

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA



**"ANALISIS E INTERPRETACION DE ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN
DIRECTAMENTE EN LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR
PUBLICO EN EL EJERCICIO DE SU PROFESION INDEPENDIENTE EN EL
SALVADOR"**

TRABAJO DE INVESTIGACION PRESENTADO POR:

**Abrego Chávez, Lidia Cecilia Margarita
Cornejo Vásquez, Roberto José
Rivas Cruz, Efraín Alberto**

PARA OPTAR AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

JULIO 2008

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTOR : MSC. RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ

SECRETARIO GENERAL : LICDO. DOUGLAS VLADIMIR ALFARO SANCHEZ

DECANO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONOMICAS : MSC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

SECRETARIO DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS : M.A.E. JOSE CIRIACO GUTIERREZ CONTRERAS

DOCENTE ESPECIALISTA : - MSC. JULIO GERMAN LOPEZ

DOCENTE METODOLOGICO : - MSC. HECTOR ALFREDO RIVAS NUÑEZ

JULIO 2008

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA

AGRADECIMIENTOS

Dedico este triunfo principalmente a Dios, por haberme permitido llegar a la meta a pesar de todos los obstáculos encontrados en mí camino. A Dios sea la Gloria.

A mi esposo Willian por su comprensión, paciencia y su apoyo moral, en tantas adversidades.

A mi hijo José Mario que a sus seis años de edad siempre me inspiraba para seguir adelante, para seguir luchando.

A mis padres y mi hermano por sus consejos y su apoyo recibido incondicionalmente.

A mis compañeros de tesis, por su apoyo y comprensión.

Lidia Cecilia Margarita Abrego Chávez

Quiero agradecer en primer lugar al Todopoderoso, por haberme dado la oportunidad de alcanzar este logro.

A mí querida esposa Edith, por darme siempre su apoyo, amor y comprensión.

De forma especial agradezco a mi pequeño hijo Fabricio por inspirarme y motivarme para seguir adelante en mis luchas.

A mis padres, por haber formado en mí muchos valores que me han servido para vivir esta vida llena de caminos adversos.

De igual forma agradezco a mis compañeros de tesis, por apoyarnos mutuamente en los momentos difíciles.

Roberto José Cornejo Vásquez

Primeramente doy gracias a DIOS TODOPODEROSO por haberme protegido, por darme el anhelo de seguir adelante, venciendo los obstáculos y dándome las fuerzas que necesito en los momentos difíciles para lograr mis propósitos y metas.

Agradezco a mis padres por apoyarme incondicionalmente en los momentos difíciles, por compartir las alegrías y estar siempre a mi lado.

Le agradezco a mis hermanos por haberme motivado y darme apoyo incondicionalmente.

A nuestros asesores por su orientación y tiempo dedicado, ya que fueron ellos quienes nos guiaron para realizar este trabajo de graduación de la mejor manera.

A mis compañeros de tesis que hicieron posible este trabajo de graduación.

Y a todos los familiares y amigos que me apoyaron directa o indirectamente durante toda mi carrera.

Efraín Alberto Rivas Cruz

RESUMEN EJECUTIVO

La responsabilidad que el profesional contable adquiere ante el cumplimiento de las diversas leyes que regulan el ejercicio de su profesión independiente, le exige un conocimiento adecuado e integral de estas, ya que de ello depende su calidad en la prestación de servicios, en su imagen y en la profesión misma. Dicho marco legal dentro del cual se desenvuelve el contador público, impacta de forma directa en las funciones y responsabilidades del mismo ya que al no cumplir ciertos aspectos legales podría ser objeto de sanciones.

Es por esa razón que se decidió escribir acerca de esta temática, que comprende los aspectos principales en cuanto a funciones y responsabilidades legales del Profesional Contable, mediante esta investigación: "ANALISIS E INTERPRETACION DE ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE SU PROFESION INDEPENDIENTE EN EL SALVADOR".

La investigación tiene como objetivos, elaborar un documento que contenga un análisis de la responsabilidad que el profesional contable adquiere frente a quienes requieren de sus servicios, así como proporcionar una herramienta de apoyo para todo aquel profesional o estudiante, que busque tener un mejor panorama del marco legal que regula sus actuaciones.

La investigación que se realizó es de tipo "paradigma positivista", a través del método hipotético deductivo, debido a que permite dar a conocer los resultados derivados de la realidad encontrada en la investigación. La investigación se realizó a través de la aplicación de cincuenta y tres encuestas a despachos de Auditoría autorizados por el Consejo de

Vigilancia de la Profesión de la contaduría Pública y Auditoria.

El análisis realizado de cada artículo legal describe las funciones, la responsabilidad, las incidencias a las que conlleva el no cumplimiento y un breve comentario de cada situación. Los resultados de este análisis demuestran que un porcentaje considerable de profesionales encuestados concuerdan en que es de gran utilidad proporcionar un documento que recopile y analice el articulado legal que incide directamente en las funciones y responsabilidades del profesional contable.

A través del análisis de la investigación realizada se elaboraron las respectivas conclusiones y recomendaciones.

INDICE

CAPITULO I

1. MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	1
1.1 ANTECEDENTES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN EL SALVADOR	1
1.2 CREACIÓN DE LA PROFESIÓN EN LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR	3
1.3 ENTORNO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA	3
1.4 IMPORTANCIA DE LA CONTADURIA PUBLICA	5
1.5 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO	6
1.5.1 Responsabilidades Legales de carácter obligatorio	6
1.5.2 Responsabilidades del Contador Público hacia terceros .	7
1.5.3 Responsabilidades de carácter Técnico y Ético	10
1.5.3.1 Estipuladas en las Normas Internacionales de Auditoria	10
1.5.3.2 Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQC1)	11
1.5.3.3 Norma Internacional de Auditoria 220 -Control de Calidad para Auditorias de Información Financiera Histórica	13
1.5.3.4 Ética en la Profesión de la Contaduría Pública	15
1.6 FORMACION PROFESIONAL Y CONTRIBUCION DEL CONTADOR PUBLICO	18
1.6.1 Formación Académica en Universidades	19
1.6.2 Educación continuada en instituciones gremiales	19
1.6.3 Contribución que brinda actualmente el Contador Público	20
1.7 LEYES QUE INCIDEN EN LA RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL CONTABLE	21
1.7.1. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	21
1.7.2 Leyes Mercantiles	22
1.7.2.1 Código de Comercio	22

1.7.2.2	Ley del Registro de Comercio	25
1.7.2.3	Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles	26
1.7.3	Código tributario	28
1.7.4	Leyes Financieras	29
1.7.4.1	Ley Orgánica del a Superintendencia del Sistema Financiero	29
1.7.4.2	Ley de Bancos	31
1.7.4.3	Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios	32
1.7.4.4	Ley de Sociedades de Seguros	34
1.7.4.5	Ley del Mercado de Valores	35
1.7.5	Código penal	36

CAPITULO II

2.	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION DE CAMPO Y DIAGNOSTICO	38
2.1	METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	38
2.1.1	Descripción de la metodología	38
2.1.2	Tipo de investigación	38
2.1.3	Unidades de Análisis.....	38
2.1.4	Universo	39
2.1.5	Muestra	39
2.1.6	Cálculo de la muestra para los profesionales en Contaduría Pública	40
2.1.7	Técnicas utilizadas en la investigación	41
2.1.8	Procesamiento de información	41
2.1.9	Análisis en interpretación de datos	41
2.1.10	Hipótesis de la investigación	42
2.1.11	Operacionalización de las variables	42
2.2	DIAGNOSTICO	43

CAPITULO III

3. ANALISIS E INTERPRETACION DE ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN EN LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE SU PROFESION INDEPENDIENTE EN EL SALVADOR.....	45
3.1 INTRODUCCION	45
3.2 DESARROLLO DE LAS FUNCIONES, RESPONSABILIDADES, INCIDENCIAS Y ANALISIS O COMENTARIOS DE LOS ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN DIRECTAMENTE AL CONTADOR PÚBLICO	50
3.2.1 LEYES MERCANTILES	50
3.2.1.1 Código de Comercio	50
3.2.1.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	76
3.2.1.3 Ley del Registro de Comercio	99
3.2.1.4 Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles	103
3.2.2 CODIGO TRIBUTARIO	106
3.2.3 LEYES FINANCIERAS	125
3.2.3.1 Ley de Bancos	125
3.2.3.2 Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero	137
3.2.3.3 Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios	139
3.2.3.4 Ley de Sociedades de Seguros	143
3.2.3.5 Ley del Mercado de Valores	149
3.2.4 CODIGO PENAL	155

CAPITULO IV

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	162
4.1 Conclusiones	162
4.2 Recomendaciones	163

BIBLIOGRAFIA

ANEXOS

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

1.1 ANTECEDENTES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN EL SALVADOR. ¹

Entre 1915 y 1930 en El Salvador existieron algunos colegios que impartían clases de comercio como el Nuevo Colegio Mercantil, La Escuela Nacional de Comercio y El Nuevo Colegio de Comercio y Hacienda, que expedían título de tenedores de libros, profesores en comercio, contador de hacienda, perito mercantil y contador; para obtener este último se requería la aprobación de dos exámenes, uno que era privado y el otro público.

En 1929 surgió un acontecimiento muy influyente para el nacimiento de la contaduría pública, ya que se contrató a una firma de auditores ingleses para que estudiaran la contabilidad pública en el país. Una vez que dicho trabajo fue terminado, dos de los auditores de la firma se quedaron en el país, ejerciendo la auditoria en una forma independiente; siendo solo ellos, los auditores independientes durante una década (1929 - 1939).

El 5 de octubre de 1930, fue fundada la primera agrupación de contadores, conocida el día de hoy como: "Corporación de Contadores de El Salvador", la cual influyó para que el Estado reconociera oficialmente el título de contador como profesión.

En 1939, se reglamenta la enseñanza de la contabilidad aceptando el Estado la profesión y extendiendo títulos reconocidos de tenedor de libros y contador. Posteriormente en 1940, se decretó

¹ Arévalo Segovia, Raúl Cesáreo y otros, diciembre de 2001 "El profesional contable y su responsabilidad ante el surgimiento de La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública", pág. 5, párrafo 1, Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

La Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público que dio origen a lo que denominó Contador Público Certificado.

Posteriormente, la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público fue derogada por el Código de Comercio, el cual creó el actual Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, según Diario Oficial No.140 D.L. 671 de fecha 31 de julio de 1970 que entró en vigencia a partir del 1 de abril de 1971, constituyendo el inicio de la segunda época en el ejercicio de la contaduría pública.

Se distinguen 2 épocas en el otorgamiento de exámenes para la opción a la calidad de Contador Público Certificado, siendo los siguientes:

- a) El que cubre el periodo de 1942 a 1971 y que eran otorgados por el "Consejo Nacional de la Contaduría Pública".
- b) El comprendido de 1971 a 1999, los cuales fueron otorgados por el "Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría".

En 1971 empiezan los programas de bachillerato en Comercio y Administración, sustituyendo éste al título de Contador.

Al aumentar el número de Contadores Públicos, fueron creándose Asociaciones de los mismos y es así como en 1962 surge la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, en 1965 el Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos, y en 1977 el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, y a medida que esta profesión ha delimitado su campo de acción y al observar la importancia que tiene en otros países; se dio la necesidad de agruparse como un solo gremio con el objeto de tener mayor

representatividad. Es así como en octubre de 1997 se integraron estas Gremiales para formar el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos.

1.2. CREACION DE LA PROFESION EN LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR.²

El 7 de febrero de 1946 se crea la facultad de Economía y Finanzas de la Universidad de El Salvador. Dicha facultad, fue creada 105 años después de fundada la Universidad (1841)

A principios de 1968 se fundó la Escuela de Contaduría Pública, convirtiéndose así en la impulsadora de la formación académica de los profesionales de dicha carrera.

Sin embargo, la verdadera preocupación no era la creación sino quienes serian los forjadores de la nueva generación de contadores públicos, ya que la facultad no contaba con los docentes formados en la carrera, por lo que se vieron en la necesidad de contratar docentes extranjeros (Colombia y Perú) quienes eran licenciados en contaduría pública, además de recurrir a la colaboración de contadores públicos certificados.

1.3 ENTORNO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.

La Contaduría Pública es una profesión liberal, especializada en asuntos contables vinculados con la actividad mercantil que incluye inspecciones y revisiones sobre esa actividad, quienes la ejercen dan fe pública. La profesión liberal supone un cúmulo de conocimientos especializados como los siguientes: Contabilidad, Auditoria, Impuestos, Finanzas y Costos.

² Cuellar Marengo, René y otros, febrero 1993, "El Contador Público Académico y su Formación en la Universidad de El Salvador", trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador.

Anteriormente, la profesión de la Contaduría Pública se vio afectada por que existía una baja percepción del estudio de la carrera, poco prestigio y autoestima de los Contadores Públicos, además había dispersión gremial y un marco regulatorio insuficiente ya que solo existían dos artículos en el Código de Comercio (Art. 290 y 291)

Actualmente, la forma de percepción, prestigio y la autoestima de los Contadores Públicos ha mejorado. Por otra parte la profesión se encuentra regulada por el Código de Comercio, el Código de Ética y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, que tiene por objetivo: Regular el ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública, los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan y la función de la auditoría.

El Contador Público ante los nuevos escenarios es necesario que mantenga una buena comunicación con el mediano empresario, con el objetivo de brindarle una mejor atención para que éste se sienta satisfecho de los servicios profesionales que presta el Contador Público. Lo anterior es necesario debido a las difíciles circunstancias que se presentan en una economía globalizada que exige mayor eficiencia, mejores resultados y más conocimientos.

El Contador Público debe recabar y manejar información del entorno que lo rodea, política, economía, tecnología, aspectos técnicos y legales, etc. Ya que por ser un generador de información financiera utilizada por la alta gerencia en la toma de decisiones es necesario que incorpore cambios en su desempeño profesional.

1.4 IMPORTANCIA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

A medida que han venido evolucionando las teorías administrativas, económicas y legales, también la Contaduría Pública lo ha hecho. Su ámbito de aplicación, funciones y atribuciones, ya no se limitan a aspectos contables y de auditoria que con ésta última se busca solamente cumplir un requisito legal para que esta información examinada brinde seguridad, no solo a las personas y empresas involucradas, sino también a terceras personas que pudieran llegar a tener cierto interés sobre aseveraciones financieras y de control.

El Contador Público debe dar fe (seguridad razonable), que la información que ha sido sujeta de revisión es concordante con la realidad, y por tanto su opinión es respetada por la credibilidad que tiene ante terceros. La Contaduría Pública como profesión continuará creciendo en número y en responsabilidades; el destino final de la Contaduría Pública será valorado por la visión y capacidad de quienes la practican.

En la actualidad vemos al Contador Público interpretando la información financiera, asesorando sobre situaciones financieras, legales, fiscales, de negocios, investigando nuevas mejoras a los sistemas contables actuales, etc. Lo cual indica no solo un crecimiento en funciones y áreas donde se desempeña, sino también un aumento en la responsabilidad y las implicaciones que puede tener una intervención errónea del Contador Público.

La Contaduría Pública trasciende el beneficio particular, para "servir a la sociedad en general". Como disciplina profesional implica el dominio de un conjunto de técnicas y la observación de normas y pronunciamientos que orientan y garantizan la

prestación de servicios profesionales de alta calidad al público usuario de la información financiera.

El Contador Público ha ganado, a través de los años protagonismo, al punto que se ha convertido en factor importante de la actividad económica nacional por su preparación, seriedad y profesionalismo. Además no hay que dejar de lado, el hecho que el Contador Público, se desenvuelve en un mercado, en donde sus clientes día con día, realizan una variedad de operaciones y transacciones según la industria en la que operen, las cuales directa o indirectamente conllevan efectos de tipo legal, para los cuales el Contador Público es llamado a brindar la asesoría y orientación necesaria a sus clientes.

Es evidente, que las empresas se encuentran en un contacto constante con leyes y regulaciones, que por una parte confieren funciones y responsabilidades específicas al Contador Público, y que por otra, regula las actuaciones de las empresas; es por ello que muchas de las decisiones tomadas, van en función de los efectos legales que pueden producir. Por tanto, el Contador Público representa el apoyo legal de muchas empresas en su afán constante por el cumplimiento de las leyes y regulaciones que les aplican.

1.5 RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO

1.5.1. RESPONSABILIDADES LEGALES DE CARÁCTER OBLIGATORIO.

El artículo 17 de La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría establece las principales atribuciones del Contador Público, las cuales son necesarias para el desarrollo de las actividades de toda empresa tales como:

- a) Autorización de los sistemas contables de las empresas
- b) Legalización de libros para comerciantes

- c) Dictaminar sobre cumplimiento de obligaciones profesionales de los comerciantes
- d) Dictaminar con base en Normas y Principios de Auditoria Internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo
- e) Certificar balances
- f) Certificar valúos e inventarios
- g) Realizar estudios de valuación de activos y pasivos
- h) Certificar la redención de cuentas
- i) Certificar y razonar toda clase de asientos contables
- j) Realizar certificaciones varias (regalías, utilidades, etc.)
- k) Reportar violaciones a la ley.

