas de restauración
- Nivel muy competitivo del mercado con su incidencia en la política de precios y ofertas en general.
- Mayor exigencia de la clientela, en tanto a calidades, novedades y precios, y la influencia que genera el poder de la comunicación por las redes sociales y medios de comunicación.
- Búsqueda de rentabilidad para la recuperación de las inversiones.

Estos factores obligan a la dirección de un restaurante adaptarse a los mismos y proponer soluciones. Con la situación creada por la pandemia Covid-19 se produjo un punto y aparte, cierres temporales y definitivos de establecimientos, y una revolución en el sector de la restauración con nuevos planteamientos, y adopción de nuevas líneas de negocio. La rentabilidad es el indicador para la viabilidad y evolución del negocio.

De las indicaciones dadas por los responsables del restaurante objeto de análisis de este trabajo, así como la experiencia laboral del autor de este trabajo y a la vista de lo expuesto anteriormente, consideramos que las necesidades críticas de información para el sector de la restauración de forma sintetizada se pueden resumir en las siguientes:

1. Planteamiento de negocio viable que garantice el retorno de la inversión. Implicaría estudios de mercado y análisis de inversiones.
2. Análisis de la cadena de creación de valor.
3. Estudio de costes, localización y valoración fiable.
4. Procedimiento de formación de precios realista según los costes.
5. Análisis de los centros de coste pormenorizando al máximo detalle.
6. Infraestructura de instalaciones y maquinaria correctamente dimensionada y con una tecnología lo más avanzada. Uso de herramientas informáticas que agilicen procesos administrativos y de comunicación.
7. Planificación comercial y marketing.

El análisis de rentabilidad obliga a descender a niveles desagregados en el conjunto de la información de gestión. conocer el grado de productividad de todos los factores que intervienen en la producción.

- Tener información pormenorizada a nivel de producto para saber si un producto es rentable o no. En un restaurante la unidad de producto es el “plato” o bien el “menú” incluso “familias de platos”. Conocimiento preciso del margen bruto de estos productos.
- Consideración de los costes de personal de la mano de obra directa que afectan a la unidad de producto.
- Con los márgenes brutos de cada unidad de producto, analizar si son realistas y correctos los precios ofertados ante posibles escenarios en función a la competencia, inflación, nivel de demanda ¿Qué alternativas se pueden plantear ante un cuadro de mando eficaz?
- Con el margen anterior agregado ¿Se cubren costes y se cumple el objetivo de beneficio?

Todas estas cuestiones se plantea la dirección de un restaurante y son unas necesidades a las que hay que dar respuesta.

4 Estudio y análisis de un caso real referido a un restaurante

Analizado en este trabajo el marco teórico de la contabilidad de gestión, base para la implementación de un sistema de información de gestión se va a abordar su aplicación en empresas del sector de la restauración comercial, y más específicamente en las que están encuadradas como restaurantes tradicionales, con las siguientes características generales

- Ubicado en una zona urbana.
- Atención al cliente en local público.
- Oferta gastronómica, basada principalmente en platos, y menús
- Clasificación por categoría hasta tres tenedores, no restrictivo.
- Personalidad jurídica como sociedad limitada o anónima.

Se ha elegido un restaurante del perfil expresado, para analizar su estructura, procesos y gestión de costes, para una valoración crítica del modelo utilizado por la empresa y considerar la posibilidad de la implementación del modelo desarrollado en este trabajo.

4.1 Elección de la empresa, entrevista con los responsables

La elección de la empresa objeto del informe ha sido un restaurante de un tenedor ubicado en Madrid en una zona residencial de nivel adquisitivo medio-alto, se constituyó en 2020 como sociedad de responsabilidad limitada y encuadrada en un holding de restaurantes, la apertura al público fue a principios de 2021. Tiene autonomía propia en cuanto a su funcionamiento, manteniendo con la sociedad matriz del holding cuentas intragrupo por movimientos de tesorería y facturación por servicios de la sociedad matriz.

De la entrevista mantenida con los responsables del restaurante, dirección, chef, y el responsable de contabilidad se expone a continuación, de la

información recibida, un detalle general de las características, objetivos, organización, actividades y sistemas de información, para que en los siguientes apartados de este capítulo se analicen en profundidad.

1.- Características. - El restaurante dispone de un local para más de 200 plazas, con una amplia terraza al exterior con capacidad que supone el 60% del total de las plazas, y un local interior destinado como "Sala" que incluye "la Barra", con una capacidad del 40% del total de las plazas. Las instalaciones de la terraza están diseñadas con cerramientos, calefactores, toldos, etc., con el objetivo de espacios abiertos acorde a las circunstancias sanitarias actuales.

El local tiene también una zona reservada para la cocina y otra para el almacén de existencias. El espacio distribuido es un 10% para el almacén, 20% cocina, 30% para sala y 40% para la terraza. El local está en régimen de alquiler.

El "concepto" del restaurante, la dirección indica que está orientado a una clientela en relación la zona residencial en la que está ubicada (nivel medio-alto), el diseño del local tanto la terraza como la sala tienen instalaciones con atractivo visual, y ofrece comodidad. La oferta gastronómica se basa en platos a la carta agrupados en familias de platos, actualmente no ofrece menús.

El servicio incluye desde desayunos, comidas, meriendas y cenas. En la página web del restaurante se detallan con precisión y con un amplio reportaje fotográfico las instalaciones y la oferta gastronómica, así como la posibilidad de reservas y contactos.

2.- El objetivo de la empresa. – El restaurante, al ser de reciente creación, persigue en un principio el asentamiento del negocio, una línea de resultados que tenga una estabilidad con evolución ascendente, que recupere la inversión realizada, y genere acumulación de resultados, siempre vigilando que la oferta dada a la clientela tenga su aceptación, para que genere una demanda estable o creciente mediante una oferta gastronómica de calidad y deseable, con un servicio impecable y unas instalaciones atractivas y cómodas.

3.- La organización actual. – El restaurante tiene autonomía propia en sus decisiones respecto a su propio “concepto”. La dirección ejecutiva es gestionada por el administrador único de la sociedad holding, con la ejecución operativa del chef del restaurante, que se responsabiliza de toda la operativa (compras, proveedores, producción, personal, contratación, y control general). Todos los meses se presenta un informe a la propiedad de los resultados mensuales mediante una cuenta de resultados generada por la contabilidad financiera.

4.- Las actividades. – La línea de negocio se centra en la oferta de una carta de platos agrupados en familias o grupos de productos. Para la operativa las actividades son:

- La de aprovisionamiento, que incluye la adquisición de materias primas necesarias para la elaboración de los productos, así como la relación con proveedores, contratos, pedidos y control de las existencias del almacén, siendo responsabilidad directa del chef en las líneas maestras.
- En la actividad de producción (la cocina) el chef es el máximo responsable en el diseño de la oferta gastronómica y las directrices en cuanto a la producción, siendo el responsable de la ejecución el jefe de cocina, acompañado por cocineros y ayudantes de cocina.
- La actividad de distribución, (servicio en sala y terraza) el responsable es el maître, acompañado por los camareros.
- En la actividad de administración, la contabilidad está externalizada en la matriz del holding a la que suministran todo tipo de información facilitada por la caja del restaurante, facturas de proveedores, cuentas de tesorería y gastos. En cuanto a temas de personal (nóminas, seguros sociales), impuestos y asuntos jurídicos y legales están externalizados en una gestoría. Otros gastos como difusión en redes sociales, seguridad y publicidad están también externalizados.
- La actividad financiera, está dirigida desde la matriz del grupo, coordinando la tesorería del grupo, y con las correspondientes cuentas intragrupo.

5.- Los sistemas de información actuales son por una parte los terminales de punto de venta (TPV) que generan la facturación de caja y como medio de cobro de tarjetas en conexión on-line con las entidades financieras.

Los (TPV) suministran información a la dirección (estadísticas de ventas) y al servicio de contabilidad, que según ya se ha indicado se realiza por la sociedad matriz, que utiliza una herramienta informática consistente en un sistema de gestión contable que ofrece el mercado para dar respuesta a las obligaciones contables y ofrecer a la dirección informes mensuales de la situación y evolución de la cuenta de resultados para su análisis y toma de decisiones.

La reunión mensual se hace entre la propiedad, el chef y el responsable contable. El análisis se basa en una cuenta de resultados ofrecida según el plan general de cuentas, con especial mención a determinados aspectos, y la información que el chef ofrece respecto al control directo en las actividades.

Con independencia de un análisis específico en los apartados siguientes de este capítulo se pueden resumir las siguientes impresiones y valoración del modelo utilizado por la empresa:

- a) No existencia de una contabilidad de gestión como tal, al centrarse en la contabilidad financiera, únicamente para la obtención de los precios de venta de los productos acuden a los costes de la materia prima para la elaboración de los productos destinados a la clientela.
- b) La información de gestión que utilizan se basa en la cuenta de resultados de la contabilidad financiera, los datos extracontables procedentes de los (TPV), y los informes de control del chef.

