

318508

6
2ej



UNIVERSIDAD INTERCONTINENTAL

ESCUELA DE CONTADURIA

con Estudios Incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México
1987 - 1992

FALLA DE ORIGEN

"ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO EN LA
AUDITORIA DE UN RESTAURANTE
TRADICIONAL"

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A:
Héctor Isidro Hernández Gómez

Aesor de Tesis
C.P. Ricardo Tulio Cano González

MEXICO, D.F.

1995



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MIS PADRES :

Porque a través de sus consejos y Apoyo lograron sembrar en mí un sentimiento de superación, estimulándome para obtener una profesión.

A MI ESPOSA :

Expresándole todo mi amor y cariño ya que día a día me ha brindado su apoyo y comprensión.

A MIS AMIGOS :

Gracias por su compañerismo y sobre todo por su amistad.

"ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA DE UN RESTAURANTE TRADICIONAL".

METODOLOGÍA

INTRODUCCIÓN

PRIMER CAPITULO GENERALIDADES

- 1.1 ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA.
- 1.2 ESTRUCTURA DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA.
- 1.3 IMPACTO EN LA ECONOMÍA
- 1.4 VALOR DEL CAPITAL DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA.
- 1.5 VENTAS DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA
- 1.6 INGRESOS, GASTOS Y UTILIDADES DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA
- 1.7 EFECTOS DEL CONTROL DE PRECIOS EN LA INDUSTRIA
- 1.8 EL TLC Y LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

SEGUNDO CAPITULO. AUDITORÍA GENERALIDADES.

- 2.1 CONCEPTO.
- 2.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.
- 2.3 TIPOS DE AUDITORÍA
- 2.3.1 AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 2.3.2 AUDITORÍA FISCAL.

TERCER CAPITULO. CONTROL INTERNO

3.1 CONCEPTO

3.2 BOLETINES DEL CONTROL INTERNO.

3.3 PROPUESTA DE MODELO DEL CONTROL INTERNO RESTAURANTE TRADICIONAL

3.3.1 CARACTERÍSTICAS DE RESTAURANTE TRADICIONAL

3.3.2 CONTROL INTERNO PARA UN RESTAURANTE TRADICIONAL.

CUARTO CAPITULO. CONSIDERACIONES SOBRE EL MARCO FISCAL Y PROPUESTA DE UN RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS RESTAURANTES TRADICIONALES.

4.1 MARCO FISCAL

4.1.1 PERSONAS MORALES

4.1.2 PERSONAS FÍSICAS ACTIVIDAD EMPRESARIAL

4.1.3 PERSONA FÍSICA RÉGIMEN SIMPLIFICADO

4.2 PROPUESTA DE UN RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS RESTAURANTES TRADICIONALES.

QUINTO CAPITULO CONCLUSIONES

5.1 CONCLUSIONES GENERALES.

INTRODUCCIÓN:

El desarrollo de la industria restaurantera se ha ido transformando paulatinamente, no sólo en México sino también a nivel internacional. De un comienzo casero y prácticamente rústico, en los albores del siglo XV, los restaurantes se han ido convirtiendo en una dinámica industria; la restaurantería, al igual que muchos campos de la actividad política, económica y social, ha experimentado importantes cambios que lo han llevado adquirir una personalidad propia, cuya principal característica es constituirse como una importante fuente generadora de empleos, amén de su aportación a la economía nacional en su conjunto.

Conocer la estructura y capacidad actual de la industria de restaurantes es de primordial importancia para la evolución de los negocios dedicados al giro de la transformación de alimentos, sobre todo en épocas de apertura comercial y modernización de la economía, así como los cambios que México vive, elementos que solo pueden ser bien aprovechados por los empresarios restauranteros hoy, si cuentan con la información respectivo.

Dentro de la industria de restaurantes hay dos grandes sectores en los que se divide la industria de los restaurantes que son el ORGANIZADO y el TRADICIONAL, para efectos de esta investigación estaremos hablando de un restaurante que esta en el sector Tradicional de mediana capacidad ubicado en la ciudad de México. Se analizará sus limitaciones, perspectivas y su entorno en el mercado. En el primer capítulo de esta investigación se verá, los que son los antecedentes de la industria de restaurantes, su conformación, como también su impacto en la economía y aspectos generales de la misma.

En el segundo capítulo hablaremos de las normas y procedimientos de auditoría, tipos de auditorías y sus características fundamentales. En el Tercer capítulo trataremos el Tema del Control Interno, hablaremos de los Boletines de Control Interno y propondré un modelo de Control Interno para un Restaurante Tradicional. En el cuarto capítulo hablaré de consideraciones sobre el marco fiscal y propuesta de un régimen aplicable a los Restaurantes Tradicionales. En el último capítulo de esta investigación estarán las conclusiones a las que lleguemos.

METODOLOGÍA

Para la Realización de este trabajo se utilizó una Metodología. ¿Qué es una Metodología?, ¿Para que sirve? ¿Quién la hace?.

En términos generales son los caminos o métodos que puede seguir el hombre para aprender el conocimiento. Este conocimiento se obtiene mediante diligencias para descubrir un hecho o un fenómeno, que es el que hacer de la investigación. Para todo seminario de investigación es fundamental el aspecto Metodológico, para organizar el proceso de investigación, controlar resultados y llegar a la solución del problema planteado. La estructura del programa queda plasmado en la metodología, que es conveniente incluir en el trabajo, para que el presente estudio sea una sustentación válida y confiable.

PRIMERA ETAPA

1.1 PLANEACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

Comprende la formulación de un plan a seguir que involucra los propósitos, actividades y elementos necesarios para su logro. Se determinó el tipo de investigación contable que se desarrollará en este caso, se escogió la investigación MIXTA (Documental y de Campo).

1.2 SELECCIÓN DEL TEMA

El tema que yo seleccione cumple con todos los requisitos mínimos que cada selección debe observar:

A) Interés personal.

- B) Originalidad Relativa.
- C) Identificación Profesional.

1.3 UBICACIÓN DEL TEMA

Para ubicar al tema dentro de campo de la contaduría, se siguió el "MÉTODO DEDUCTIVO", que va de lo general a lo particular como se indica a continuación:

1) Carrera

- Licenciado en Contaduría Pública.

2) Área de Estudio.

- Rama de Auditoría.

3) Tema Genérico.

- Control Interno.

4) Tema Específico.

- Aspectos de Auditoría del Control Interno Aplicables a Restaurantes Tradicionales.

5) Especificación del Tema.

- La importancia de que la información que da la contabilidad de un restaurante sea razonablemente adecuada, como también su control interno para la toma de decisiones.

1.4 MOTIVOS

El tema de la AUDITORÍA ha sido tratado con mucha amplitud, no obstante partiendo una premisa de la investigación que indica que, para que sea válida una investigación el resultado debe de ser conocimiento inédito. Un enfoque a lo original y actualización de lo que se ha dado. Limitaciones que obligan a dar un enfoque de un conocimiento original. En los restaurantes tradicionales no existe una especialización o estudio sobre las ventajas de los aspectos de Auditoría del Control Interno. Por este

motivo no encontré información precisa en diversas fuentes de datos, este va ser uno de los objetivos del trabajo; por otro lado muestro un interés personal ya que tengo relación con los restaurantes tradicionales, donde la razonabilidad de los estados financieros es poco confiable. Con esta investigación mis conocimientos del tema enfocados a la actividad que realizo traerá como consecuencia que mis conocimientos se enriquezcan y por lo tanto los aprovecharé para la correcta toma de decisiones que se verá reflejado en el incremento de la rentabilidad e el desarrollo de la empresa.

Considero relevante que exista este trabajo de especialización del tema de "ASPECTOS DE AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO APLICABLES A UN RESTAURANTE TRADICIONAL", para las escuelas y facultades de contaduría en sus bibliotecas tengan una copia de esta información.

Le servirá a los Administradores, Contadores, Propietarios, que se dediquen a este singular tipo de empresa para poder consultar temas muy específicos. Ojalá sirva como punto de partida para otras investigaciones más completas relacionadas con este tema.

1.5 OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN.

Las metas de este trabajo de investigación son las siguientes:

- A) Incrementar los conocimientos propios del área.
- B) Buscar los beneficios de la aplicación de auditorías a restaurantes de tipo tradicional.
- C) Satisfacer una inquietud personal.
- D) Cumplir con el requisito de la parte escrita del examen profesional para obtener el título de Lic. en Contaduría.

1.6 TIPOS DE INVESTIGACIÓN.

Antes de plantear el problema y su hipótesis se revisó el material documental existente. De acuerdo a lo anterior se optó por elegir la investigación mixta. Es decir la combinación de la investigación documental y la investigación campo. Se recurrió a fuentes directas e indirectas.

A) PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

El aspecto más importante de una investigación es el planteamiento del problema, que nos ayuda a iniciarnos en el conocimiento sobre el mismo y el objeto de la investigación. Un problema bien planteado es la mitad de la solución del mismo. De todos los problemas planteados sobre el tema de investigación "Aspectos de Control Interno en la Auditoría Restaurantes", elegí el que considere más relevante:

¿Qué beneficios aporta para la correcta toma de decisiones en un Restaurante Tradicional los Aspectos de Auditoría del Control Interno?

VARIABLE DEPENDIENTE

ASPECTOS DE AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO.

VARIABLE INDEPENDIENTE

¿QUE BENEFICIO APORTA AL RESTAURANTE TRADICIONAL?

B) HIPÓTESIS DE TRABAJO.

Como hemos visto la investigación científica se inicia con el planteamiento del un problema al cual debe dársele una solución tentativa, en forma de proposición para ser probada o disprobada. La respuesta tentativa al problema propuesto es la Hipótesis. Después de haber planteado algunas hipótesis, se eligió la que se considero más trascendental y será la que trataremos de comprobar.

"LOS ASPECTOS DE AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO EN UN RESTAURANTE TRADICIONAL NOS LLEVARA A LA RAZONABILIDAD DE SUS ESTADOS FINANCIEROS PARA LA CORRECTA TOMA DE DECISIONES".

SEGUNDA ETAPA.

2.1 RECOPIACIÓN.

De los procedimientos y técnicas para obtener información acerca del problema de investigación planteada y de la hipótesis de trabajo, se utilizó la investigación documental, la observación y la entrevista.

2.1.1 INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL.

2.1.2 INVESTIGACIÓN DE CAMPO: Se realizó un pequeño cuestionario que será contestado por personas relacionadas con los Restaurantes Tradicionales. El cuestionario es el siguiente:

- 1.-¿Existe un Control Interno en el Restaurante?
- 2.-¿Si hay, el Control Interno es el Adecuado?
- 3.-¿Se aplica Auditoría del Control Interno?
- 4.-¿Cree conveniente la Auditoría del Control Interno?
- 5.-¿Considera que la Auditoría sobre el Control Interno va a presentar estados financieros ciertos?.

2.2 OBSERVACIÓN.

Como es bien conocido la observación posee los mismos caracteres y significado, tanto en las Ciencias Sociales como en las demás ciencias, ya que esta técnica ayuda al investigador a discernir, inferir y establecer hipótesis y buscar pruebas para dar solución a los diversos problemas planteados.

Las clases de observación que se utilizaron fueron:

A) La observación estructurada o controlada; que sirve para establecer de antemano los aspectos a ordenar. Para llevarlo a cabo tome como apoyo, diversos instrumentos que me ayudaron a estudiar con mayor precisión los datos por ejemplo:

- Cédulas
- Esquemas
- Hojas de trabajo
- Organigramas
- Etc.

Que me permitieron describir el comportamiento de la empresa.

B) La observación no estructurada o no controlada; se utilizó para anotar hechos observados, es decir, que considere importante para poder clasificar y utilizar los datos que requería la investigación.

La observación participante me permitió examinar a la empresa de manera muy confidencial, en cuanto a su forma de operar, facilitando así el desarrollo del presente tema de tesis.

2.3 ENTREVISTA

La entrevista es el instrumento más utilizado, o por lo menos complementario.

Las formas de entrevista fueron las siguientes:

A) Libre

- B) Formal
- C) Informal

2.3.1 RECOPIACIÓN DOCUMENTAL.

Para la recopilación de la información documental se siguió el procedimiento que a continuación se explica: Se revisaron un número importante de libros y artículos sobre el tema, se vaciaron los datos relevantes en fichas de trabajo, fichas bibliográficas y la concentración de fichas documentales en ficheros. El material se localizó principalmente en la biblioteca de la facultad de Contaduría y Administración, en la biblioteca del IMCP, Información obtenida de la Cámara de Restaurantes, etc.

TERCERA ETAPA

3.1 PROCESAMIENTO

Después de haber recopilado la información, se procedió a la fase de procesamiento que consistió en la organización de los elementos obtenidos durante el trabajo de investigación.

- A) Estructuración de Trabajo.
- B) Resolución del Trabajo.
- C) Formulación de Referencias Documentales.

Dicho material se encuentra ordenado en fichas bibliográficas por orden alfabético, de acuerdo con la siguiente clasificación:

- Libros
- Tesis
- Diccionarios
- Notas
- Leyes y Reglamentos

La redacción del trabajo de investigación documental es el proceso de desarrollo mediante la expresión escrita, cada una de las partes que componen al índice temático.

Las referencias documentales se consideran para dar crédito al autor y a la obra, cuando de transcribieron definiciones, conceptos, ideas o esquemas gráficos. Si la investigación es de campo habrá que interpretar y comunicar información directamente de los instrumentos manejados para la recopilación de datos. Los datos de la investigación que se hayan recopilado por medio del método de observación, o bien que se haya recolectado a través del método experimental, es necesario procesarlos convenientemente.

CUARTA ETAPA.

4.1 INTERPRETACIÓN

La interpretación de la información obtenida en la investigación contable, significa someterla a un análisis y explicación, con el fin de arribar a conclusiones. El análisis consistió en separar los elementos básicos de la información y examinarlos con el propósito de responder a las distintas cuestiones planteadas en la investigación. La interpretación o explicación es el proceso mental mediante el cual se trata de encontrar un significado mas amplio de la información empírica recibida. La investigación efectúa la interpretación de la información por medio del análisis de premisas y de la explicación por conclusiones.

La investigación de campo realiza la misma tarea mediante el análisis descriptivo o estadístico y de la explicación por conclusiones o teorías. En la penúltima fase de la metodología consistió en interpretar los resultados obtenidos con la ayuda de los instrumentos en el punto uno (obtención de datos). Se llevo a cabo una comparación cualitativa de los datos teóricos y documentos con los resultados de la investigación de campo; tratando de encontrar nexos entre la teoría y la realidad.

La interpretación de los datos, es un doble proceso: "Análisis y síntesis". que nos permite dar una explicación al problema investigado.

Toda esta información se utilizo para la comprobación de la hipótesis de trabajo que se podrá leer en las conclusiones

QUINTA FASE

5.1 COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE.

La comunicación de los resultados de la investigación contable es la información sobre los logros obtenidos durante el trabajo inquisitivo.

ESTRUCTURA DEL INFORME.

Significa integrarlo secuencialmente con los siguientes elementos :

- 1) PORTADA.- Cubierta anterior del informe de investigación, debe de mostrar todos los elementos que identifique el trabajo, su autor, a la entidad patrocinadora, el director del seminario, el año y publicación.
- 2) PORTADILLA
- 3) DEDICATORIA
- 4) ÍNDICE DEL CONTENIDO
- 5) METODOLOGÍA
- 6) INTRODUCCIÓN
- 7) CUERPO CAPITULAR
- 8) CONCLUSIONES
- 9) REFERENCIAS DOCUMENTALES

LIMITACIONES Y ADVERTENCIAS.

- La presente investigación se llevo a cabo en un restaurante tradicional de mediana capacidad. Por lo que sus interpretaciones deberán referirse solamente a dicho restaurante y a la zona mencionada.
- No existe información confiable y precisa sobre este tipos de empresas.
- Este trabajo puede ser un modelo que sirva de base para la implementación de una auditoría a un restaurante tradicional.

"PRIMER CAPITULO".

1.1 ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

El Restaurante es un establecimiento en el cual se sirven al público comidas, ya sean almuerzos o cenas. Los precios están de acuerdo a la categoría del restaurante, que varía según el lugar donde se encuentre situado la comodidad de sus instalaciones y la calidad de su servicio. Así existen una serie y categorías intermedias entre la modesta fonda que expende un menú o sea una lista de platos únicos a precios fijos y el lujoso restaurante a la carta donde el cliente elige su menú y paga de acuerdo con el número y calidad de los platos que consuma.

El término de origen francés fue utilizado por primera vez en París al designar con la palabra "restaurant" un establecimiento fundado alrededor de 1765, en el que servían bebidas y comidas. Su éxito fue inmediato y numerosos restaurantes fueron abiertos.

Eran atendidos por camareros y mayordomos que habían abandonado su empleo. Después de la Revolución Francesa en 1789, la aristocracia arruinada no pudo mantener su servidumbre y mucho menos sirvientes desocupados, fundaron este nuevo tipo de casa de comida que surgía en gran número.

En otros países el restaurante, tal como hoy lo conocemos, data de las últimas décadas del siglo XIX cuando pequeños establecimientos, de este nombre empezaron a competir con hoteles ofreciendo abundantes comidas, elegantemente servidas y a precios razonables.

En Londres el primer restaurante se abrió en 1873. En España y en otros países de habla castellana, antiguamente eran las posadas, fondas y casas de comida las que además de cama y habitación ofrecían cenas o almuerzos a sus huéspedes.

Hoy la palabra fonda designa una clase de restaurante modesto. Respondiendo a la gran demanda de los numerosos restaurantes en las grandes ciudades se han fundado

escuelas especializadas donde se imparte una enseñanza profesional para preparar personal práctico en las distintas tareas de estos establecimientos.

Para evitar engaños o abusos, estos establecimientos son inspeccionados por autoridades competentes que vigilan y regulan su normal funcionamiento, penando las infracciones que en ellos se cometen.