Con el surgimiento de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, se complementa el marco jurídico para el ejercicio de la profesión.

Es de suma importancia mencionar, que además de la Ley que regula la profesión propiamente dicha, y del Código de Comercio, existen otras leyes que inciden de forma importante en el ejercicio de la profesión del Contador Público.

1.5.2 RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO HACIA TERCEROS.

A. RESPONSABILIDAD CON LOS CLIENTES:

El Contador Público hacia los clientes tiene muchas responsabilidades, la mayoría de ellas se originan de sus relaciones confidenciales, tal como lo describe el Código de Ética Profesional para Contadores Públicos,³ pues a través del rol que desempeña va adquiriendo información relacionada con

³ Secreto profesional: El Contador Público debe guardar el secreto profesional y no deberá revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias que tenga o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión; salvo con la autorización del cliente o a requerimiento de autoridad competente.

lo negocios, operaciones o procedimientos que no deben de ser revelados, protegiendo así los intereses de sus clientes; por lo tanto, el Contador Público debe tener cualidades tanto profesionales como personales para lograr así la confianza del cliente sin manchar su ética profesional y por lo tanto debe observar altas normas de conducta profesional para cumplir a cabalidad con sus responsabilidades.

B. RESPONSABILIDAD CON OTROS MIEMBROS DE LA PROFESION

Todo contador público debe cuidar sus relaciones con sus colaboradores, colegas e instituciones que los agrupan, buscando que nunca menoscabe la dignidad de la profesión.⁴

No es únicamente el de prestar servicios favorables, en un ambiente de relaciones armoniosas, cordiales, actuando como intermediarios, equilibrando las relaciones con terceros sino que el trato con los demás profesionales adquiere responsabilidades, como las siguientes:

- a) Convivir en una forma amistosa y sana con sus colegas, ya que la escala de valores difiere de unos a otros y por ende la forma de actuación.
- b) Es responsabilidad del Contador Público, independientemente de sus ideales particulares, el de procurar prestigio y dignidad de la profesión, contribuir a engrandecerle participando cada día en el progreso de la misma, manteniendo una buena imagen profesional.

C. RESPONSABILIDADES CON EL ESTADO.

El Contador Público da fe pública de que la información presentada sea razonable para todos los usuarios de la

⁴ Código de Ética Profesional para Contadores Públicos. Mayo de 2005.

información financiera por lo tanto cualquiera que sea el rol del Contador Público esta tiene que establecer relaciones con el Estado, adquiriendo por lo consiguiente responsabilidades, puesto que siempre existe el interés público, por ejemplo, por medio de los impuestos o contribuciones que son fijados por el Estado.

Se considera que el Estado, mediante el rol del Contador Público, da más confiabilidad a los resultados obtenidos, tanto de la administración pública como privada, y por lo tanto deberá observar en todo momento una moral aceptable, así como capacidad en el ejercicio de la profesión.

D. RESPONSABILIDADES CON LA SOCIEDAD.

El Contador Público adquiere responsabilidades ante la sociedad a la que pertenece y en la cual se desempeña, pues para ella van dirigidos los resultados de su gestión. En el proceso de cambio en que estos momentos esta sufriendo nuestra sociedad las responsabilidades del Contador Público son cada vez mayores.

En conclusión, las responsabilidades que adquiere el Contador Público son mayores a medida que su campo de acción se incrementa, por el mismo desarrollo económico y cambios sociales que van surgiendo en los países; esto hace que en todas las áreas, el Contador Público obtenga mayor participación y por ende responsabilidades éticas que involucran a otras, como la de capacitación y conocimiento que cada día se incrementan por las exigencias del entorno en que se desenvuelve.

1.5.3. RESPONSABILIDADES DE CARÁCTER TÉCNICO Y ÉTICO.

1.5.3.1. ESTIPULADAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas en las auditorías de información financiera histórica.⁵ Dichas Normas contienen los principios básicos y los procedimientos especiales, junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo.

Las Normas Internacionales de Auditoría distinguen la auditoría de los servicios relacionados. Los servicios relacionados comprenden revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones.

Las auditorías y revisiones son realizadas para hacer posible que el auditor proporcione niveles altos y moderados de certeza respectivamente.

El objetivo de una auditoría de Estados Financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los Estados Financieros están preparados, respecto de todo lo importantes, de acuerdo con un marco de referencia financiera aplicable.⁶

Cuando un profesional de la Contaduría Pública emite una opinión sobre los Estados Financieros, estos se ven enriquecidos debido a que se eleva su nivel de credibilidad por el hecho de que firma una persona facultada para dar fe pública.

Las Normas Internacionales de Auditoría están divididas en secciones, cuyo contenido explicativo se representa en párrafos

⁵ Prefacio de las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, revisión, otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados.

⁶ Norma Internacional de auditoría 200 - Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría, párrafo 2.

enumerados cronológicamente. Esta normativa debe ser aplicada en la auditoria de Estados Financieros y servicios relacionados; debido a que contienen los principios básicos y los conocimientos esenciales. Las mismas facultan para que en circunstancias especiales el auditor juzgue necesario apartarse de una NIA para lograr de forma más efectiva el objetivo de una auditoria, para lo cual se requiere que el profesional esté preparado para justificar dicha desviación.

Dentro de esta normativa existen elementos prácticos de investigación y prueba que el profesional utiliza para lograr la información y comprobación necesaria que le permita elegir su opinión, existiendo técnicas y procedimientos aplicables a una partida o ha un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Muchas de las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales que difícilmente se puede realizar un examen detallado de todas las partidas individualmente, entonces se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa para derivar una opinión general sobre la partida global.

1.5.3.2 NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 (ISQC1)

El propósito de esta Norma es establecer normas y dar seguimiento respecto a las responsabilidades de una firma⁷ sobre su sistema de control de calidad para auditorias y revisiones de información financiera histórica, y para otros trabajos para

⁷ Conforme Las Normas Internacionales de Auditoria - Norma de Control de Calidad 1, la Firma es un profesionista independiente, sociedad corporación u otra entidad de contadores profesionales.

atestiguar y de servicios relacionados.⁸

La Norma de Control de Calidad uno trata especialmente sobre la responsabilidad que debe tener el contador público en cuanto a la calidad de los servicios que presta a los clientes, especificando los parámetros básicos y lineamientos que deben tenerse en consideración para todo tipo de prestación de servicios, para que éstos puedan contar con un alto grado de profesionalismo; en todas las áreas, ramas y materias conexas a la contabilidad y la auditoria.

El sistema de control de calidad de una firma de auditoria deberá incluir procedimientos que estén relacionados con los elementos siguientes:

- A) Responsabilidad de los dirigentes sobre el control dentro de la firma.
- B) Requisitos éticos.
- C) Aceptación y continuidad de la relaciones con clientes y de los trabajos específicos.
- D) Recursos humanos.
- E) Desempeño del trabajo.
- F) Monitoreo.

Todas las políticas y procedimientos relacionados al control de calidad deben ser debidamente informados a todos los socios y personal de la firma para que se realice un buen trabajo de auditoria, y que dichas personas reconozcan que la calidad es esencial en la ejecución de las asignaciones delegadas, como una cultura organizacional de la firma de auditoria. Asimismo, dar una seguridad razonable a la firma y ante terceros, que su

⁸ Normas Internacionales de Auditoria - Norma de Control de Calidad 1,- introducción, párrafo 1. Octava edición, septiembre de 2006.

personal cumple con los estándares éticos, morales y de independencia que le permitan desempeñarse como tal, según el Código de Ética. La firma debe incluir dentro de las políticas y procedimientos, el establecer lo relacionado a Recursos Humanos; hacer notorio que cuenta con el personal suficiente y competente para el desarrollo de las funciones, de acuerdo con estándares profesionales y requerimientos regulatorios y legales aplicables, que permitan el buen desarrollo de sus funciones o servicios que prestan a sus clientes; asimismo, reflejar en dichas políticas y procedimientos las responsabilidades que se han asignado al socio o a los socios, éstas deben estar claramente definidas y comunicadas.

La firma de auditoria debe establecer políticas y procedimientos para proveerle una seguridad razonable que las asignaciones son ejecutadas de acuerdo con los estándares profesionales y requerimientos regulatorios y legales aplicables, y que los informes que son emitidos por las firmas o por los socios asignados, son apropiados en las circunstancias, así como también debe reflejarse en las políticas y procedimientos de control de calidad que son relevantes, adecuadas, operan efectivamente y que se cumplen en el ejercicio profesional. Además deben incluir la continua consideración y evaluación de los sistemas de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de asignaciones completadas.

1.5.3.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 220 - CONTROL DE CALIDAD PARA AUDITORIAS DE INFORMACION FINANCIERA HISTORICA.

La Norma Internacional de Auditoria, que trata sobre el Control de Calidad para el Trabajo de Auditoria, a diferencia de la

norma Internacional Sobre Control de Calidad No.1; es aplicable exclusivamente a las responsabilidades específicas del personal de la firma, respecto a los procedimientos de control de calidad para auditorias de información financiera histórica, incluyendo auditoria de los estados financieros.

La revisión de control de calidad del trabajo es un proceso diseñado para proporcionar, antes de que se emita el informe del auditor, una evaluación objetiva de los juicios importantes que el equipo de trabajo haya hecho y de las conclusiones a las que llegaron al formular el informe del auditor. El socio del trabajo⁹ es el responsable de la calidad global de cada trabajo de auditoria, y esta designa d para llevar a cabo entre otros aspectos los siguientes:

A. Poner el ejemplo para el resto de los miembros del equipo respecto a la calidad e la auditoria en cada etapa del trabajo. El ejemplo debe ser puesto mediante determinadas acciones que enfatizan el desempeñar un trabajo que cumpla con las Normas Profesionales y requisitos legales, cumplir con políticas y procedimientos de calidad aplicable y emitir informes aplicados a la circunstancias.

B. También, los dirigentes deben asegurarse de que su personal cumpla con los requisitos éticos relativos al trabajo de auditoria y que están contemplados en el Código de IFAC, los cuales son:

- a) Integridad
- b) Objetividad
- c) Competencia profesional y cuidado debido

⁹ El socio del trabajo, es el socio u otra persona de la firma que es responsable del trabajo de auditoria y su desempeño, así como el informe del auditor que se emite en nombre de la firma.

- d) Confidencialidad
- e) Comportamiento profesional.

C. Otra responsabilidad de los dirigentes es asegurarse que su personal cumple con requisitos de independencia, para lo cual deberá obtener información relevante con respecto a identificación de aspectos y circunstancias que incumplen políticas y procedimientos de independencia de la firma.

Es importante mencionar que muchos de los aspectos mencionados en esta Norma se abordan en el Código de Ética Profesional para Contadores Públicos. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoria, es establecer normas y proporcionar lineamientos de control de calidad. Los controles de calidad se refieren a las políticas y procedimientos adoptados por una firma para proporcionar una seguridad razonable de que el trabajo de auditoria de la firma y su personal cumplen con las norma profesionales así como con los requisitos legales y de regulación, y que los informes del auditor son apropiados en las circunstancias

1.5.3.4 ETICA EN LA PROFESIÓN DE LA CONTADURIA PÚBLICA.

Ética es la parte de la filosofía que estudia los fundamentos y normas de la conducta humana, relacionados también con la moral y conforme a sus principios y exigencias.¹⁰

Las obligaciones éticas de contador público deben ser tanto para consigo mismo como para la sociedad. Debe ser para consigo mismo porque la ética pura forma parte del "ser" de hombre; y para con la sociedad, porque el contador público en el desempeño de su

¹⁰ J. C. Martínez Zardoya. Año 1991. "Diccionario Enciclopédico Ilustrado Práctico", tomo II, Editorial Norma, S.A. Barcelona, España.

trabajo sirve al público, el cual confía en el resultado de su trabajo. En este sentido, el contador público tiene una responsabilidad social, porque muchas personas confían y dependen de él profesionalmente.

Los contadores públicos son muy privilegiados al compartir con los notarios la responsabilidad de dar fe pública. La fe pública se define como la "delegación dada por el estado para dar testimonio por escrito de determinados actos". Sin embargo, la fe pública es solo la forma, la esencia del contador es la confianza pública y ésta es lograda gracias a las capacidades técnicas profesionales éticas.

En El Salvador, las normas generales de conducta y principios éticos que debe seguir el contador público, están definidas en el "Código de Ética Profesional para Contadores Públicos", emitido en mayo de 2005 por El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. Los principios fundamentales que describe dicho código son:

A. Responsabilidad con la sociedad.

a) Independencia de Criterios:

Al expresar cualquier juicio profesional, el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de intereses e imparcial.

b) Calidad profesional de los servicios:

En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un trabajo profesional por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables. Actuará así mismo con la intención el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

c) Preparación y calidad del profesional:

El Contador Público que acepta brindar sus servicios debe tener el entrenamiento técnico, capacidad y diligencia para realizar sus actividades profesionales.

d) Responsabilidad Personal:

El Contador Público deberá aceptar su responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

B. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.

a) Secreto Profesional:

El Contador Público debe guardar el secreto profesional y no deberá revelar por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros los hechos, datos o circunstancias que tengan o hubiese tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión; salvo con la autorización del cliente o a requerimiento de la autoridad competente.

b) Rechazar tareas que no cumplan con la moral:

Faltarán al honor y dignidad profesional todo Contador Público que directa o indirectamente intervenga en arreglos que no cumplan con la moral.

c) Lealtad:

El Contador Público debe evitar actuaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

d) Retribución económica:

Por los servicios que presta, el Contador Público se hace acreedor a una retribución económica

C. Responsabilidad hacia la profesión.

a) Respeto a los colegas y a la profesión:

Todo Contador Público debe cuidar sus relaciones con sus colaboradores, colegas e instituciones que los agrupan buscando que nunca menoscabe

b) Dignificación profesional:

Para hacer llegar a la sociedad en general y a los usuarios en los servicios una imagen positiva y de prestigio profesional, el Contador Público se valdrá fundamentalmente de su calidad profesional y personal, apoyándose en la promoción institucional.

c) Difusión de Conocimientos Técnicos:

Todo Contador Público que transmita sus conocimientos tendrá como objetivos mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

1.6. FORMACION PROFESIONAL Y CONTRIBUCIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

“La formación profesional” es la educación profesional, institucionalizada o no que busca preparar y formar para el ejercicio de una profesión en determinado mercado de trabajo. Sus objetivos son amplios y mediatos, es decir, a largo plazo buscando cualificar al hombre para una futura profesión, esta puede darse en las escuelas, universidades, en instituciones gremiales a través de educación continuada, y en las empresas. A continuación se enuncian algunos aspectos generales sobre la formación académica en las universidades y en instituciones gremiales.

1.6.1 FORMACIÓN ACADÉMICA EN UNIVERSIDADES

Las universidades son las entidades llamadas a facilitar la formación de este profesional de clase mundial. Deberán ofrecer una preparación para los estudiantes que aspiran a convertirse en contadores, con programas abundantes en experiencias motivantes y creativas, que transformen al estudiante en un pensador estratégico y forjador del futuro.

1.6.2. EDUCACION CONTINUADA EN INSTITUCIONES GREMIALES

La educación continuada, busca acreditar ante la sociedad, comunidad empresarial, y organizaciones públicas o privadas, nacionales o internacionales; la calidad profesional del contador público y los conocimientos y experiencias que éste posee y que son necesarios para desarrollar las actividades propias de su profesión.

Dicha educación es proveída en su mayoría por instituciones gremiales de la profesión, siendo las más principales y conocidas el "Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, y la "Corporación de Contadores de El Salvador". Éstas, buscan entre otros objetivos, mejorar la calida técnica del profesional.

En El Salvador el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, tiene dentro de sus atribuciones el promover dicha educación continuada para los Contadores Públicos. Para tal efecto, el Consejo emitió en fecha 25 de abril de 2003, la "Norma de Educación Continuada", a la cual deben de pegarse los contadores públicos inscritos en el Consejo, y el persona técnico que labora en los despachos de auditoria. La norma, establece los objetivos siguientes:

A. promover la actualización de conocimientos por medio de un

plan continuo de educación, mediante el cual se permita asegurar el nivel de educación, a fin de conservar la confianza de público.

- B. Crear e implementar documentos informativos sobre requisitos previos de formación y prácticas necesarias para el desarrollo de la formación profesional continuada para el contador público.
- C. Establecer las bases y condiciones en las cuales deben apoyarse los programas de formación y de práctica, tanto previos como posteriores a la inscripción y registro en el Consejo como contador público.
- D. Crear las condiciones para que el contador público preste un servicio de calidad, manteniendo a competencia profesional por medio de la actualización de los conocimientos, fortaleciendo factores como el criterio, actitud y capacidad para aplicar las normas técnicas adecuadas en que se sustenta la profesión.
- E. Divulgar las regulaciones como los pronunciamientos nacionales e internacionales en el campo de la contabilidad y la auditoría; así como otros requisitos estatutarios que garanticen el servicio profesional.