4.2 Cadena de creación de valor y costes en el restaurante

Los elementos de creación de valor más comunes en la restauración son a través del producto, del servicio, de los recursos humanos, y de las instalaciones. Según indica Escuela de Emprendedores La Palma Emprende (2021), la propuesta de valor de un restaurante ha de ajustar el objetivo y los motivos de consumo en cada momento, expresando elementos diferenciales que supongan ventajas competitivas.

En el restaurante las actividades se organizan en torno al proceso de creación de valor. Como actividades primarias serían la logística interna (recepción, almacenaje, conservación, gestión de inventarios), la cocina (producción), la sala y terraza (servicio y venta), comercial y marketing, y el servicio de postventa. Otras actividades de apoyo serían la infraestructura, recursos humanos, tecnología y relación con proveedores.

Del análisis efectuado en el restaurante elegido el punto de partida es la materia prima considerando tanto los alimentos como la bebida, considerándolos como costes directos, para la formación de precios de venta, si bien en su análisis del margen bruto incluyen los consumos del material auxiliar como indica la contabilidad financiera. No hacen distinción de la mano de obra del personal directa e indirecta, ni una consideración de costes por actividades.

Se deduce que no tienen definido un modelo de cadena de creación de valor con la consideración de costes directos e indirectos, únicamente hacen una consideración de costes variables y fijos, haciendo hincapié en los costes variables, cuya cobertura la presuponen con los precios de venta calculados.

A partir del marco teórico detallado en el capítulo 2 de este trabajo y con el equipo gestor del restaurante, se ha elaborado una cadena de creación de valor conforme a los criterios de una contabilidad de gestión aplicable al restaurante.

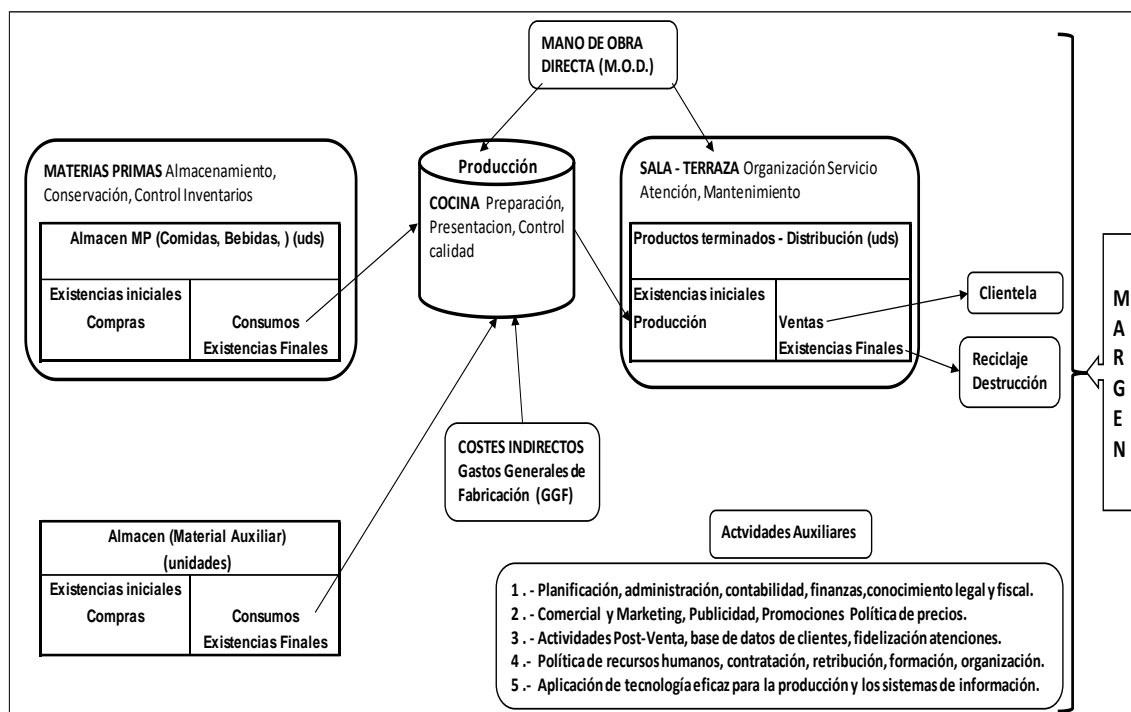
Las actividades se pueden integrar en cuatro funciones principales:

1. Aprovechamiento, incluye los conceptos de logística interna (compra de materias primas, almacenamiento, conservación y gestión de inventarios). A los costes de adquisición de las materias primas consumidas se les incorporarán los costes indirectos de aprovisionamiento para obtener el coste total del consumo de materias primas.
2. Producción, realiza las actividades propias de la cocina. Como costes directos el consumo total de materias primas y el coste de la mano de obra directa afecta a la cocina y los costes indirectos de producción.
3. Distribución, abarca el servicio y venta de productos en la sala y terraza, recoge el coste de mano de obra directa del personal que presta el servicio a la clientela, así como los costes indirectos de esta función. Hay una parte de productos elaborados no dedicados a la venta con la consideración de ingredientes de apoyo a los productos finales que no tienen una permanencia destacable, así como productos residuales no vendidos que se engloban en el concepto de “reciclaje”.
4. Administración, recoge la infraestructura (contabilidad, impuestos, recursos humanos, relaciones con organismos públicos, etc.).

Las tareas del servicio postventa, comercial, y marketing, según la dimensión y peso en la organización se podrían incluir en la función de distribución, por cuanto tanto la sala y la terraza no dejan de ser un lugar para dichas tareas. Las acciones ligadas a la logística de marketing, publicidad, redes sociales, se externaliza en empresas dedicadas a tales fines.

A continuación, se presenta un desarrollo de la cadena de creación de valor para el restaurante elegido.

Figura 7: Cadena de creación de valor del restaurante elegido



Fuente: Elaboración propia basado en Fullana y Paredes. 2015; y Escuela de Emprendedores La Palma Emprende, 2021; y el equipo directivo del restaurante.

Las existencias en el almacén del restaurante se clasifican:

- a) Materias primas, que se pueden catalogar en dos clases básicas:
- Alimentos. - Productos adquiridos de alimentación destinados a la elaboración de productos para la clientela.
 - Bebida. - Productos adquiridos no alimentos, que generalmente no necesitan transformación, algunos de estos en determinados casos se usan para la elaboración de productos para la clientela. También se incluye en este punto cafés e infusiones.

La conservación de las materias primas, en tanto que son productos perecederos, algunos de corta caducidad, requieren unas instalaciones necesarias para tal fin, si bien el flujo de consumos suele ser rápido, cuestiones que se abordarán en la gestión de inventarios del restaurante.

El valor de adquisición de las materias primas consumidas junto con los costes indirectos (C.I) de aprovisionamiento (almacenamiento, conservación y gestión de inventarios, etc.) constituyen el valor del consumo de existencias de materias primas que se asignan como costes directos al producto.

- b) Material Auxiliar. – Corresponde a envases, bolsas para el vacío, servilletas, menaje menor (vajillas y mantelerías de uso percedero, no considerado inmovilizado), material de limpieza e higiene, y otros materiales consumibles no incluidos en los productos, tales como combustibles como carbón vegetal para preparación de ciertos productos, bombonas de gas para terrazas, etc., en algún caso puede estar ligado a un producto, no obstante, se pueden considerar costes indirectos que se reparten según el escalón de la cadena.

Costes de personal:

De los gastos de personal, hay que distinguir la mano de obra directa (M.O.D.) afecta a la elaboración del producto ofrecido a la clientela, el personal integrante en la elaboración en la cocina y el personal que presta el servicio en la sala y terraza, que junto con los consumos de materias primas constituirán los costes directos.

Respecto al resto de costes de personal, corresponderá a mano de obra indirecta (M.O.I.), el personal auxiliar que apoye a las distintas funciones (limpieza, manutención, etc.), el personal incluido en las áreas comercial, administración, y el dedicado a la función del aprovisionamiento como coste indirecto que en este caso repercute en el coste total del consumo de materias primas.

Resto de costes:

Aquellos costes correspondientes a la mano de obra indirecta (M.O.I.), servicios exteriores, las amortizaciones correspondientes al inmovilizado, que se repartirán como costes indirectos entre las funciones:

- (C.I.) de producción a la cocina, como costes de producción. en la cuenta de resultados analítica en el margen bruto.

- (C.I.) de distribución de la venta en la sala o terraza. También se pueden incluir los costes indirectos correspondientes a las tareas de comercial, marketing y servicios postventa, en la cuenta de resultados analítica a nivel de margen comercial.

- (C.I.) de administración como costes indirectos por el concepto de actividades auxiliares, se dirigen en la cuenta de resultados a nivel de margen de explotación.

- Los costes financieros de deudas (prestamos, créditos, leasing, etc.), dependiendo de su importancia relativa se englobarían dentro de la función de administración o si tienen un peso importante como función independiente de financiación.

A continuación, se presenta un detalle de la reclasificación funcional consensuado con el equipo directivo del restaurante acerca de los costes indirectos indicando la afectación en cada función con una X o XX para un mayor peso y relevancia.