1.2 ESTRUCTURA DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

La estructura de los restaurantes en México, la podemos ver de diferentes puntos o criterios, dependiendo de varios factores internos y externos de los propios restaurantes, es decir no hay una definición que abarque lo que es un restaurante; sin embargo podemos tomar como base los datos que nos proporciona la Cámara Nacional de la Industria de Restaurantes y Alimentos Condimentados (CANIRAC). Para empezar el sector restaurantero se divide en dos que son :

- SECTOR ORGANIZADO.
- SECTOR TRADICIONAL.

El Sector Organizado se conforma a su vez por las siguientes divisiones:

RESTAURANTES FORMALES.- Este tipo de restaurantes son los más selectivos en cuanto a su clientela: Son los que menos clientes atienden en promedio, aunque sus precios son los más elevados de la industria . Sus platillos principales son carnes, pescados, y mariscos, aún cuando se detectan algunos cuya especialidad es la comida japonesa. Emplean una media de 55 empleados y tienen un ingreso promedio de 3 millones 155 mil nuevos pesos anuales. Después de la cafeterías, son los restaurantes con un mayor costo promedio de instalación.

RESTAURANTES ESPECIALIZADOS.- Este tipo de restaurantes se especializan en platillos determinados. En general, ofrecen carnes y platillos especiales de diversas cocinas diferentes (mexicana, japonesa, polaca, alemana, etc.). Estos establecimientos son menos selectivos que los formales, ya que atienden a un mayor promedio de clientes, a precios mas bajos. Emplean una media de 57 empleados y tienen un ingreso promedio de 3 millones 099 mil nuevos pesos anuales. Estos son los que tienen el menor costo de instalación , en promedio.

RESTAURANTES INFORMALES.- Restaurantes que, por su menor precio y sofisticación, atienden a un mercado masivo de clientela respecto a los formales y especializados, este tipo de restaurantes también se especializa en platillos determinados. Son los restaurantes con el menor ingreso promedio 2 millones 341 mil nuevos pesos anuales, y emplean a 43 personas cada uno.

COMIDA RÁPIDA (FAST FOOD).- Estos establecimientos se especializan en el servicio de comidas rápida (pizzas, hamburguesas y similares). Debido al tipo de servicio que otorgan, son los que tienen un mayor nivel de ventas por asiento y por empleado y el menor nivel de empleo promedio (36 por establecimiento). En promedio, venden 2 millones 832 mil nuevos pesos anuales.

CAFETERÍAS.- Este tipo de restaurante tiene el menor precio promedio por cliente, aunque esto se debe a que su mayor flujo de ingresos se deriva por la venta de café. Sin embargo, por lo general ofrecen alimentos complementarios de cocinas internacionales, desde desayunos hasta carnes, aves y pescado. Generalmente pertenecen a grandes cadenas organizadas, lo que causa que sean los establecimientos que captan mayor número de clientes y alcanzan mayor nivel de ventas promedio por establecimiento 4 millones 239 mil nuevos pesos. Por su nivel de organización, también son los establecimientos que mayor empleo promedio registran 75 ocupados por establecimiento, aunque son el tipo de establecimiento mas caro de instalar.

EL SECTOR TRADICIONAL es la micro y pequeña empresa de la industria restaurantera; pequeños negocios familiares que toman la actividad restaurantera como una forma de contar con una fuente de ingresos, su promedio estimado de empleados por establecimiento es de 2.36 personas considerando cocinas económicas, merenderos, osterías, taquerías y loncherías. Usando las cifras oficiales, el promedio de empleados por establecimiento en el segmento tradicional es de 2.4 personas. Sin embargo, esta cifra

puede estar subestimada debido a que el segmento tradicional no toda la mano de obra que efectivamente trabaja puede estar registrada como empleados formales de la industria. Un promedio más factible puede ser de 7 empleados.

Este sector cubre el 75% del mercado de restaurantes en México.

1.3 IMPACTO EN LA ECONOMÍA.

Un conjunto de cifras seleccionadas pueden dar una idea clara de la importancia que tiene el sector restaurantero dentro de la economía nacional. Los aspectos más relevante son los siguientes:

a) El sector restaurantero ocupa el primer lugar dentro del sector de servicios, con un 28% de los establecimientos y un 22% del empleo generado.

b) El sector restaurantero y hoteles contribuyó entre 1980 y 1991 con un 3.2% del PIB nacional. De esta participación, un 2% fue generada exclusivamente por el sector restaurantero.

c) La participación que tuvo el sector restaurantero dentro del PIB Nacional es superior a la que tiene la minería, la generación de electricidad y la ganadería. Sectores que tienen un peso similar dentro de la economía son la construcción, los servicios financieros y los servicios de educación.

d) En 1991, un 2% del empleo formal de la economía obtuvo su trabajo directamente dentro de la industria restaurantera. Cabe destacar por cada N\$ 1, 000, 000.000 de nuevos pesos captados, la industria restaurantera otorga en promedio 15 mil empleos, mientras que la industria hotelera sólo aporta 9 mil ocupaciones.

e) Prácticamente en su totalidad, el empleo generado por la industria restaurantera es de bajos niveles de calificación. La siguiente gráfica muestra como el 90% del empleo de la industria corresponde a personal ocupado en la cocina, ventas, cantina y mantenimiento, lo que representa personal con bajos niveles de capital humano. Por esto, la industria ofrece oportunidades de trabajo a empleados no calificados, que encuentran dificultades para emplearse en industrias donde se requiere un nivel más elevado de calificación.

f) Los sueldos pagados por la industria en 1991 ascendieron a N\$ 3, 400, 000, 000.00 de nuevos pesos, lo que representa que el 1.8% de los sueldos totales pagados en la economía. Si este mismo monto se hubiese pagado a los campesinos a su nivel actual de ingresos medios, la industria restaurantera estaría dando empleo a una tercera parte de los trabajadores del campo.

g) Un 30% de los gastos de turistas que visitan México se destina a restaurantes. En 1991, los ingresos de restaurantes derivados del turismo ascendieron a 1, 200 millones de dólares y representa un 2.6% de los ingresos totales de la cuenta corriente.

h) Cerca de un 1.9% de los ingresos tributarios totales del Gobierno Federal son pagados directamente por la industria restaurantera.

i) Considerando los efectos indirectos que causa la actividad restaurantera sobre las ramas agropecuaria e industrial, se estima que el sector restaurantero apoya un 1.6% del PIB y un 1.9% del empleo nacional, a través de sus compras de insumos. Con esto, la aportación total del sector restaurantero asciende a un 3.6% del PIB y un 3.7% del empleo nacional. Prácticamente un millón de familias o 5 millones de personas, obtienen sus ingresos de forma directa o indirecta a partir de la actividad de la industria restaurantera.

1.4 VALOR DEL CAPITAL EN LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

Según la encuesta realizada, el costo de instalación promedio por RESTAURANTE ORGANIZADO es de N\$ 3, 482, 000.00. Con esto, se infiere que el capital invertido en este segmento asciende a N\$ 8, 300,000, 000.00. Por su parte el costo promedio para un RESTAURANTE TRADICIONAL es de N\$ 231, 000.00. Con esto, se obtiene que el capital global de la industria restaurantera, a 1991, ascendió a:
N\$ 37, 000, 000, 000.00.

1.5 VENTAS DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

Las ventas totales del sector en 1991 ascendió a N\$ 40, 700, 000, 000.00. Sin embargo, esta cifra es sumamente global e incluye establecimientos cuyo giro principal no es la actividad restaurantera (bares, centros nocturnos y similares), por lo que, al igual que para las cifras de número de establecimientos y empleo, estos datos deben de segmentarse por etapas para conocer más de cerca a la industria restaurantera. Con base en la encuesta ingreso-gasto de los hogares, la composición porcentual del gasto total en alimentos y bebidas consumidas fuera del hogar, más el gasto en servicios de esparcimiento en centros nocturnos, se desglosa por concepto. Esta descomposición se aplica al dato global de

N\$ 40, 700, 000, 000.00 para obtener las ventas de cada sector que comprende la industria restaurantera global. Después de descontar las ventas de bares y centros nocturnos y similares, el sector restaurantero registró ventas anuales de N\$ 36, 200, 000, 000.00 en 1991. La composición de estas ventas por segmento y por tipo de restaurante se estima en el siguiente cuadro

MERCADO TOTAL 1991			
TIPO DE	NO. DE		
ESTABLECIMIENTO	ESTABLECIMIENTO	EMPLEO	VENTA
RESTAURANTES	126,607	426,429	N\$ 36,244,500,000
CENTROS NOCTURNOS	885	8,191	N\$ 2,156,000,000
BARES Y SIMILARES	19,918	47,256	N\$ 2,278,000,000

TOTAL	147,410	481,876	N\$ 40,678,500,000

A partir de los resultados de la encuesta, se puede construir el cuadro siguiente. En esta estimación, se aplica la venta promedio por tipo de establecimiento organizado obtenida en la encuesta para calcular las ventas de cada tipo de restaurante en este segmento. Por su parte, las ventas del segmento tradicional se obtienen restando las del organizado de las ventas globales del sector restaurantero (NS 36, 244, 500, 000). Este cuadro resume totalmente la estructura del sector restaurantero en cuanto a sus establecimientos, empleo y ventas.

ESTRUCTURA Y TAMAÑO DEL SECTOR RESTAURANTERO EN 1991

	ESTAB.	VENTAS(NS)		EMPLEO	
		TOTALES	PROMEDIO	TOTAL	PROM.
Formales	419	1,321,945,000	3,155,000	23,045	55
Especializados	1,086	3,365,514,000	3,099,000	58,278	54
Informales	376	880,216,000	2,341,000	19,438	52
Fast food	160	453,120,000	2,832,000	5,760	36
Cafeterías	357	1,513,323,000	4,239,000	26,775	75
TOTAL					
ORGANIZADO	2,398	7,534,118,000	3,142,000	133,296	56
+					
TRADICIONAL	124,209	28,710,382,000	231,000	293,133	2.4
TOTAL					
GLOBAL	126,607	36,244,500,000	286,000	426,429	3.4

De este cuadro, destaca que el sector organizado con tan solo el 1.9% de los establecimientos, genera el 20.8% de las ventas y el 31.3% del empleo de la industria restaurantera. Dentro del segmento organizado, a su vez, destacan los especializados como también las cafeterías y formales por su generación de empleo y ventas.

1.6 INGRESOS, GASTOS Y UTILIDADES DE LA INDUSTRIA

Los recursos que son captados por la industria restaurantera, son obtenidos en primer lugar por las comidas y en segundo lugar desayunos y cenas. Sin embargo, existen excepciones como el caso de fast food y cafeterías, ya que los primeros obtienen un alto ingreso por comidas para llevar, y los segundos dependen más de los desayunos que el resto de los restaurantes.

Acerca de los gastos, se observa que entre las compras de materias primas y pago de empleos se consume casi la mitad de los recursos captados por el sector. Otros costos que tienen un peso relativo de importancia son las rentas de locales e impuestos (7% y 6.5% de los ingresos, respectivamente). En este sentido, cabe destacar la importancia en el pago de licencia, derechos, permisos e impuestos de la industria. En promedio la utilidad neta de estos establecimientos es de 10.4%, aún cuando en cafeterías e informales se obtiene rendimientos más elevados que el resto de los restaurantes. De hecho, el rendimiento más reducido se detectó en especializados (4.8%). Este bajo rendimiento puede deberse a que estos restaurantes fueron los que más resintieron la ley de no deducibilidad de gastos de representación.

1.7 EFECTOS DEL CONTROL DE PRECIOS EN LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

En este punto se presenta una visión de las consecuencias que el control de precios (PECE) ha tenido sobre la dinámica económica de la industria restaurantera. Se

consideran los efectos globales del control de precios, así como el impacto de los factores del control de precios llevados a cabo específicamente sobre la industria restaurantera

1.7.1 ANTECEDENTES DEL CONTROL DE PRECIO

A partir de 1983 las autoridades públicas emprendieron infinidad de programas para reanimar a la economía y contener la inflación. Estos fueron de carácter ortodoxo y no dieron resultados tangibles entre 1983 y 1987, por lo que para 1988 se implantó un programa que contemplaba, además de aspectos ortodoxos de estabilización (reducción de déficit público), aspectos heterodoxos de control de precios, mediante la aplicación de los "pactos": Pacto de Solidaridad Económica (PECE, en 1988) y Pacto para la Estabilidad y el Crecimiento Económico (PECE, a partir 1989).

Hasta 1993, este esquema de control de precios ha persistido, lo que ha propiciado una importante relación en la inflación, que ha bajado de un 160% anual en 1987 a menos de 10% en 1993. Sin embargo, y dado que el control de precios es más efectivo (y factible) en algunos sectores que en otros, y que se ha dado aumento de precios en algunas industrias y no en otras, los "pactos" han implicado cambios importantes en la rentabilidad relativa de los distintos sectores de la economía: mientras que algunos sectores han visto su rendimiento incrementarse, otros se han visto severamente afectados por el control de precios, ya que sus costos han crecido por encima de sus precios.

Dentro de los sectores afectados, en los que los precios no han crecido al ritmo de los costos, es muy probable que se observe una combinación de los siguientes fenómenos:

- a) Restricción de la oferta interna (indicativa de la escasez) compensada por importaciones.
- b) Reducción en la calidad del producto final de venta.
- c) Descapitalización gradual del sector

Cabe señalar que el aspecto más característico del sector restaurantero debe de ser el c) descapitalización. Dada la competencia dentro del mercado, no se puede pensar en un impacto del control de precios sobre la calidad del servicio, ya que este es más característico de mercados oligopólicos. Por lo tanto (dado que los restaurantes son un servicio, "no comerciable"), la única forma en que pudieron enfrentar el PECE fue mediante una reducción de sus utilidades netas, lo que necesariamente redundará en una Descapitalización del sector. Este efecto reforzó si se considera que las ventas de los restaurantes dependen crucialmente de la liquidez dentro del mercado, y apartir de los pactos, ésta se ha reducido substancialmente.

1.7.2 EFECTO GENERAL SOBRE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

El impacto total del control de precios sobre la industria restaurantero es, que para todos los segmentos los costos han crecido por encima de los precios, lo que ha redundado en pérdida de rentabilidad. Así, en promedio los costos de la actividad han crecido en 97% y los precios finales en 48% apartir de la vigencia de los "pactos". Esto ha repercutido en una caída del 16% en las utilidades netas del sector. Además, cabe destacar que mientras las cafeterías e informales han sufrido relativamente menos el control de precios, los fast food han registrado caídas de hasta un 40% en su rentabilidad, aunque esto también puede ser resultado de la mayor competencia en este segmento del mercado.

Los mayores impactos sobre los costos restauranteros no se han dado tanto por el lado de las materias primas o del empleo, sino que los costos se han visto incrementado relativamente a los precios debido a que, en general, han habido incrementos sustanciales en servicios públicos como el agua, predial y luz, además de otros servicios como mantenimiento, promoción y publicidad y rentas.

1.7.3 APOYO DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA AL PECE

Hasta este momento hemos visto como afecta el control de precios a la industria restaurantera, sin embargo debe profundizarse en el impacto que tuvieron los "paquetes" que, en el caso particular de la actividad restaurantera, se aplicaron como una forma de apoyo al PECE. Se promovieron dos tipos específicos de descuento: El llamado menú de solidaridad (que ponía al alcance de personas de bajos ingresos al posibilidad de realizar comida en los restaurantes a un precio menor) y el 5% de descuento general en el consumo de restaurantes. Destaca que, en los restaurantes de mayores precios (formales y especializados y en menor grado los informales) el 5% de descuento fue de uso prácticamente generalizado, mientras que Fast Food y cafeterías utilizaron más frecuentemente el menú de solidaridad.

El impacto de estas promociones sobre las utilidades de los restaurantes son que el 5% de descuento redujo las utilidades de los restaurantes en un promedio del 9.2%, con impactos elevados para los restaurantes que más lo utilizaron (formales 9.2% y especializados 12.7% de impacto), mientras que el efecto del "menú de solidaridad" fue de 5.4%, donde los restaurantes más afectados fueron los informales (14.7%). El impacto combinado de estas medidas fue de una reducción en las utilidades de un 7.5% con efectos mayores para especializados (12.3%), Formales (9.3%) e informales (8.3%). Con esto queda claro que prácticamente la mitad del impacto de los "pactos" sobre la utilidad del sector restaurantera se propició por las "promociones especiales", mientras que la mitad se debió fundamentalmente al disparidad del crecimiento de los costos y de los precios de la industria.

1.7.4 PRINCIPALES IMPLICACIONES DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

Como se vio en las secciones pasadas, el control de precios vigentes en la economía afectó fundamentalmente el margen de rentabilidad de la actividad restaurantera, con lo que se observó un proceso de Descapitalización importante en el sector. Se calcula, con base en la información derivada de encuestas, que cada restaurante del segmento organizado ha perdido utilidades en promedio por N\$ 52, 000.00 anuales, debido a la vigencia de los pactos. Estos son recursos que, de haberse obtenido, hubieran apoyado directamente la inversión y el empleo dentro de la industria. Así se estima que, de haberse obtenido estos ingresos, el empleo dentro del sector organizado podría haberse incrementado en 2, 100 ocupados, o se hubiera podido incrementar la oferta de establecimientos en 38 unidades anuales, manteniendo las utilidades del sector inalteradas.

1.8 EL TLC Y LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

En este punto se incluye como parte fundamental del análisis actual de los riesgos y oportunidades que enfrenta la industria restaurantera. Se evalúa el impacto que tiene el Tratado de Libre Comercio con E.E.U.U Y CANADÁ sobre la economía mexicana como un todo y en particular el impacto que podrá tener sobre el sector restaurantero.

1.8.1 ANTECEDENTES ACERCA DEL TLC

La firma del Tratado de Libre Comercio (TLC) con los Estados Unidos de Norteamérica y Canadá es una parte integral de la política de apertura y cambio estructural que se ha desarrollado en México durante los últimos años. Es decir, el TLC

no es un evento aislado, sino un elemento más de la política de modernización económica de la Nación.