1.6.3 CONTRIBUCION QUE BRINDA ACTUALMENTE EL CONTADOR PÚBLICO

Tradicionalmente la contribución del Contador Público ha estado enfocada al área de la información de carácter financiero, el examen y dictamen de los Estados Financieros y recomendaciones para mejorar los métodos del Control Interno.

Actualmente y debido a nuevas necesidades, como el cambiante entorno económico, político y social, requiere que las empresa satisfagan esas nuevas necesidades, por lo que ya no es posible mencionar en forma limitada las áreas que pueda abarcar el Contador Público, pues cada día se abren nuevos campos de acción en los que ha de intervenir dicho profesional.

Sus funciones se han extendido y sobrepasan el concepto de una auditoria independiente, ya que ahora los nuevos campos de trabajo del Contador Público, comprenden: servicio de asesoramiento a la gerencia, servicios financieros, administrativos, estrategias, procesos, certificación de valúos e inventarios, etc.

Una contribución importante en nuestro medio es el hecho que los profesionales se están capacitando para adaptar la información financiera y contable a las nuevas normativas, entre los que se mencionan las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Auditoria, esto representa una contribución importante porque viene a uniformar criterios tanto para la presentación y elaboración de Reportes Financieros coma también para la aplicación uniforme de Normas Internacionales de Auditoria.

1.7 LEYES QUE INCIDEN EN LA RESPONSABILIDAD DEL PROFESIONAL CONTABLE

1.7.1. LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría regula el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria y además el ejercicio de la profesión contable para establecer las responsabilidades y funciones fundamentales de los profesionales en Contaduría

Pública que ejercen las funciones como tal, cuya vigilancia sea debidamente supervisada por un ente responsable.

Dicha Ley entró en vigencia en abril de 2000 teniendo por objeto regular el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, la función de la Auditoría, y los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las practiquen.

Esta ley trae beneficios significativos para todo aquel que ejerza la profesión, ya que amplía los servicios que se pueden ofrecer, y le da a la profesión el lugar que merece al otorgarle funciones que solamente el profesional de Contaduría Pública puede desarrollar. Además, tiene una nueva visión para la profesión de contaduría, ya que asegura la formación de profesionales listos para afrontar todo tipo de retos, plantea una profesión ética, prestigiosa, respetable y llena de oportunidades de crecimiento, profesión que en esencia rete constantemente las capacidades intelectuales de sus miembros.

1.7.2. LEYES MERCANTILES.

1.7.2.1. CÓDIGO DE COMERCIO.

El Código de Comercio de El Salvador, legisla sobre todo lo que se refiere a los comerciantes, los actos de comercio y las cosas mercantiles, los deberes personales, las sanciones en las que incurrir, así como sus obligaciones y contratos de naturaleza mercantil. Sin embargo, también establece la función de vigilar la actuación de las sociedades reguladas por este código, dando esa función de vigilancia al auditor externo, es por ello que el Código de Comercio, establece la obligatoriedad que las sociedades tengan por mandato legal un Auditor Externo.

También en lo relativo al accionar del Contador Público en El

Salvador, se establece en el artículo 289 que la vigilancia de la sociedad anónima estará confiada a un auditor designado por la junta general de accionistas. Este artículo, entre otros, enmarca la necesidad legal de la existencia del profesional en contaduría pública para el sano funcionamiento de la actividad mercantil en El Salvador.

La Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público, fue derogada por El Código de Comercio, el cual pasó a regular el accionar del Contador Público, destinando inicialmente los artículos 289, 290 y 291 para dichos fines; sin embargo, en la actualidad existen otras leyes que regulan la profesión, incluso una dedicada exclusivamente a la contaduría pública (Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría) Por tanto, el Código de Comercio sirve de base para dar origen a la obligatoriedad legal de la profesión contable, tal como lo establece el artículo 289.

Por otra parte, el Código de Comercio sirve de referencia para dar lugar a la regulación de la contaduría pública y auditoria a través de su ley especial, tal y como lo dice el artículo 290 ("La Auditoria a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una ley especial regulará su ejercicio..."). Al mismo tiempo cabe indicarse que el Código de Comercio establece la existencia legal de la profesión contable, y de esta nacen tácitamente todas las funciones y responsabilidades propias de la profesión.

El Código de Comercio hace referencia o menciona explícitamente la participación del contador público o auditor en los aspectos siguientes:

a) Vigilancia de las sociedades.

- b) Disminución de capital social.
- c) Envío por parte de la empresa de los Estados Financieros y Anexos auditados al Registro de Comercio.
- d) Sobre el dictamen del auditor.
- e) Divulgación de hechos irregulares relevantes, en los informes de auditoria.
- f) Emisión de certificaciones de fusiones y transformaciones de sociedades.
- g) Autorización de sistemas contables y libros contables.

Un panorama general de los aspectos antes referidos es el siguiente:

A. VIGILANCIA DE LAS SOCIEDADES.

Es aquí en este aspecto y específicamente en el artículo 289 de este código, donde nace o se da origen a la existencia legal del profesional de contaduría pública.

Además, otros asuntos que trata la vigilancia son referentes al dictamen del auditor, y que una ley regulará el accionar de dicho profesional. Asimismo, se establecen una serie de facultades y obligaciones del auditor para con los accionistas de las sociedades.

B. DISMINUCIÓN DE CAPITAL SOCIAL.

Comenta sobre las certificaciones que deberá emitir el auditor externo, relacionadas con las disminuciones del capital social de las sociedades.

C. ENVÍO POR PARTE DE LA EMPRESA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y ANEXOS AUDITADOS, AL REGISTRO DE COMERCIO.

Para efectos de que los clientes envíen sus Estados Financieros

auditados al Registro de Comercio, dentro los primeros 3 meses de cada año el auditor deberá brindárselos oportunamente.

D. SOBRE EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

Se establece la elaboración de un dictamen sobre la revisión de los estados financieros de las sociedades, así como el plazo para la elaboración de éste.

E. DIVULGACIÓN DE HECHOS IRREGULARES RELEVANTES, EN LOS INFORMES DE AUDITORIA.

Conlleva a que el auditor podrá comentar en sus informes, hechos irregulares de relevancia que le sean proveídas o denunciadas por escrito por cualquier accionista de la sociedad.

F. EMISIÓN DE CERTIFICACIONES DE FUSIONES Y TRANSFORMACIONES DE SOCIEDADES.

El auditor es el responsable de emitir certificaciones de valúos de sociedades que tienen como objetivo transformarse o fusionarse entre sí.

G. AUTORIZACIÓN DE SISTEMAS Y LIBROS CONTABLES.

Comenta sobre la responsabilidad del auditor de efectuar aprobaciones de lo sistemas de contabilidad de las sociedades y personas naturales.

1.7.2.2. LEY DE REGISTRO DE COMERCIO.

La Ley del Registro de Comercio fue publicada por primera vez en el Diario Oficial el 05 de marzo de 1973. Desde entonces ha sido objeto de una serie de reformas, de las cuales la última sucedió mediante Decreto Legislativo No. 827 del 26 de enero de 2000, y publicada en el Diario Oficial No.40, tomo 346 del 25 de febrero de 2000.

Ésta es una ley especial que determina la naturaleza, fines y materias propias del Registro de Comercio.

En el artículo 1 de esta ley, se establece que el Registro de Comercio se regirá especialmente por las disposiciones contenidas en la Ley del Registro de Comercio; en lo que no estuviere previsto por los del Código de Comercio, Leyes Especiales y a falta de unas y otras, por las normas del derecho común. Además se estipula que El Registro de Comercio es una oficina administrativa dependiente del Centro Nacional de Registro, destinada a garantizar la publicidad formal y contratos mercantiles que de conformidad de la Ley la requieran.

En cuanto a lo relativo del accionar del Contador Público en El Salvador, se puede identificar dentro del cuerpo de esta ley algunos artículos relacionados con el cumplimiento de las funciones y responsabilidades del Contador Público, tales como las descritas en el Art. 11 y 84 de la Ley en cuestión, sin embargo puede encontrar aspectos tales como:

- a) Las principales funciones del Registro de Comercio.
- b) La importancia de la inscripción de los documentos mercantiles.
- c) La Certificación de Balances.
- d) Los documentos mercantiles y la falsedad documentaria.
- e) Prohibiciones del registrador de comercio.
- f) Amonestaciones al Contador Público.

1.7.2.3. LEY DE LA SUPERINTENDENCIA DE OBLIGACIONES MERCANTILES.

La Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, fue aprobada por decreto legislativo No. 825 del 26 de enero de 2000, y fue publicada en el Diario Oficial No.40, del 25 de

febrero de 2000. Esta ley derogó la antigua Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.

En el artículo 3 de esta nueva ley, se establece que: "Corresponde a la Superintendencia la vigilancia de las obligaciones mercantiles, con relación a:

- a) El funcionamiento, modificación, transformación, fusión, disolución y liquidación de las sociedades, excepto las sujetas a la vigilancia de la Superintendencia del Sistema Financiero, a la Superintendencia de Valores y a la Superintendencia de Pensiones; las establecidas en el Art.20 del Código de Comercio, y las que señalen otras leyes;
- b) El funcionamiento de las sociedades extranjeras o sus sucursales, que operen en el país;
- c) El funcionamiento, modificación, disolución y liquidación de las empresas individuales de responsabilidad limitada, de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio;
- d) Las actividades mercantiles sujetas a su competencia por disposición expresa del Código de Comercio y otras leyes.

La Superintendencia puede auxiliarse de contadores públicos previamente calificados por ella y que hayan sido autorizados conforme a la ley, quienes podrán ser contratados para labores específicas siempre que no tengan ningún impedimento para el caso. La responsabilidad será siempre de la Superintendencia."

Para los fines de este documento, se ha considerado esta ley que trata sobre las facultades y alcances de la oficina que ejerce la vigilancia por parte del Estado.

Esta ley versa sobre las cosas mercantiles y considera la colaboración de autoridades, entidades, e individuos para el

alcance de sus fines. Entre los individuos que colaboran para llevar a cabo los fines de esta ley, esta el contador público.

Dentro de los principales aspectos que abarca esta ley, y en los cuales se involucra al contador público, tenemos los siguientes:

- a) La vigilancia de las sociedades por parte del auditor.
- b) La colaboración de auditor en el trabajo fiscalizador de la Superintendencia.
- c) Las sanciones por parte de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.

1.7.3. CÓDIGO TRIBUTARIO.¹¹

El Código Tributario se aprobó mediante decreto No. 230, del 21 de diciembre de 2000, por la necesidad de crear un marco jurídico tributario uniforme que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y el Contribuyente lo que permitiría garantizar los derechos y obligaciones de forma recíproca, los cuales son elementos indispensables, para el cumplimiento del principio de igualdad y el de seguridad jurídica en El Salvador.

El Código Tributario en el Art. 129 le confiere una de sus funciones al Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado, lo cual es emitir una opinión relacionada al cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; esta actividad se encuentra relacionada con lo dispuesto en el artículo 17 literal "c" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Por tal razón, es de suma importancia considerar el Código

¹¹ Solamente el código tributario menciona y describe expresamente la participación del contador público o auditor externo. La Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios no describen o mencionan expresamente al profesional contable, por tanto para los fines del presente trabajo no son objeto de análisis.

Tributario, ya que este le asigna la responsabilidad al profesional en contaduría pública debidamente autorizado, para poder emitir una opinión sobre los cumplimientos tributarios, sean estos formales o sustantivos, que los contribuyentes deban cumplir.

Dentro de las principales situaciones que este código considera, y en las cuales hace referencia a obligaciones y responsabilidades del contador público o auditor, están:

- a) La emisión de dictamen fiscal.¹²
- b) Los periodos que comprenden los dictámenes fiscales.
- c) Quienes están obligados a nombrar auditor fiscal.
- d) Los requisitos del informe y dictamen fiscal.
- e) Obligaciones del auditor respecto a la elaboración del informe y dictamen fiscal.
- f) Dictámenes sin validez ante la Administración tributaria.
- g) Requisitos del Contador Público para dictaminar fiscalmente.
- h) Lineamientos para las auditorias de cumplimiento fiscal, conforme a la Norma de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

1.7.4 LEYES FINANCIERAS.

1.7.4.1 LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DEL SISTEMA FINANCIERO.

La Superintendencia del Sistema Financiero de El Salvador, tiene como finalidad principal vigilar el cumplimiento de las disposiciones aplicables a las Instituciones sujetas a su control y le corresponderá la fiscalización del Banco Central,

¹² Según el código Tributario, sección séptima, artículo 129; Dictamen e informe fiscal es: el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente emitida por un licenciado en contaduría pública o contador público.

de los Bancos Comerciales, de las Asociaciones de Ahorro y Préstamo, de las Instituciones de Seguro, de las Bolsas de Valores y Mercancías, de la Financiera Nacional de la Vivienda, del Fondo Social para la Vivienda, del Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos, del Instituto de Previsión Social de la Fuerza Armada, de la Federación de Cajas de Crédito, del Fondo de Financiamiento y Garantía para la Pequeña Empresa, del Instituto Salvadoreño del Seguro Social; además de las anteriores instituciones, también se suman Bancos estatales: Banco de Fomento Agropecuario, Banco Nacional de Fomento Industrial, Banco Hipotecario de El Salvador; y en general, de las demás entidades que en el futuro señalen las leyes.

En el Art. 5, literal "ch" de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero, hace mención que el Consejo Directivo de dicha Superintendencia, debe incluir un miembro propietario nombrado por el Ministerio de Economía, propuesto por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

En el Art. 10 literal b) se menciona que unas de las facultades del Consejo Directivo, es dictar las normas que sean necesarias para coordinar las labores de fiscalización de la Superintendencia con las labores de auditoría que realizan los auditores externos o internos de los integrantes del Sistema Financiero.

Asimismo en el Art. 21 literal h) se hace referencia a que le corresponde al Superintendente, vigilar la labor de los auditores externos e internos en relación con las entidades sujetas a su fiscalización, de acuerdo a las normas dictadas por el Consejo.

Los aspectos de mayor importancia y vinculados al profesional de contaduría pública son:

- a) Sanciones referentes a la alteración o falsificación de estados financieros.
- b) La vigilancia mediante la Superintendencia del Sistema Financiero.
- c) La falsedad documentaria.

1.7.4.2 LEY DE BANCOS.

La Ley de Bancos, nació por decreto legislativo No. 697 del 02 de Septiembre de 1999, siendo publicado en el Diario Oficial No.181, tomo No. 344, del 30 de septiembre de 1999.

Dicha Ley tiene por finalidad, tal como lo expresa su artículo 1, "regular la función de intermediación financiera y las otras operaciones realizadas por los bancos, propiciando que estos brinden a la población un servicio transparente, confiable y ágil, que contribuya al desarrollo del país".

Las actividades financieras llevadas a cabo por las instituciones bancarias requieren de una técnica contable especializada, es así como se puede hablar de una "contabilidad bancaria" y de las "Normas de Contabilidad Bancaria", emitidas por la Superintendencia del Sistema Financiero, con el fin de establecer los parámetros necesarios para la clasificación, medición y registro de las transacciones hechas por las instituciones bancarias. Esta especialización de la cual se habla, también afecta al Contador Público que presta sus servicios profesionales a tales instituciones. Esta ley atañe al Contador Público en artículos tales como: Art. 184: Relacionado a disposiciones penales para los auditores, Art. 188: sobre las infracciones de los auditores, Art. 205: Que trata de la

obligación del auditor de informar sobre las personas relacionadas a la institución bancaria, Art. 224: Referente a la publicación de los estados financieros y el dictamen del auditor, Art. 226: Respecto a las funciones y obligaciones de los auditores, entre otros.

De forma general, los aspectos donde se relaciona al contador público, son:

- a) El contador público y la captación ilegal de fondos.
- b) La importancia de la vigilancia de las instituciones bancarias.
- c) Las disposiciones penales sobre los auditores.
- d) Obligaciones y funciones del auditor externo.
- e) La obligación de informar sobre la existencia de créditos relacionados.
- f) La publicación de estados financieros y el dictamen del auditor.
- g) Incidencias de carácter penal para los auditores de instituciones bancarias en El Salvador.
- h) La importancia de considerar la independencia y los conflictos de intereses del auditor.

Además, las instituciones bancarias, están obligadas a cumplir con las disposiciones de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos.

1.7.4.3 LEY DE INTERMEDIARIOS FINANCIEROS NO BANCARIOS.

Fue creada por Decreto Legislativo 849 del 16 de febrero de 2000, la cual entró en vigencia el 01 de enero de 2001.