Figura 8: Clasificación funcional de costes indirectos partiendo de las cargas a incorporar

CLASIFICACION FUNCIONAL DE COSTES INDIRECTOS PARTIENDO DE LAS CARGAS INCORPORABLES

CONCEPTOS	DEFINICIÓN Y REPARTO					
		APROVISIONAMIENTO	PRODUCCION	DISTRIBUCION	ADMINISTRACION	FINANCIERO
Consumo material auxiliar (existencias)	Por coste propio de la función. Material ligado a la producción.	X	XX	X	X	
Gastos de personal (M.O.I)	(Horas - Sueldo) dedicados	X	XX	XX	X	
Alquileres	Reparto por espacio utilizado	XX	XX	XX	X	
Reparaciones y conservación	Por coste propio de la función, o en su caso reparto en función al valor del inmovilizado que corresponda	XX	XX	XX	X	
Servicios profesionales independientes	Por coste propio de la función, por servicios de asesoramiento y gestión, afecta a la función de Distribución y a la de Administración.	X	X	XX	XX	
Primas de seguros	Reparto por importe del Inmovilizado de cada función (Almacén, existencias, instalaciones, maquinaria, responsabilidad civil)	XX	XX	XX	X	
Suministros (luz, agua,gas)	Por coste propio de la función. Cámaras de refrigeración, cocinas, hornos, placas, iluminación local , etc..	XX	XX	XX	X	
Comunicaciones (Telefonía, internet, redes)	Por coste propio de la función, fundamentalmente Distribución y Administración	X	X	XX	X	
Servicios de salubridad, higiene y limpieza	Control sanitarios de los artículos de alimentación, limpieza de locales, lavandería manteles, lavado de vajillas cuberterías y elementos de cocina	XX	XX	XX	X	
Servicio bancarios y similares	Comisiones por cobro tarjetas bancarias (TPV's) , y otras comisiones bancarias por otros servicios.			XX	X	
Publicidad, relaciones públicas	Por coste propio de la función. Redes sociales, marketing, invitaciones, atenciones a la clientela.			X		
Comisiones por servicios de reserva on line	Por coste propio de la función, agentes comisionistas por reservas on-line, servicio a domicilio.			X		
Gastos de informática	Por coste propio de la función software de gestión almacén, reservas, caja-tarjetas, contabilidad-administración.	X		X	X	
Amortizaciones	Reparto en función a la inversión realizada en cada función.	XX	XX	XX	X	
Tributos	Se aplican a la función de Administración.				X	
Intereses de financiación	Créditos, Préstamos, Leasing etc., se aplican a la función Financiera					X

Fuente: Elaboración propia basada en la distribución de cargas contables por funciones y el equipo directivo del restaurante.

Se planteó en la entrevista mantenida con la dirección y responsables del restaurante, la posibilidad de unos repartos mediante coeficientes para determinados gastos según las actividades, espacio, tiempos de dedicación del personal a distintas tareas, etc., en el cuadro siguiente se indican los porcentajes de dedicación, según sus indicaciones. El detalle se presenta a continuación.

Figura 9: Reparto de cargas contables en el restaurante elegido por funciones

CARGAS	CARGAS INCORPORABLES	APROVISIONAMIENTO	PRODUCCIÓN	DISTRIBUCIÓN	ADMINISTRACION	FINANCIERA
CARGAS DE EXPLOTACION						
CONSUMOS						
Comida	X		Coste Directo			
Bebida	X		Coste Directo			
Material auxiliar	X	(C. I.) (10%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (40%)		
PERSONAL						
Mano de Obra Directa (M.O.D.)	X		Coste Directo (40%)	Coste Directo (45%)		
Mano de Obra Indirecta (M. O. I.)	X	(C. I.) (8%)	(C. I.) (2%)	(C. I.) (2%)	(C. I.) (3%)	
ALQUILERES y COMUNIDAD	X	(C. I.) (5%)	(C. I.) (25%)	(C. I.) (70%)		
MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	X	(C. I.) (5%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (45%)		
PROFESIONALES IND.	X		(C. I.) (50%)	(C. I.) (30%)	(C. I.) (20%)	
PRIMAS DE SEGUROS	X	(C. I.) (25%)	(C. I.) (25%)	(C. I.) (25%)	(C. I.) (25%)	
COMISIONES	X			(C. I.) (100%)		
SUMINISTROS	X					
Agua	X	(C. I.) (2%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (48%)		
Electricidad	X	(C. I.) (2%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (48%)		
Gas	X	(C. I.) (10%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (48%)		
Telefono	X	(C. I.) (10%)		(C. I.) (90%)		
Internet	X	(C. I.) (10%)		(C. I.) (90%)		
OTROS SERVICIOS		(C. I.) (5%)	(C. I.) (5%)	(C. I.) (90%)		
TRIBUTOS	X				(C. I.) (100%)	
AMORTIZACION INMOVILIZADO	X	(C. I.) (2%)	(C. I.) (50%)	(C. I.) (48%)		
CARGAS FINANCIERAS						
INTERESES DEUDAS	X					(C. I.) (100%)
COSTE DE LOS RECURSOS PROPIOS						(C. I.) (100%)

(C. I.) Costes indirectos

Fuente: Elaboración propia con el equipo directivo del restaurante

La integración de los costes en la cuenta analítica de resultados se presenta a continuación, según la correspondiente al modelo de costes completos fundamentado en la separación entre costes directos e indirectos.

Figura 10: Asignación de costes – Modelo costes completos – Cuenta de resultados

ASIGNACION DE COSTES - Modelo de costes completos			
Coste	Clase	Destino	Cuenta Resultados Analítica
Coste adquisición materias primas	Directo	Cocina	Margen bruto de ventas
Coste de personal (M.O.D.)	Directo	Cocina, Sala /Terraza	Margen bruto de ventas
(C.I.) de aprovisionamiento	Indirecto	Cocina	Margen bruto de ventas
(C.I.) de producción	Indirecto	Cocina	Margen bruto de ventas
(C.I.) de distribución	Indirecto	Sala / Terraza	Margen comercial
(C.I.) de administración	Indirecto	Auxiliar	Resultado de Explotación

Fuente: Elaboración propia, basado en Fullana y Paredes.(2015), y Alvarez-Dardet y Gutiérrez (2010), aplicado al restaurante elegido.

Para el caso de la asignación de costes mediante el modelo de costes parciales, habría que hacer la separación de los que son costes variables y fijos, generados en cada función de la organización para la aplicación a dicho modelo. En los costes variables se ha de distinguir entre aquellos que son directos al producto y los que son indirectos. En los costes fijos se denominarán costes de estructura para cada función.

Figura 11: Asignación de costes – Modelo costes parciales – Cuenta de resultados

ASIGNACION DE COSTES - Modelo de costes parciales				
Coste	Clase		Destino	Cuenta Resultados Analítica
Coste adquisición materias primas	Variable	Directo	Cocina	Margen bruto de ventas por costes variables directos
Coste de personal (M.O.D.)	Variable	Directo	Cocina, Sala /Terraza	Margen bruto de ventas por costes variables directos
(C.I.) de aprovisionamiento	Variable	Indirecto	Cocina	Margen bruto total
Costes de estructura de aprovisionamiento	Fijo		Cocina	Margen de explotación
(C.I.) de producción	Variable	Indirecto	Cocina	Margen bruto total
Coste de estructura de producción	Fijo		Cocina	Margen de explotación
(C.I.) de distribución	Variable	Indirecto	Sala / Terraza	Margen bruto total
Coste de estructura de distribución	Fijo		Sala / Terraza	Margen de explotación
(C.I.) de administración	Variable	Indirecto	Auxiliar	Margen bruto total
Coste de estructura de administración	Fijo		Auxiliar	Margen de explotación

Fuente: Elaboración propia, basado en Fullana y Paredes.(2015), y Alvarez-Dardet y Gutiérrez (2010), aplicado al restaurante elegido

4.3 Cuenta de resultados analítica en el restaurante

Los modelos de cuentas de resultados analíticas descritos en el apartado (2.1.5), se van a aplicar al caso concreto del restaurante objeto de este trabajo, tanto el modelo de costes completos como el de costes parciales. La producción del restaurante es multiproducto basada en familias de platos. En el restaurante, la cuenta de resultados base para su información de gestión es la que ofrece la contabilidad financiera, con mención especial en algunos indicadores y otros datos extracontables en relación a los costes de las materias primas extraídos del inventario que realizan mensualmente.

Tanto para las ventas, consumos, gastos de personal y otros gastos de explotación el equipo gestor tiene establecidos unos intervalos de porcentajes que consideran aceptables y vigilan que los datos de cada mes estén dentro de esos intervalos.