Por esto, la firma del TLC debe visualizarse desde una perspectiva adecuada. México se ha venido abriendo unilateralmente a los flujos internacionales de comercio, servicios y capitales desde 1986, con su entrada al Acuerdo General de Tarifas y Comercio (GATT): De una tarifa promedio de más del 100% sobre productos importados en 1982, hoy la tarifa más alta es del 20% y prácticamente cualquier producto es importable.

Por tanto, el TLC es, en realidad, un paso adicional a esta política de apertura, ya que en buena medida, el país ya pagó los mayores costos de su apertura a los mercados internacionales. Básicamente la firma del tratado, implica la creación de un conjunto de reglas comerciales claras y permanentes, que regularán la actividad comercial entre los tres países involucrados, evitando en buena medida prácticas desleales de comercio. Además, la libertad de comercio entre los países puede ser pivote para destacar una recuperación gradual en el ingreso de las clases más desprotegidas, así como un flujo de inversión suficiente para sostener un acelerado desarrollo nacional.

1.8.2 IMPLICACIONES E IMPACTO DEL TLC SOBRE LA ECONOMÍA NACIONAL.

Con la firma del TLC, se estableció una zona de comercio, dentro de la cual se reducirán gradualmente las tarifas, impuestos a la importación y otras barreras comerciales, en un tiempo pactado con anterioridad, que puede variar entre sectores económicos. Cabe destacar que esta desprotección se aplica sólo a las actividades comerciales entre los países involucrados en el Tratado. Es decir, la reducción en los impuestos para la importación de productos estadounidenses y canadienses no se aplica a

la importación de bienes producidos en otros países, inclusive si son los mismos productos.

En general, el efecto de la firma del TLC sobre la actividad comercial de los países involucrados será una combinación de dos impactos: Un efecto de desviación de comercio (por ejemplo, parte de lo que se importaba de Japón ahora se hará de los E.E.U.U) y un efecto de expansión de comercio (habrá menores costos reales de importación de productos canadienses y estadounidenses, por lo que crecerán las compras al exterior).

Dado que más del 65% del comercio exterior de México de por sí ya se realiza con los E.E.U.U. Y CANADÁ, y que (dados los diferenciales entre los costos de mano de obra y capital entre los países involucrados) existirán importantes oportunidades de complementariedad en la producción, es previsible que el efecto expansión sobrepase el efecto desviación, lo que implica mayores beneficios para los consumidores de los países que firman el tratado. De hecho, a nivel global los resultados esperados sobre la economía nacional son:

- a) Aumento en el nivel de la inversión fija, tanto de fuentes nacionales como extranjeras
- b) Re distribución del ingreso, favoreciendo al sector obrero
- c) Reducción en los costos unitarios de producción de mercancías.
- d) Reasignación de la producción hacia sectores con ventajas comparativas.
- e) Recuperación del sector agrícola, en términos de producción, exportaciones e ingresos.

Sin embargo, estos efectos son a nivel agregado. A nivel sectorial, habrá industrias ganadoras y perdedoras, ya que algunas industrias competitivas incrementarán su volumen de actividad, mientras otros sectores se verán inmersos en un mercado competido con importaciones a menor precio. Además, segmentos con mayor concentración de capital, tiene mayor oportunidad de hacer frente al TLC sin perder mercados.

A pesar de esto, cada sector deberá de tratar de aprovechar en mayor medida los beneficios del tratado y evitar sus riesgos, ya que en medida que los sectores inviertan en equipo moderno, aprovechen los insumos nacionales competitivos e importen los que sean más baratos en el exterior, tendrán más oportunidad de evitar costos debido a la apertura. La industria restaurantera no es la excepción.

1.8.3 LA INDUSTRIA RESTAURANTERA ANTE LA APERTURA COMERCIAL

En esta sección, se hace una comparación del tamaño que tiene la industria restaurantera mexicana relativamente a esta industria en los E.E.U.U. Del total de ventas, la proporción de la industria restaurantera mexicana frente a su similar norteamericana fue del 5.4%, lo que indica que la industria restaurantera norteamericana es casi 20 veces más grande que la mexicana. Esto, a pesar de que en México hay un establecimiento por cada seis en los E.E.U.U. Esta diferencia se debe a que cada restaurante mexicano vende, en promedio, una tercera parte de lo que vende un restaurante típico en los E.E.U.U. Además, a estas se debe de añadir el hecho de que el financiamiento en los E.E.U.U. es más flexible en cuanto a plazos, condiciones y disponibilidad que en México. Sin embargo, la apertura financiera mexicana ahora con el TLC puede ser un elemento favorable para la industria restaurantera, que con ella encontrara créditos competitivos para su capitalización.

A pesar de estas diferencias, cabe destacar dos elementos de importancia, que hacen que estas diferencias pierdan algo de importancia. En primer lugar las ventas por empleado son superiores en México en un 19% respecto a los E.E.U.U., lo que indica alta productividad de la industria mexicana. Por otro lado, el segmento organizado de la industria restaurantera mexicana vende (por establecimiento) tres veces el promedio de los E.E.U.U., lo que pone a este segmento a nivel de los restaurantes norteamericanos.

Lo que indica todo esto es que sí existe un potencial de riesgo para la industria mexicana de restaurantes dado su tamaño, relativo tan reducido, aunque la industria mexicana es tan productiva como la norteamericana y la apertura financiera puede facilitar su capitalización. El mayor riesgo recae sobre el **SECTOR TRADICIONAL**, ya que el organizado está por lo menos al nivel de la industria norteamericana.

A pesar de los argumentos anteriores, la opinión general de los restauranteros mexicanos ante el TLC es positiva. De la muestra encuestada, un 89.9% considera favorable los efectos del TLC sobre la industria, sobre todo debido a los siguientes factores:

- a) Baja en los costos de materia prima
- b) Mejor tecnología disponible.
- c) Mayores oportunidades de ampliación
- d) Mayor flujo de turistas
- e) Mejor calidad de insumos y productos.

Sin embargo, se mencionan algunos elementos desfavorables que se prevén dentro de los cuales destacaron:

- a) Obsolescencia actual de equipos
- b) Riesgos de invasión de cadenas extranjeras
- c) Aumento en la competencia

1.8.4 BALANCE DE RIESGOS Y OPORTUNIDADES

Un análisis detallado de la actividad restaurantera en el país indica la existencia tanto de riesgos como de oportunidades para la industria, ante la firma del TLC. Estos se listan a continuación:

RIESGOS DEL TLC

- a) Competencia
- b) Costos de mano de obra
- c) Financiamiento

Los principales riesgos de derivan de la entrada de restaurantes extranjeros (por ejemplo, mediante el desarrollo de franquicias) que harán competencia a los nacionales, y

el aumento en los costos de la mano de obra, previsible como resultado de la mayor apertura, que tenderá a equilibrar gradualmente el pago del trabajo mexicano respecto al de los E.E.U.U. Por su parte, el financiamiento destaca como riesgo, en la medida que las fuentes de recursos para restaurantes que entren al país sean más competitivas que las que encuentran los restauranteros en el mercado interno.

Respecto a estos riesgos, es importante destacar que sí es muy probable un aumento en la competencia, que tenderá a redundar en menor clientela para los restaurantes que no se ajusten (por medio de calidad y precio) a este entorno competitivo. Los restaurantes con menor posibilidad de ajustarse son los **TRADICIONALES**, por lo que se puede esperar una gradual Reasignación de las ventas restauranteras que desfavorezca a estos últimos, y favorezca a los organizados y a cadenas de restaurantes extranjeros.

Acerca de la mano de obra, el aumento en su costo (relativo al de materias primas y bienes de capital) causará que la nómina gane participación en los costos de la actividad, lo que podría afectar a los restaurantes más intensivos en mano de obra. Sin embargo, este riesgo se puede contrarrestar utilizando mano de obra más capacitada (productiva) y compensando el mayor costo mediante inversiones de capitalización de los restaurantes, que impliquen menores costos de operación.

Acerca del financiamiento, es importante aclarar que en la medida que el mercado financiero interno se abra a la competencia, este riesgo tenderá a desaparecer, a medida que el restaurantero nacional encuentre fuentes competitivas de recursos crediticios.

OPORTUNIDADES DEL TLC

- a) Ampliación de algunos mercados

- b) Crecimiento económico
- c) Materias primas baratas y de calidad
- d) Disponibilidad de tecnología moderna
- e) Capitalización del sector

Las principales oportunidades del TLC derivan de dos fuentes. La primera (global) indica que, dado el crecimiento económico que propiciará el TLC, la posibilidad de aprovechar mercados ampliados en crecimiento se incrementa, sobre todo en algunos segmentos como cafeterías y Fast Food.

La segunda fuente deriva de las oportunidades de importar materias primas baratas y de mejor calidad, y de aprovechar tecnologías restauranteras más modernas. Esta posibilidad es la que permitirá a los restaurantes seguir operando, a pesar del aumento en la competencia y en los costos de mano de obra.

Sin embargo, estas oportunidades se aprovecharán sólo si se capitaliza al sector en términos de equipos y sistemas modernos de producción y servicio. Esto es lo que, en última instancia, permitirá al sector sobrevivir y aprovechar las oportunidades que ofrece el TLC. Por esto, a continuación se describen las propuestas y posiciones que los restauranteros declararon que el gremio debe tomar ante el TLC.

- a) Cursos de capacitación al personal.
- b) Mejorar la calidad de alimentos y servicios (factible, con importación de equipo de materias primas).
- c) Establecer sistemas de control de calidad

Como se puede ver, en general lo que requiere la industria restaurantera, para aprovechar oportunidades y evitar riesgos, es capitalizarse, en términos de sistemas, equipos y uso de materias primas competitivas. Esta será la única forma en que logren los niveles de productividad y competitividad adecuados para enfrentar el TLC.

"SEGUNDO CAPITULO"

2.1 CONCEPTO AUDITORÍA

La auditoría es una herramienta que sirve a un grupo de profesionistas, que tienen la responsabilidad de examinar y expresar su opinión sobre los estados financieros en una fecha determinada y por un periodo limitado. Para poder emitir su dictamen u opinión con responsabilidad, precisa evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria. A la fecha no existen criterios uniformes para su realización, por tal motivo citaremos a continuación algunos conceptos con el fin de dar una idea en general.

Según Kohler:

"La auditoría es la revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y de los registros contables de una empresa, que procede de la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

Según Montgomery H. Robert:

"La auditoría es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a sus operaciones financieras, y los resultados de éstos para informar sobre los mismos".

Según Ricardo Miramontes:

"La auditoría, es el proceso por medio del cual un tercero (contador público), en su carácter de profesional independiente e imparcial, rectifica la opinión de quienes han suscrito los estados financieros sujetos a su examen".

Según Holmes:

"La auditoría es la comparación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la

verdadera situación financiera y las operaciones y certificar los estados e informes que se rindan".

Según Fernando Díaz Barroso:

Auditoría es "La ciencia del análisis, comprobación y estimulación de las ventas".

Según Rogelio Casas Alatríste:

"La auditoría de estados financieros es el examen o revisión a base de pruebas selectivas, de los estados financieros, tendientes a determinar si presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refieren".

Según I.M.C.P. en su boletín 1020 Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la Auditoría de Estados financieros.

"El objetivo del examen de estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

Con relación a estos elementos podemos decir que la Auditoría es la especialidad que más identifica al Contador público como un profesional independiente, quien al expresar su opinión sobre los estados financieros que examina cumple con una labor social relevante: dar un sello de confianza a la información que se presenta en los mismos.

2.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

BOLETÍN 1010 NORMAS DE AUDITORÍA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.

2.2.1 NORMAS DE AUDITORÍA

GENERALIDADES

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que va utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectuó a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter

indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del contador público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, sí, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de auditoría".

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional, no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón, se hace indispensable el que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos

estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones.

En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales.

DEFINICIÓN

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

NORMAS DE AUDITORÍA

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

NORMAS PERSONALES

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

"Entrenamiento técnico y capacitación profesional".

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedito y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

"Cuidado y diligencias profesionales"

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

"Independencia"

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo mental.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

"Planeación y Supervisión"

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

"Estudio y Evaluación del control interno"

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

"Obtención de evidencia suficiente y competente"

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

NORMAS DE INFORMACIÓN

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

"Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión"

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

"Bases de opinión sobre estados financieros"

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

2.2.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE APLICACIÓN GENERAL

BOLETÍN 5010 INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

GENERALIDADES

El contador público independiente puede desempeñar diversas actividades o trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero su principal actividad es la auditoría de estados financieros, la cual tiene por objetivo final el emitir una opinión en la que haga constar que dichos resultados financieros presentan la situación financiera y los estados de operaciones de la empresa a una fecha, lo cual se hace dentro del marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados en forma consistente.

El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y de convicción necesarios para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor, el determinar qué clase de pruebas necesita para obtener dicha convicción y hasta qué grado deben realizarse estas pruebas y en qué momento suministran elementos de juicio suficiente.

ALCANCE Y LIMITACIONES

Este boletín se refiere a los recursos de investigación y prueba en general que el auditor usa para obtener la información necesaria, que apoye su opinión sobre los estados financieros que está examinando.

OBJETIVO

El propósito de este boletín es establecer las técnicas y procedimientos de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria, que fundamentalmente su opinión profesional sobre los estados financieros de la empresa que se está examinando.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

-Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

EXTENSIÓN O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llaman oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional. Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio general. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general, deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia por lo que es recomendable que su aplicación la lleva a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

- Análisis. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran agrupados y, puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldos

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros: por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el "análisis de saldo".

b) Análisis de movimientos

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

- Inspección. Examen físico de bienes materiales o documentos con el objetivo de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes maneras:

POSITIVA. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

NEGATIVA. Se envían los datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

INDIRECTA, CIEGA O EN BLANCO. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

INVESTIGACIÓN. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la contabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

DECLARACIÓN. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita.

Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

CERTIFICACIÓN. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

OBSERVACIÓN. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo; el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

CÁLCULO. Verificación matemática de alguna partida.

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

2.3 TIPOS DE AUDITORÍA.

Después de haber visto las diferentes, definiciones de Auditoría y las normas de procedimientos de Auditoría, podremos ver que la Auditoría es muy extensa, por lo tanto se divide en varios tipos, como son los siguientes:

- Auditoría Operacional
- Auditoría Interna
- Auditoría de Estados Financieros
- Auditoría Administrativa
- Auditoría Gubernamental
- Auditoría Fiscal
- Auditoría Integral

Para efectos de este trabajo de investigación, sólo analizaremos los dos tipos de Auditoría, y estos son los siguientes:

- Auditoría de Estados Financieros
- Auditoría Fiscal

2.3.1 AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

OBJETIVO. Revisión total o parcial de estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con objeto de expresar una opinión respecto a la situación financiera que presentan para efectos ante terceros. La auditoría de estados financieros es la práctica de un contador público independiente sobre los estados financieros de su cliente.

La auditoría de los estados financieros ha sido y es, sin lugar a dudas, una de las áreas de actuación del contador público que mayor impulso ha recibido tanto de organizaciones educativas como de instituciones profesionales e investigadores

particulares. Sobra reconocer que, de hecho, esta disciplina ha sido el pilar para el desarrollo y surgimiento de otros tipos de auditoría.

Es, en función a lo referido, que se han logrado excelentes estándares en pronunciamientos formales o institucionales y una alta calidad bibliográfica que versa sobre la auditoría de estados financieros. Por tal razón, en el presente investigación no se pretenderá abrir nuevos caminos para el conocimiento y ejercicio de esta disciplina; se recurrirá fundamentalmente a los lineamientos profesionales ya establecidos, citándose de manera muy especial al Instituto Mexicano de Contadores Públicos de cuyos pronunciamientos se nutrirá básicamente el contenido de esta investigación.

Es de reconocer, por último, y antes de entrar en materia, que el practicante de la auditoría de los estados financieros deberá tener siempre a la mano como requisito indispensable para su ejercicio, los boletines en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por la referida organización profesional; ya que, además de la invaluable guía que representan, son disposiciones reconocidas y aceptadas por la profesión organizada en torno al Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

**BOLETÍN 1020 DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.
DECLARACIONES NORMATIVAS DE CARÁCTER GENERAL SOBRE EL
OBJETIVO Y NATURALEZA DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS.**

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, el contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas.

En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para determinar su grado de confiabilidad. Pero cabe señalar que la administración de la empresa tiene la responsabilidad sobre la información en los Estados Financieros.

Dado que los resultados de una auditoría, generalmente trascienden no sólo con quien contrata directamente este servicio, sino ante el público en general, es por ello que debido a esta responsabilidad de carácter social, el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional.

ALCANCE Y LIMITACIONES.

Este boletín se refiere a las declaraciones normativas de carácter general sobre la finalidad y naturaleza de la auditoría de estados financieros, las que debido a su importancia para el desarrollo de esta actividad profesional son tratadas en forma específica y con mayor grado de detalle en otros boletines de esta misma Comisión , en los que se proporcionan lineamientos concretos para su aplicación.

OBJETIVO DEL BOLETÍN.

El propósito de este boletín es describir el objetivo general y la naturaleza de la auditoría de estados financieros

EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar su opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

La opinión de auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional que se detallan en el Boletín 1010 de esta Comisión, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

RESPONSABILIDAD EN LA PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad.

La auditoría de estados financieros no revela a la administración de sus responsabilidades.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros.

La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estado

BOLETÍN 4010 DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS.

DICTAMEN DEL AUDITOR

GENERALIDADES

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado a los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de este modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que lo origina.

En el boletín 1020 de esta Comisión "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros" se establece lo siguiente:

"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad.

La opinión del auditor, por ser independiente a la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, que se detallan en el Boletín 1010 de esta Comisión, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados".

Por ser declaraciones de la administración, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la entidad. En tanto, que el

dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

ALCANCE Y LIMITACIONES.

Este boletín tiene por objeto proporcionar los elementos necesarios para que el contador público aplique las normas de auditoría relativas a la emisión del dictamen como resultado de un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo tanto, no se refiere a dictámenes emitidos con propósitos especiales, para los cuales existen normas específicas.