Esta Ley, tiene por objeto regular la organización, el funcionamiento y las actividades de intermediación financiera que realizan los intermediarios financieros no bancarios que se

contemplan en la presente Ley, con el propósito de que cumplan con sus objetivos económicos y sociales, y garanticen a sus depositantes y socios la más eficiente y confiable administración de sus recursos, los intermediarios financieros no bancarios regulados por esta Ley, son los siguientes:

Las cooperativas de ahorro y crédito que además de captar dinero de sus socios lo hagan del público, las cooperativas de ahorro y crédito cuando la suma de sus depósitos y aportaciones excedan de seiscientos millones de colones, las federaciones de cooperativas de ahorro y crédito calificadas por la Superintendencia para realizar las operaciones de intermediación que señala esta Ley y las sociedades de ahorro y crédito.

Respecto de la intermediación financiera de carácter no bancario, se estipula en el Art. 3 de la presente ley que:

"Los intermediarios financieros no bancarios se regirán por sus respectivos ordenamientos legales en lo relativo a su constitución, organización y administración, siempre que no contradiga lo establecido por esta ley; en lo no previsto se aplicará la Ley de Bancos. Estarán sometidas a la vigilancia de la Superintendencia del Sistema Financiero, quien podrá emitir la normativa necesaria, de conformidad con lo que se establece en su Ley Orgánica y en la presente ley.

Todos los sujetos de la presente ley están obligados a cumplir con las disposiciones establecidas en la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos.

Esta ley es considerada en el presente análisis, pues al igual que otros entes jurídicos la vigilancia de los intermediarios financieros no bancarios es conferida a un auditor externo, cuyas principales funciones son consideradas en el Art.60 de la

presente ley.

1.7.4.4 LEY DE SOCIEDADES DE SEGUROS.

La Ley de Sociedades de Seguros nació por decreto legislativo No.844, publicado en el Diario Oficial No.207, tomo No.333, del 04 de noviembre de 1996.

Dicha Ley tiene por finalidad regular la constitución y el funcionamiento de las sociedades de seguros y la participación de los intermediarios de seguros, a fin de velar por los derechos del público y facilitar el desarrollo de la actividad aseguradora.

Los sujetos de esta Ley son las sociedades que operan en seguros, reaseguros, fianzas y reafianzamientos, salvo las excepciones expresamente contempladas en esta Ley. Quien ejerce la vigilancia y fiscalización sobre estas sociedades es la Superintendencia del Sistema Financiero.

La rama de seguros es una de las áreas especializadas en que el Contador Público necesita también poseer cierto grado de especialización, esto implica tener conocimiento acerca de la Ley de Sociedades de Seguros, Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero, así como las demás normas emitidas por la Superintendencia. Se ha considerado esta Ley como parte de este análisis ya que existen situaciones relacionadas con el Contador Público, tanto a la vigilancia y cumplimiento legal de las Sociedades de Seguros, como el cumplimiento de todas aquellas condiciones que garanticen el interés público que dichas instituciones representan. Dentro de dichas situaciones consideradas, están:

- a) Importancia de la vigilancia de las sociedades de seguros.

- b) Las disposiciones penales de los auditores.
- c) Obligaciones y funciones del auditor externo.
- d) La obligación de informar sobre las operaciones entre partes vinculadas.
- e) La publicación de estados financieros y el dictamen de auditor.
- f) Principales funciones y responsabilidades de los auditores.
- g) La alteración de estados financieros y las sanciones correspondientes.
- h) Incidencias de carácter penal y otras sanciones para los auditores.
- i) La independencia del auditor y el conflicto de intereses.

1.7.4.5 LEY DEL MERCADO DE VALORES.

La Ley del Mercado de Valores, nació por decreto legislativo No 809 del 16 de febrero de 1994, para promover el aumento de los niveles de ahorro nacional, la asignación eficiente de los recursos y la ampliación de los servicios financieros, todo en un marco de un mercado libre y transparente. Además el desarrollo de un mercado de valores eficiente en un ambiente de sana competencia requiere que sea conducida por intermediarios autorizados, con información completa y auditada sobre los emisores de dichos valores que proporcione información adecuada para el público en general.

La presente Ley tiene por objeto según el artículo 1 regular la oferta pública de valores con la finalidad de promover el desarrollo eficiente de dichos mercados y velar por los intereses del público inversionista.

Además la Superintendencia del Sistema Financiero vigilará el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la presente

Ley y fiscalizará las bolsas de valores, en el depósito y custodia de valores y las sociedades clasificadoras de riesgo.

En la presente Ley el papel del Auditor Externo juega un papel importante, ya que es el encargado de vigilar el cumplimiento de las obligaciones de las que son sujetas las entidades reguladas por esta ley y además es responsable de comunicar oportunamente a la administración los hallazgos encontrados en el transcurso de la auditoria, para que estos sean superados, y no afecten la opinión del auditor. Cabe mencionar que los estados financieros de estas entidades serán publicados en dos diarios de mayor circulación.

Los aspectos más sobresalientes en los que se ve involucrado el contador público, son:

- a) Requisitos para la inscripción de los auditores en la Superintendencia del Sistema Financiero.
- b) Importancia de la emisión del dictamen.
- c) Importancia del debido examen de los estados financieros.
- d) La publicación de los estados financieros y el dictamen del auditor.
- e) La vigilancia por parte de la Superintendencia del Mercado de Valores.

1.7.5. CÓDIGO PENAL.

El Código Penal, es una ley que nace del Órgano Ejecutivo (Ministerio de Justicia), por decreto legislativo No. 270 del 13 de febrero de 1973, siendo publicado en el Diario Oficial No.63, tomo No. 238, del 30 de marzo de 1973. Su última reforma se dio por decreto legislativo No.957, del 08 de febrero de 2006, siendo publicado en el Diario Oficial No.28, tomo 370, del 09 de febrero de 2006.

Este código tiene por finalidad primordial, orientar la normativa legal salvadoreña dentro de una concepción garantista, de alta efectividad para evitar la violencia social y delincencial del país, que sin apartarse de los patrones culturales de El Salvador, se constituya en un instrumento moderno dinámico y eficaz para combatir la delincuencia.

El Código Penal, tipifica algunas acciones propias de los Contadores Públicos como delito, por tanto se hace necesario el análisis del impacto para el profesional en contaduría, en artículos tales como: Art. 283 referente a la falsedad material, Art. 284 referente a la falsedad ideológica, Art. 285 que habla de la falsedad documental agravada, entre otros.

A todos estos tipos de delitos a los cuales hace referencia el Código Penal, está expuesto el profesional en contaduría pública, cuando se encuentra en el desarrollo de sus actividades como profesional independiente, por tanto, es de suma importancia tomar en consideración todos aquellos factores que pueden llevarles a esto.

CAPITULO II

2. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO Y DIAGNOSTICO

2.1 METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1 DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGIA.

Con el propósito de conocer y analizar las funciones, responsabilidades e incidencias legales del contador público independiente de El Salvador, se utilizó la técnica de la encuesta, la cual permitió recopilar la información pertinente que condujera a conocer los aspectos legales, experiencia y criterios de profesionales de contaduría pública; para lo cual se utilizó el tipo de investigación combinada que incluye investigación bibliográfica y de campo; la primera consiste en la obtención de literatura a través de libros, tesis, boletines y similares. La segunda se refiere a la utilización de instrumentos de investigación tales como cuestionarios y entrevistas.

2.1.2 TIPO DE INVESTIGACION.

El tipo de estudio utilizado fue el paradigma positivista, a través del método hipotético deductivo, debido a que permite dar a conocer los resultados derivados de la realidad encontrada en la investigación.¹³

2.1.3 UNIDADES DE ANALISIS.

Los sujetos observados fueron profesionales que se desempeñan como empleados de los despachos de auditoria debidamente inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria.

¹³ <http://www.uv.mx/iiesca/revista2004-2paradigmas.pdf>, 15 junio 2007,

2.1.4 UNIVERSO.

La población está formada por 234 despachos con personería jurídica que ejercen sus actividades en el Área Metropolitana de San Salvador, y que están debidamente inscritos al 31/12/06 en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

2.1.5 MUESTRA.

Para seleccionar la muestra se utilizó el método estadístico aleatorio simple, el cual se caracteriza porque cada unidad tiene la posibilidad equitativa de ser seleccionada como parte de la muestra. La formula que se utilizó para determinar la muestra es la siguiente:

$$n = \frac{Z^2 p q N}{[(N - 1)E^2] + Z^2 p q}$$

Z = Es el nivel de confianza requerido para generalizar los resultados hacia toda la población

p q = Se refiera a la variabilidad del fenómeno estudiado (al aumentar la variabilidad aumenta la muestra)

E = Indica la precisión con que se generalizaran los Resultados

N = Representa la población o universo

n = Constituye la muestra seleccionada

2.1.6 CALCULO DE LA MUESTRA PARA LOS PROFESIONALES EN CONTADURIA PÚBLICA

Considerando que:

Z = El nivel de confianza será el 90% equivalente a 1.65 según la tabla de áreas bajo la curva normal tipificada

E = Error máximo admisible con respecto a "Z" será de un 10%, para que la investigación sea mas viable y económica.

P = Probabilidad de certeza es el 50%

Q = Probabilidad de fracaso es el 50%

n = Constituye la muestra seleccionada

$$n = \frac{Z^2 p q N}{[(N - 1) E^2] + Z^2 p q}$$

$$n = \frac{(1.65)^2 (0.50)(0.50)(234)}{[(234-1)(0.10)^2] + (1.65)^2(0.50)(0.50)}$$

$$n = \frac{0.680625(234)}{2.33 + 0.680625}$$

$$n = \frac{159.26625}{3.010625}$$

n = 53 Firmas de Contadores Públicos

2.1.7 TECNICAS UTILIZADAS EN LA INVESTIGACION

Para llevar a cabo la investigación de campo se utilizó la técnica de la Encuesta, la cual consiste en recopilar información sobre una parte de la población denominada muestra. Los instrumentos que se utilizaron para llevar a cabo esta técnica fueron los siguientes:

Cuestionario, se elaboró cuestionario con preguntas abiertas y cerradas con el fin de obtener la información necesaria para comprobar el nivel de conocimiento que los profesionales en contaduría pública poseen sobre los aspectos legales que los rigen.

Entrevista, estas se realizaron a distintos profesionales de contaduría pública a quienes se les consultó su opinión o criterio referente a las funciones y responsabilidades legales que como contadores públicos le competen.

2.1.8 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACION

La herramienta utilizada para ordenar, clasificar, y cuantificar las preguntas y respuestas obtenidas a través del cuestionario, fue el programa Excel. En dicho programa se elaboraron cuadros en los cuales se describieron e ingresaron las alternativas de las respuestas de los encuestados, y las frecuencias absolutas y porcentuales de éstas.

2.1.9 ANALISIS E INTERPRETACION DE DATOS

El análisis e interpretación de los datos se enfocó en enunciar y describir en términos porcentuales los resultados de las alternativas expuestas por los encuestados; exponiendo en primer plano las de mayor relevancia o significancia, y luego los que menor resultados porcentuales tuvieron. Con ello, se expuso el nivel de conocimiento que los profesionales de contaduría

pública poseen sobre los aspectos legales de la profesión. Dicho análisis se encuentra detallado en el anexo 1.

2.1.10 HIPOTESIS DE LA INVESTIGACION.

La Existencia de un material de consulta que muestre un análisis e interpretación del articulado de las Leyes vigentes, que describen las funciones y responsabilidades de la profesión contable, ayudará a promover un ejercicio profesional diligente.

2.1.11 OPERACIONALIZACION DE LAS VARIABLES

Variable Independiente:

El material de consulta que muestre un análisis e interpretación del articulado de las Leyes vigentes.

Variable Dependiente:

El ejercer con diligencia las funciones y responsabilidades de los Profesionales de Contaduría Pública.

La hipótesis de la investigación sugiere la creación de un material de consulta que muestre un análisis e interpretación del articulado de las Leyes vigentes, que describen las funciones y responsabilidades de la profesión contable.

El resultado de las encuestas a los profesionales estableció ciertas carencias referentes al dominio o manejo de ciertos aspectos legales relacionados con las funciones y responsabilidades del Contador público. Además, los profesionales consideran de utilidad la elaboración de un documento de consulta que les describa y analice las funciones y responsabilidades legales.

2.2 DIAGNOSTICO.

Con base a los resultados de las encuestas efectuadas a los profesionales de contaduría pública, se determinó el siguiente análisis general:

- a) De los 53 profesionales encuestados, solo el 40%(21) conoce mucho el contexto o marco legal donde se expresan las funciones y responsabilidades del Contador público, y el restante 60%(32) lo conoce poco o nada. Este aspecto se confirmó con el hecho que dentro del marco legal Salvadoreño, son 11 leyes las que mencionan la participación del contador público; sin embargo, los encuestados solo refirieron 4.
- b) Existe una parte considerable de profesionales encuestados, que desconocen aspectos tales como: los lineamientos legales y técnicos que demuestren que su trabajo fue desarrollado diligentemente, las normas de control de calidad que deben seguirse para un trabajo profesional de auditoria, y también la existencia de sanciones legales que se le imputarían al no desarrollar dicho trabajo debidamente.
- c) La mayoría de los profesionales encuestados expresaron que para un desempeño diligente y eficiente de la profesión, y evitar caer en sanciones legales, es necesario conocer y aplicar la normativa técnica y legal; en ese sentido, manifestaron que un documento de consulta que analice las funciones y responsabilidades del profesional seria necesario.

Por lo antes expuesto, en el capítulo III se elaboró la propuesta de un documento de consulta que analice las funciones y responsabilidades legales del contador público.

CAPITULO III

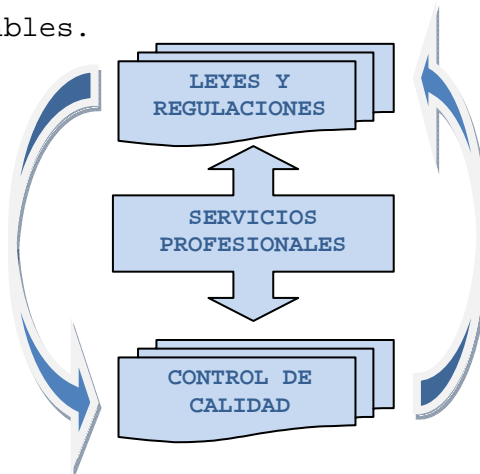
3. ANALISIS E INTERPRETACION DE ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PUBLICO EN EL EJERCICIO DE SU PROFESION INDEPENDIENTE EN EL SALVADOR

3.1 INTRODUCCION

Al hablar del Contador Público en el ejercicio de su profesión liberal, se refiere a un profesional que presta un servicio, que idealmente debe cumplir con una serie de requisitos.

Dentro de estos requisitos se encuentra el de prestar un "servicio que sea profesional". Es importante concebir, que al hablar de un servicio profesional, éste debe incorporar algunos componentes indispensables que lo convierten en tal.

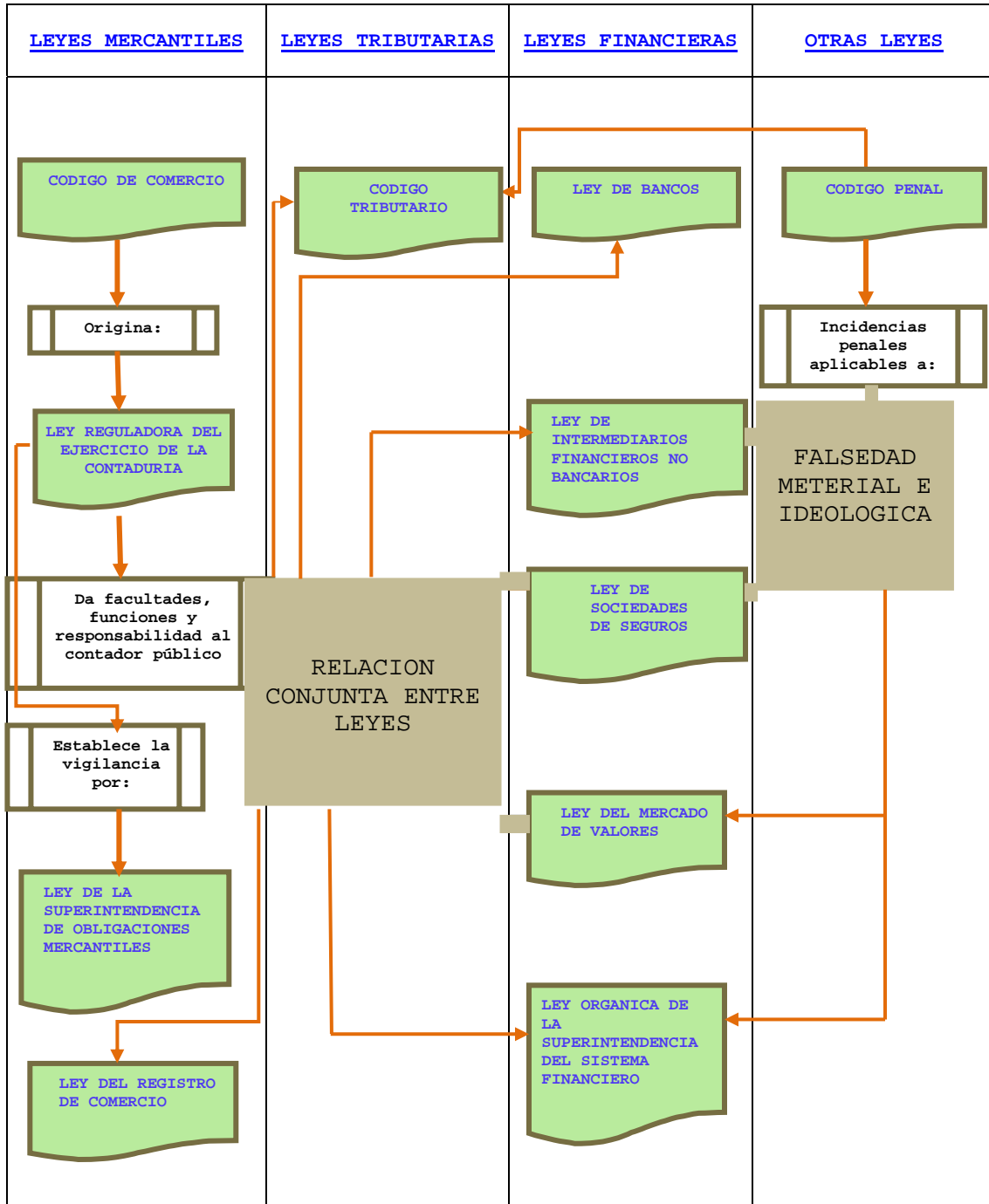
Por tanto es preciso decir que cuando se habla de un Contador Público en el ejercicio liberal de su profesión, se refiere a alguien que debe proporcionar a sus clientes, al estado y a la sociedad misma, un servicio que no debe carecer de aspectos fundamentales, como lo son el control de calidad, y Las leyes y regulaciones aplicables.