Figura 12 Cuenta de resultados utilizada por el restaurante elegido

CUENTA DE EXPLOTACION	
TOTAL INGRESOS	
<i>VENTAS</i>	
<i>OTROS INGRESOS</i>	
CONSUMOS	
<i>COMIDA</i>	
<i>BEBIDA</i>	
<i>MATERIAL AUXILIAR</i>	
PERSONAL	
OTROS GASTOS EXPLOTACION	
<i>ALQUILERES y COMUNIDAD</i>	
<i>MANTENIMIENTO Y REPARACIONES</i>	
<i>PROFESIONALES INDEPENDIENTES</i>	
<i>PRIMAS DE SEGUROS</i>	
<i>COMISIONES</i>	
<i>PUBLICIDAD</i>	
<i>SUMINISTROS</i>	
<i>OTROS SERVICIOS</i>	
<i>TRIBUTOS</i>	
EBITDA	
AMORTIZACIONES	
RESULTADO FINANCIERO	
RESULTADO EXTRAORDINARIO	
RESULTADO ANTES IMPUESTOS	
PORCENTAJES GESTION	
TOTAL CONSUMOS	$\frac{\text{Consumo}}{\text{Ventas netas}} \%$
CONSUMOS COMIDA	%
CONSUMOS BEBIDA	%
CONSUMOS MAT. AUX.	%
TOTAL PERSONAL	$\frac{\text{Personal}}{\text{Ventas netas}} \%$

Fuente: Facilitada por el restaurante

En base al modelo teórico expuesto en el epígrafe (2) de este trabajo, se presenta la cuenta de resultados analítica según los modelos de costes completos y parciales aplicables al restaurante elegido.

a) Cuenta de resultados según el modelo de costes completos.

La presentación de la cuenta de resultados detalla el cómputo de los costes clasificados por funciones y la obtención de los distintos márgenes.

Figura 13: Cuenta analítica de resultados – Restaurante – modelo costes completos

CUENTA DE RESULTADOS ANALITICA	SALA	TERRAZA	TOTAL	PLATOS	MENUS	BEBIDAS	LICORES	CAFES
Total Ventas Netas								
(-) Costes Directos . - Consumo materias primas								
Alimentos								
Bebidas								
MARGEN BRUTO por coste materias primas								
(-) Mano de obra directa (M.O.D.)								
MARGEN BRUTO por coste materias primas y (M.O.D.)								
(-) Costes Indirectos de la función de aprovisionamiento								
(-) Costes Indirectos de la función de producción								
(=) Coste Total Producción								
MARGEN BRUTO DE VENTAS								
(-) Costes de Distribución								
MARGEN COMERCIAL								
(-) Costes de Administración								
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN								
(+/-) Resultado Financiero								
RESULTADO DEL PERIODO								

Fuente: Elaboración propia, modelo definido en este trabajo adaptado a restaurantes.

El primer margen sería el bruto a un nivel de ventas netas menos coste adquisición directo de materias primas (desglosando alimentación y bebidas), así como un segundo margen bruto considerando los costes de mano de obra directa (personal de producción y prestación de servicios) y un tercer margen bruto de ventas incluyendo los costes indirectos de las funciones de aprovisionamiento y producción

Igualmente, se puede desagregar la cascada de resultados en dos, una para la sala y otra para la terraza hasta llegar al margen bruto de ventas, así como desarrollar cascadas por cada producto hasta el nivel del margen bruto por

coste de materias primas, incluso considerando el coste de la mano de obra directa a un margen bruto que lo incluya.

b) Cuenta de resultados según el modelo de costes parciales.

En este modelo, la variabilidad de los costes ofrece una información más práctica a la dirección para la formación de los precios de venta y la determinación del umbral de rentabilidad.

Figura 14: Cuenta analítica de resultados – Restaurante – modelo costes parciales

CONCEPTO	SALA	TERRAZA	TOTAL	PLATOS	MENUS	BEBIDAS	LICORES	CAFES
TOTAL VENTAS NETAS								
Costes Directos Materias Primas								
Alimentación								
Bebidas								
(=) MARGEN BRUTO.- Por coste materias primas								
Costes Directos Personal								
(-) COSTES DIRECTOS (Variables)								
(=) MARGEN BRUTO.- Por costes variables directos								
Costes Indirectos variables de Aprovisionamiento								
Costes Indirectos variables de Producción								
Costes Indirectos variables de Distribución								
Costes Indirectos variables de Administracion								
(-) COSTES INDIRECTOS (Variables)								
(=) MARGEN BRUTO TOTAL								
Costes de Estructura de Aprovisionamiento								
Costes de Estructura de Producción								
Costes de Estructura de Distribucion								
Costes de Estructura de Administración								
(-) COSTES FIJOS								
(=) MARGEN DE EXPLOTACION								
(+/-) Resultados financieros								
RESULTADO DEL PERIODO								

Fuente: Fuente: Elaboración propia, modelo definido en este trabajo adaptado a restaurantes.

En ambos modelos, las diferencias en el resultado del periodo respecto a la contabilidad financiera corresponden a las cargas no incorporables y supletorias, así como a los ingresos atípicos de la actividad.

Las cascadas de resultados de los modelos tratados se pueden presentar a niveles comparativos por periodos fijos o móviles de forma horizontal, en valores absolutos y relativos, para observar las evoluciones de las diferentes partidas. Igualmente, el análisis vertical porcentual respecto a las ventas muestra como éstas van cubriendo las distintas partidas de costes y conformando los correspondientes márgenes, indicándonos sus rentabilidades.

De importancia informativa es la valoración del consumo de materias primas cuando se desciende a niveles de unidad de producción (platos) incluso a nivel de desagregación por localización de la distribución (sala y terraza).

Para ambos modelos, en la desagregación por localización en la distribución (sala y terraza) y por productos (platos), para la valoración de los costes de las materias primas, es necesario acudir a las hojas de escandallo actualizadas según los consumos para cada producto.

De no estar actualizadas, el valor del consumo sería teórico según los escandallos vigentes, apareciendo una diferencia a nivel global con el consumo total de materias primas, que bien se puede dejar aislado o prorratearlo entre los productos. Otro factor causante de la diferencia entre el consumo real y el teórico se debe a las mermas no previstas controladas (productos caducados, sobrante no utilizado), mermas no justificadas (desapariciones) y por consumos no facturados (invitaciones y consumos del personal).

4.4 Gestión de inventarios en el restaurante

El restaurante en el diseño de su oferta gastronómica contempla una serie de productos (platos, menús, etc.) que presenta a la clientela en la carta, el cliente ante esa oferta en principio ha de acomodarse a esa propuesta. La elección es del cliente, pero es dependiente de la oferta presentada por el restaurante.

La conclusión es que en principio la demanda de existencias de materias primas es dependiente de las decisiones tomadas por el restaurante mientras mantenga su oferta gastronómica. Esto orienta la gestión de inventarios en tanto que la demanda de materias primas del restaurante a los proveedores esta acotada en un conjunto determinado de artículos necesarios para su producción.

En el restaurante, el ciclo de explotación es rápido, la compra de materias primas, la elaboración y venta, comprende un periodo corto de tiempo y por otra parte el nivel de existencias, cubriendo unos niveles de seguridad ha de ser mínimo para no incurrir en inmovilización financiera y por consiguiente problemas en la liquidez de la empresa. Estas consideraciones marcan la política de gestión de inventarios, en la relación con los proveedores, la gestión de pedidos y el control de stocks.

Como complemento, para el caso específico del restaurante elegido y extensible a los restaurantes en general, hay que considerar:

1.- La posición financiera del ciclo de explotación del restaurante supone una financiación para el restaurante, según datos facilitados por su dirección, el periodo medio de pagos a proveedores es de 35 días, el periodo medio de almacenamiento está en 10 días, el cobro a clientes es prácticamente al contado, y los tiempos de fabricación por encargo del cliente son inmediatos. El periodo medio de maduración es negativo por lo que los proveedores financian a corto plazo al restaurante, generando liquidez.

2.- En tanto que muchos inputs son perecederos, o bien se almacenan en instalaciones adecuadas de conservación, o hay que acudir a la compra casi a diario, si principalmente son productos de temporada. Otro tipo de materias primas no tienen ese carácter perecedero, y por tanto no hay problema en la conservación, por lo que se podrían hacer compras de cierto volumen para aprovechar descuentos.

3.- Un aspecto importante en el almacenamiento de materias primas es el de las mermas de almacén, es decir la pérdida de valor de artículos almacenados bien por rotura, deterioro o caducidad. El control de este hecho mediante un índice que relacione el coste de las mermas con el volumen de compras en un periodo temporal ofrece un porcentaje a vigilar.

Respecto a las mermas de almacén, Rubert (2018), considera como causas, la rotura por mal almacenamiento, el deterioro puede indicar mala conservación y la caducidad puede indicar exceso de stock.

Hay otro tipo de mermas de carácter técnico a la hora de la elaboración de productos, partes de la materia prima que no pueden incorporarse al producto en cuestión, pero que se pueden aprovechar para otros productos. Supone una gestión de stocks y un aprovechamiento en la producción.

El restaurante mantiene un control detallado del inventario de existencias con un detalle por proveedores, productos, unidad de medida, precios y fechas, con un control permanente y la realización de inventario de forma mensual, para el cálculo de los consumos de materias primas utilizando el método FIFO.

Para un buen control de existencias es necesario una base de datos del stock de existencias. Para una mejor operatividad es conveniente que la base de datos esté informatizada para poder extraer resúmenes informativos en tiempo real por proveedores, grupos de artículos, productos, etc. Lógicamente el chequeo de la base de datos y los artículos del almacén suponen un tiempo y

coste, pero los beneficios de una utilización eficaz son evidentes. A continuación, se muestra un modelo de base de datos para el restaurante.