En virtud de que sería impráctico tratar en este boletín todos los casos que pueden presentarse al auditor cuando rinde su dictamen, se han seleccionado aquéllos que con mayor frecuencia se presentan en la práctica profesional.

OBJETIVO DEL BOLETÍN.

El objetivo de este boletín es establecer la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

PRONUNCIAMIENTOS GENERALES RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

- Identificación de los estados financieros-

Generalmente, el dictamen del auditor se referirá al alcance general y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera. Sin embargo, en ciertos casos es posible que el auditor emita un dictamen solamente sobre el balance general y no sobre los otros estados financieros básicos.

Asimismo, el auditor podrá emitir una opinión sin salvedades sobre uno de los estados financieros y una con salvedades o una opinión negativa o abstenerse de opinar sobre otro, si las circunstancias así lo requieren.

- A quien debe dirigirse el dictamen-

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quién haya contratado los servicios del auditor.

- Redacción y firma del dictamen-

Siempre deberá aparecer el nombre y la firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: hemos examinado; en nuestra opinión; etc.), cuando sea una firma de contadores públicos quien lo suscriba.

- Fecha del dictamen-

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría de estados financieros, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminado. Las excepciones a esta regla se describen en los párrafos 100 al 108 de este boletín.

2.3.2 AUDITORÍA FISCAL

OBJETIVO. Según C.P Juan Ramón Santillana González el objetivo es verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista físico: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales y tesorerías municipales. En esta auditoría recae también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes; como son, a manera de ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Hablar de auditoría fiscal, y más aún si su orientación es para efectos didácticos, es casi hablar de un tabú merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir al gasto público. Ello debido a las consecuentes molestias y trastornos que acarrea una auditoría de esta naturaleza, no obstante se esté consciente de haber contribuido y cumplido correctamente con esta obligación ciudadana. Grave preocupación se presenta cuando se ha incurrido en errores o faltas por omisión o comisión en el pago de las contribuciones impositivas.

Independientemente de los criterios y puntos de vista que cada lector, a título individual, pueda tener al respecto, se debe tener conciencia de que la auditoría fiscal es una verdadera necesidad, indispensablemente para la integración armónica (aun cuando a veces no lo sea tanto) de la relación contribuyente-fisco. Y, porque -hablando claro- si no se supiera de la existencia de este elemento de fiscalización, simple y sencillamente es de dudarse que existiera un considerable número de contribuyentes que cubrieran sus impuestos como lo establecen las leyes respectivas.

Hablar de auditoría fiscal es hablar de una acción que atemoriza a los ciudadanos con responsabilidades contributivas... pero no se debe ver tal cual. La auditoría fiscal es un importantísimo elemento que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país. Lo anterior se apoya en un simple y supuesto efecto: ¿Qué pasaría si cada contribuyente pagara lo que quisiera de impuestos en virtud de que no existiera un órgano de revisión que se lo exigiera? la respuesta es sencilla: anarquía. Sería anarquía, sencillamente por la razón de que los impuestos son el medio para cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona y administra el Estado. Un estado sin ingresos, vía impuestos, nada más no existiría.

Si todos los contribuyentes pagaran honrada, correcta y oportunamente sus impuestos, con verdadera confianza en su responsabilidad ciudadana, pues simplemente no tendría razón de existir la auditoría fiscal... pero esto no puede ser.

Cabe ser realistas; se necesita, se depende, se requiere, es de exigirse la auditoría fiscal (aun cuando en el fondo no se quiera reconocer). A el contador público, principal profesional relacionado con la auditoría fiscal, debe aprender y conocer la esencia de ésta y contribuir a su desarrollo y desenvolvimiento.

Merced a las apreciaciones tabú de la auditoría fiscal, pocos son los que se han preocupado por el estudio y el análisis de esta disciplina; la bibliografía al respecto es escasa, por no decir que no existe. A determinante especialidad del contador público.

FILOSOFÍA DE LA FISCALIZACIÓN

La filosofía de la fiscalización se puede resumir en cuatro acciones básicas y progresivas que encubren la auditoría fiscal; estas son:

PRIMERA: Buscar que todos los contribuyentes estén bajo control; es decir, que todos los obligados a registrarse como tales lo hagan. El objetivo, es, por lo tanto, ampliar el universo de contribuyentes registrando a todos los que deben aportar al gasto público.

Ni duda cabe que esta primera etapa de acción de fiscalización reviste gran complejidad, ya que al indagar qué contribuyentes son desconocidos para las entidades con capacidad de cobro de aspectos impositivos se requiere de la adopción de sistemas de captación y registros persistentes, aparejados con exigencias de identificación de los mismos contribuyentes en muy diversas instancias. Esta es la base de la **pirámide de fiscalización**, según la identifican algunas autoridades.

SEGUNDA: Las acciones de fiscalización se encaminarán en esta segunda etapa a contar con adecuados controles para impulsar a todos los contribuyentes conocidos - registrados- a que den el primer paso hacia el cumplimiento voluntario: presentar las declaraciones en el tiempo y en la forma que las leyes establezcan. De hecho se trata de un segundo proceso de identificación de los contribuyentes: determinar individualmente, dentro del universo de contribuyentes conocidos, aquellos que no hayan cumplido con su obligación primaria de presentar sus declaraciones.

TERCERA: En esta etapa se buscará que los contribuyentes que ya estén cumpliendo con la presentación de sus declaraciones, incluyan en ellas información cada vez más fidedigna. En otras palabras, se pretende que no eludan el cumplimiento mediante la presentación de declaraciones con cifras y datos no apegados a la realidad.

CUARTA: Esta última fase de la fiscalización es la referente a la recuperación o cobro de adeudos de los contribuyentes que ya hayan declarado y lo han hecho fielmente pero que, sin embargo, no han cubierto los adeudos determinados.

De las anteriores acciones que comprende la filosofía de la fiscalización se desprenden dos actividades fundamentales: La primera relativa a la capacitación e integración de la base obligada a contribuir al gasto público, así como la gestión de cobranza que se ejerce por medio de las oficinas designadas para tal efecto y que están en estrecho contacto con el universo de contribuyentes.

La segunda correspondiente a la comprobación de la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas, que constituyen la esencia del proceso fiscalizador.

Hasta esta parte de la investigación hemos visto lo que es la Auditoría Fiscal, pero ahora comentaremos lo que es la auditoría para fines fiscales, es decir, la que realiza el contador Público independiente, al igual que la auditoría de Estados Financieros, la auditoría con fines fiscales también expresa una opinión sobre la situación de los Estados Financieros de la entidad de sus obligaciones ante el fisco, por medio del DICTAMEN para efectos fiscales.

A continuación veremos algunos aspectos de este tipo de auditorías, ¿Cómo son?, ¿Quiénes tienen la obligación de Dictaminarse para fines fiscales? ¿Con que requisitos debe cumplir el Contador Público Independiente?, ¿Qué pasa cuando hay una sustitución del Contador Público?, etc. Todas estas respuestas están el Código Fiscal de la federación, que es la ley que norma y regula este tipo de auditoría para fines fiscales.

Según el Art.32-A del Código Fiscal de la Federación nos establece, que están obligados a ser dictaminados, las personas morales y personas físicas con actividades empresariales, que se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

INGRESOS, ACTIVO Y TRABAJADORES

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingreso acumulables superiores a siete millones setenta y un mil nuevos pesos, que el valor de su activo de terminado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a catorce millones ciento cuarenta y tres mil nuevos pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán.

DONATARIAS AUTORIZADAS

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta. En este caso el dictamen se realizará en forma simplificada. Si no reciben donativos no están obligadas.

FUSIÓN O ESCISIÓN

III Las que fusionen o se escindan, en el ejercicio que ocurran dichos actos y en los tres posteriores.

El Art. 52 del CFF, nos habla sobre los dictámenes de los contadores públicos, donde expresa que los hechos afirmados en los dictámenes de los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así, como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba lo contrario, siempre que reúna los siguientes requisitos:

REGISTRO DEL CONTADOR PUBLICO

I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrá obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocida por la misma secretaría.

b) A partir del 1o. de enero de 1996 entrará en vigor la reforma al inciso b) de la fracción I del artículo 52, para quedar como sigue. 2 Tr 1994: "b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte."

DICTAMEN DE ACUERDO CON DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL CFF Y NORMAS DE AUDITORÍA

II Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento del CFF y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

EMISIÓN DEL INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL DICTAMINADO

III Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

SANCIÓNES PARA LOS CONTADORES PÚBLICOS

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos se dará aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

"TERCER CAPITULO"

3.1 CONCEPTO DEL CONTROL INTERNO

El contador Público al realizar el trabajo de Auditoría, trabaja menos si la empresa sujeta a examen, cuenta con un eficiente "control interno" y, por lo contrario, trabaja más, cuando dicha entidad cuente con un sistema deficiente de control interno.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define de la siguiente manera:

"El Control Interno comprende: el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección."

Otro concepto distinto sobre el Control Interno, del C.P. Joaquín González Morfín dice:

"El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio puede depender de estos elementos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita."

Según Montgomery el Control Interno se clasifica en las siguientes tres áreas:

"Control Administrativo. Plan de organización y todas las medidas y métodos debidamente coordinados que han sido adoptados dentro de la empresa para promover eficiencia en las operaciones y fomentar adhesión a las políticas administrativas descritas."

"Control Contable. Área relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables definiéndolos como: Aquel control que está diseñado para producir exactitud en los registros y resúmenes de las transacciones financieras realizadas."

Comprobación Interna. Lo correspondiente a los procedimientos contables, estadísticos, físicos o cualquier otro control que salvaguarde el activo contra desfalcos, u otras irregularidades similares.

Paul Grady opina lo siguiente:

"El Control interno contable comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados dentro de un negocio: a) para salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes de fraudes o errores, b) verificar la exactitud y confianza de los datos contables que la administración usa para sus decisiones, y , c) promover eficiencia en sus operaciones y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas, en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa o indirecta".

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos opina lo siguiente:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para proteger los activos, como son: Verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas de administración prescritas en una empresa."

Resumiendo todas estas definiciones de Control Interno podemos decir que los objetivos del control interno son los siguientes:

- a) Obtención de información financiera correcta y segura.
- b) Protección de los activos de la entidad.
- c) Promoción de la eficiencia de operación y adhesión a las políticas de la empresa.

3.2 BOLETINES DEL CONTROL INTERNO

Dentro de las Normas y Procedimientos de Auditoría, también existen los boletines referentes al Control Interno, que nos sirven para determinar el grado de confianza que se puede tener en la razonabilidad de los Estados Financieros, existe varios boletines y guías del Control Interno como son los siguientes:

3050 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

4100 DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA CONTROL INTERNO CONTABLE

5250 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA RELATIVOS AL DICTAMEN SOBRE EL SISTEMA DEL CONTROL INTERNO

6010 GUÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO INGRESOS.

6020 GUÍA COMPRAS

6030 GUÍA DE PRODUCCIÓN

6040 GUÍA DE NOMINAS

6050 GUÍA PARA EL CICLO DE TESORERÍA

6070 CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA PARA NEGOCIOS PEQUEÑOS

En este trabajo de investigación, nuestro objetivo es ver y analizar los beneficios que podrían tener los restaurantes tradicionales, si aplicaran algunos aspectos interesantes del Control interno, en el siguiente tema abordaré sobre, una propuesta de modelo de control interno para un restaurante tradicional, pero antes analizaremos y veremos dos aspectos importantes, como son las consideraciones en la auditoría para negocios pequeños (BOLETÍN 6070) ya que, eminentemente estamos refiriéndonos a restaurantes que pertenecen al sector, de la micro empresa. Por otra parte para poder analizar y evaluar su actual control interno, veremos el BOLETÍN 3050.

3.2.1 BOLETÍN 3050 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

GENERALIDADES

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor deba efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

El conocimiento y evaluación del control interno deben permitir al auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, oportunidad y naturaleza de las debilidades o desviaciones al control interno del cliente que son definidas en este boletín como "situaciones a informar".

ALCANCE

Este boletín trata sobre el estudio y evaluación del control interno que el auditor efectúa en una revisión de estados financieros, practicada conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

OBJETIVO

El objetivo de este boletín es definir los elementos de la estructura del control interno y establecer los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría, así como señalar los lineamientos que deben seguirse al informar sobre debilidades o desviaciones al control interno.

DEFINICIÓN Y ELEMENTOS DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a) El ambiente de control
- b) El sistema contable
- c) Los procedimientos de control

A) AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos

- Estructura de organización de la entidad
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna
- Políticas y prácticas de personal
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

B) SISTEMA CONTABLE

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d) Registren las transacciones en el periodo correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

C) PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por competentes específicos al ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter detectivo o defectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

CONSIDERACIONES GENERALES

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la industria en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables

Por ejemplo, una estructura de organización con una delegación formal de autoridad, podrá incidir favorablemente de modo importante en el ambiente de control de una entidad grande. Sin embargo, una empresa pequeña, con la participación efectiva del dueño-gerente, normalmente no requiere de procedimientos contables extensos ni de

registros contables sofisticados o procedimientos de control formales, tales como políticas escritas, seguridad de la información o procedimientos para obtener cotizaciones competitivas.

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno, representa una importante responsabilidad de la administración, para proporcionar una seguridad responsable de que se logran los objetivos de una entidad. La gerencia deberá vigilar de modo constante, la estructura de control interno, para determinar si ésta opera debidamente y si se modifica oportunamente, de acuerdo con los cambios en las condiciones existentes.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad, no deberá exceder los beneficios esperados al establecerla.

La efectividad de la estructura de control interno, está sujeta a limitaciones inherentes, tales como malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatigas personales, confusión entre personas de dentro y fuera de la entidad y si la gerencia hace caso omiso de ciertas políticas y procedimientos.

Para tener una mejor comprensión de las políticas y procedimientos, el auditor deberá obtener conocimiento suficiente sobre cada uno de los elementos de la estructura de control interno, a través de experiencias anteriores con la entidad y de averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las actividades y operaciones. La naturaleza y alcance de los procedimientos, suele variar de una entidad a otra y se ven afectados por el tamaño y complejidad de la misma, experiencias anteriores, naturaleza de la política o procedimientos en particular y la documentación existente.

El auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de la documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura de control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación de una empresa grande y compleja, podrá incluir diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones. En cambio la entidad pequeña, la documentación en forma de memoradum, podrá ser suficiente.

3.2.2 GUÍA 6070 CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA DE NEGOCIOS PEQUEÑOS DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

INTRODUCCIÓN

El término "pequeño negocio" se refiere en esta guía a aquellas empresas con pocos empleados o con un nivel bajo de ingreso o de activos totales. Estas empresas presentan usualmente una o ambas de las siguientes características:

- Limitada segregación de funciones; y/o
- Control predominante por parte del funcionario principal o del dueño, sobre todos los aspectos esenciales de la empresa.

Estas características obligan al auditor a adaptar el enfoque de su examen, a las circunstancias de operación que rodean a la auditoría de un negocio pequeño.

CARACTERÍSTICAS DE LOS NEGOCIOS PEQUEÑOS

Limitada segregación de funciones.

- Normalmente, una empresa pequeña destina menos recursos a las funciones de contabilidad financiera que las empresas de mayor tamaño, ya que es posible que no sea costoso contratar personal especializado en contabilidad. Aunque es responsabilidad de la administración asegurarse que se salvaguarden los activos y que se mantenga un sistema de contabilidad adecuado, es común que los administradores de negocios pequeños concentren sus esfuerzos en áreas operacionales tales como mercadotecnia y ventas.

Cuando los recursos contables son limitados, existen dos posibles consecuencias:

Los registros contables pueden ser informales o inadecuados. Por lo tanto, existen mayor riesgo de que los estados financieros sean imprecisos o incompletos.

Se confía más en la ayuda que pueda proporcionar el auditor, tanto en la preparación de los registros contables como de los estados financieros, por lo que los administradores de un negocio pequeño pueden suponer, incorrectamente, que han sido relevados de la responsabilidad de presentar adecuadamente la información financiera.

Debido a que, generalmente, los negocios pequeños no cuentan con muchos empleados en el área contable, a menudo no es posible segregarse las funciones entre varios individuos al mismo grado que en empresas más grandes.

Las limitadas segregaciones de funciones puede originar que no se pueda depender de la estructura de control interno, para detectar fraudes o errores. Por ejemplo, en un negocio pequeño, debido al número reducido de empleados es posible que el mismo personal que tiene a su cargo la contabilidad, tenga también acceso a activos que son fáciles de sustraer o enajenar. De igual manera, cuando existe poco personal, es difícil establecer un sistema para la verificación independiente del trabajo de un empleado, lo que trae como consecuencia un mayor riesgo de que existan errores no detectados.

Adicionalmente, debido a la limitada segregación de funciones, es posible que el uso de equipo de cómputo en un negocio pequeño incremente los riesgos de control.

Por ejemplo, es frecuente que en un ambiente de micro computadoras el usuario pueda realizar dos o más de las siguientes funciones en el sistema contable.

- Iniciar y autorizar documentos fuente.
- Capturar datos.
- Operar la computadora.
- Cambiar programas y archivos de datos.
- Distribuir o hacer usos de datos de salida; y
- Modificar los sistemas operativos.
- Control predominante por parte del funcionario principal o del dueño del negocio.

Los funcionarios principales o los propietarios de un negocio pequeño, cuando participan en la administración en forma activa, pueden controlar la operación de la entidad en todos los aspectos básicos; tales como la estructura de control interno y la preparación de los estados financieros.

Esto puede tener algunas ventajas, ya que esta formada de control puede compensar las debilidades de la estructura de control interno. Por ejemplo, en los casos en que existe una limitada segregación de funciones en el área de compras y pagos, la estructura de control interno se fortalece cuando el funcionario principal o el propietario firma todos los cheques. cuando éste no es el caso, aumenta el riesgo de que un empleado cometa un fraude o un error y que éste no sea detectado.