Por lo antes descrito se pretende hacer especial énfasis sobre el cumplimiento de ciertos aspectos legales (artículos específicos) de las leyes y regulaciones a las que el Contador Público debe apegarse al ejercer su profesión de forma liberal en El Salvador, tal como lo muestra el anterior esquema, en el cual puede apreciarse que el Contador Público desarrolla un servicio de carácter profesional, sin embargo para que este pueda ser efectivamente profesional, necesita basarse en los parámetros señalados por las leyes y regulaciones vigentes, tomando en cuenta los principios éticos, sin los cuales no existiría el verdadero profesionalismo; además, para poder asegurarse del cumplimiento de todos estos preceptos, es necesario el control de calidad, el cual sirva además como un medio de retroalimentación para las actuaciones del Contador Público en El Salvador.

La normativa técnica y de calidad son de gran importancia para el desempeño de las funciones de los Contadores Públicos, las cuales deben verse dentro del contexto de las leyes que regulan la profesión contable en El Salvador; estas leyes además, guardan una serie de interrelaciones entre sí, desde la perspectiva de las funciones y responsabilidades de los contadores públicos, en el ejercicio liberal de la profesión contable. La interrelación de las leyes y los aspectos legales específicos analizados y comentados (los artículos), se muestran a continuación en los cuadros 1 y 2:

CUADRO 1: INTERRELACION DE LEYES Y CODIGOS



Fuente: Elaboración propia; referencia cada una de Leyes descritas

CUADRO 2: RESUMEN DE ASPECTOS LEGALES A ANALIZAR Y COMENTAR

GRUPOS DE LEYES	LEYES ESPECIFICAS	ARTICULADO A ANALIZAR Y COMENTAR		ASPECTOS GENERALES DEL ARTICULO
		CANTIDAD	ARTICULOS	
MERCANTILES	Código de Comercio	4	41, 182, 246, 284, 289, 290, 291, 292, 323, 435	Sobre: Balance y memoria anual; Vigilancia; fusión y transformación de sociedades; contabilidad.
	Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	10	2, 3, 4, 5, 15, 16, 17, 20, 22, 23	Sobre: la profesión de la contaduría pública y auditoría; autorización de contadores públicos; representación de firmas extranjeras; atribuciones del Contador Público.
	Ley del Registro de Comercio	2	11(literal "d"), 84	Sobre: Inscripción y certificación de Balances; incompatibilidades e impedimentos del Contador Público.
	Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles	1	26	Sobre: la colaboración del Contador Público ante las Instituciones del Estado
TRIBUTARIAS	Código Tributario	7	129, 130, 134, 135, 136, 137, 138	Sobre: dictamen e informe fiscal del Contador Público.
FINANCIERAS	Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero	1	39	Sobre: Las infracciones y sanciones para Auditores Internos y Externo por alterar estados financieros.
	Ley de Bancos	6	184, 205, 210, 211, 224, 226	Sobre: captación ilegal de fondos, créditos relacionados, estados financieros falsos y delitos mayores atribuibles al Contador Público.
	Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios	1	60	Sobre: Los Auditores Externos de las Instituciones Financieras no Bancarias.
	Ley de Sociedades de Seguros	3	28, 83, 87	Sobre: operaciones entre partes vinculadas, responsabilidad de la Auditor por administración fraudulenta; contabilidad, Estados Financieros y Auditorías.
	Ley de Mercado de Valores	3	65,81, 86	Sobre: las responsabilidades y obligaciones de los Auditores Externos en los Estados Financieros de las Casa Corredoras.
OTRAS	Código Penal	2	283, 284	Sobre: Falsedad Material y Falsedad Ideológica.

Fuente: Elaboración propia; referencia cada una de Leyes y sus artículos

Para desarrollar el análisis de los aspectos legales (artículos) de cada una de las leyes donde se menciona expresamente la participación del Contador Público y hacerlas comprensibles al lector, se ha elaborado un documento que contiene y describe por cada ley analizada, 5 aspectos que son:

- A) Enunciado del artículo.
- B) Función del contador público
- C) Responsabilidad del contador público
- D) Incidencia
- E) Análisis-comentario

En cada uno de los 5 aspectos antes referidos se hace referencia a lo siguiente:

A) Enunciado del artículo:

Se enuncian los artículos, sus párrafos y literales, que guardan una relación con las funciones y responsabilidades del Contador Público en el ejercicio liberal de su profesión.

B) Función del contador público:

Se describe la actividad, el papel o servicio que debe efectuar el contador público con base en el artículo y párrafo al que se hace referencia.

C) Responsabilidad del contador público:

Describe la obligación o cuidado que debe asumir el contador público en sus actos profesionales derivado del artículo a que se refiere.

D) Incidencia:

Describe las distintas consecuencias legales a las que estaría sometido el contador público en caso de no realizar con la debida diligencia su trabajo.

E) Análisis - comentario

En este espacio se desarrolla un comentario del artículo en cuestión, comparado con lo que sucede en la práctica de la profesión contable, haciendo referencia a aquellos artículos de otras leyes o normas que se relacionan con el contenido del análisis.

3.2 DESARROLLO DE LAS FUNCIONES, RESPONSABILIDADES, INCIDENCIAS, ANÁLISIS Y COMENTARIOS DE LOS ASPECTOS LEGALES QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL TRABAJO DEL CONTADOR PÚBLICO.

3.2.1 LEYES MERCANTILES

3.2.1.1 CÓDIGO DE COMERCIO

Dentro del presente análisis se retoman 4 artículos del Código de Comercio que describen aspectos relacionados con:

- a) El Código de comercio como origen legal de las funciones y responsabilidades del Contador Público.
- b) El origen de la Ley que regula el Ejercicio de la Contaduría Pública.
- c) El origen legal de la figura del Auditor Externo.
- d) Atribuciones obligatorias y no obligatorias del auditor.
- e) La independencia del Contador Público.
- f) El informe del Auditor.
- g) Las Certificaciones y Dictámenes.
- h) La autorización de sistemas y libros legales.
- i) Las sanciones por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría y la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, y otros.

A continuación el desarrollo del articulado

Artículo 284

Enunciado del artículo: "El auditor, en el término de treinta días contados desde que reciba el balance y anexos formulará dictamen sobre el mismo con todas las observaciones y proposiciones que juzgue convenientes"

Función: La función del auditor es emitir opinión sobre los estados financieros y sus anexos justificativos, tal como lo estipula el Art. 291 del Código de Comercio y el Art. 17 literal "c" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Responsabilidad: El auditor formulará dictamen sobre los estados financieros en el término de 30 días contados a partir de la fecha en que reciba los mismos, con base a las Normas Internacionales de Auditoría.

Incidencia: Si a juicio de los accionistas o de los administradores de una empresa, el incumplimiento de este aspecto por parte del auditor, afectare sus intereses; podrán considerar la remoción de dicho auditor conforme al artículo 287 del Código de Comercio. Además, también pueden apearse a lo estipulado en el artículo 51 de la Ley Reguladora del ejercicio de la Contaduría, en lo referente a la facultad de denunciar por escrito al Consejo de Vigilancia, sobre la infracción cometida por el profesional.

Análisis /comentario

La sociedad elaborará por lo menos al final del ejercicio social el balance general y los demás estados financieros básicos junto con sus anexos, los cuales el administrador único o la junta general se encargará de entregar al auditor en los primeros tres meses a partir del cierre del ejercicio económico,

con la finalidad de que el auditor pueda emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

La función de dictaminar por parte del auditor tiene una gran importancia legal para las actuaciones mercantiles de las sociedades, esto, conforme lo describen los artículos 411 y 441 del Código de Comercio; sin embargo, en la realidad, pueden darse casos que muchos auditores hacen un uso indebido de esta facultad, emitiendo opiniones sobre estados financieros que apenas han visto, o bien extendiendo dicha opinión de forma inoportuna; esto podría suceder, si la administración de la Compañía no proporciona en el momento oportuno los estados financieros, para ser sometidos a revisión por parte del auditor y así poder expresar su opinión.

Art. 289.

Enunciado del artículo.

"La vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor designado por la junta general, la cual señalará también su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y, en su defecto, por el que señale la junta general en el acto del nombramiento."

Función:

Vigilar las actuaciones de las sociedades anónimas con relación a su actividad mercantil. La vigilancia debe ser llevada a cabo mediante la aplicación de la normativa técnica contenido en las Normas Internacionales de Auditoría.

La vigilancia de las sociedades anónimas depende de dos aspectos fundamentales:

1- Las cláusulas contenidas en el pacto social. En la cual puede señalarse el plazo de sus servicios.

2- Las decisiones de la Junta General. La cual puede elegir (sí el pacto social no lo hiciera) el plazo para el auditor y su remuneración.

Responsabilidad:

Es responsabilidad del auditor nombrado, ejercer la vigilancia durante el plazo que la respectiva escritura de constitución lo indique, o en su defecto por el plazo que la junta general lo estipule, e informar sobre los resultados de esta responsabilidad.

Incidencia:

Las incidencias del no-cumplimiento de esta función estando asignado para ello de una forma responsable, conlleva a verse envuelto en situaciones como:

1- Fraudes

2- Deterioro de la imagen.

3-Deterioro de la imagen de la profesión.

4-Sanciones por parte del Consejo de Vigilancia, por incumplimiento de las disposiciones legales, según Art. 46 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Análisis / comentario

Este artículo presenta el origen de la existencia legal del profesional en contaduría pública y el surgimiento legal de la profesión contable en El Salvador.

Estipula que dentro de las principales funciones del profesional en contaduría pública, se encuentra la de fungir como vigilante de las actuaciones mercantiles de las sociedades anónimas.

En la práctica el nombramiento del auditor es motivado en muchos casos, por lo estipulado en este artículo, pero en un contexto como el de El Salvador, es común que normalmente se olvide la importancia de la asesoría y orientación que el auditor puede proporcionar para un mejor desempeño financiero-contable de la empresa, o no se lleva a cabo la ejecución de la vigilancia al emitir informes que no son basados en el examen del auditor. Por lo tanto, esto, aparte de plantearse como un grave incumplimiento al Código de Comercio, representa como un atentado a los Principios Fundamentales establecidos en el Código de Ética, en donde se estimula al auditor a no emitir ningún informe u opinión sobre estados financieros que no hayan sido examinados por él o por alguno de sus colaboradores bajo su supervisión.

Si bien es cierto, este artículo particularmente se refiere a las sociedades anónimas, la función de la vigilancia para otras sociedades como las de Responsabilidad Limitada, es conferida también a un auditor, tal y como lo expresa el Art. 122, 294 y 307 del Código de Comercio.

Art. 290.

Enunciado del artículo: "La auditoría a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una ley especial regulará su ejercicio. La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley le confiera. El cargo de auditor es incompatible con el de administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores los parientes de los administradores o gerentes de la sociedad, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad."

Función: Dictaminar. Cuando se habla de dictaminar, se refiere a emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros, el cual surge del examen de los mismos. Esta función se le confiere al auditor también mediante lo expresado en el Art. 17 literal "c" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Responsabilidad: El auditor tiene la responsabilidad de dictaminar de acuerdo a un marco de referencia identificado y a la vez someterse a la normativa ética y técnica que regulan el desempeño de su profesión. Además debe considerar dos aspectos fundamentales:

- 1-Las normativas y comunicados emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y,
- 2-Mantener la independencia al ejercer la profesión.

Incidencia: Obviar o ignorar que existe un ente que vigila el actuar y proceder del profesional en contaduría pública puede llevar al contador a cometer actos deshonrosos tales como: fraudes, sobornos, competencia desleal, incompetencia profesional y otros, que no es una sorpresa que seguramente resultará en amonestaciones, suspensiones y multas según lo estipula el Art. 47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Igual condición sucede cuando el auditor pierde el principio de independencia, careciendo de criterios libres de conflictos de intereses, tal como lo estipula el Código de Ética. Esto puede llevar también al auditor a no cumplir con sus funciones y con ello los posibles resultados antes mencionados.

Análisis / comentario.

Primeramente este artículo hace referencia a que la vigilancia de las sociedades anónimas estará a cargo de un Auditor Externo. La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en su artículo

2 hace mención de los requisitos que debe cumplir el Contador para desempeñar la profesión, a la vez esta misma Ley en su Art. 1 divide la auditoría en dos tipos, tal como se detalla a continuación:

-La Auditoría Externa.

-Auditoría Independiente de Estados Financieros.

A pesar de que la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría define por separado estos dos conceptos, en la práctica estos son una misma cosa, tampoco el Código de Comercio hace distinción alguna. Además este artículo señala que la vigilancia de las sociedades anónimas es puesta en manos de un auditor que preste sus servicios externamente. El cual se regula por una Ley especial (Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría), vigente a partir del año 2000, esto indica que tuvieron que pasar 30 años para que esta mencionada Ley se materializara. Durante estos años las actuaciones del Contador Público estuvieron poco o nada reguladas.

En el artículo 4 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, se estipula que solo pueden ejercer la función pública de auditoría quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública. Respecto de esto el artículo 3 literal "a" especifica dentro de los requisitos necesarios para ser autorizado como Contador Público el de ser de nacionalidad salvadoreña (en caso de personas naturales); así como en el literal "b" señala en el caso de las sociedades, que la nacionalidad de esta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña.

Como puede apreciarse, estos artículos relacionados con el ejercicio de la contaduría pública en El Salvador, determinan una protección hacia la profesión. Dicha protección se orienta especialmente hacia la limitación de la competencia de personas

o entidades extranjeras, pues se estipula que sólo los salvadoreños pueden ejercer la contaduría pública. Sin embargo, en el artículo 15 de la referida Ley se establece que quienes fueren autorizados para ejercer la contaduría pública podrán celebrar contratos de corresponsalía, miembro, asociado u otro con firmas extranjeras dedicadas a la contaduría pública o auditoría, pero en todo caso, la responsabilidad en El Salvador será del Contador Público que figure como corresponsal u otra calidad en los registros del Consejo. La vigilancia de los profesionales en contaduría pública debe ser ejercida por un Consejo de Vigilancia (Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría) Tal como lo estipula el Art. 36 literal "d" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

La independencia indica la inexistencia de conflictos de intereses de cualquier tipo en el desempeño de las funciones del auditor. Para citar un ejemplo, el Art. 686 del Código de Comercio prohíbe al auditor de una entidad emisora de bonos ser nombrado tenedor común de dichos bonos. Cuando se habla de una relación de consaguinidad, se hace referencia a aquellos familiares con lazos de carácter sanguíneo, tales como: Padres, madres, hijos, primos, etc. Al hablar de familiares con lazos de afinidad, se hace referencia a aquellos a los que no los une relaciones de tipo biológicas, como: Suegros/as, cuñados, etc.

En el desarrollo de las funciones el auditor puede perder su independencia si es nombrado gerente general de la empresa que está auditando, o bien si su padre lo es. Las situaciones más recurrentes de la pérdida de independencia se puede dar cuando propietarios de pequeños despachos, al no querer desaprovechar el ingreso extra que le proporciona llevar la contabilidad de

una empresa optan a la vez por auditarla, nombrando como contadores a sus colaboradores bajo su supervisión, y el propietario del despacho se encarga de auditarlo (Juez y Parte). Respecto de la independencia la Norma Internacional Sobre Control de Calidad No. 1, en su párrafo 18 menciona que la firma debe establecer políticas y procedimientos para proveerle una seguridad razonable de que la firma, su personal y, cuando sea posible, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluyendo expertos contratados por la Firma y personal de la red de firmas asociadas) mantienen independencia en las circunstancias que son requeridas por el Código IFAC y por los pronunciamientos sobre ética en el ámbito nacional.