Figura 15: Modelo de una base de datos para la gestión del inventario del restaurante

CONTROL DE INVENTARIO DE EXISTENCIAS DE MATERIAS PRIMAS PARA UN RESTAURANTE

ALIMENTACION		MATERIAS PRIMAS			EXISTENCIAS INICIALES			ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS FINALES		
PROVEEDOR	Grupo Genérico	Producto	UNIDADES (Kilo, unidad, caja, etc.)	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	VALOR EXISTENCIA INICIAL	FECHA ENTRADA	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	TOTAL COSTE	FECHA SALIDA	CANTIDAD (unidades)	PRODUCTO DESTINADO (Clave)	VALORACION CONSUMO (CMP, FIFO)	STOCK DISPONIBLE (unidades)	VALORACION STOCK (CMP, FIFO)
Proveedor	Frutas y Verduras															
Proveedor	Carneceria															
Proveedor	Pescaderia															
Proveedor	Panaderia															
Proveedor	Productos lacteos															
Proveedor	Aceites															
Proveedor	Embutidos															
Proveedor	Frutos Secos															

BEBIDAS		MATERIAS PRIMAS			EXISTENCIAS INICIALES			ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS FINALES		
PROVEEDOR	Grupo Genérico	Producto	UNIDADES (Kilo, unidad, caja, etc.)	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	VALOR EXISTENCIA INICIAL	FECHA ENTRADA	CANTIDAD (unidades)	PRECIO UNIDAD	TOTAL COSTE	FECHA SALIDA	CANTIDAD (unidades)	PRODUCTO DESTINADO (Clave)	VALORACION CONSUMO (CMP, FIFO)	STOCK DISPONIBLE (unidades)	VALORACION STOCK (CMP, FIFO)
Proveedor	Agua embotellada		botella, unidad, caja, etc													
Proveedor	Vinos															
Proveedor	Refrescos															
Proveedor	café															
Proveedor	Infusiones															
Proveedor	Cerveza															
Proveedor	Cavas															
Proveedor	Licores															

Fuente: Elaboración Propia, modelo definido en este trabajo con la dirección del restaurante.

El cálculo de las valoraciones de los consumos y las existencias finales se realizarán por los métodos FIFO o CMP, con lo que se obtendrán los costes directos de los consumos de materias primas adquiridas.

A estos costes de adquisición hay que añadir los costes de posesión por espacio y suministros utilizados, costes generados por la emisión de pedidos entre otros por la dedicación del personal correspondiente, y el coste de ruptura de stock, si bien en este caso, los restaurantes pueden acudir de forma coyuntural a otros proveedores más caros o cambiar la oferta de productos a la clientela.

4.5 Cálculo de los precios de venta en el restaurante

En el restaurante, la oferta a la clientela es una amplia gama de productos a los que hay que calcular individualmente sus precios de venta, los costes de los inputs por unidad de producto son la referencia básica para el cálculo de los precios de venta, que con el margen considerado puedan cubrir a nivel agregado de producción el total de costes del restaurante.

En el restaurante objeto de este trabajo la unidad de producto es el plato para alimentos y en las bebidas la unidad de consumición, ofertados en la carta a la clientela, ya se indicó que el restaurante no ofrece en la actualidad menús, en este caso, si el restaurante los ofreciese, un menú no deja de ser un conjunto de platos con una valoración consolidada global para un precio único.

La diferenciación de tres conceptos definitorios según Rubert (2018):

- La receta, es la relación de ingredientes y descripción del proceso de elaboración de un plato, comida, bebida o producto acabado, e incluye información sobre los ingredientes, pesos y el procedimiento de elaboración.
- El escandallo, es la determinación del precio de un plato, artículo, elaboración, comida o bebida con base en la relación de los pesos y precios de los ingredientes consumidos.
- La ficha técnica de producción recoge con detalle toda la información de una receta y el escandallo, además de información complementaria como datos dietéticos y nutricionales, galería fotográfica, etc.

Para el cálculo del coste de un plato o ración de una receta, se detallarán en el escandallo los elementos integrantes para su elaboración con indicación de su unidad de medida y coste unitario, indicación del consumo físico y monetario. Según el número de raciones elaborado de la receta, se obtiene el coste unitario por ración o plato de las materias primas utilizadas.

La política de precios de venta los fija la propiedad del restaurante junto con el chef, siendo éste quien presenta los escandallos correspondientes a las

recetas y consiguiente obtención del coste individual de cada plato en función a sus elementos integrantes.

Como ejemplo de la hoja de escandallo para una receta y obtención del precio por plato o ración el restaurante facilitó la siguiente ficha:

Figura 16: Hoja de escandallo utilizada por el restaurante elegido

NOMBRE DEL PLATO	PLATO - 1		TIPO DE PLATO	ENTRANTE	
FECHA		PARTIDA		RACIONES	6
CONSUMO DE MATERIAS PRIMAS					
INGREDIENTES		CANTIDAD	UNIDAD	PRECIO	COSTE
Ingrediente 1		1,500	kilo	0,980	1,470 €
Ingrediente 2		1,000	barra	0,000	0,000 €
Ingrediente 3		0,250	LITRO	3,020	0,755 €
Ingrediente 4		0,050	kilo	5,000	0,250 €
Ingrediente 5		1,000	UNIDAD	0,500	0,500 €
Ingrediente 6		0,050	kilo	10,900	0,545 €
Ingrediente 7		1,000	UNIDAD	0,090	0,090 €
Ingrediente 8		0,300	kilo	1,650	0,495 €
Ingrediente 9		0,500	LITRO	0,000	0,000 €
PRECIO MARGEN		2,28 €		COSTE TOTAL	
PRECIO VENTA				COSTE POR RACION	
					4,11 €
					0,68 €

Fuente: Facilitada por el restaurante

En el ejemplo anterior, una vez incluidos los ingredientes de la receta para la elaboración del plato se obtienen los costes de cada uno de ellos en función a la cantidad utilizada, la suma es el coste total, que al dividir entre el número de raciones que constituye la receta se obtiene el coste por ración o plato.

Cada receta tiene tasada por la dirección del restaurante unos coeficientes específicos basados en su experiencia empresarial, en él incluyen también un coste por las mermas de elaboración, que al aplicarse sobre el coste por ración de la receta obtiene el precio margen. Este precio es el orientativo básico que teóricamente cubriría costes globales en la agregación de platos.

Sobre el precio margen, en función a otros factores comerciales y de marketing, consideración de precios tradicionales, psicológicos, factores de competencia, y estacionalidad, obtienen el precio de venta del plato de la receta.

El restaurante presenta a la clientela una relación de productos y sus precios correspondientes en la “carta”, es claro que tiene una vigencia temporal, por lo que en ese espacio de tiempo los precios de venta son fijos o estables ante la clientela. Las posibles variaciones de costes afectarían a los márgenes de cada producto, cuestión que en la política de precios se tiene en cuenta.

Del modelo de escandallo que utiliza el restaurante objeto de este trabajo, sería conveniente incluir un código en cada ingrediente que se refiriese al proveedor que lo suministró, en el sentido de que, al existir una diversificación de proveedores, sea sencillo poder comparar los costes de un mismo ingrediente entre los diferentes suministradores.

Así mismo, sería conveniente para una mayor información, incluir en el escandallo el dato de merma de cada ingrediente en la elaboración, para la obtención del coste del producto, en lugar de considerarlo tasado dentro del precio margen. Esta práctica está indicada en (elboullifoundation-caixabank, 2016, p.178), que facilitaría una información de mermas en la elaboración.

La ficha de escandallo de cada producto lógicamente ha de tener actualizados los costes de la materia prima según valoración considerada en el inventario.

Sería interesante la aplicación de la ingeniería de precios basada en la ley de Omnés que “permite establecer los precios con base en el gasto deseado que realiza el cliente” (Rubert ,2018, p.250).

Como señala AECA (2019) los principios de esta ley consisten en fijar una gama de platos con una adecuada dispersión de precios y catalogados en las categorías alta, media, o baja, según la relación calidad-precio y la utilización de estrategias de marketing.

4.6 Cuadro de mando para la toma de decisiones por la dirección

La elaboración de un informe de gestión para la toma de decisiones por la dirección del restaurante constituye el resumen informativo del sistema de información interno basado en la contabilidad de gestión. A la vista del informe, el equipo gestor ha de tener información clara y precisa para un control, una evaluación correcta de la rentabilidad del restaurante y la toma de decisiones.

Los documentos que lo integran pueden resumirse en dos, la cuenta de resultados analítica a los niveles de detalle precisos y otro documento que informe de los indicadores de gestión de los diferentes aspectos del negocio y la posibilidad de incorporar cualquier tipo de información solicitada por la dirección.

Este capítulo se expone en tres apartados A) Cuenta de resultados analítica, B) Indicadores de gestión, C) Proceso resumido de implementación para el restaurante.

A) Cuenta de resultados analítica.