La principal desventaja de esta forma de control predominante es la facilidad con que se pueden evadir los controles internos. El funcionario principal o el propietario pueden hacer caso omiso de los procedimientos establecidos debido a su posición, por lo tanto, aumenta el riesgo de que estas personas cometan un fraude. Por ejemplo, el principal funcionario o el propietario pueden ordenar al personal que se haga un pago que normalmente no se haría sin la documentación comprobatoria.

Cuando el propietario o el funcionario principal domina la operación del negocio, puede influir de tal manera que resulten errores importantes en los estados financieros.

Sin embargo, en cualquier empresa, la administración es la responsable de la salvaguarda de los activos y de establecer y mantener un sistema contable que asegure el procesamiento ordenado de la información contable y un análisis adecuado para la preparación oportuna de estados financieros fidedignos. Por lo tanto, aun en un negocio pequeño, el sistema contable tendrá que ser diseñado de tal manera, que proporcione una garantía razonable de que :

- Todas las transacciones y demás información contable que se deba registrar han sido registradas.

- Cualquier fraude o error en el procesamiento de la información contable, se hará manifiesto;

- Y los activos y pasivos que se encuentran registrados en el sistema contable realmente existen, y se han registrado por las cantidades correctas.

IMPACTO DE LOS NEGOCIOS PEQUEÑOS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

- EN LA CONTRACCIÓN.

a) El auditor puede llegar a la conclusión de que no es posible obtener evidencias suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros, debido a las debilidades que resultan de las características de negocio pequeño, como podrían ser la ausencia de registros contables adecuados. En estas circunstancias, el auditor no deberá aceptar el trabajo, o una vez aceptado podrá abstenerse de opinar.

b) Para evitar cualquier mal entendido en relación con los términos del trabajo, conviene tanto al cliente como al auditor; que este último envíe una carta para confirmar la presentación de servicios antes de anunciar la auditoría .

- EN LA APLICACIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Las características del negocio pequeño afectan el enfoque utilizado para la auditoría de estados financieros. Los párrafos siguientes describen los factores que deberá considerar el auditor cuando lleve a cabo la auditoría de estados financieros de un negocio pequeño:

a) En la auditoría de negocios pequeños, como en toda auditoría, el auditor obtiene un entendimiento del negocio y de su sistema para registrar y procesar sus

transacciones, y evalúa lo adecuado del sistema como base para la preparación de los estados financieros. El auditor considera el diseño general del sistema contable y conoce cómo se reflejan las transacciones del negocio, para esta manera poder planear y efectuar la auditoría. El auditor también considera si el sistema contable y el examen de los estados financieros, proporcionan evidencia comprobatoria suficiente y competente para respaldar su dictamen, conforme a lo normado por los boletines de planeación y supervisión del trabajo de auditoría (3040) y del estudio y evaluación del control interno (3050) emitidos por esta Comisión.

b) En la auditoría de negocios pequeños, la falta de segregación de funciones y la posible violación de los controles internos por parte de los funcionarios principales o de los propietarios, generalmente representan dificultades para el auditor debido a que existe; ya sea una falta de controles o falta de evidencia de la efectividad de su operación y de lo completo y correcto de los registros, lo que significa que existe un alto riesgo de descontrol. Estas dificultades incluyen la posibilidad de que exista una subestimación de los ingresos (al no registrar ventas o registrarlas a menos de su valor real), así como la inclusión de gastos que en realidad representan gastos personales del funcionario principal o del propietario.

c) En muchos casos, obteniendo evidencia a través de ampliar los procedimientos sustantivos, como pueden ser pruebas adicionales de detalle y análisis de costos y márgenes, será posible llegar a una conclusión que respalde un dictamen sin salvedades sobre los estados financieros. Sin embargo, en ciertos negocios que realizan la mayoría de sus operaciones en efectivo y no existen patrones constantes de costos y márgenes, puede ser que la evidencia disponible sea insuficiente para que se emita un dictamen sin salvedades. Aun en los casos en que pareciera que existen controles adecuados, puede ser más eficiente que el auditor se limite a llevar a cabo pruebas sustantivas.

d) En la auditoría de un negocio, es de especial importancia que el auditor obtenga una carta confirmatoria de la administración, debido, primero: al peligro de que el papel del auditor y su responsabilidad en relación con los estados financieros sean mal interpretados, y para recordar a la administración su responsabilidad de asegurar la integridad y precisión de los registros contables de la entidad y de salvaguardar sus activos. no obstante, el auditor no puede depender exclusivamente de la confirmación de la administración para satisfacerse de la integridad de los registros contables.

e) En vista de lo anterior, el auditor tiende a considerar un alto riesgo de descontrol en los negocios pequeños. Por ello debe advertir a la administración con toda oportunidad, de las debilidades importantes (en la estructura de control interno) que hayan llamado su atención. Debido a que el auditor no examina necesariamente todos los controles internos con los que cuenta la compañía, deberá indicar que las debilidades reportadas son solamente aquellas que vinieron a su atención como resultado de la auditoría. En este reporte se pueden proporcionar también, recomendaciones para mejorar la estructura del control interno.

- En el dictamen del auditor.

Las disposiciones del Boletín 4010 "Dictamen del auditor" de esta Comisión, son aplicables en la preparación de un dictamen sobre los estados financieros de un negocio pequeño. En particular, cuando el auditor no puede diseñar o llevar a cabo procedimientos para obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, en cuanto a la integridad y precisión de los registros contables, esto puede constituir una limitación en el alcance de su trabajo que origine una salvedad en su dictamen, o bien una abstención de opinión.

3.3 PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTROL INTERNO PARA UN RESTAURANTE TRADICIONAL.

Como hemos observado en el tema anterior, podemos concluir que los Restaurantes Tradicionales son "negocios pequeños", que por lo regular presenta las siguientes dos características:

- Limitada segregación de funciones y Autoridad
- Control predominante por parte del dueño, sobre todos los aspectos esenciales del restaurante.

3.3.1 CARACTERÍSTICAS DEL RESTAURANTE TRADICIONAL

Para efectos de este Modelo de Control Interno, hablaremos de un restaurante tradicional mediano con las siguientes características:

TAMAÑO:

- de 8 a 10 empleados
- 18 mesas
- Un local de 100 m²
- Una bodega de 30 m²
- Mobiliario y Equipo de Servicio en condiciones aceptables

ORGANIZACIÓN:

Su organización esta basada como ya lo mencionamos anteriormente, en que todas las decisiones son del dueño, todos los de más puestos son a nivel operativo, es decir no tienen ninguna relación con los aspectos administrativos del restaurante.

SISTEMA CONTABLE:

Prácticamente podemos decir, que no existe una relación adecuada entre la administración del restaurante (el dueño), y el sistema contable. El sistema contable que tiene este tipo de "negocios pequeños", es con el fin puramente de cumplir con sus obligaciones ante el fisco. Es decir no les importa tanto el aspecto financiero y la razonabilidad, de estos, la toma de decisiones no esta basada en la información de los estados financieros, si no más bien todo es a base de la experiencia del dueño.

Por el tamaño de operaciones y la falta de recursos, la contabilidad del negocio es llevada por un despacho de contadores o por un contador independiente, muchas veces el dueño no conoce bien cuales son sus obligaciones con el fisco, y su actitud hacia este aspecto es de temor y desconfianza, ya que no comprenden muy claramente el sistema tributario en México. Este tema se analizará más profundamente en el Capítulo Cuarto.

PROBLEMAS ESPECÍFICOS DEL NEGOCIO:

El restaurante tradicional de esta investigación, tiene 30 años funcionando en una colonia de clase media, en la Ciudad de México. Las características de su clientela es muy heterogénea, es decir tiene clientes de diversos extractos sociales, su especialidad son los Antojitos Mexicanos. Sus problemas principales son varios, entre otros está el de la falta de desarrollo y crecimiento, esto se debe que en estos momentos existe una gran competencia en la industria restaurantera, además de no tener la información adecuada de sus estados financieros que ayuden a la correcta toma de decisiones.

La falta de segregación de funciones, ya que el dueño por más que trabaje no podrá atender todos los aspectos y problemas del negocio, esto retrasa o evita su desarrollo.

Es muy frecuente que en este tipo de negocios no quiera invertir en la administración del mismo, concretamente hablando, en personal y sistemas que hagan

más eficientes las funciones del restaurante. Quizás el problema a resolver en este trabajo de investigación sea que, si existe un control interno, pero este control interno es el mismo dueño es decir, si no esta el dueño el control interno no funciona y esto por ende, retrasa a impide el crecimiento del restaurante, al no poder cuidar adecuadamente los activos del restaurante, y no poder crear la suficiente información para la correcta toma de decisiones.

3.3.2 CONTROL INTERNO PARA UN RESTAURANTE TRADICIONAL

Después de haber visto las características del restaurante, podremos proponer una serie de medidas para poder, tener un control más adecuado sobre los activos y operaciones del restaurante tradicional, siempre respetando el concepto de seguridad razonable que dice, que el costo de la estructura del control interno de una entidad, no deberá exceder los beneficios esperados al establecerla.

Como ya hemos visto el principal problema que tenemos es la limitada segregación de funciones, esto nos obliga a establecer una estructura de organización del restaurante, lo primero será entonces organizar el restaurante tradicional.

ORGANIZACIÓN DEL RESTAURANTE TRADICIONAL

Es el establecimiento de la estructura necesaria para la sistematización racional de los recursos, mediante la determinación de jerarquías, correlación y agrupación de actividades, con el fin de poder realizar y simplificar las funciones del personal para lograr los objetivos del restaurante.

Para desarrollar el proceso de organización, lo primero es identificar y dividir las actividades del restaurante para después agruparlas de acuerdo con las necesidades materiales y humanas con que el restaurante dispone. Hecho lo anterior, es importante elaborar la descripción de actividades, funciones y responsabilidades que cada miembro del restaurante debe realizar; para ello se requiere que el jefe de cabeza de cada grupo cuente con la autoridad necesaria para llevar a cabo todas las actividades; y por último, la integración de estas agrupaciones en forma vertical y horizontal mediante relaciones de autoridad y responsabilidad.

LA DIVISIÓN DEL TRABAJO

Se basa en la separación y delimitación de las actividades requeridas para realizar una función con la mayor precisión, eficiencia y el mínimo de esfuerzo y da lugar a la especialización y perfeccionamiento del trabajo; se divide en las siguientes etapas:

a) La Jerarquización implica determinar todas las funciones que realiza el restaurante, en lo general y por área, y establecer el orden que de mayor a menor importancia tienen, tanto en los resultados finales del restaurante como en su aplicación y desarrollo práctico.

b) Departamentalizar, a su vez, es estructurar e integrar en una sola área y responsable, funciones correlativas y afines.

c) Descripción de funciones, actividades y obligaciones: definir las labores y actividades que se desarrollarán en cada una de las unidades o puestos de los distintos departamentos de la organización muy claramente.

A continuación veremos algunos criterios básicos de la organización que sirven como guías de aplicación.

Principio de la prioridad del objetivo.- La estructura organizacional del restaurante si el personal que labora para éste, contribuye para el logro de los objetivos establecidos, por ejemplo, la creación del puesto de ayudante de almacén, sólo se justifica si la magnitud de las operaciones del almacén requieren e una persona extra que colabore con el almacenista para que se cumpla las metas de esta área.

Principio de la unidad de mando.- El trabajo realizado por un empleado del restaurante será más eficiente si sólo atiende a la supervisión de un solo jefe, de lo contrario existe confusión de órdenes e instrucciones, lo que da como resultado ineficiencia e inseguridad en el trabajo.

Principio de la igualdad de autoridad y responsabilidad.- La responsabilidad por acciones no puede ser mayor que la que implica la autoridad delegada, ni tampoco debe ser menor, por ejemplo, el gerente del restaurante puede asignar tareas al capitán de meseros para que logre ciertas metas. Estas tareas podrían ser contratar a los meseros necesarios para la temporada alta de turismo que se acerca pronto; pero si el capitán de meseros no tiene la autoridad para reclutar y seleccionar a su personal, su tarea no puede ser cumplida, por no tener autoridad en la misma proporción que la responsabilidad que le fue asignada.

SISTEMA CONTABLE

El restaurante tradicional debe, contar con un sistema contable adecuado a sus necesidades, este sistema contable debe ser comprendido por el dueño del restaurante, por tal motivo debe ser un sistema sencillo y de fácil comprensión.

Primero que nada el dueño del restaurante, analizará junto con su contador o administrador, como se conforma el "Catálogo de Cuentas" del restaurante, a continuación un ejemplo de un catálogo de cuentas adecuado para el restaurante:

#	CUENTA
1110	CAJA
1120	BANCOS
1160	ALMACÉN
1170	DEUDORES
1172	FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS
1220	LOCAL COMERCIAL
1230	EQUIPO DE TRANSPORTE
1250	MOBILIARIO Y EQUIPO
1260	DEPRECIACIONES

- 1310 PAGOS ANTICIPADOS
- 2100 PROVEEDORES
- 2120 ACREEDORES
- 2130 DOCUMENTOS POR PAGAR
- 2150 IMPUESTOS POR PAGAR
- 3100 CAPITAL SOCIAL
- 3150 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
- 4100 VENTAS
- 4150 DESCUENTOS S/ VENTAS
- 5000 COSTO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS
- 6100 GASTOS DE OPERACIÓN
- 6500 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN
- 7100 PRODUCTOS FINANCIEROS
- 7200 OTROS PRODUCTOS
- 7500 GASTOS FINANCIEROS
- 7750 OTROS GASTOS

FLUJO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

La información es recopilada en las distintas áreas del restaurante, las cuales mediante formatos previamente establecidos las reportan al departamento de contabilidad. Este departamento se encargará de clasificar los datos en pólizas de cheques y de diario. Posteriormente se registran en los auxiliares de las cuentas de resultados, auxiliares de cuenta de balance y en el libro diario general. La información se resume en el libro mayor y se interpreta a través de los estados financieros.

Todas las operaciones generadas en el restaurante, son clasificadas mediante los documentos contabilizadores que el restaurante elige, siendo este el sistema de pólizas de diario y cheques.

PÓLIZA DE DIARIO

Las operaciones efectuadas en el restaurante que de alguna forma tengan una repercusión económica, pero que no requiere la elaboración de un cheque, se registra en pólizas de diario, por ejemplo, los depósitos bancarios por concepto de los ingresos u otros motivos, entrada y salida de mercancías del almacén, depreciaciones, etc.

PÓLIZA DE CHEQUE

Los pagos de bienes y servicios del restaurante se deben de hacer preferentemente mediante un cheque nominativo a favor del vendedor o del prestador de servicios. A cada póliza de cheque también llamada "Póliza de Egresos", a continuación unos ejemplos, por pago a los proveedores, por pago de la nomina, por pago de impuestos, etc.

Con todos estos elementos se procederá, mensualmente a realizar el Estado de Resultados y Estado de Situación Financiera del restaurante, y ya con este poder analizar cuales fueron realmente las utilidades o pérdidas del periodo, así como para poder planear sobre bases consistentes en futuras inversiones.

Después de haber visto el aspecto de la organización del restaurante y su sistema contable, ahora si podemos entrar de lleno al control interno del mismo, que será hacer un plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptarán, para la protección de los activos del restaurante y la obtención de información financiera correcta, para la adecuada toma de decisiones dentro del restaurante.

Para desarrollar este modelo de control interno abarcaremos las áreas que a mi juicio, son las mas importantes y son las siguientes:

- INGRESOS
- CAJA Y BANCOS
- COMPRAS E INVENTARIO
- COSTOS

INGRESOS

El ciclo de ingresos de un restaurante tradicional, incluye todas funciones que se requieren para llevar a cabo para cambiar por efectivo, con los clientes, sus productos y servicios. A continuación mencionaremos algunos aspectos que deben de implantarse en el restaurante respecto a los ingresos, cabe mencionar que no hay que perder de vista el tamaño del negocio, ya que esta propuestas pueden no ser aplicables para todos los restaurantes.

1.- La orden del cliente deberá ser tomada en una comanda, existiendo la de alimentos y bebidas, con las bebidas se inicia con los aperitivos y la de alimentos enseguida. El mesero deberá llenar la comanda en lo referente a número de personas, número de mesa, fecha y número de cheque.

2.- Cada mesa será trabajado con un solo cheque de consumo.

3.- Una vez que el cliente ha ordenado, se procederá a abrir el cheque de consumo anotando el número de mesa a que se refiere.

4.- La comanda de alimentos constituirá la orden o pedido de platillos seleccionados por el cliente y sirve de base para que el mesero las solicite a la cocina, se expedirá original y copia

5.- El cajero anexará al cheque de consumo original de la comandas y al pedir la cuenta el mesero, para presentársela al cliente serán registrados todos los productos en la máquina registradora o el sistema de computo que se tenga, es muy recomendable que existan sistemas de computo, que permite obtener, mediante una adecuada programación el máximo control. Los distintos productos van registrándose en la memoria, pudiendo obtenerse un detalle lo bastante analítico para conocer los ingresos por artículos vendidos de cada uno de ellos. Por otra parte su manejo es muy sencillo. El duplicado se queda en la cocina para que al final del día se haga el amarre contra las del cajero.

6.- El cheque de consumo deberá expedirse por duplicado, la copia se entregará al cliente, y el original se archivará en orden progresivo de numeración.

7.- El mesero es únicamente responsable del cheque desde que sale de la caja, para ser cobrado al cliente ya sea de contado o con tarjeta de crédito.

8.- El mesero entregará el pago en efectivo a la caja de servicio, junto con el cheque de consumo.

9.- En caso de que el pago sea hecho con tarjeta de crédito, el mesero entregará la tarjeta de crédito a la caja, para que sea llenada la forma correspondiente, se deberán cuidar los siguientes detalles al realizar el pagaré:

- a) Revisar que la tarjeta no se encuentre bolchinada
- b) La fecha de la tarjeta que este vigente.
- c) Verificar la firma del cliente con la de la tarjeta de crédito

d) En caso de consumo mayor del autorizado para piso, solicitar autorización.

e) Evitar tachaduras en el pagaré

10.- El cajero hará una relación de los pagos en efectivo y de los pagos con tarjeta.