De igual forma se establece en las Normas Internacionales de Auditoría, sección 220, en su párrafo 5, que la naturaleza, tiempos y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría, dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones de costo/beneficio; en todo caso, los objetivos que dichas políticas deben seguir, se deben orientar hacia: Los requisitos profesionales, la competencia y habilidades del personal, la asignación del trabajo a personal calificado, en la medida que se delegue debe haber supervisión y control, el uso de las consultas sobre temas que no se dominan, el análisis y evaluación de clientes y el monitoreo.

Art. 291

"Son facultades y obligaciones del auditor:

I- Cerciorarse de la constitución y vigencia de las sociedades.

II- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.

III- Exigir a la administración un balance mensual de comprobación.

IV- Comprobar la existencia física de los inventarios.

V- Inspeccionar una vez al mes por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.

VI- Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.

VII- Someter al conocimiento de administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas, los puntos que crea pertinentes.

VIII- Convocar las juntas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso que lo juzgue conveniente.

IX- Asistir con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas.

X- En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad."

Función: Apoyar a la administración en la salvaguarda de los activos, tal y como lo estipula adicionalmente la NIA sección 400, párrafo 8.

Responsabilidad: Las responsabilidades del auditor en este artículo se traducen en hacer valer ciertas facultades y cumplir con algunas obligaciones, en el contexto de la actividad mercantil de la sociedad.

Incidencia: El hecho de no materializar una o varias de estas facultades u obligaciones, que se da por sentado van en función del control interno y la salvaguarda de los activos de la empresa, puede facilitar la ocurrencia de fraudes, hurtos, incumplimientos contables y/o fiscales, los cuales van en detrimento del prestigio, imagen y reputación de la empresa y del auditor mismo.

Análisis / comentario: El presente artículo pone de manifiesto que existe una serie de aspectos básicos que se traducen en facultades y en obligaciones para un auditor externo nombrado para ejercer la vigilancia en la sociedad.

El auditor antes de iniciar sus procedimientos de auditoría, debe comprobar a través de la escritura de constitución la existencia y vigencia legal de la sociedad, ya que puede existir el caso en los que el negocio en marcha de la sociedad este en riesgo, tal como sucede cuando se pierde más de las tres cuartas partes del capital social o simplemente, la vida de la sociedad esté destinada para una cantidad determinada de años; situaciones como éstas son identificables mediante el examen de la escritura constitutiva.

Es una facultad del auditor exigir a la administración de la sociedad mensualmente el balance de comprobación. Esta facultad se convierte en una responsabilidad al verse obligado por este artículo a verificar la integridad, existencia, exactitud de las cifras contenidas en dicho balance, mediante el uso de la revisión, observación e inspección de los activos y pasivos, al igual que las operaciones y transacciones más importantes de la sociedad, con el objeto de rendir un informe y autorizar a

través de su firma el Balance Anual. El Código de Ética indica que es necesario que se emita un informe u opinión sobre estados financieros solamente si estos han sido sometidos al examen del auditor, por lo tanto, este requisito legal tiene una connotación ética.

En la práctica se ha podido determinar, a través del acercamiento a algunos despachos que, varios de estos aspectos son obviados por parte de los auditores dando lugar a las siguientes situaciones:

1- La mayoría de auditores realizan en promedio de 2 o 3 visitas en el año, esto por tanto da la pauta para hacer pensar que no se está dando cumplimiento a lo establecido en el Código de Comercio, el cual estipula que debe exigirse el balance mensual; aunque el auditor puede argumentar que los exige todos en una sola visita, esta práctica no va de acuerdo con el principio de oportunidad.

2- La realidad económica actual de El Salvador, respecto a las pocas oportunidades de trabajo y el alto costo de la vida, entre otras, pueden crear las condiciones necesarias para que algunos profesionales, puedan prestarse a la autorización de balances anuales, sin llevar a cabo una revisión o examen adecuado de los mismos; esto también puede fomentar la práctica de la competencia desleal.

3- Ante una omisión de la administración este artículo faculta al auditor para convocar a juntas generales o extraordinarias, tal como lo menciona también el Art.118 y 230 del Código de Comercio.

De igual forma para incorporar a tales juntas aquellos puntos que considere de importancia, por ejemplo: Existe un litigio o una demanda que pueda afectar en forma considerable la situación

financiera de una sociedad; si a juicio del auditor considera necesario llevar este punto para ser tratado o discutido con la junta general, este artículo le da la facultad de hacerlo.

4- Es importante considerar que el auditor en una junta general esta facultado para emitir su opinión, concejo, criterio o posición, sin embargo esto no da lugar a que tenga participación para la toma de decisiones.

Art.41 romano I, Disposiciones Generales del Comerciante Social (Código de Comercio)

"Los comerciantes que operen en el país deberán enviar a la oficina que ejerce la vigilancia del Estado, dentro de los tres meses siguientes a la expiración de su año social, un informe que contenga:

I- El balance y los estados financieros y sus anexos; debiendo incluir los informes técnicos elaborados por los Contadores Públicos y Auditores Externos, según el caso."

Función: La elaboración de los respectivos informes técnicos producto del desarrollo de la auditoría, dichos informes técnicos constan de:

- 1- Un juego de estados financieros.
- 2- Las notas a los estados financieros, y
- 3- El dictamen del auditor.

Responsabilidad: El Auditor debe de proporcionar oportunamente a sus clientes los informes técnicos para ser adjuntados a los estados financieros que deben presentarse los primeros tres meses de cada año en la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.

Dicho informe debe ser resultante del examen de los estados financieros.

Incidencia: El auditor al no proporcionar oportunamente sus informes técnicos, impide al comerciante social cumplir con la presentación de la información que requiere la oficina que ejerce la vigilancia del estado; esto puede traducirse en sanciones según la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles en su Art. 12, de igual forma puede generar deterioro en la competencia profesional e imagen del auditor.

Análisis / comentario: Los comerciantes a que se refiere este artículo son los comerciantes sociales, los cuales son sociedades independientes con entidad jurídica resultante de un contrato entre dos o más personas, que estipulan poner en común, bienes o industrias, con la finalidad de repartir entre sí los beneficios (Art.17 del Código de Comercio)

Según el Art. 291 romano VI del Código de Comercio, una de las funciones del auditor es revisar el Balance Anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la Ley y autorizarlo al darle su aprobación. El informe técnico que el auditor esta obligado a preparar debe ser presentado por parte de los comerciantes, en los primeros tres meses del año siguiente al término del ejercicio, a la oficina que ejerce la vigilancia del estado, la cual es la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, de igual forma debe presentar el respectivo pago por derechos de renovación de matrícula de comercio y establecimiento durante los primeros tres meses de cada año (en Registro de Comercio (Dependencia del Centro Nacional de Registros), la cual es calculada sobre la base de los activos de la empresa; además, durante el mes de cumpleaños

de dicha empresa debe presentarse cada año la solicitud de renovación de matrícula de empresa y establecimiento (en Registro de Comercio - dependencia del Centro Nacional de Registros).

Mediante el acercamiento a algunos despachos de auditoría, se ha podido determinar la existencia de circunstancias en las que cabe la posibilidad que algunos comerciantes pretenden pagar honorarios a algún auditor sólo para que estos plasmen su firma en estados financieros y a la vez redacten un informe que no es el resultado de un examen de dichos estados financieros. Esta situación, de llegar a ser una realidad concreta, puede llevar al profesional a experimentar varios efectos negativos entre los cuales están:

1-El auditor puede verse involucrado en operaciones fraudulentas de la empresa a la que autorizó estados financieros y por los cuales emitió un informe.

2-Se fomenta el deterioro gradual de la profesión.

3-Se deteriora la reputación del profesional, al olvidar los aspectos básicos de la ética como: competencia leal, debido cuidado profesional, la imagen y otros similares.

Art. 182, párrafo 3,

"No podrá llevarse a efecto, la disminución del capital, hasta que se liquiden y paguen todas las deudas y obligaciones pendientes a la fecha del acuerdo, a no ser que la sociedad obtuviere el consentimiento previo y por escrito de sus acreedores.

No obstante, los administradores podrán cumplir inmediatamente el acuerdo de disminución, si el activo de la sociedad excediere del pasivo en el doble de la cantidad de la disminución acordada.

En este caso los acreedores de la sociedad podrán exigir el pago inmediato de sus créditos, aún cuando los plazos no se hubieren vencido.

En todo caso, el auditor externo de la sociedad elaborará previa verificación, un inventario en el que se apreciarán los bienes sociales al precio promedio en plaza, emitiendo certificación del mismo; debiendo enviar dicha certificación dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuado a la oficina que ejerza la vigilancia del Estado. El Notario autorizante de la escritura social correspondiente, deberá hacer constar en la misma, dicho inventario."

Función: Una de las funciones más importantes del auditor es la de certificar documentos relacionados con la actividad mercantil de las empresas. La certificación implica aseverar que la totalidad de la información contenida en los estados financieros es correcta. (Generalmente relacionado en la práctica, a dar fe que las cifras de los estados financieros están de acuerdo a los asientos contables de la entidad), pero esto no aplica sólo a juegos de estados financieros completos, también el auditor puede certificar inventarios, detalles de efectivo o inversiones, carteras de clientes etc.

Responsabilidad: Dentro de las responsabilidades descritas en el Art. 291 romano cuatro del Código de Comercio, señala que el auditor debe comprobar las existencias físicas de los inventarios. Esta responsabilidad se vuelve de mayor relevancia cuando una empresa pretende realizar una disminución de capital, tal y como el Art. 182 del Código de Comercio lo expone. En tal situación el auditor debe enviar el inventario debidamente certificado a la oficina que ejerce la vigilancia del Estado, dentro de los tres días hábiles siguientes de haberse efectuado.

Incidencia: Si el auditor externo no llevase a cabo la certificación de dicho inventario, se corre el riesgo de afectar el proceso de disminución del capital a que se refiere el Art. 182 de este Código, y además podría darse una sanción por parte de la oficina que ejerce la vigilancia del Estado, con base en el Art. 12 la Ley de Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, tal como se expresa a continuación:

La Superintendencia sancionará, según la gravedad de las infracciones a que se refieren los artículos 10 y 11 y su reiteración, de la siguiente manera:

a) Leve: Amonestación escrita, en los casos de incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el Art. 10 cuando se tratare por primera vez;

b) Grave: multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente y, cuando por causas imputables al comerciante, no se hubiere subsanado el cumplimiento de la obligación a que se refiere el literal anterior;

c) Muy Grave: Multa de quince a cincuenta salarios mínimos urbanos superior vigente cuando se cometiere alguna de las infracciones establecidas en el Art. 11, o la reiteración de las infracciones a que se refieren los artículos anteriores (10 y 11). El incumplimiento de la sanción no exime al infractor del cumplimiento de sus obligaciones.

Análisis / comentario. En este punto surge la intervención del auditor, poniendo en práctica sus facultades de dar fe pública de la existencia de los bienes sociales al momento de pretender llevar a cabo una disminución de capital, tal como se lo confiere el Art. 17 literal "f" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

A pesar que la Ley le faculta al auditor externo asignado por la sociedad poder valorar y certificar inventarios, antes de llevar

a cabo alguna de estas actividades se deberá evaluar la naturaleza de dichos inventarios y su capacidad técnica, producto de dicha evaluación puede resultar necesario recurrir a los servicios de un especialista tal como lo expresa el Código de Ética dentro de las responsabilidades del Contador Público como profesional independiente.

En la realidad las funciones de valuar o certificar inventarios es escasa o nulamente practicada en El Salvador, debido posiblemente a que en estos casos no se le da al auditor la importancia para dar fe pública sobre estos aspectos, talvez por desconocimiento de las facultades legales del mismo. En otras circunstancias se debe quizá al probable desconocimiento por parte del auditor de la naturaleza de los productos inventariados o por la falta de pericia, que trae como resultado un servicio deficiente. Esta situación en términos legales podría dar origen a procesos judiciales por negligencia en contra del auditor.

Art. 246.

"Las actas de las juntas generales de accionistas se asentarán en el libro respectivo; deberán ser firmadas por el presidente y el secretario de la sesión o por dos de los accionistas presentes a quienes la propia junta haya comisionado al efecto. Cuando por cualquier circunstancia no pudiere asentarse el acta en el libro respectivo, se asentará en el protocolo de un notario.

Del cumplimiento de estas obligaciones responderán solidariamente el presidente de la junta, los administradores y el auditor.

De cada junta se formará un expediente que contendrá: los documentos que justifiquen que las convocatorias se hicieron con las formalidades necesarias, el acta original de quórum a que se

refiere el artículo 239, las representaciones especiales dadas para la sesión, los depósitos de acciones en su caso, y los demás documentos relacionados con dicha sesión”.

Función: Inspeccionar los libros y papeles de la sociedad. Al hablar de la inspección se hace referencia a una de las funciones del auditor contenidas en el Art. 291 romano V, del Código de Comercio. La inspección según el glosario de las Normas Internacionales de Auditoría, consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles. Para este artículo en particular la función del auditor debe centrarse en la verificación oportuna del cumplimiento al Art. 46, referente al asiento oportuno y apropiado de las Actas de las Juntas Generales de Accionistas.

Responsabilidad: A pesar que la figura del auditor represente independencia respecto de la sociedad sobre la cual ejerce vigilancia, existe en este artículo la responsabilidad de velar por el asentamiento oportuno y adecuado de las actas de las juntas generales, dicha responsabilidad es compartida de forma solidaria con la administración de la empresa.

Incidencia: Cuando por alguna razón no se le diere cumplimiento a la obligación de asentar de forma adecuada y oportuna las actas de junta general, se incurre en una falta sancionable por la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles en su artículo 12. Además de las posibles sanciones por parte de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado, el que el auditor permita que se dé una falta de esta naturaleza, pone entre dicho su calidad profesional y debido cuidado.

Análisis / comentario: Como se puede apreciar, este artículo estipula que el auditor guarda responsabilidad solidaria (al igual que el presidente de la junta y los administradores de la sociedad) referente a la obligación de asentar adecuada y oportunamente las respectivas actas de juntas generales, ya sea en el libro destinado para tal fin o en papel de protocolo de un notario.

Se entiende por responsabilidad solidaria al vínculo que une a los deudores de la obligación tributaria respecto de los cuales se ha verificado un mismo hecho generador y en virtud del cual surge el derecho para el sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, de exigir a cualquiera de ellos, el cumplimiento total de dicha obligación, sin perjuicio de las acciones legales a que haya lugar entre los deudores conforme a las reglas del derecho común.

Según este artículo 246 del Código de Comercio, los auditores además de estar obligados a asistir a las juntas generales de accionistas (Art. 291 romano IX del Código de Comercio), también están obligados a velar por el adecuado y oportuno asiento de las actas resultantes. Sin embargo en la realidad, estas dos responsabilidades del auditor son vistas con poca importancia. Por un lado las sociedades pequeñas que carecen del conocimiento del contenido de las obligaciones mercantiles o quizá por el poco grado de organización que poseen, no llevan a cabo juntas generales, lo cual pueden conllevarles a redactar sus actas sólo para cumplir con un requisito de ley. Por otra parte, probablemente muchos auditores no asisten a las juntas generales cuando estas se llevan a cabo, ni mucho menos le prestan atención a la elaboración de las actas respectivas. Por tanto, es necesario considerar tomar muy en cuenta estos dos aspectos importantes para el cumplimiento de la ley.

Al profundizar un poco en el análisis de las causas de la falta de cumplimiento a ciertas exigencias del Código de Comercio, como los mencionados en los artículos 246 y 291, puede evidenciarse que dentro de las posibles causas se encuentra: Que la oficina encargada de la vigilancia por parte del Estado, hace muy poco o nada para cumplir a cabalidad con su papel fiscalizador del cumplimiento de las "obligaciones mercantiles" de las empresas. Por tanto, mientras la mencionada oficina no cumpla como se debe con su papel, las empresas y los auditores probablemente tenderán a fallar en el cumplimiento de las leyes mercantiles.

Artículo 292

Enunciado: "Cualquier accionista podrá denunciar por escrito al auditor, los hechos que estime irregulares en la Administración y éste deberá hacer mención de tales denuncias, en sus informes a la junta general de accionistas, y presentar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estime pertinentes."

Función: Ejercer la vigilancia sobre las actuaciones en la actividad mercantil de las sociedades, tal como lo estipula el artículo 122 y 289 entre otros. Como se ha mencionado con anterioridad, la vigilancia se orienta en términos ulteriores a salvaguardar los activos de las sociedades. Parte de esta vigilancia incluye atender las denuncias por parte de los accionistas o terceros.