Se utilizarán los formatos de cuentas correspondientes a los modelos de costes completos y costes parciales analizados en los apartados anteriores. Las cascadas de resultados analíticas se detallarán al nivel exigido por la dirección del restaurante, con las siguientes posibilidades de presentación:

- Por producción. – Presentación por el total de toda la producción, por separación entre la sala y la terraza, o/y por presentación según unidad de producción.

CUENTA DE RESULTADOS ANALITICA	SALA	TERRAZA	TOTAL	PLATOS	MENUS	BEBIDAS	LICORES	CAFES
--------------------------------	------	---------	-------	--------	-------	---------	---------	-------

El límite de desagregación por costes y márgenes de la cascada para efectos operativos en cada modelo se puede observar en el apartado (4.3) figuras 13 y 14 de este trabajo.

- Por evolución temporal horizontal. – Presentación de un desarrollo evolutivo temporal (mensual), con valores mensuales y acumulados en el año en curso. Presentación comparativa con los periodos temporales anteriores con variaciones absolutas y relativas. Se puede referir a cualquiera de los conceptos de la presentación por producción.

Producto	Año n-1			Año n		
	Mes 1	Mes.....	Mes 12	Mes 1	Mes.....	Mes 12

- Por evolución vertical. – Para los distintos conceptos de producción.
 - o Detalle de los pesos porcentuales de los componentes de la cascada de resultados respecto a las ventas netas.
 - o Obtención de las rentabilidades de cada uno de los márgenes de la cascada.
 - o Desarrollo temporal horizontal del análisis vertical de la cascada de resultados, para estudiar la evolución de la rentabilidad de los distintos márgenes en el tiempo.

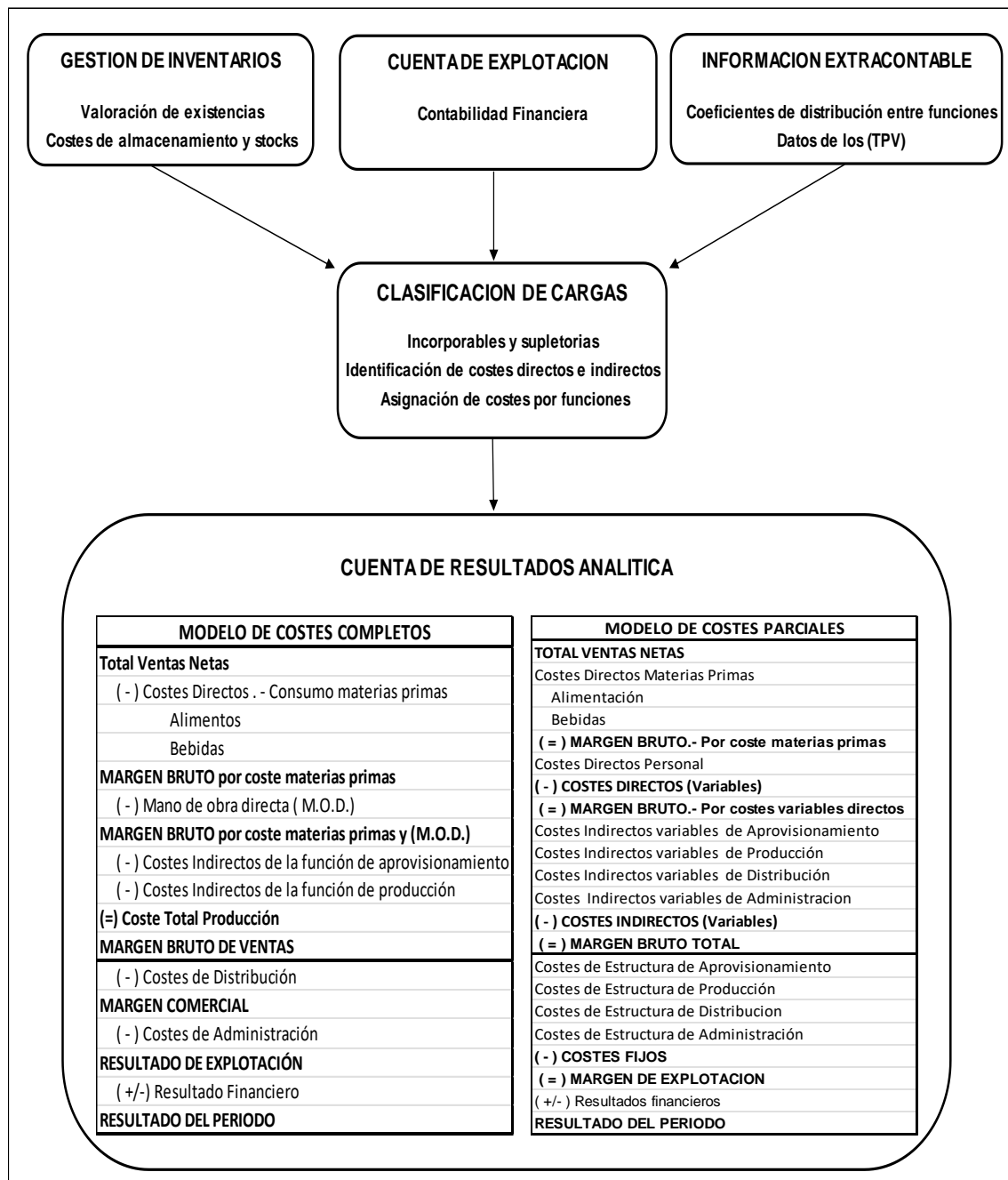
Para una operatividad ágil y práctica debe haber una conexión directa entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión para que se pueda elaborar una cuenta de resultados analítica.

También sería necesario otras informaciones referidas a la sectorización de la producción por distribución en terraza y sala, así como al nivel de unidad de producto (platos), esta información la puede facilitar los terminales punto de venta (TPV).

Otro núcleo de información consistiría en una conexión directa con la gestión del inventario y el conjunto de escandallos de los productos.

Estos tres núcleos informativos han de estar directamente conectados mediante una plataforma informática adecuada, para que de una forma rápida y precisa se puedan realizar múltiples y variadas presentaciones partiendo de una base de datos amplia y completa.

Figura 17 Sistema de contabilidad de gestión para la aplicación en el restaurante elegido



Fuente: Elaboración propia según estudio teórico de la contabilidad de gestión del restaurante

B) Indicadores de gestión

En este tipo de información se analizan determinados elementos del negocio que complementan a la información que ofrece la cuenta de resultados analítica, incluyendo datos extracontables.

El restaurante mediante los (TPV), que gestionan informáticamente el proceso de venta, incluyendo la generación de facturas simplificadas, cobros en efectivo o por tarjetas bancarias de débito o crédito, tarjetas y cheques gourmet, así como información del número de clientes, número de ventas de cada producto ofertado, número de tickets, datos importantes que en el desarrollo de este apartado se utilizarán.

Aparte de la operatividad que ofrecen, estos terminales son fuente de información extracontable a utilizar en el análisis del negocio.

Figura 18: Sistema de indicadores de gestión para la aplicación en el restaurante elegido

INDICADORES DE GESTION	
OBJETIVO	MEDIOS
1. Análisis de las ventas	Ratios Cálculo del punto muerto Ingeniería de menús
2. Consumo de materias primas	Desviaciones entre el consumo teórico y el real Eficiencia de consumo Control de mermas Control de autoconsumos e invitaciones
3. Análisis de los costes de personal	Separación (M.O.D) y (M.O.I) Horas trabajadas . Coste por obra trabajada Plantilla mínima, necesaria y variable Cumplimiento presupuestario Productividad
4. Otros costes de explotación	Seguimiento de la evolución Revisión con la realidad del mercado
5. Otros indicadores para el análisis económico	Solvencia Eficacia Rentabilidad

Fuente: Elaboración propia según estudio teórico de la contabilidad de gestión del restaurante

1. Análisis de las ventas.

El establecimiento de ratios informativas relacionadas con las ventas ofrece una información útil a tener presente dentro del ámbito interno en su evolución, como la posibilidad de comparaciones con el entorno competitivo exterior del restaurante.