Las propinas que sean concedidas a los meseros por el cliente por medio de tarjeta de crédito, serán liquidadas en efectivo.

11.- El gerente o dueño, deberá realizar un control de:

a) cheques de consumo utilizados ordenándolos en orden progresivo.

b) comanda de alimentos y bebidas, revisando la secuencia numérica.

12.- El gerente o dueño recibirá el efectivo y revisará los pagarés de tarjetas de crédito y su correcta utilización, procediendo a depositar en un sobre el efectivo y los pagarés de tarjetas de crédito, firmándolo el cajero.

13.- El gerente o dueño realizará la revisión de las comandas y cheques de consumo tocando los siguientes puntos:

a) Comandas; se encuentran todas las que estipuló el control de comandas, checar originales contra copias.

b) Verificar que todos los cheques sean los que se mencionan en el control de cheques.

c) Verificar que todas las comandas hayan sido cobradas en los cheques de consumo, que los precios sean los correctos.

14.- La secretaria será la responsable de realizar el depósito de:

a) efectivo de la venta.

b) efectivo del fondo de cajeros

c) tarjetas de crédito bancarias.

15.- Por último se entregará al auxiliar de contabilidad los depósitos para que realice la póliza de ingresos, en caso de no contar con un auxiliar, se guardaran para entregárselo al despacho de contadores encargados de la contabilidad.

CAJA Y BANCOS

En lo referente al los bancos, es muy conveniente que por mas pequeño que sea el restaurante, cuente con una chequera, entre otras cosas le beneficiara en el aspecto fiscal, porque tendrá más transparencia en sus ingresos y egresos además de mantener un adecuado control sobre los recursos del restaurante, a continuación algunos aspectos del control interno referentes a bancos:

- 1.- Las cuentas bancarias deberán estar autorizadas por el gerente general o el dueño.
- 2.- Por ningún motivo se tomará el dinero recibido en efectivo para pagar gastos, sino por el contrario se deben de depositar intactos.
- 3.- Los pagos de bienes y servicios del restaurante se deben de hacer preferentemente mediante un cheque nominativo a favor del vendedor o del prestador de servicios.
- 4.- Las personas que manejen efectivo deberán estar afianzadas, esto permitirá una seguridad al restaurante.
- 5.- No deberá de aceptarse cheques personales, por ningún motivo.
- 6.- Por ningún motivo se debe de firmar cheques en blanco.
- 7.- Se deberá anotar un sello de pagado en todas las facturas que se cubra su importe, mediante este procedimiento se evita que se vuelvan a presentar.
- 8.- Las cuentas bancarias se deben de conciliar cada mes contra el estado de cuenta bancario.

9.- Las personas que efectúen la conciliación bancaria deberá de observar: el nombre del beneficiario, las fechas y la numeración de cheques.

10.- Se deben controlar adecuadamente los cheques que lleven mucho tiempo pendiente de cobro, así como aquéllos que en poder de la restaurante no se han pagado.

11.- Los ingresos deben de estar plenamente comprobados contra sus comprobantes

COMPRAS O INVENTARIOS

Quizás uno de los aspectos más importantes dentro de un restaurante, ya que este afectará de una manera muy directa, los costos del mismo y por lo tanto en la utilidad que se espera obtener. Por otra parte es de vital importancia en estos tiempos donde escasean los recursos, se tenga invertido sólo lo necesario en el almacén, para poder destinar otra parte de los recursos a otras áreas del negocio, claro sin descuidar los límites mínimos del almacén. El control en inventarios se resume en procedimientos y funciones para proteger las mercancías, con el fin de realizarlos en un tiempo razonable.

El objetivo del almacén es controlar la recepción, conservación y expedición de mercancías y materiales.

El ciclo de la operación comercial se inicia, con la compra teniendo en cuenta que, uno de los elementos del control interno es la división de labores, la operación de compra deberá estar encargada a una persona distinto del Almacén.

COMPRAS

La operación de suministro de materias primas y materiales, deberá estar organizada, y tendrá asignadas las siguientes funciones.

1.- Lo primero será que se realice una requisición de mercancías de las personas encargadas de la cocina y el servicio al cliente.

2.- Algo muy importante que por lo regular, no hace un restaurante tradicional, es solicitar cotizaciones a proveedores, tal vez por que creen que su volumen de compras no amerita andar buscando precios, pero como ya se digo las compras son muy importantes para el resultado que se espera, en la utilidades del mismo.

3.- Para poder llevar un control más adecuado de las compras deberá de elaborarse un pedido al proveedor, con la finalidad de poder tener una información que nos proporcione, con que frecuencia pedimos X mercancías.

4.- Otro aspecto muy importante es fijar con el proveedor las condiciones de la compra, solicitando el mayor crédito posible, cómo también bonificaciones o descuentos.

ALMACÉN

El restaurante deberá contar con una pequeño almacén, cuyo principal objetivo sea el de recibir, conservar y dar salidas a las compras, para que la cocina y salón puedan producir lo platillos del día. La recepción de la materia prima y materiales es la operación con la que termina la compra y se inicia la responsabilidad del almacenista. Algunos aspectos de control interno en el almacén son los siguientes.

1.- El almacén tendrá horario para la recepción y entrega de mercancías.

2.- Deberá contar con mínimos y máximos los cuales deberá de estar aprobados por el gerente o dueño.

3.- Para el abastecimiento del almacén deberá de realizarse un pedido semanal al encargado de compras, respetando siempre sus máximos y mínimos autorizados.

4.- El encargado del almacén recibirá las compras, y el responsable le dará una copia del pedido correspondiente para comprobar las condiciones del pedido.

5.- Al recibir la mercancía el almacenista deberá hacer una revisión minuciosa de los artículos que le son entregados verificará cuidadosamente que coincidan con lo que dice la factura y que se sujete a las especificaciones del pedido.

6.- Una vez que el almacenista haya recibido a satisfacción la mercancía, conservará la copia de la factura o remisión para a notar en tarjetas de kardez la entrada correspondiente.

7.- Al finalizar el día el almacenista relacionará las facturas o remisiones que amparan las entradas de mercancía en el reporte de mercancía recibida.

8.- El reporte de mercancía recibidas se entregará al auxiliar de contabilidad junto con las remisiones o facturas para ser revisadas y se proceda a realizar la póliza de compras.

9.- El control de existencias se llevará en tarjetas auxiliares del almacén, con clave y nombre de la mercancía, en las que se anotarán los movimientos de entrada y salida en unidades y valores. El control de salidas se llevará a cabo mediante la forma "requisición de almacén" que es solicitada por el jefe de cocina, la cuál deberá ser autorizada por el gerente, y estar foliada progresivamente, en original y copia.

10.- En lo referente a la verdura, frutas y legumbres, el pedido lo realizará el cocinero, al proveedor que haya designado el gerente o dueño.

11.- De las llaves de almacén, será responsable el almacenista, existiendo un duplicado de ellas en poder del gerente o dueño.

12.- No tendrá acceso al almacén ninguna persona, sólo el almacenista, el gerente o dueño.

13.- El único responsable de la mercancía que se encuentre dentro del almacén será el almacenista

TOMA DE INVENTARIOS

Siempre será necesario tomar inventarios físicos con cierta frecuencia, con el fin de verificar los datos que arroja la contabilidad y realizar las correcciones que procedan si es necesario, deberán de ser tomados por el gerente o el dueño. El conocimiento del material o mercancía que se maneja es importante no sólo para hacer el recuento físico si no también para elegir el procedimiento de recuento que sea más práctico en vista del caso especial de que se trate.

En general siempre se tendrá que contar, pesar o medir, y poner a cada artículo un precio unitario. Un inventario es, esencialmente, una lista y para formularla se deben proceder de la siguiente manera.

a) elaborar un programa de inventarios físicos, es decir fijar de antemano la fecha en que se debe de efectuar.

b) elaborar un instructivo que indique en forma detallada las actividades que se deberán realizar durante el inventario.

c) acomodar con anticipación la mercancía con el fin de que sea más fácil de llevar a cabo el inventario.

d) tener elaborada con anticipación una lista tentativa con nombre y claves de productos.

e) la relación deberá contener.

- fecha del inventario y número de hojas.
- nombre de las personas que intervinieron.
- clave del artículo nombre, unidad y cantidad.
- precio unitario y precio total.

COSTOS

El Costo es uno de los aspectos más importantes, en cualquier organización, no sólo en los restaurantes. En los restaurantes tradicionales es muy frecuente encontrar que los dueños no saben exactamente cual es el costo de cada platillo, sus costos se basan más que nada al tanteo o a la experiencia de muchos años, no saben hasta que punto es rentable un producto en su menú, la propuesta sería que no importa que tan grande o pequeño sea la operación se debe de contar con la "Estandarización de las Recetas".

Este es un punto básico de partida para manejar los costos. El costo de la comida que se sirve en el restaurante debe de estar basado en las recetas que se usa, la Estandarización además de cuidar los costos, le dará la calidad que desea, las cantidades requeridas y una experiencia consistente para los clientes. Los aspectos de Control Interno para el control de costos de los alimentos serían los siguientes:

1.- La fijación de porciones de alimentos y bebidas. Es la fijación de la cantidad de ingredientes que intervienen en la preparación de menús. Para lo cual deberá de existir "Recetarios" para considerar y evaluar lo siguiente:

- categoría del negocio
- políticas de la empresa
- costo del platillo
- precios de venta
- competencia en el mercado

Una vez determinadas las cantidades y aprobadas por la administración, se deberá hacer saber al personal involucrado en la preparación de los mismos, cuáles serán las porciones que llevará cada platillo, los cuales respetarán y vigilarán sobre su cumplimiento estricto.

2.- Se deberá planear un menú y ser revisado con la periodicidad de seis meses, para lo cual se recomienda conocer lo siguiente.

- el volumen de los platillos que gozan de las preferencias de la clientela, para la promoción de su venta en caso de ser de bajo costo.

- los platillos que no son populares deben de eliminarse del menú, no obstante, en ciertos casos, ser de bajo costo.

- si la preferencia de un platillo es originado por la comparación de precios de venta con otros restaurantes de similar categoría.

Con base en lo expuesto se tendrá los elementos para eliminar del menú, los platillos que no sean populares, acortar el menú o de aumentarle nuevos platillos que sean de atracción. La decisión recaerá en el gerente o el dueño.

3.- Para la decisión de aumentar el menú, deberá ser considerados los siguientes elementos:

- a) área requerida para la preparación de platillos
- b) capacidad del equipo de cocina
- c) trabajo requerido para la elaboración
- d) mercado y temporadas para adquirir los alimentos
- e) costo del personal.

4.- Todo menú deberá ser respaldado con recetarios que deberá contener los siguientes aspectos:

- a) los elementos que debe de contener el platillo
- b) la forma de prepararlo
- c) los pesos, gramos que debe contener cada elemento
- d) el costo del platillo analizando cada elemento.
- e) las porciones mínimas que deben ser realizadas.

5.- Deberán ser controlados y costeados los alimentos, por los cocineros, en donde indique los elementos que fueron tomados para su preparación y la cantidad de cada uno de ellos.

6.- El encargado de la cocina deberá aprovechar adecuadamente la mercancía para lo cual deberá de seguir los siguientes pasos:

a) revisar en el congelador y refrigerador todas las mañanas, para cerciorarse de que toda la mercancía es rotada adecuadamente.

b) descongelar solamente las carnes para la operación.

c) usar los utensilios adecuados para preparar y servir los alimentos.

d) preparar sugerencias del cheff, con la mercancía almacenaje de escasa rotación o nulo movimiento, para evitar su descomposición.

e) vigilar que las cámaras de congelación y refrigeración se encuentren en perfectas condiciones de limpieza, que aseguren la conservación de los alimentos.

Existen medidas de seguridad que coadyuven con la administración a la obtención, de los objetivos de costos, fijando algunas medidas como son:

a) revisar periódicamente la basura con el objeto de evitar salidas de objetos.

b) ordenar el registro del personal de servicio en forma cuidadosa a la salida de sus labores.

c) no permitir que el personal que cumplió su horario de labores, así como sus familiares, permanezcan en áreas de trabajo.

d) surtir mercancía a la cocina dentro del horario establecido y por ningún motivo en las horas de recepción.

e) ordenar por escrito al almacenista, que por ningún concepto salga del almacén si haber cerrado debidamente con llave.

"CUARTO CAPITULO"

4.1 MARCO FISCAL

En este capítulo hablaremos de la situación de los restaurantes ante sus obligaciones fiscales, existen varias alternativas para estar registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el objetivo de este capítulo es analizar las diferencias que existen entre ellas, éstas son

- Persona Moral.
- Persona Física Actividad Empresarial

4.1.1 PERSONAS MORALES

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para efectos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran personas Morales según el Art. 5 LISR los siguientes:

- 1.- Las Sociedades Mercantiles.
- 2.- Los Organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.
- 3.- Las Instituciones de crédito
- 4.- Las Sociedades y Asociaciones Civiles.

Un restaurante cae dentro del punto # 1, como por ejemplo una Sociedad Anónima de Capital Variable, que es la sociedad más común dentro del giro de los restaurantes del Sector Organizado, para el restaurante tradicional no es muy común estar en este régimen, debido a su tamaño.

Según el Art. 10 LISR las personas morales deberán de calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34%. Durante el ejercicio se efectuarán pagos provisionales mensuales que se acreditan al pago anual determinado.

La manera de obtener la utilidad fiscal es de la siguiente manera:

ingresos acumulables - deducciones autorizadas = utilidad fiscal del ejercicio.

El Artículo 14 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, señala lo siguiente:

“ Los ingresos acumulables para la s personas Morales Residentes en el País, son los ingresos en efectivo, en bienes o servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia Inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas, por la inflación causada por el transcurso del tiempo.”

Por otra parte el Artículo 22 de la ley del Impuesto Sobre la Renta señala lo siguiente:

Los contribuyentes podrán efectuar deducciones como por ejemplo:

Devoluciones y Descuentos.

Adquisición de Mercancías.

Gastos

Inversiones.

Créditos Incobrables y Perdidas fortuitas.

Fondos para Tecnología.

Fondo para pensiones y jubilaciones.

Interes y Perdida Inflacionaria.

Posteriormente para obtener el resultado fiscal se le disminuirán, en su caso las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. El Impuesto Sobre la Renta del ejercicio se pagará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

Artículo. 58 los contribuyentes es este régimen además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la LISR y el CFF, tendrán las siguientes:

- 1.- Llevar contabilidad conforme al CFF y el RCFE.
- 2.- Expedir comprobantes de ventas o servicios que reúnan los requisitos Fiscales.
- 3.- Expedir las constancia en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan riqueza ubicada en México y el impuesto retenido en el extranjero.
- 4.- Llevar registro de la inversiones por las que haya efectuado la deducción inmediata del art. 51 de la LISR y conservar en esos registro durante el plazo de tenencia de dichas inversiones.
- 5.- Llevar registro de Adquisición de acciones.
- 6.- Llevar registro de las utilidades de cada ejercicio distinguiendo las capitalizadas de las demás.
- 7.- Al término del ejercicio deberá formular balance y formular inventario.
- 8.- Presentar declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, resultado fiscal, utilidad fiscal, y participación a los trabajadores, dentro de los 3 meses siguientes al término del ejercicio.
- 9.- Presentar en FEBRERO de cada año en Hacienda, declaración de los 50 clientes y 50 proveedores principales. Deberán proporcionar además, en su caso, información de las personas a las que en el mismo año de calendario le hubieren efectuado retenciones del impuesto sobre la renta.(Asalariados,Honorarios y Arrendamiento Personas Físicas.).
- 11.- Llevar registros de las operaciones que efectúe con títulos valor emitidos en serie.
- 12.- Hacer pagos provisionales mensuales o trimestrales del ISR.
- 13.- Hacer un Ajuste Semestral de los pagos provisionales en el mes de julio.

PERSONAS MORALES IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En lo referente al Impuesto al Valor agregado podemos decir que el restaurante esta obligado a pago de este impuesto según el Art.1 LIVA por que realiza enajenación de bienes y servicios, la tasa de que le corresponde de este impuesto es la tasa general 10%.

Las obligaciones de los contribuyentes del IVA son:

a).- Calcular el IVA por ejercicios fiscales y presentar declaración anual dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.(Art.5 LIVA)

b).- Efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales a cuenta del IVA anual

c).- Llevar contabilidad de acuerdo al código fiscal de la federación.

d).- Expedir comprobantes señalando el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes. Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el IVA se incluirá en el precio de los bienes o servicios, pero cuando el adquirente de los bienes o servicios solicite que se le separe el IVA del valor de los bienes, el contribuyente estará obligado a hacerlo.

Para el cálculo del IVA anual se determinará aplicando las tasa mencionada del 10%, a los actos o actividades que causen IVA, efectuado durante el ejercicio y se le restará el IVA ACREDITABLE del mismo.

El Artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado nos habla del concepto y requisitos del IVA acreditable y dice:

Se entiende por IVA ACREDITABLE el que haya sido trasladado al contribuyente, es decir, el que el contribuyente haya pagado por las compras y gastos hechos para su empresa o negocio. Para que sea acreditable el IVA, deberán reunir los siguientes requisitos:

a).- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de las actividades empresariales del contribuyente; y que sean deducibles para fines del Impuesto sobre la renta, aun cuando el contribuyente no este obligado al pago de este impuesto.

b).- Que el IVA ACREDITABLE haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes de compras y bienes, o comprobantes de servicios.

Los contribuyentes del IVA tienen obligación de hacer pagos provisionales a cuenta del IVA anual. Cuando el IVA ACREDITABLE sea mayor que el IVA POR PAGAR en la declaración mensual de IVA, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponde a los meses siguientes hasta agotarlo, o solicitar su devolución, siempre que éste último caso sea sobre el total del saldo a favor.