Responsabilidad: Es responsabilidad del auditor comunicar todas aquellas situaciones o condiciones que estime convenientes, para que estas sean discutidas en las juntas generales de accionistas, tal como lo indica el artículo 291 romano VII y VIII del Código de Comercio.

Incidencia: Como producto de la omisión de alguna situación o hecho denunciado al auditor, y que sea de suma relevancia en la situación legal o financiera de la sociedad, puede producir las siguientes situaciones:

- 1- El auditor puede verse involucrado en fraudes o cualquier otra irregularidad.
- 2- Dar una opinión inadecuada respecto de la situación económica y financiera de la sociedad.
- 3- Reducir el margen de maniobra para solucionar un problema, que tratándolo oportunamente no afecte severamente la operatividad de la sociedad.
- 4- Pone en duda el profesionalismo del auditor.
- 5- Deterioro de la imagen del auditor y de la profesión misma.

Análisis /comentario

Los auditores comunican a la junta general de accionistas (el cliente que contrata) aquellas situaciones que por su importancia consideran que deben tratarse en dichas juntas, tal como lo estipula este Código y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, según el Art. 17 literal " l". Este mandato del Código de Comercio sólo puede ser cumplido, siempre y cuando no exista algún tipo de conflicto de intereses que signifique impedimento para el auditor. Por ejemplo: Un accionista denuncia a un auditor, que ha descubierto que el jefe de compras está aceptando soborno por parte de algunos proveedores para que las compras de maquinarias especiales para la producción, sean hechas en sus establecimientos, sin embargo, el auditor no comunica dicha circunstancia para ser tratada en la junta general, debido a que el mencionado proveedor es cuñado del auditor. Como podemos ver existe un claro conflicto de intereses, el cual esta regulado como prohibitivo en el Art. 22 literal "e" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

Artículo 323(inciso tercero)

Enunciado: "Para la transformación de una sociedad de personas a una sociedad de capital, previamente deberá efectuarse un valúo por el auditor autorizado, emitiendo certificación del mismo, debiendo enviar dicha certificación dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuado a la oficina que ejerza la vigilancia del Estado. Igual requisito deberá cumplirse para la ejecución del acuerdo de fusión de sociedades de esas naturalezas. Dicho valúo se hará constar en la escritura social."

Función: Certificar estados financieros, inventarios y valúos. Como puede verse en el Art. 17 literales "e" y "f" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, así como en los artículos 411, 441, 474, 602 y 605 del Código de Comercio, dentro de las funciones del Contador Público se encuentra la de certificar estados financieros como efectuar y certificar valúos.

La certificación implica dar fe que las cifras e información contenida en un documento se encuentra apegada a la realidad.

Responsabilidad: Ante un acuerdo de transformación o fusión de una sociedad, el auditor es responsable de enviar la certificación del valúo previamente elaborado, dentro de los tres días hábiles de efectuado, a la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, tal como lo expresa el presente artículo.

Incidencia: La falta de presentación de dicha información a la oficina que ejerce la vigilancia del Estado, puede dar lugar a que la sociedad pueda incurrir en cualquiera de las sanciones estipuladas en la Ley de la Superintendencia de Obligaciones

Mercantiles, con base en sus artículos 10, 11 y 12, y que también el auditor pueda ser sancionado con base al Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Además de las posibles sanciones el auditor podría deteriorar su imagen como profesional, y también a la profesión.

Análisis /comentario

Cuando se habla de la transformación de una sociedad, se refiere al proceso en el cual se cambia radicalmente su naturaleza legal, por ejemplo, cuando una sociedad de personas se transforma en una sociedad de capital. Al referirse a una fusión se refiere al proceso por medio del cual dos o más sociedades integran una nueva, o cuando una ya existente absorbe a otra u otras (Art. 315 Código de Comercio)

En la práctica la función de certificar es una de las más comunes, sin embargo, la función de realizar valúos y certificarlos es una práctica poco usual, debido a que los procesos de transformación y fusión de sociedades son escasos en el país. Cualquiera que sea el caso, el auditor al ejercer alguna de estas funciones debe tomar en cuenta:

1. Prestar un servicio profesional.
2. Mantener siempre su independencia.
3. Mantener actualizado sus conocimientos técnicos, entre otros.

Artículo 435

Enunciado: "El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría.

Los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios.

El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por ley.

Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. Todo lo anterior lo hará del conocimiento de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado."

Función: Autorizar sistemas contables y libros o registros contables. Dentro de las funciones conferidas al Contador Público se encuentra la de autorizar sistemas contables y legalizar los respectivos libros contables, tal como lo estipula el artículo 17, literal "a" y "b" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. De igual forma se le faculta al Contador Público para cumplir estas funciones en el Art. 435 (autorizar sistemas contables) y 438 (legalización de libros u hojas contables) del Código de Comercio. Un sistema contable consiste en la documentación mercantil, los registros y los informes, además del conjunto de los procedimientos que se emplean para registrar las transacciones y reportar sus efectos. El sistema contable se encarga del registro, clasificación, el proceso resumen y la información resultante. Un sistema contable se conforma de: La descripción del sistema contable (incluye las políticas contables), el catálogo de cuentas y su respectivo manual de aplicación.

Responsabilidad: Es responsabilidad del Contador Público corroborar todos los requisitos que la ley exige para poder autorizar un sistema contable o legalizar las hojas o libros contables, tal como lo estipula el Art. 17, párrafo último de la

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Es por tanto necesario documentar todas las autorizaciones y legalizaciones emitidas por parte del Contador Público autorizado.

Incidencia: La oficina que ejerce la vigilancia por parte del Estado, está facultada en el Art. 438, párrafo 3 del Código de Comercio, para establecer las sanciones por incumplimiento a los requisitos antes mencionados, ya sea por parte del comerciante o por parte del auditor.

Las respectivas sanciones se basan en el Art. 12 de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.

Por otra parte, al no corroborar los requisitos básicos que la ley exige para poder autorizar los sistemas contables y libros respectivos, puede generar para el Contador Público, problemas de reputación en su calidad profesional.

Análisis /comentario

Antes de las reformas del año 2000, obligaban a los comerciantes a llevar su contabilidad de acuerdo con un sistema contable aprobado por la oficina que ejerce la vigilancia del Estado. Por otra parte el mismo Código de Comercio estipulaba que la institución facultada para autorizar los libros contables de los comerciantes era el Registro de Comercio. A partir del 01 de abril de 2000, se reformó el Código de Comercio, mediante el cual se traslada la facultad de autorizar los sistemas contables y legalizar los libros a los profesionales que ejercen la función pública de auditoría.

En la practica del ejercicio de la contaduría, puede surgir la posibilidad de que muchos de los auditores llevan a cabo legalización de hojas o libros contables; así como también elaboración y autorización de sistemas contables sin verificar

el cumplimiento de los comerciantes sociales respecto de lo establecido en los títulos I y II del libro Segundo del Código de Comercio. Algunos auditores se limitan únicamente a pedir la solicitud del servicio, sin solicitar pruebas del cumplimiento de las respectivas obligaciones mercantiles.

Además el auditor está obligado a analizar la viabilidad y aplicabilidad del sistema contable propuesto por parte del comerciante en base a la naturaleza de su actividad y a la base de contabilidad que le corresponda. En la mayoría de los casos este proceso de análisis es obviado. Es decir, el Contador Público antes de cumplir con la facultad de autorizar un sistema contable debe como resultado de su análisis documentarse con papeles de trabajo que den evidencia de lo desarrollado, esto es a través de conclusiones, entrevistas, flujogramas políticas contables, etc., que generalmente son procedimientos importantes antes de proceder a la autorización.

3.2.1.2 LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA.

Para propósitos del análisis se tomaron en cuenta 10 artículos de esta ley, considerados los más importantes referentes a las funciones y responsabilidades del Contador Público derivadas del ejercicio de dicha profesión, dentro de los cuales se abordan los siguientes aspectos:

- a) Quiénes pueden ejercer la Contaduría Pública.
- b) Requisitos para el ejercicio de la Contaduría Pública.
- c) Autorización y vigilancia de los Contadores Públicos.
- d) La protección de la profesión de la Contaduría Pública en El Salvador.
- e) El ejercicio ilegal de la Contaduría Pública y la Auditoría.

- f) Las atribuciones obligatorias del Contador Público.
- g) Importancia del uso de sello y firma del Contador Público.
- h) Las principales prohibiciones y sanciones del Contador Público.
- i) La importancia de los expedientes de trabajo, y otros.

A continuación el desarrollo del articulado

Artículo 2

Enunciado del artículo: "Podrán ejercer la Contaduría Pública:

- a) Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador.
- b) Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados.
- c) Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el literal a) y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.
- d) Las personas naturales y jurídicas, que conforme a tratados internacionales pudieren ejercer dicha profesión en El Salvador; por haber otorgado en dichos instrumentos el mismo derecho a los salvadoreños en su país de origen.
- e) Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta Ley.

Quienes reúnan la calidad antes expresada, deberán cumplir los requisitos que esta Ley establece para ser autorizados a ejercer la contaduría pública."

Función: Ejercer la contaduría pública.

La ley faculta ejercer la contaduría pública a aquellos profesionales autorizados, según el presente artículo, siendo una profesión reglamentada por esta ley.

Responsabilidad: Es responsabilidad del profesional que ejerce la Contaduría Pública cumplir con normas, leyes y principios éticos en el desarrollo de las funciones asignadas por dicha ley sean estos académicos o certificados.

Incidencia: Si no se cumple con lo estipulado en el Art. 2 y el Art. 3 de esta ley, los actos que realizaren las personas naturales o jurídicas serán nulos y considerados ilegales, por tanto incurrirán en las responsabilidades penales respectivas (prisión de 1 a 3 años por ejercer la profesión de manera ilegal: Art.289 del Código Penal).

Análisis / comentario.

Según el artículo 2 de la presente Ley, la profesión se encuentra protegida para los profesionales salvadoreños que cumplan los requisitos, ya que ningún Contador Público de otro país puede ejercer la profesión directamente en El Salvador, sin que exista un Tratado Internacional que permita ejercer la profesión de Contaduría de una manera recíproca, tal como lo menciona el Art. 3 de esta ley. Pero además tampoco los Contadores Salvadoreños pueden ejercer la profesión en otros países ya que tienen que apegarse a las exigencias legales que las rigen.

Esta imposición de poder ejercer la profesión sólo por salvadoreños, limita a los contadores a tener un marco más amplio del ejercicio de la profesión en el ámbito internacional,

ya que al venir personas extranjeras proporcionan nuevos conocimientos al desarrollo de la profesión.

La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, establece que solamente pueden ejercer la profesión contable las personas naturales y jurídicas que sean salvadoreñas y que estén debidamente autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; lo que lleva a determinar que las firmas extranjeras de auditoría no pueden ejercer en El Salvador sino están respaldadas por una firma local a través de convenios de membresías, asociadas o por corresponsalías, (véase Art. 15 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.)

Artículo 3

Enunciado del artículo: "Para el ejercicio de la contaduría pública será necesario, además de reunir la calidad expresada en el artículo anterior, observar los requisitos siguientes:

a) En el caso de personas naturales:

- Ser de nacionalidad salvadoreña;
- Ser de honradez notoria y competencia suficiente;
- No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos;
- Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano;
- Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta ley;

b) En el caso de personas jurídicas:

- Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio. En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas;
- Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas;

- Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña;
- Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural;
- Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria;
- Que la representación legal de la misma así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan sólo quienes estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública.
- Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta ley."

Responsabilidad: Para ejercer la contaduría pública la persona natural o jurídica debe cumplir los requisitos que la ley menciona para poder ejercer la profesión dentro del marco legal, siendo autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Incidencia: Siempre la persona natural representa la responsabilidad solidaria de las entidades jurídicas y al no cumplir con los requisitos establecidos en el presente artículo entran en irregularidades y por ende en deterioro de imagen, además:

- Al ejercer sin estar autorizado se le podría aplicar la pena de prisión de 1 a 3 años según el Art. 289 del Código Penal.
- Las personas jurídicas al no constituirse conforme al Código de Comercio pueden ser consideradas como irregulares.

Análisis / comentario

El presente artículo señala que para poder ejercer la Contaduría Pública como persona natural no solo basta el título obtenido como Licenciado, sino que es necesario cumplir con ciertos requisitos adicionales que tienen relación con la actuación de cada persona y la relación que estos tienen con la sociedad en la cual se desenvuelven.

Los profesionales no solo necesitan la parte académica sino la parte de valores morales y éticos y el gozar de una independencia económica.

Con respecto a las personas jurídicas que se dedican al ejercicio de la Contaduría Pública y materias relacionadas, deben constituirse conforme al Código de Comercio (con base en el tipo de sociedad que se constituya), y que sus socios sean de Nacionalidad Salvadoreña y que por lo menos uno de ellos se encuentre autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el cual tendrá la representación legal de la entidad jurídica creada y autorizada por el Consejo. Como puede verse, este artículo reconfirma el hecho de que la contaduría pública es una profesión reglamentada y protegida por lo estipulado en esta ley y el Art. 289 del Código Penal.

Artículo 4

Enunciado del artículo: "Sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría. Con el objeto de ser autorizados para el ejercicio de auditorías externas especializadas, los auditores también deberán cumplir los requisitos que establezcan otras leyes y ser inscritos en los registros correspondientes."

Función : La función pública de auditoría a que se hace mención es la de auditoría externa, esta tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás personas que por ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los Auditores (Véase Código de Comercio Art. 289 - 291).

Responsabilidad: Como profesional autorizado, el auditor tiene la obligación de cumplir con el cuerpo de leyes que gobiernan los actos como Contador Público y de cumplir el marco Regulatorio de su profesión.

Incidencia: El Contador Público que no se encuentre autorizado (inscritos) por el Consejo de Vigilancia, aún siendo Licenciados en Contaduría Pública, no está facultado para ejercer la función pública de auditoría. Por tanto, al ejercer sin estar autorizado se le podría aplicar la pena de prisión de 1 a 3 años según el Art. 289 del Código Penal.

Lo anterior también aplica a sociedades o firmas extranjeras que desarrollan los servicios que esta ley establece.

Análisis / comentario

De acuerdo al Art. 9 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el Contador Público interesado debe solicitar al Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría mediante solicitud la autorización; dicho Consejo debe resolver dentro de un plazo máximo de 60 días hábiles de

presentada la solicitud. En la actualidad este plazo no se esta respetando.

Debido a que de la gran cantidad anual de nuevos profesionales de Contaduría Pública, pocos son los que logran obtener su autorización por medio del Consejo de Vigilancia para ejercer la profesión de forma legal; podría existir al posibilidad de que muchos esos Licenciados en Contaduría Pública ejerzan la profesión no estando registrados en el Consejo de Vigilancia, lo cual les puede conducir a ejercer la auditoría de una manera ilegal, y pueden ser sancionados de acuerdo al Art.46 y Art.47 de Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, y el 289 del Código Penal.

Los Contadores Públicos autorizados además de estar legalizados ante el Consejo de Vigilancia, deberán cumplir, otros requisitos para poder realizar auditorías especializadas, como son las auditorías de las instituciones financieras donde los auditores externos deben estar inscritos en la Superintendencia correspondiente.

En el caso de auditores externos del mercado de valores estos deben estar inscritos en el Registro Público Bursátil que llevará la Superintendencia del Sistema Financiero.

Artículo 5

Enunciado del artículo: "La autorización de los contadores públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, que en lo sucesivo se denominará "El Consejo". Para los efectos de esta ley, si un Contador Público una vez autorizado, dejare de reunir los requisitos del artículo 3, no podrá continuar ejerciendo su

función. El Consejo, de oficio, o a petición de cualquier persona lo suspenderá de conformidad a esta ley"

Función: Ejercer la Contaduría Pública.

Responsabilidad: El Contador Público autorizado debe velar por el fiel cumplimiento de los requisitos necesarios establecidos en el Art. 2 y 3 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, para tener derecho al ejercicio de la profesión contable.

Incidencia: Como consecuencia del incumplimiento a lo establecido en el presente artículo por parte del Contador Público, el Consejo lo sancionará según el artículo 47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

La imposición de las sanciones por parte del Consejo se hará de la siguiente forma:

- a. Amonestación verbal, cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometiere una infracción.
- b. Amonestación escrita, por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior.
- c. Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior; por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasionen daños a terceros.
- d. Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por la reiteración continuada de las

infracciones anteriores; por faltas de éticas en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La Suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el literal "C".

Análisis / comentario

Es necesario que todo profesional vele por la buena imagen ante terceros ya que en el ejercicio de la profesión da fe plena sobre determinados actos establecidos por la Ley. Los Contadores Públicos en el desarrollo del ejercicio de la profesión deben reflejar la honradez notoria, la independencia económica, y estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, es el encargado de la vigilancia de la profesión contable; el cual debería implementar mecanismos adecuados para el fiel cumplimiento de los requisitos que el Art. 2 y Art.3 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría establecen, de lo contrario el ejercicio de la profesión contable se vuelve vulnerable ante prácticas inusuales o incorrectas, traduciéndose esto en un deterioro de la profesión.