- Entre las ratios que se pueden definir como ejemplo se muestran, con la posibilidad de segmentación por lugar de distribución, (terraza y sala):

Figura 19: Ratios de ventas

Ventas netas Venta media por cliente = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Número de clientes}}$	Ventas netas Venta neta por camarero = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Número de camareros}}$
Ventas netas Venta media por ticket = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Número de tickets}}$	Ventas netas Venta neta por camarero = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Número de horas trabajadas}}$
Ventas netas Venta media por mesa = $\frac{\text{Ventas netas}}{\text{Número de mesas servidas}}$	Clientes atendidos Clientes por empleado = $\frac{\text{Clientes atendidos}}{\text{Número de empleados}}$

Fuente: Rubert, 2018

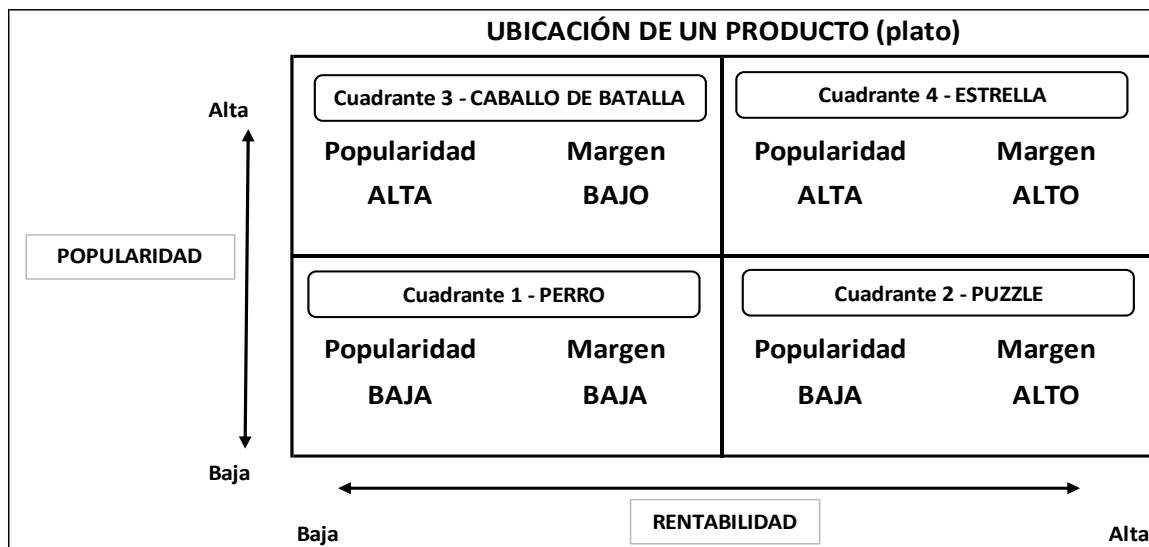
- Con el cálculo del punto muerto o umbral de rentabilidad se observará el nivel de ventas a partir del cual la actividad del negocio genera beneficios. Su cálculo, ya indicado anteriormente, es la relación entre los costes fijos y el peso del margen bruto sobre las ventas. Será necesario la observación de la serie temporal.

- Ingeniería de menús (menú engineering). Según AECA (2019) este modelo analiza la preferencia de los clientes por los platos y menús ofertados mediante su popularidad y el rendimiento de cada producto mediante el margen bruto o de contribución (precio de venta – coste de la materia prima) de cada uno de ellos. Se trata de un sistema desarrollado por Michael Kasavana y Donald Smith en Michigan State University School of Hospitality Business en 1982.

Del conjunto de platos a comparar, la popularidad se calcula por el porcentaje de ventas físicas de cada producto, comparándolo con el umbral de popularidad que se establezca, para incluirlo en el nivel alto, o bajo. Para la rentabilidad, se compara el margen de contribución individual con la media

del grupo para su calificación alta o baja. Posteriormente se enfrentan ambas variables popularidad y rentabilidad. Los platos se incluirán en una de las cuatro posiciones denominadas, según señala AECA (2019) “perro”, “puzzle”, “caballo de batalla” y “estrella”.

Figura 20: Ingeniería de menús



Fuente: Elaboración propia basado en Rubert (2018) y AECA (2019)

La ubicación del producto ofrece información a la dirección del restaurante para su política estratégica de ventas y precios. Para AECA (2019) entre las posibles estrategias para los platos según su clasificación están:

- Platos estrellas. Dan prestigio y normalmente sus precios son insensibles a la demanda, requiere un control de calidad, y probar la elasticidad al alza de los precios.
- Platos puzzle. Intentar promocionarlos a estrella, con medidas de promoción, o bien bajar los precios para aumentar la popularidad.
- Platos caballos de batalla. Aumentar el precio de venta acompañado con un incremento en el valor para el cliente, o bien reducción de costes sin merma en la calidad.
- Platos perros. Conviene reemplazarlos, y de mantenerlos bajar los costes.

En el caso del restaurante objeto de este trabajo, al ofrecer a la clientela una carta mediante familia de platos, este procedimiento es idóneo para el análisis de cada plato según su popularidad-rentabilidad.

El dato de popularidad se calculará en función a los datos aportados por los (TPV) según el número de veces que se ha vendido un plato y el margen vendrá dado por su precio de venta y coste teórico según escandallo. Es una herramienta para la política de precios que la dirección del restaurante sigue, si bien convendría implementarla con medios informáticos para un uso más ágil.

2. Consumo de materias primas

Como complemento informativo a la evolución del consumo de materias primas contemplado en la cuenta de resultados analítica, se hace necesario confrontar el coste del consumo contable (real) con el coste del consumo teórico. Este último es el reflejado en las hojas del escandallo de cada producto. El coste teórico total será el producto del coste teórico individual y las unidades físicas vendidas.

La diferencia entre el coste real y el coste teórico como indican AECA (2019) y (Rubert, 2018) tiene entre varias causas:

- Mermas de productos caducados, sobrantes mal utilizados
- Consumos no facturados, consumiciones del personal, invitaciones, relaciones públicas, etc.
- Desapariciones, consumos no marcados en (TPV), etc
- Deficiencias en el control de recepción de mercancía, diferencias entre la facturación recibida y la mercancía.
- Mal control de stocks
- Mermas por exceso de producción realizada
- Bajo índice de rotación de existencias.

Para un control entre el consumo teórico y el real de materias primas es útil una ratio que relacione ambos, sería el porcentaje de eficiencia de consumo definido como el cociente entre consumo teórico y el consumo real.

$$\% \text{ Eficiencia de consumo} = \frac{\% \text{ Consumo teórico}}{\% \text{ Consumo real}}$$

La vigilancia de esta ratio en el espacio temporal a nivel global e incluso descender a niveles de familia de productos o incluso producto, es de una gran utilidad para centrar las desviaciones, mediante la utilización de fichas de control.

Como metodología para una eficiente gestión del consumo y coste del producto (AECA, 2019) señala entre otras medidas, la realización de escandallos con revisiones temporales, inventario de periodicidad mensual, procedimientos de control de precios de compra y recepción de mercancías, y control de mermas, consumos del personal e invitaciones

3. Análisis de los costes de personal

Las dos principales variables que generan el coste de personal, son la cantidad de trabajadores necesarios para el desarrollo de la actividad del negocio y por otra parte la calidad del trabajo, es decir la categoría profesional de cada uno de los trabajadores que integran la plantilla con su remuneración correspondiente.

Desde un punto de vista económico se pueden identificar tres tipos de plantilla. (Rubert, 2018) considera una plantilla mínima como cobertura del horario del establecimiento, una plantilla necesaria para cubrir la afluencia prevista de clientes, y una plantilla variable para casos coyunturales.

Como señala (AECA, 2019) la dirección del restaurante ha de tener identificada su capacidad de servicio y establecer un estándar de éste, calculando con cuadrantes la distribución del personal en las franjas horarias.

Con independencia de establecer cualquier tipo de relación oportuna entre los costes de personal, a nivel de ratios se pueden plantear:

- a. Cumplimiento presupuestario con la relación entre el coste de personal real y el coste de personal presupuestado. Observar la desviación.
- b. Productividad, como la relación entre el total de ventas y horas trabajadas, para la comparación de posibles planificaciones del personal

- c. Separación de los costes del personal, (M.O.D.) de la cocina y el servicio al cliente y el resto (M.O.I.), aplicando las ratios anteriores
- d. Tasa de rotación de personal, referido al cambio de empleados en el negocio durante un periodo de tiempo.
- e. Coste de personal por hora trabajada, segmentado por cocina, sala, y terraza.

4. Otros costes de explotación

El resto de los costes se pueden desagregar a los niveles según su naturaleza y realizar un seguimiento individualizado de su comportamiento y peso en la cuenta de resultados analítica.

Analizar costes por su importancia como el alquiler, suministros de energía, sobre todo en la situación actual, comunicaciones, costes de publicidad y marketing, a efectos de plantear alternativas con criterios de economicidad y calidad. Respecto a los costes por depreciación revisar las amortizaciones contables de la maquinaria e instalaciones, y los costes por reparaciones evaluando la posibilidad de renovaciones de equipo considerando el nivel de sus prestaciones.

5. Otros indicadores para el análisis económico

Con independencia de las ratios e indicadores analizados en los apartados anteriores relacionados con la gestión a través de los resultados económicos, a modo de información es conveniente y útil aportar a la dirección en el informe de gestión periódico, un “análisis económico a través del estudio de una serie de variables que informan sobre el éxito o fracaso en los objetivos económicos fijados por la empresa” García Suarez; Arias Álvarez; García Cornejo; Pérez Méndez; (2012. p 463).