Si en la declaración anual el contribuyente tuviere saldo a favor, podrá acreditarlo en las declaraciones mensuales posteriores, o solicitar se devuelva total. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

4.1.2 PERSONAS FÍSICAS ACTIVIDAD EMPRESARIAL

¿Quiénes son Personas Físicas con Actividades Empresariales?, el Artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se consideran personas físicas empresariales, las que en forma independiente se dediquen a las actividades siguientes.

- a).- Comerciales
- b).- Industriales
- c).- Agrícolas
- d).- Ganaderas
- e).- Pesqueras

Existen tres regímenes de tributación para personas físicas empresarias:

- a) Régimen General
- b) Régimen Simplificado
- c) Régimen Simplificado con ingresos hasta N\$ 426,729.35

A) RÉGIMEN GENERAL A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Las obligaciones de las persona físicas que están bajo este régimen son las siguientes:

1).- Solicitar inscripción en el registro federal de contribuyentes

2).- Expedir comprobantes que acrediten los ingresos por las actividades empresariales como lo establece los Artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y son:

Impresión de comprobantes por establecimientos autorizados.

Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.

Contener impreso el número de folio.

Lugar y Fecha de expedición.

Clave de registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

Cantidad y clase de mercancías o descripción de servicios que ampare.

Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

3).- Según los Art.111 LISR, LIA Art.7, LIVA Art.5 se deberán efectuar pagos provisionales Mensuales o Trimestrales mediante una sola declaración a cuenta de los impuestos anuales siguientes:

a).- Impuesto sobre la Renta

b).- Impuesto al Valor Agregado (I.V.A)

c).- Retenciones de I.S.R que se hicieron a los trabajadores por sueldos.

Respecto a los pagos provisionales el Art.111 LISR establece que, los pagos provisionales se harán mensualmente cuando los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio de 1993 hayan sido superiores a N\$ 2,250,405.75 y se harán trimestralmente si los ingresos acumulables del ejercicio 1993 no excedieron la cantidad de N\$ 2,250,405.75.

4)- Hacer un ajuste a los pagos provisionales mensuales o trimestrales de Impuesto Sobre la Renta en el mes de julio.

5)- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y la ley del ISR.

6)- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

7).- Formular un Estado de Posición Financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.

8).- Elaborar declaración anual de ISR en el que determine la utilidad fiscal y la participación de utilidades de los trabajadores.

9).- Elaborar declaración anual de principales clientes y proveedores en el mes de febrero de cada año.

10).- Elaborar declaración anual del impuesto al activo.

11).- Elaborar declaración anual de IVA.

Para efectos del calculo de ISR nos basaremos a lo que nos señala el Art. 108-A y nos señala que las personas físicas con actividad empresarial deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando, a la utilidad fiscal empresarial la tasa del artículo 10 de la LISR, que es el 34%. Se determina la utilidad fiscal empresarial de acuerdo a lo siguiente:

I. Al total de los ingresos por actividad empresariales se le disminuirá el total de las deducciones autorizadas.

El Artículo 107 de la ley del impuesto sobre la renta establece que Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas ganaderas. Para determinar los ingresos a que se refiere este Artículo se aplicarán las disposiciones del Capítulo Y del Título II de la ley del impuesto sobre la renta.

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán efectuar las deducciones siguientes como lo establece el Artículo 108 de la ley del impuesto sobre la renta:

- Devoluciones y Descuentos.
- Adquisición de Mercancías.
- Gastos
- Inversiones.
- Créditos Incobrables y Perdidas fortuitas.
- Fondos para Tecnología.
- Fondo para pensiones y jubilaciones.
- Interes y Perdida Inflacionaria.

II. Al resultado anterior se le disminuirán en su caso las perdidas.

B) RÉGIMEN SIMPLIFICADO A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

¿Quiénes pueden optar por el régimen simplificado?, según el Art. 119-A las personas físicas empresariales podrán optar por este régimen en lugar del régimen general cuando:

Los ingresos propios de la actividad empresarial no hayan excedido N\$853,458.80 en el año calendario inmediato anterior. (Esta cifra aumenta trimestralmente por reglas de la SHCP). Como podemos ver los restaurantes tradicionales la gran mayoría entraría por sus ingresos en este régimen simplificado.

Obligaciones en el Régimen Simplificado según Art. 119-I son:

Los contribuyentes sujetos a este régimen simplificado, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la LISR, y otras disposiciones fiscales, tendrán las siguientes obligaciones:

1.- Presentar aviso dentro de los 15 días siguientes al inicio del ejercicio en que comiencen a pagar el impuesto conforme a este régimen, debiendo acompañar al mismo su estado de posición financiera a la fecha en que se inicie dicho ejercicio. Así mismo, los contribuyentes que dejen de pagar impuestos conforme a este régimen, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda, mismo que surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se presente.

2.- Formular un estado de posición financiera y levantar un inventario de existencias al 31 de Diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas, debiendo presentarlo conjuntamente con la declaración anual.

3.- Llevar un cuaderno de entradas y salidas y registro de bienes y deudas, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.(Art.32-A del RCFF y el Art.30 del CFF).

4.- Expedir y conservar durante 10 años, comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Dichos comprobantes deberán además contener la leyenda de: "CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO".

5.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquellos necesarios para acreditar que se a cumplido con las obligaciones fiscales.

6.- Llevar un registro específico de las aportaciones de capital a la actividad que efectúe el contribuyente.

7.- Efectuar pagos provisionales trimestrales a cuenta del ISR anual, presentar declaración anual del ISR determinando en ella, el ingreso acumulable y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

8.- Presentar declaración de los 50 principales clientes y 50 principales proveedores, en el mes de febrero de cada año, excepto los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, como podemos ver los restaurantes tradicionales no están obligados a estas declaraciones informativas.

9.- También deberán informar sobre las personas a quienes haya retenido ISR y enterarlas al fisco, estas son las retenciones de ISPT de los trabajadores que tenga el restaurante.

El procedimiento para el cálculo del ISR anual o del ejercicio según los Art. 119-B y 141 de la LISR es el siguiente:

Las personas físicas del régimen simplificado calcularán el ISR anual aplicando al INGRESO ACUMULABLE, la tarifa del Art. 141 y disminuyendo al impuesto que resulte, el subsidio que otorga la tarifa del Art. 141-A, contra el monto que resulte será aplicable el CRÉDITO GENERAL ANUAL Art. 141-B.

El INGRESO ACUMULABLE se determina con la siguiente fórmula:

INGRESO ACUMULABLE = ENTRADAS - SALIDAS

El ingreso acumulable determinado mediante la fórmula anterior, será la base para calcular la Participación a los trabajadores de las utilidades de la empresa.

CONCEPTO DE ENTRADA:

Según la LISR Art. 119-D, Art. 119-H y Art. 119-F) Se considera entrada cualquier ingreso obtenido en efectivo, en bienes como prestación de servicios.

Entre otras, se consideran las siguientes:

- 1.- Saldo Inicial del total de pasivo más capital contable al iniciar el Régimen.
- 2.- Ingresos propios de la actividad.
- 3.- Préstamos obtenidos.
- 4.- Intereses cobrados, sin ajuste alguno.
- 5.- Enajenación de títulos que no sean acciones.
- 6.- RETIRO DE CUENTAS BANCARIAS. Ejemplo un Cheque.
- 7.- Enajenación de bienes, salvo que éstos se hubieran considerado como entradas por ser ingresos propios de la actividad.
- 8.- El monto de los impuestos devueltos al contribuyente en el ejercicio.
- 9.- Aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Esto se refiere a ingresos que afecten a la actividad empresarial, pero que no provengan de ella.
- 10.- Impuestos trasladados por el Contribuyente (Ejemplo I.V.A)
- 11.- Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán ENTRADAS HASTA QUE SE COBREN en efectivo, bienes o servicios.

CONCEPTO DE SALIDAS Art.119-E

Los contribuyentes de régimen podrán restar de las entradas antes mencionadas, las salidas en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

- 1.- Saldo inicial de activo al iniciar el Régimen
- 2.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.
- 3.- Adquisición de mercancías, materias primas y productos semiterminados y terminados, disminuidos de descuentos y devoluciones.
- 4.- Los gastos (cuando sean deducibles).
- 5- Adquisición de Títulos de Crédito distintos de las acciones emitidas por personas morales con fines no lucrativos.
- 6- DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS.
- 7- Pago de préstamos.
- 8- Intereses pagados sin ajuste alguno.
- 9- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto del ISR.
- 0- Los impuestos que se trasladen al contribuyente.

Las operaciones de crédito se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogadas, o sea, pagadas en efectivo, cheque o bienes que no sean títulos de crédito.

Todas las salidas deberán reunir los requisitos de las deducciones del Art.24 de la ley del impuesto sobre la renta. NO SERÁN SALIDAS los conceptos no deducibles para la LISR o que no estén comprobados con documentación requisitada de acuerdo con la LISR y el CFF.

C) RÉGIMEN SIMPLIFICADO CON INGRESOS DE N\$ 442,444.74.

Pueden optar por este régimen las personas físicas cuyos ingresos anuales de 1993 no hubieran excedido de N\$ 442,444.74 (Actualizado hasta el 2do. bimestre 94.). Con fundamento en la Resolución que otorga facilidades administrativas a sectores de contribuyentes publicada en la circular miscelánea el 30 de marzo de 1993. Ratificado en la circular miscelánea del 30 de marzo de 1994.

a) Micro industrias (Clave 904)

b) Servicios (Clave 904)

Restaurantes

Talleres

Tintorerías

Etc.

c) Transportes (Clave 904)

d) Comercios (Clave 906)

e) Taxistas

OBLIGACIONES

1.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

2.- Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refiere las siguientes fracciones de esta regla.

3.- Entregar a sus clientes copias de las notas de venta o servicios, siempre que excedan de N\$ 20.00.

4.- Solicitar y conservar por un periodo de 5 años comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio de estos sea superior a N\$ 500.00.

5.- Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por una propaganda de dimensiones similares. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. El contribuyente podrá optar por utilizar el vehículo para su uso personal y en ese caso no será obligatorio que se guarde en un lugar obligatorio fuera del horario de labores del negocio.

Los contribuyentes de este régimen, podrán inscribirse en el R.F.C., por conducto de las agrupaciones deberán presentar los formatos R-1 por cada uno de sus afiliados ante la Administración local de recaudación, haciendo uso del buzón de recepción de trámites fiscales que corresponda al domicilio fiscal de los contribuyentes.

OBLIGACIONES QUE NO TIENE QUE CUMPLIR

1.- Presentar declaración anual, Sólo la presentará cuando obtengan además de sus ingresos derivados por actividades empresariales, otros ingresos como salarios, honorarios o arrendamiento de inmuebles; también si desean hacer las deducciones personales por honorarios médicos, gastos hospitalarios, de funerales o donativos.

2- Adquirir máquinas de comprobación fiscal. En el caso de que la autoridad fiscales las asigne será sin costo alguno para el contribuyente, mientras los ingresos que obtenga en el año se mantenga dentro del límite establecido para tributar conforme a este régimen.

Por otra parte los contribuyentes deberán efectuar en su cuaderno de entradas y salidas, las anotaciones siguientes:

1.- En la primera hoja del cuaderno, los bienes que usen en su negocio al primer día del cuando inicia el ejercicio, así como el valor comercial del mismo cuando exceda de N\$ 500.00.

2.- En la parte de entradas, el total de las ventas diarias o de los servicios prestados, así como cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

3.- En la parte de salidas, el total de las compras diarias, así como cualquier otra salida que haya realizado en el mismo día.

El cuaderno de entradas y salidas, deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse en forma global una vez por trimestre, dicho cuaderno no requiere de autorización o sello alguno por parte de las autoridades fiscales, toda vez de que no es libro de contabilidad.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas.

El I.S.R se pagará trimestralmente y se calculará como sigue:

1.- Se determina la Ganancia Trimestral:

Entradas del	salidas del	Ganancia
trimestre	- trimestre	= trimestral

2.- Se aplica la tabla de impuesto sobre la renta del trimestre que corresponda, en la forma siguiente:

Se localiza en la tabla la cantidad que obtuvimos de ganancia trimestral, y en ese mismo renglón de la tabla encontramos la cantidad del ISR a pagar por el trimestre. Dicha tabla incluye la deducción de tres salarios mínimos a aunque no se comprueben. Esta tabla se publica en el anexo 21 de la resolución que adiciona a la que otorga facilidades

administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma señalan, en el diario oficial de la federación.

No pagarán el impuesto quienes obtengan una ganancia trimestral que no exceda de un monto de un salario mínimo elevado al año.

En lo referente al Impuesto al Activo no están obligados a pagar este impuesto quienes tengan bienes afectos al negocio cuyo valor no exceda de 15 salarios mínimos generales elevados al año.

I.V.A los contribuyentes que en 1993 hayan tenido bienes que no excedan de 15 SMGZ elevados al año, no tendrán la obligación de pagar el I.V.A (Art. 2-C LIVA)

4.2 PROPUESTA DE UN RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LOS RESTAURANTES TRADICIONALES.

ANTECEDENTES

De acuerdo con las definiciones dadas a conocer por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, mediante la publicación efectuada en el Diario Oficial del 18 de Mayo de 1990, se entiende por micro empresa, aquélla que cuente hasta con quince trabajadores y cuyos ingresos no excedan de 110 veces el salario mínimo anual correspondiente al Distrito Federal, es decir a N\$ 580,800 en este limite entran los Restaurantes Tradicionales.

Según algunas estimaciones, hoy en día el 80% del total de la industria establecida en el país, se encuentra representada por microindustria, que no ha quedado exenta de la desaceleración de la economía, y en general de la problemática económica y financiera en que se encuentra la mayor parte de las empresas de nuestro país.

Por otro lado, es importante señalar que dentro del rubro de microempresas, existe un gran número de "Empresas Diminutas", que en muchas ocasiones son familiares y que frecuentemente forman parte de la economía informal, sin contribuir al gasto público mediante el oportuno pago de sus impuestos.

Finalmente, cabe aclarar que con la eliminación de los regímenes de excepción que hasta el año de 1989 se presentaban en la legislación tributaria de nuestro país, si bien se creó un sistema fiscal más avanzado, la contribución de las micro empresas y las empresas diminutas al gasto público, ha disminuido sensiblemente, esto, en mi opinión, ocasionado debido a la complejidad de las disposiciones fiscales que hasta el momento privan. Desde mi punto de vista, esta situación ha traído como consecuencia una menor recaudación proveniente de los Restaurantes tradicionales, y en algunos casos de

crecimiento de la economía informal, ante la imposibilidad de un adecuado cumplimiento de las obligaciones.

RÉGIMEN FISCAL ACTUAL

A la fecha, sólo existe una disposición que prevé un régimen fiscal para la micro industria. En el Capítulo VI de la Resolución que Otorga Facilidades Administrativas a los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan, publicada el 30 de marzo de 1993, se dio a conocer el régimen aplicable a la micro industria, pero siendo limitativo a personas físicas cuyos ingresos durante el año de 1992 no hubieren excedido de N\$ 442,444, y que vendieran productos o prestaran servicios al público en general.

En términos generales este tratamiento parte del régimen simplificado a las actividades empresariales contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La mencionada "Resolución" brinda algunas facilidades para aquellas personas físicas que reúnan los requisitos mencionados tales como:

- El no expedir notas de venta cuando las mismas se refieran a operaciones cuyo valor no exceda de N\$20.
- Se le libera de presentar declaración anual así como declaraciones informativas.
- También se les libera de adquirir máquinas de comprobación fiscal; en caso de que la autoridad fiscal se las asigne, será sin costo alguno cumpliendo determinados requisitos, etc.

En el caso de que las personas físicas obtengan ingresos entre N\$400,000 y N\$600,000 deberán cumplir con ciertos requisitos formales adicionales señalados en los artículos 119-A al 119-L de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual hace más complejo el cumplimiento de sus obligaciones en la materia fiscal.

No obstante lo anterior, desde mi punto de vista este régimen presenta algunos criterios que vale la pena discutir.

En primer lugar, la resolución que nos ocupa, conceptualizada a la micro industria o microempresa, bajo un esquema totalmente diferente al que ha dado a conocer la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial en otras publicaciones, ya que sólo reconoce a la micro industria integrada por personas físicas, con ingresos inferiores a N\$ 400,000 en el año de 1992, y que su operación sea integrante con el público en general.

En segundo lugar vale la pena señalar que los contribuyentes que están sujetos al régimen simplificado, tal y como es el caso de las personas físicas que para estos efectos se definen como microempresarios, no determinan una utilidad conforme a Principios de Contabilidad que sería $\text{INGRESOS} - \text{COSTOS} - \text{GASTOS} = \text{UTILIDAD}$, sino sencillamente una base sobre la que se aplica el impuesto, la cual se determina disminuyendo al total de entradas, el total de salidas del período de que se trate, gravando únicamente los retiros que se hagan de la negociación o las partidas no deducibles. Por lo tanto no sería utilidad, un ejemplo sería:

$\text{UN PRÉSTAMO OBTENIDO} - \text{GASTOS} = \text{BASE}$

Como podemos observar la entrada que en este ejemplo es un préstamo no es un ingreso, por lo tanto no es Utilidad según los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados.

En tercer lugar, como ya se comentó, bajo lineamientos de la multitudinaria resolución, los microindustriales deben realizar todas sus operaciones con el público en general.

Al respecto debemos señalar que no existe una definición del concepto público en general. En efecto, la única disposición que ha sido emitida se localiza en el Artículo 47 del Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en donde se define, para efectos del propio ordenamiento, el concepto de público en general.

SUGERENCIAS AL RÉGIMEN ACTUAL

-SE DEBERÁ APLICAR TANTO A PERSONAS FÍSICAS COMO MORALES

Con el objeto de lograr una armonía entre las disposiciones fiscales, y otras de naturaleza mercantil, comercial e incluso corporativa, considero que el régimen que a la fecha se establece para la microindustria, con las limitantes a que previamente hicimos referencia, debe hacerse extensivo para todos aquellos contribuyentes que en los términos del acuerdo publicado por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial puedan ser considerados como microindustria o microempresa.

Así las cosas, el régimen simplificado y las facilidades contenidas en el Capítulo VI de la resolución publicada el 30 de marzo pasado, serían aplicables tanto a las personas físicas como a las personas morales, cuyos ingresos no excedieran de 110 veces el salario mínimo general para el Distrito Federal elevado al año, es decir N\$ 580,800.

-ELEVAR EL LIMITE DE INGRESOS PARA SER CONSIDERADO MICROEMPRESARIO

Consideremos que entre la industria micro y pequeña empresa existe una relación desproporcionada en cuanto a sus ingresos y número de trabajadores, por lo que atendiendo al tipo de contribuyentes de que se trata y a la problemática común que comparten, se debe modificar el tope de N\$ 580,000 a N\$1,000,000; lo anterior con el objeto de integrar un mayor número de contribuyentes, los cuales se pueden beneficiar con este sistema.

-FACILIDADES DE COMPROBACIÓN

En vista de que a los Restaurantes Tradicionales se les dificulta reunir comprobantes con todos los requisitos fiscales, ya sea porque en ocasiones sus negocios se localizan en zonas suburbanas, o bien, porque las materias primas las adquieren a menor precio en mercados informales, se propone que exista una facilidad para

comprobar erogaciones equivalentes al 15% calculada sobre el total de ingresos propios de la actividad por concepto de materiales y gastos menores.

Dichas erogaciones deberán reunir sólo los siguientes requisitos:

a) Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio.

b) Que se haya registrado en el cuaderno de entradas y salidas señalando la cantidad total.

c) Hacer sus propios comprobantes donde contengan todos los datos del vendedor, su registro federal de contribuyentes, domicilio, etc.

Estas facilidades administrativas ayudarán a la consolidación de los Restaurantes Tradicionales que son microempresarios.

-DISMINUCIÓN DE UN 20% DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La microempresa representa un renglón importante en el aparato productivo y comercial de nuestro país, por lo que es indispensable propiciar cambios que promuevan un ambiente adecuado que permita consolidar su presencia como base del desarrollo comercial e industrial del país, generando fuentes de empleo y recursos económicos para todos los sectores.

Por esta razón, propongo que tanto a las personas físicas como a las morales que tributen bajo este régimen se les conceda una disminución del 20% del impuesto sobre la renta, que por las actividades comerciales e industriales resulte a su cargo en el ejercicio.

Por lo tanto, estos contribuyentes determinarán el impuesto sobre la renta considerando la diferencia que se obtenga al total de las entradas el total de las salidas; a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

El cálculo del impuesto sobre la renta deberá ser equivalente tanto para las personas físicas como para las morales, y que éste se determine aplicando a la base del impuesto la tasa del 34%.

La exención del 20% sólo la podrán tomar aquellos contribuyentes que tributen bajo este régimen siempre que realicen ventas que no excedan de N\$ 1'000,000, que el número de sus trabajadores no sea superior a 15 y adicionalmente que no gocen de alguna otra exención o reducción del impuesto sobre la renta por las actividades comerciales e industriales que realicen.

Es importante hacer notar que en el año de 1988 se publicó un decreto el cual otorgaba facilidades administrativas a los microempresarios; entre estas facilidades se concedía una exención del 20% del impuesto sobre la renta, cabe mencionar que este estímulo fiscal no fue revalidado en la Ley de Ingresos de la Federación a partir del año de 1990.

Esta exención es importante volverla a implantar, ya que a través de aquella este tipo de contribuyentes lograrán aliviar los problemas de capitalización que enfrentan en virtud de la situación económica actual y en consecuencia les permitirá desarrollar sus actividades con más tranquilidad considerando así una estructura que permita el desarrollo de los sectores básicos de nuestra economía.

-CALCULO DEL I.S.P.T., 1%, I.M.S.S. E INFONAVIT

Al carecer de una infraestructura administrativa, estos contribuyentes necesitan que se les facilite el cálculo de sus impuestos sobre nóminas.

Considero que una forma sencilla de calcularlos es por medio de porcentajes, los cuales se aplicarán sobre el sueldo que paguen a sus trabajadores.

Sugiero que el sueldo sobre el cual se calculen los impuestos en cuestión sea nominal sin integraciones por presentaciones ni por algún otro concepto.

Propongo los siguientes porcentajes, los cuales están basados en las facilidades que otorga la Secretaría de Hacienda a otros sectores de contribuyentes:

	PATRÓN	TRABAJADOR
Impuesto sobre Productos del Trabajo		3%
Impuesto sobre erogaciones	1%	
IMSS	10%	3% (1)
SAR	2%	
INFONAVIT	5%	

De esta forma el microempresario restaurantero al momento de calcular su nómina listará el nombre de sus trabajadores, incluirá el monto de los sueldos contratados y calculará los impuestos a base de porcentajes.

(1) Los porcentajes actuales conforme a la Ley del I.M.S.S., son para el patrón 15.420% (sin considerar el seguro de riesgos de trabajo) y 5.150% para el trabajador.

En este punto es importante comentar que los trabajadores del restaurante tradicional muchas veces no comprenden nada de impuestos ni de seguro, por lo tanto difícilmente pagaran su parte, y el microempresario restaurantero casi siempre absorbe estos impuestos.

-OTORGAR A LOS MICROEMPRESARIOS EL PERDÓN FISCAL

El microempresario es la persona que lleva literalmente de la mano a su empresa; compra, vende, cobra, paga, etc. Es tal problemática que enfrenta, que no alcanza el tiempo de analizar y estudiar las disposiciones fiscales las cuales tienen un grado de complejidad bastante alto.

Derivado lo anterior, sugiero se emita un estímulo mediante el cual se libere a los restauranteros microempresarios de las omisiones fiscales a partir de la fecha en que se acojan a este nuevo sistema tributario.

De esta manera, consideramos que el restaurantero microempresario tendrá confianza e integrará a los programas de apoyo mencionados.

Existe un consenso en los restauranteros microempresarios en torno a la necesidad de hacer un cambio en sus procesos productivos, en su control de calidad, en la competitividad que deben de tener para enfrentar el nuevo esquema comercial de nuestra economía, etc.; sin embargo, lo que requieren por parte de las autoridades es un régimen fiscal sencillo de operar que les garantice y facilite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN BASE A LAS SUGERENCIAS EXPUESTAS

Con base en las sugerencias que expuse anteriormente, la base del impuesto se determinará en la siguiente forma:

*Entradas	N\$
Menos:	
*Salidas	N\$ _____
Base del impuesto	N\$
Multiplicada por:	
* Tasa del impuesto	34%

IMPUESTO	N\$
Menos	
Exención de 20%	N\$

	IMPUESTO A PAGAR

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Si la mecánica para calcular este impuesto de por si es difícil para un restaurante grande, ahora imaginemos lo que será para un restaurante tradicional se vuelve prácticamente imposible. Sugiero que el procedimiento sea listar todos los bienes a su valor de adquisición y actualizarlos conforme al lo dispuesto en la ley del impuesto sobre la renta, restarles la exención la cual equivale a 15 veces el salario mínimo elevado al año, y sobre la diferencia se calcule el 2%. El impuesto que resulte tendrá una exención del 20% para que sea simétrico con el impuesto sobre la renta.

"QUINTO CAPITULO"

5.1 CONCLUSIONES

1.- La estructura actual de la industria restaurantera mexicana, se estima, con fuentes oficiales que el sector representa 126,607 establecimientos, con ventas por N\$ 36,200,000,000 y un empleo de 426.4 miles de ocupados. Sin embargo, si se considera una estimación más realista, el empleo de la industria puede ascender actualmente a 766 mil ocupados. Destaca que el segmento organizado de la industria, con tan solo el 1.9% de los establecimientos, genera el 20.8% de las ventas y el 31.3% del empleo del sector. Esto, debido a que este segmento trasciende los establecimientos familiares característicos del tradicional y son restaurantes respaldados por un grupo formal de inversionistas, empleados y oferentes del servicio.

2.- La aportación de la industria restaurantera a la economía nacional es del 2% del PIB y del empleo formal de la economía. De hecho por cada N\$ 1,000,000,000.00 captado, la industria restaurantera otorga en promedio 15 mil empleos, mientras que la industria hotelera sólo aporta 9 mil ocupaciones.

Además prácticamente el total del empleo generado por la industria restaurantera es de bajos niveles de calificación. Por esto, la industria ofrece oportunidades de trabajo a empleados no calificados, que encuentran dificultades para emplearse en industrias donde se requiere un nivel más elevado de calificación. Si a esto se adiciona el hecho de que los niveles de ingreso por empleado de la industria son tales, que con la misma nómina, el sector restaurantero podría estar dando empleo a una tercera parte de los trabajadores del campo, su importancia para generar empleos remunerados competitivamente no se puede menospreciar.

Considerando los efectos que causa la actividad restaurantera sobre las ramas agropecuaria e industrial, se estima que el sector restaurantero apoya en total un 3.6% del PIB y un 3.7% del empleo nacional. Prácticamente un millón de familias ó 5 millones de

personas, obtienen sus ingresos en forma directa o indirecta a partir de la actividad de la industria restaurantera.

3.- La industria restaurantera, entre 1980 y 1988 había incrementado sus precios siempre por encima de la inflación al consumidor y de las materias primas utilizadas. Sin embargo, apartir de 1989 y hasta 1993, el esquema de control de precios implícito en el Pacto para la Estabilidad y Crecimiento Económico (PECE) ha propiciado una caída en la rentabilidad de la industria restaurantera, ya que los precios no han crecido al ritmo de los costos y que se han aplicado "paquetes" específicos de apoyo al pacto: El 5% de descuento general y la oferta de un "menú de solidaridad".

Así, en promedio los costos de la actividad han crecido en 97% y los precios finales en 48%, a partir de la vigencia de los "pactos". Esto ha repercutido en una caída del 16% en las utilidades netas del sector. Los mayores impactos sobre los costos restauranteros no se han dado tanto por el lado de las materias primas o del empleo, sino por aumentos en servicios públicos como agua, predial y la luz, además de otros servicios como mantenimiento, promoción y publicidad y rentas. El impacto del "menú de solidaridad" y el "5% de descuento", destaca que el 5% de descuento redujo las utilidades de los restaurantes en un promedio de 9.2%, mientras que el efecto del menú de solidaridad fue del 5.4%. Prácticamente la mitad del impacto de los "pactos" sobre la utilidades del sector restaurantero se propició por las "promociones especiales" (7.5% de caída en utilidades en promedio), mientras que la otra mitad se debió fundamentalmente a la disparidad en el crecimiento de los costos y de los precios de la industria. Se calcula que cada restaurante del segmento organizado ha perdido utilidades por N\$ 52,000.00 anuales, debido a la vigencia de los pactos. De haberse obtenido estos ingresos, el empleo dentro del segmento organizado podría haberse incrementado en 2,100 empleados, o se

hubiese podido incrementar la oferta de establecimientos en 38 unidades anuales, manteniendo las utilidades del sector inalteradas.

4.- A nivel macroeconómico, los resultados esperados del TLC sobre la economía nacional son un aumento en el nivel de inversión fija, tanto de fuentes nacionales como extranjeras, una redistribución del ingreso, favoreciendo al sector obrero, la reducción en los costos unitarios de producción de mercancías y una reasignación de la producción hacia sectores con ventajas comparativas. Sin embargo, a nivel sectorial, habrán industrias ganadoras y perdedoras, ya que algunas industrias competitivas incrementarán su volumen de actividad, mientras que otros sectores se verán inmersos en un mercado competido con importaciones a menor precio.

La proporción de la industria restaurantera mexicana frente a su similar norteamericana del 5.4%, lo que indica que la industria restaurantera norteamericana es 20 veces casi más grande que la mexicana. Además, las cadenas restauranteras en los E.E.U.U. encuentra financiamiento más competitivo en cuanto a plazos y costos, que sus similares en México. Estos elementos ponen en cierta desventaja a la industria restaurantera mexicana ante el TLC. Sin embargo, las ventas por empleado son superiores en México en un 19% respecto a los E.E.U.U., lo que indica alta productividad en la industria mexicana. por otro lado, el segmento organizado de la industria mexicana vende por establecimiento tres veces el promedio de los E.E.U.U., lo que pone a este segmento por lo menos al nivel de restaurantes norteamericanos.

Existe riesgos para la actividad restaurantera en el país, sobre todo en términos de mayor competencia y de aumentos en los costos de mano de obra. Sin embargo, el TLC también brinda la oportunidad de obtener materias primas baratas y de calidad y utilizar tecnología moderna, en la medida que el sector se capitalice.

Por lo tanto, lo que requiere la industria restaurantera, para aprovechar las oportunidades y evitar los riesgos que implica el TLC es capitalizarse, en términos de sistemas, equipos y uso de materias primas competitivas. Esta será la única forma en que se logre los niveles de productividad adecuados para enfrentar con éxito el TLC.

5.- En la medida que la economía nacional se mantenga estable, y que generen fuentes de financiamiento competitivas, las condiciones para que la industria restaurantera mantenga su recuperación estarán dadas. En ese caso, el sector estará creciendo a tasas superiores al 6% anual entre 1993 y 1996. Sin embargo, en caso de que la economía se desestabilice, como resultado de una carencia de recursos para su desarrollo, el crecimiento de la industria no superaría el 3.8% anual, lo que redundaría en segmentos completos que mantendrán estancados y se verían sumamente afectados por la inestabilidad.

6.- La Contaduría Pública es una actividad profesional, y como tal, esta debe de satisfacer necesidades sociales. La Auditoría de estados financieros es un actividad privativa del Contador Público que realiza para otorgar confianza al público usuario de la información financiera. Por tal motivo el trabajo de Auditoría debe reunir los requisitos mínimos que garanticen la calidad del trabajo, para lograr lo anterior, el profesional debe apegarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas que los han creado, recomendado y aceptado la profesión organizada.

7.- Es indispensable entender que las Restaurantes Tradicionales deberán crecer y desarrollarse, ahora más que nunca con la entrada en vigor del TLC. Para ellos es muy importante que exista una organización, donde se pueda identificar y dividir las actividades del restaurante, con el fin de poder delegar la responsabilidad que la corresponda a cada miembro del Restaurante Tradicional. También el jefe de grupo

deberá contar con la autoridad necesaria para llevar a cabo todos los planes de desarrollo y crecimiento.

8.- En la propuesta de un modelo de control interno para un Restaurante Tradicional el objetivo de este fue, dar un poco de información para la personas que dirigen este tipo de negocios, los cuales tienen muchas perspectivas de desarrollo, pero que por falta de conocimiento de métodos que puedan en un momento dado ayudar a la sana administración de los restaurantes tradicionales ya que el control interno es muy importante para el desarrollo.

9.- En la medida en que los Restaurantes Tradicionales microempresarios involucran una gran cantidad de microempresarios del país, es un hecho que dado el entorno económico actual, se requiere de un apoyo crediticio, financiero y fiscal para evitar que los restauranteros desaparezcan o se vea una situación más difícil de la que se enfrenta, no hay que olvidar la gran cantidad de empleos que se perderían si los restauranteros microempresarios desaparecieran.

10.- Es necesario que las disposiciones oficiales que regulan a los microempresarios, sean, uniformes de manera tal que el concepto sea el mismo para efectos de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de Nacional Financiera o de cualquier otra institución.

11.- Deben revisarse las disposiciones que se han emitido en materia de facilidades administrativas y régimen simplificado aplicable a los restauranteros microempresarios, y de ser posible a otros sectores, para que así se eviten confusiones y aplicaciones discrecionales. De la misma manera, se debe buscar la forma en que no solamente la Secretaría de Hacienda, como autoridad fiscalizadora, emita facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones fiscales, sino que dichas facilidades también sean propuestas por otros organismos, como son el Instituto Mexicano del

Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo para la vivienda de los Trabajadores, de manera que en este aspecto también se simplifique el cumplimiento de las obligaciones en materia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EDICIÓN: VIGESIMONOVENA

EDITORIAL: DOFISCAL EDITORES

AÑO: 1993

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EDICIÓN: VIGESIMONOVENA

EDITORIAL: DOFISCAL EDITORES

AÑO: 1993

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

EDICIÓN: VIGESIMONOVENA

EDITORIAL: DOFISCAL EDITORES

AÑO: 1993

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

EDICIÓN: VIGESIMONOVENA

EDITORIAL: DOFISCAL EDITORES

AÑO: 1993

ALARDEO YOUSHMATZ NAVA

"CONTROL DE COSTOS DE ALIMENTOS Y BEBIDAS I"

EDICIÓN: CUARTA

EDITORIAL: DIANA

AÑO: 1992

JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZÁLEZ

"CONOCE LAS AUDITORÍAS"

EDICIÓN: CUARTA

EDITORIAL: ECASA

AÑO: 1990

CÁMARA NACIONAL DE LA INDUSTRIA RESTAURANTERA

"ESTUDIO NACIONAL DE RESTAURANTES 1992-1993"

EDICIÓN: ÚNICA

EDITORIAL: CANIRAC

AÑO: 1993.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA"

EDICIÓN: 1994

EDITORIAL: IMCP

AÑO: 1994

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS
"PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS"

EDICIÓN: 1993

EDITORIAL: IMCP

AÑO: 1993

ISRAEL OSORIO SÁNCHEZ

"AUDITORÍA I"

EDICIÓN: DÉCIMA

EDITORIAL: ECASA

AÑO: 1988

ABREVIATURAS

ART.	- ARTICULO
CANIRAC	- CÁMARA NACIONAL INDUSTRIA RESTAURAN- TERA Y ALIMENTOS CONDIMENTADOS.
C.F.F	- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
I.S.R	- IMPUESTO SOBRE LA RENTA
I.V.A	- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
I.M.C.P	- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES - PUBLICOS.
L.I.S.R	- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
L.I.V.A	- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
R.F.C	- REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.
R.C.F.F	- REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
S.H.C.P	- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
T.L.C	- TRATADO DE LIBRE COMERCIO.