Como ratios informativas de general aceptación referidos a aspectos de solvencia, eficiencia en la gestión, y rentabilidad se indican:

- Ratios de Solvencia. - Bien referidos a la liquidez y al apalancamiento financiero. Dado que el normal desarrollo de ventas y cobro del restaurante principalmente es al contado, el indicador más representativo a efectos de liquidez sería la ratio de tesorería, como relación entre el nivel de tesorería y el pasivo corriente. Respecto al apalancamiento financiero, conocer el peso de los recursos ajenos con relación a los recursos propios, y el peso respecto al activo total.
- Ratios de Eficiencia. - Evaluación de las rotaciones de las existencias, de los clientes y los proveedores, para el cálculo de los periodos medios correspondientes y su incidencia en la liquidez.
- Ratios de Rentabilidad. – Con independencia de las ratios de rentabilidad que se ofrece en la cuenta de resultados analítica es de interés calcular las ratios de rentabilidad del capital invertido:
 - ROA (Return On Assets) calculado como el beneficio antes de incluir los gastos financieros y fiscales, es decir el EBIT (Earnings Before Interest an Taxes) respecto al activo total, que indica la capacidad de generar resultados en base a sus activos.
 - ROE (Return On Equity) como la relación entre el beneficio neto y los recursos propios, informando de la rentabilidad para la propiedad.

C) Proceso resumido de implementación para el restaurante.

Las fases para la implementación serían las siguientes:

- 1.- De la cuenta de resultados de la contabilidad financiera, extracción y clasificación de las cargas contables incorporables e incorporación de las cargas supletorias. Control de cuadro.

2.- Diferenciación de costes en directos (materia prima y mano de obra directa), indirectos, variables y fijos.

3.- Asignación de los costes por funciones, reparto de los costes indirectos según claves de distribución.

4.- Cálculo consumo de materias primas según datos del inventario, incluir los costes indirectos de aprovisionamiento, para obtener el coste total del consumo de materias primas. A este coste, sumar el coste de mano de obra directa y los costes indirectos de la función de producción para llegar al coste total de la producción. Confección de la base datos del inventario de existencia con conexión a la contabilidad y a los escandallos.

5.- Complimentación de las cuentas de resultados analíticas por los métodos de costes completos y costes parciales. Comparativos horizontales (intervalos temporales), y verticales (distribución de las partidas y obtención de márgenes respecto al total de ventas.

6.- Elaboración de indicadores de gestión.

7.- Confección de un informe de gestión que suponga un cuadro de mando para la dirección, comprendiendo la cuenta de resultados analítica, ratios informativas de gestión, y aspectos de interés coyuntural.

Es muy conveniente la implantación de herramientas informáticas conectadas entre sí a los terminales de venta, la gestión del inventario de existencias y a la contabilidad, para una utilización práctica y eficiente en la elaboración de la información de gestión.

5 Conclusiones

El marco teórico de la contabilidad de gestión se ha aplicado a una empresa del sector de la restauración considerando sus características y funcionamiento, confeccionando un sistema de información interno de gestión, que fuese eminentemente práctico, fiable, y riguroso. Una vez modelizado el sistema, la ventaja informativa obtenida es la elaboración de un cuadro de mando para la dirección de la empresa.

El sistema mantiene una clara trazabilidad en todos los módulos de su flujo operativo en consonancia con la cadena de creación de valor del sistema productivo, por lo que se puede realizar análisis parciales localizados en determinadas actividades de la empresa.

Con el cuadro de mando elaborado por este modelo basado en la contabilidad de gestión para el equipo directivo del restaurante, se obtienen las siguientes ventajas para el negocio que suponen un valor añadido para la empresa:

- 1.- Control operativo de la empresa, de existencias, de costes, información realista y precisa de la situación en cada momento, y verificación de procesos.
- 2.- Información para la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, orientada a distintas políticas:
 - Política de compras, en base al control de existencias y necesidades de producción para poder realizar una eficaz negociación con proveedores.
 - Política de ventas, obtención de los precios de venta de los productos en base a los costes de los elementos que lo integran, actualización de los costes para posibles revisiones de los precios de venta.

- Políticas de recursos humanos, para poder evaluar la productividad de los empleados y adecuar un nivel de coste salarial óptimo.
- 3.- Establecer distintos escenarios de planificación y presupuestos a efectos comparativos, para la elección correspondiente por parte de la dirección.
 - 4.- Estimación de las repercusiones posibles ante los posibles efectos producidos por situaciones y factores externos de carácter extraordinario, que puedan afectar al negocio.

La operatividad del sistema saldrá más beneficiada, en tanto que se incorporen herramientas informáticas, que supongan automatismo en las operaciones de transmisión y manejo de la información, con una eficaz conectividad entre las distintas partes del sistema.

En cuanto al restaurante en concreto elegido, del análisis efectuado sobre el mismo se pueden considerar las siguientes conclusiones:

- 1.- La localización representa una ventaja competitiva, se encuentra en una zona residencial de nivel adquisitivo medio alto con amplios espacios abiertos, lo que le genera la posibilidad de un apreciable nivel de ventas.
- 2.- El sistema informático se centra en los terminales punto de venta, sin conectividad directa al servicio de contabilidad y control de inventarios.
- 3.- La política de fijación de precios está dirigida exclusivamente en el servicio a la carta en la línea de las características de la clientela. Ambos hechos, pueden ser factores que pueden acotar el desarrollo cuantitativo del negocio.
- 4.- El restaurante carece de un sistema de contabilidad de gestión considerado como tal. La información de gestión la basa fundamentalmente en la cuenta de resultados financiera, con detalles internos sobre materias primas. Por lo tanto, la implementación del

sistema de información interno propuesto en este trabajo, con un soporte informático adecuado a su dimensionamiento, generaría ventajas que supondrían un valor añadido para el restaurante.

Este sistema de información de gestión por supuesto que puede mejorarse, en cuanto a amplitud y detalle interno, y por supuesto adaptable a las necesidades de la dirección de las empresas del sector de la restauración, así como a la evolución permanente del sector con las nuevas líneas de negocio que se van incorporando.

6 Bibliografía

AECA (2001.a); *“Los sistemas de información en la empresa”*. Documento 12 – Organización y Sistemas. (1ª ed.)

AECA (2001.b); *“Gestión estratégica de costes”*. Documento 23 - Contabilidad de Gestión. (1ª. ed.)

AECA (2002); *“La toma de decisiones en la empresa”*. Documento 14 – Organización y Sistemas. (1ª ed.)

AECA (2003.a); *“La contabilidad de gestión como instrumento de control”*. Documento 2 - Contabilidad de Gestión. (4ª. ed.)

AECA (2003.b); *“La contabilidad de gestión para la toma de decisiones”*. Documento 27 - Contabilidad de Gestión. (1ª. ed.)

AECA (2007); *“Aplicación de la contabilidad de gestión a la cadena de suministros”*. Documento 33 – Contabilidad de Gestión. (1ª. ed.)

AECA (2019); *“Gestión estratégica de costes en el sector de la restauración”*. Documento 6 – Turismo. (1ª ed.)

Alvarez-Dardet Espejo, María Concepción; Gutierrez Hidalgo, Fernando; *“Contabilidad de gestión”*. Ediciones Pirámide. (2010)

Alvarez López, José; Amat Salas, Joan; Amar Salas, Oriol; Balada Ortega, Tomás; Blanco Ibarra, Felipe; Castelló Taliani, Emma; Lizcano Alvarez, Jesús; *“Contabilidad de gestión avanzada: Planificación, control”*. McGraw-Hill. (1996).

Blanco Dopico; María Isabel *“Contabilidad de costes. Análisis y control”* Ediciones Pirámide. (1994)

Fullana Belda, C; Paredes Ortega, JL; *“Manual de Gestión de Costes”*. (2015)

García Suarez, Jose Luis; Arias Alvarez, Ana María; García Cornejo, Beatriz; Perez Méndez, Jose Antonio; *“Cálculo, Análisis y Gestión de costes”*. Editorial Delta Publicaciones. (2012).

Rubert; David “*La Cuenta, por favor – La gestión de negocios de restauración*”. Editorial Planeta. (2018).

Vacas Guerrero, Catalina; Bonilla Priego, María Jesús ; Santos Cebrián , Mónica; “*Contabilidad de costes*”. Ediciones Pirámide. (2019)

Escuela de Emprendedores La Palma Emprende – ceaelapalma.pbworks.com; “*Cadena de valor de un restaurante*”. (2021). Extraído el 28 noviembre de 2021 desde

<http://ceaelapalma.pbworks.com/w/page/42426000/Cadena%20de%20valor%20de%20un%20restaurante>

Statista Research Department, “*El sector de la restauración en España – Datos estadísticos*”; (2022). Extraído el 28 enero de 2022 desde

<https://es.statista.com/temas/6557/la-restauracion-en-espana/>

<https://es.statista.com/estadisticas/645161/restauracion-evolucion-trimestral-de-las-ventas-en-espana/>

Universidad Esan Business – esan.edu.pe/apuntes empresariales; “*Demanda dependiente e independiente en la gestión de Inventarios*”; (2020). Extraído el 26 enero de 2022 desde

<https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/demanda-independiente-y-demanda-dependiente-en-la-gestion-de-inventarios>

La Menorquina, “*La gestión de restaurantes*” (2017). Extraído el 29 octubre de 2021 desde

https://menorquina.com/uploads/documents/Ebook%209_%20La%20Gestion%20de%20Restaurantes_%20Enero%202017.pdf

elboullifoundation-caixabank “*Manual de gestión*”, (2016). Extraído el 29 octubre de 2021 desde

<https://www.caixabanklab.com/elbullifoundation/es/descarga-el-manual-de-gestion/>