Artículo 15

Enunciado del artículo: "Quienes fueren autorizados para ejercer la contaduría pública, podrán celebrar contratos de corresponsalía, asociado, miembro u otros, con firmas extranjeras dedicadas a la contaduría pública o a la auditoría. Los mencionados contratos deberán inscribirse en el Consejo, así como los documentos que legitimen la existencia legal de la

firma extranjera conforme la Ley bajo la cual se haya constituido; para su registro bastará únicamente la legalización de los mismos y su traducción. En todo caso, la responsabilidad en El Salvador, será la del Contador Público que figure como corresponsal u otra calidad, en los registros del Consejo.”

Responsabilidad: El Contador Público es responsable ante las autoridades competentes del ejercicio de la profesión contable en calidad de representante de las firmas extranjeras. Además, debe inscribir en el Consejo los contratos celebrados con las entidades extranjeras, así como velar por la legitimidad de los documentos que amparan la existencia de dicha entidad en su país de origen.

Incidencia: Si el Contador Público es miembro, asociado o corresponsal responde ante el Consejo respecto de las actuaciones de los extranjeros que tienen influencia directa en El Salvador, y el no cumplir con lo expuesto anteriormente, conllevaría a lo siguiente:

- Lo estipulado en el Art. 289 del Código Penal, prisión de uno a tres años.
- Y lo establecido en el Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el cual da a conocer las diferentes sanciones siendo las siguientes: Amonestación verbal, amonestación escrita, multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública.

Análisis / comentario

El ente autorizado para ejercer la Contaduría Pública en El Salvador, como corresponsal, asociado, miembro u otros, debe velar por la buena imagen de la firma, para que no se vea afectado el prestigio de la profesión en el ámbito mundial, así como también, la imagen y reputación de los profesionales que conforman dichas firmas.

Existen firmas Salvadoreñas que son miembros, corresponsales o asociadas a una firma extranjera, entre estas tenemos a: Grant Thornton y PriceWaterHouse Coopers. Esto no significa que la firma internacional esté operando, sino que es un salvadoreño autorizado por el Consejo quien representa la firma según lo señala el Art.3 Numeral 6 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, y que por lo tanto, el exclusivo responsable ante las leyes salvadoreñas, es el Contador Público autorizado encargado de la firma. Esto es importante que la comunidad empresarial y financiera de El Salvador lo conozca, a fin de no pensar que es la firma extranjera quien está auditando, ya que la ley no lo contempla de esa forma, pues el responsable directo es quien representa a la firma extranjera en el país.

Artículo. 16

Enunciado del artículo: "Se considera que ejercen ilegalmente la profesión, las personas que realicen funciones reservadas exclusivamente al Contador Público, sin tener la autorización que establece esta Ley para el ejercicio profesional. De igual modo se considerará ilegal el ejercer la auditoría sin haber sido autorizado como Contador Público.

Cualquier persona podrá denunciar ante el Consejo a quienes ejercen sin la debida autorización.

También se considera ejercicio ilegal, cuando las personas extranjeras, naturales o jurídicas, realicen funciones reservadas a los contadores públicos, sin las autorizaciones correspondientes. Las actuaciones en que intervengan tales personas y actos que efectúen, serán nulas y se incurrirá en las responsabilidades penales correspondientes

Responsabilidad: El Contador Público debe cumplir las leyes y los enunciados de la profesión.

Incidencia: Los Contadores Públicos autorizados se ven difamados por el desempeño realizado por las personas que ejercen la profesión de una forma ilegal, y a la vez hacen que la profesión se devalué; asimismo el trabajo realizado por dicha persona no tiene validez legal ante terceros y estos incurrirán en responsabilidades penales según lo establece el Art.289 del Código Penal, que estipula prisión de uno a tres años para los que ejercieren ilegalmente la profesión y el Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el cual da a conocer las diferentes sanciones las cuales son las siguientes:
Amonestación verbal, amonestación escrita, multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública.

Análisis / comentario

Según este artículo, esto lleva a que ningún profesional en contaduría pública, ya sea salvadoreño o no, pueda ejercer la profesión sin estar debidamente autorizado ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; aunque existe la posibilidad que algunos la ejerzan sin estar autorizados y sin cumplir los requisitos, dichos profesionales

pueden ser denunciados ante las autoridades responsables de velar por dicha profesión.

En El Salvador se suelen dar tres tipos de ejercicio ilegal en la profesión de contaduría, tales como:

- 1) El caso de personas que no son Licenciados en Contaduría Pública y que realizan funciones o atribuciones relacionadas a la contabilidad.
- 2) El caso de personas que son Licenciados en Contaduría Pública, pero que no son autorizados por el Consejo de Vigilancia y ejercen la función pública de auditoría.
- 3) El caso de personas extranjeras que vienen a El Salvador a ejercer la profesión sin la debida autorización, ya sea por medio de un convenio internacional o haber sido autorizados por el Ministerio de Educación.

Las personas naturales o jurídicas que realizan funciones exclusivas de los Contadores Públicos no estando autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría o sea ejercer de forma ilegal la profesión, responderán ante las responsabilidades penales aplicables, ya que el Consejo dará aviso a la Fiscalía General de la República según el Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Artículo 17

Enunciado del artículo: "Los Contadores Públicos intervendrán en forma obligatoria en los siguientes casos:

- a) Autorizar las descripciones de los Sistemas Contables, los Catálogos de Cuentas y Manuales de Instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la Ley exige llevar

contabilidad y a quienes deseen un sistema contable. Esta autorización procederá en todos aquellos casos en que leyes especiales no establezcan que determinados entes fiscalizadores gubernamentales autoricen los sistemas contables de sus respectivos entes fiscalizados.

- b) Legalizar los registros o libros que deben llevar todos los comerciantes, de conformidad con las leyes de la materia, previa solicitud del interesado por escrito y autenticada.
- c) Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes, de conformidad a las leyes pertinentes.
- d) Dictaminar basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el concejo; sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o sociedades de cualquier naturaleza.
- e) Certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al Código de Comercio y leyes especiales.
- f) Certificar los valúo e inventarios cuando sea requerido.
- g) Realizar estudios de devaluación de activos y pasivos de empresas, y ajustar su valor.
- h) Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes.

- i) Certificar y razonar toda clase de asientos contables.
- j) Realizar la compulsión de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionados con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto.

El contador no podrá emitir las autorizaciones a las que se refieren los literales a), b) y e) del presente artículo, sin que previamente se hubiere cerciorado del cumplimiento de las obligaciones profesionales de los comerciantes exigidas en los Títulos I y II del Libro Segundo del Código de Comercio.”

Función: El Contador Público esta apto para realizar las atribuciones que la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría le asigna tales como: autorizar, legalizar, dictaminar, certificar y otras que las leyes señalan con el debido cuidado de las cuales son responsables.

Responsabilidad: El Contador Público en el momento de desarrollar cualquiera de las funciones asignadas, debe actuar con diligencia profesional, respetando y dando cumplimiento a las leyes locales, normativas técnicas y a su profesión.

Incidencia: Por obligatoriedad de ley al Contador Público se le atribuyen funciones que deben ser desempeñadas de manera responsable y moral, velando por su fiel cumplimiento, y de no hacerlo incurriría en las sanciones que mencionan los artículos y leyes siguientes:

- A lo establecido en el Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el cual da a conocer las diferentes sanciones las cuales son las siguientes:

Amonestación verbal, amonestación escrita, multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública.

- El artículo 438 del Código de Comercio inciso 3, establece que la oficina que ejerce la vigilancia del Estado (Superintendencia de Obligaciones Mercantiles) fiscalizará el cumplimiento de estas atribuciones delegadas al Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, pudiendo sancionar las deficiencias que cometa el Contador Público. Sobre esta base, el artículo 12 de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, hace mención que por una falta leve existe una amonestación escrita, por una falta grave existe una multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente y cuando exista una falta muy grave la multa de quince a cincuenta salarios mínimos urbano superior vigente.

Análisis / comentario

El artículo 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, enumera una serie de funciones y atribuciones que los Contadores Públicos están obligados a desempeñar, en el ejercicio liberal de la profesión de la cual son responsables. Algunas de estas funciones eran desempeñadas anteriormente por la Superintendencia de Sociedades y empresas Mercantiles, hoy Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, pero que actualmente han sido delegadas a los contadores para ampliar el ámbito en el cual se desenvuelven.

Además es necesario señalar que el contador es el que da fe pública de ciertas operaciones para lo cual ha sido contratado y es el responsable directo de las consecuencias que la información pueda representar. El contador no puede desempeñar alguna función designada si no tiene la suficiente evidencia probatoria que ampare lo ejecutado.

Artículo 20

Enunciado del artículo: "Los dictámenes, informes, estudios, opiniones o consultas relacionados con las funciones antes descritas, deberán llevar la firma y sello del Contador Público responsable. En caso contrario, carecerán de validez."

Función: Dictaminar y Certificar.

Responsabilidad: El Contador Público debe firmar y sellar todo documento que respalde el trabajo realizado relacionado con las funciones señaladas en el artículo 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y de acuerdo a los principios fundamentales éticos y técnicos.

Incidencia: Si el Contador Público no firma ni sella los dictámenes u otro trabajo realizado estos no tendrán validez legal ante terceras personas esto podría generar, además contratiempos para el cliente al llevar, a cabo los trámites ante instituciones de gobierno, y esto generaría desconfianza en la calidad del trabajo del auditor.

Análisis / comentario.

Todo trabajo realizado por una entidad jurídica que se dedica a la profesión de la Contaduría Pública, debe ser firmado por una persona natural de nacionalidad salvadoreña debidamente

autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y además los informes deben contener el sello de la persona jurídica y de la persona natural, ambos autorizados por dicho Consejo. Si dichos informes no poseen el sello, estos carecerán de validez, según lo señala la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en el artículo en estudio.

Los usuarios de los servicios profesionales (clientes) en Contaduría Pública deben asegurarse que los Contadores encargados firmen y sellen los documentos que respaldan cualquier trabajo realizado, ya que de no contener la firma y el sello no tendrán validez legal y el contador no se hará responsable si ocurriere una situación desagradable en el futuro, derivado de dicho trabajo realizado.

Artículo 22

Enunciado del artículo: "Se prohíbe expresamente a los contadores públicos:

- a) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre registros contables, estados financieros o sobre cualquier otro documento contable o legal, que no tenga respaldo en libros o documentos o que no sea acorde con la realidad.
- b) Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes, informes u opiniones.
- c) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre actos, operaciones o registros que no hayan examinado o verificado directamente o por personal bajo su responsabilidad.

- d) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que les sean encomendados por Ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión.
- e) Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier titulo servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma.
- f) Emitir dictámenes, informes u opiniones a personas o a empresas, sociedades, instituciones o asociaciones donde él, sus socios o accionistas, o empleados, sea el responsable también de la contabilidad en forma directa.
- g) Omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos confiabilidad estadístico de ellas, cuando la naturaleza del trabajo lo requiera.
- h) Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el Registro del Consejo.
- i) Las demás que señala la Ley."

Función: La función del Contador Público es asegurarse de que se cumplan las atribuciones establecidas en Art. 17, de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría de una manera ética, técnica y moral.

Responsabilidad: El Contador Público no debe realizar trabajos bajo circunstancias no adecuadas las cuales no cumplen con lo establecido en las Leyes que le rigen.

Incidencia: Al realizar trabajos que no poseen la suficiente evidencia para comprobar la existencia y legalidad de las operaciones el contador puede ser sancionado según el artículo 46 y 47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, además de los aspectos de carácter penal:

- A lo establecido en el Art.283 y Art.286 del Código Penal, los cuales establecen que existe prisión de uno a seis años de cárcel.

Análisis / comentario

Los Contadores Públicos según la ley que los rige deben dar fe pública sobre ciertas operaciones mercantiles, las cuales para tener validez necesitan estar firmadas y selladas, a la vez es responsabilidad del auditor tener la evidencia suficiente y apropiada que respalda el trabajo realizado, por lo tanto no deben efectuarse trabajos si no se cuenta con el debido respaldo, obtenido con base en la aplicación de las NIA.

Además la independencia juega un papel importante en el desempeño de las funciones. Cabe señalar que el contador o auditor no debe tener ninguna relación de parentesco e interés con el que le solicita los servicios profesionales según lo señala el artículo 290 del Código de Comercio, y el Código de Ética.

Los Contadores Públicos Autorizados deben realizar las atribuciones asignadas en Art. 17 de la Ley Reguladora del

Ejercicio de la Contaduría con base en la normativa establecida, es decir, cumpliendo con los principios éticos, los cuales están relacionados a la credibilidad y la confianza y sobre todo a la independencia y la imparcialidad al momento de desarrollar las atribuciones antes mencionadas.

Artículo 23

Enunciado del artículo: "Los expedientes de trabajo, en los cuales estén fundamentados los dictámenes e informes, así como los dictámenes mismos, deberán conservarse al menos durante cinco años.

Los contadores públicos podrán hacer uso de microfilm, de discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información, con el objeto de guardar de una manera más eficiente los registros, documentos e informes que le correspondan. Los mismos tendrán igual valor probatorio que los originales, siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por Notario o Juez de lo Mercantil.

El Consejo tendrá acceso a los dictámenes y papeles de trabajo del Contador Público, cuando exista causa contra el mismo por transgresión a las disposiciones relacionadas con el ejercicio profesional.

El acceso se limitará a los documentos relacionados con la causa.

Lo anterior es sin perjuicio de las facultades que tengan entes fiscalizadores especializados sobre los auditores externos de sociedades que estos entes regulen o fiscalicen."

Responsabilidad: Como parte de la responsabilidad el Contador Público debe conservar los papeles de trabajo que fundamentan los dictámenes e informes y cualquier trabajo realizado

relacionado con la profesión, por lo menos cinco años después de elaborado el trabajo.

Incidencia: No archivar los papeles de trabajo de la forma adecuada trae como consecuencia en un futuro no poder comprobar el trabajo realizado, tales como auditorías, certificaciones y otras funciones exclusivas del contador.

Al mismo tiempo el incumplimiento a este artículo, llevará al profesional a ser objeto de sanciones por el Consejo de Vigilancia, según el Art.47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, lo cual establece la imposición de las sanciones por parte del Consejo. De igual lo estipulado en el artículo 12 de la ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, en la cual hace mención que por una falta leve existe una amonestación escrita, por una falta grave existe una multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente y cuando exista una falta muy grave una multa de quince a cincuenta salarios mínimos urbanos superior vigente.

Análisis / comentario.

Los papeles de trabajo son la evidencia del trabajo realizado por el auditor externo y por lo tanto el responsable de su elaboración, el cual deberá conservarlos por ley por lo menos 5 años después de ejecutado el trabajo.

Los papeles de trabajo pueden conservarse en microfilm, discos ópticos o cualquier otro medio que permita archivar la información y para ello tienen que estar certificados por un notario para tener validez legal ante el Consejo de Vigilancia.

Si el contador cometiere alguna falta respecto al ejercicio de la profesión, el Consejo le solicitará los papeles de trabajo relacionados con la causa, donde se encuentre respaldada.

El Contador público no desconoce la importancia de los papeles de trabajo, sin embargo, debido a las circunstancias de saturación de trabajo y escasez de tiempo, puede suceder que algunos auditores descuiden en cierta manera la elaboración y conservación de estos papeles.

3.2.1.3 LEY DE REGISTRO DE COMERCIO.

La Ley del Registro de Comercio fue publicada por primera vez en el Diario Oficial el 05 de marzo de 1973. Desde entonces ha sido objeto de una serie de reformas, de las cuales la última sucedió mediante Decreto Legislativo No. 827 del 26 de enero de 2000, y publicada en el Diario Oficial No.40, tomo 346 del 25 de febrero de 2000.

Esta es una ley especial que determina la naturaleza, fines y materias propias del Registro de Comercio.

En lo que respecta al accionar del Contador Público en El Salvador, se puede identificar dentro del cuerpo de esta ley algunos artículos relacionados con el cumplimiento de las funciones y responsabilidades del Contador Público, tales como las descritas en el Art. 11 y 84 de la Ley en cuestión, sin embargo puede encontrar aspectos tales como:

- a) Las principales funciones del Registro de Comercio.
- b) La importancia de la inscripción de los documentos mercantiles.
- c) La Certificación de Balances.
- d) Los documentos mercantiles y la falsedad documentaria.

- e) Prohibiciones del registrador de comercio.
- f) Amonestaciones al Contador Público.

A continuación el desarrollo del articulado

Art. 11, literal d).

Enunciado del artículo: "Corresponde a la oficina del Registro:

- d) Inscribir los balances generales de los comerciantes, que estén certificados por el Contador Público autorizado.

Función - Certificar: Esta función es la que legalmente le confieren al contador público las leyes salvadoreñas, y se contempla en el Código de Comercio y Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Responsabilidad: Para poder inscribir un balance en el Registro de Comercio, es necesaria la certificación del mismo por parte del Contador Público debidamente autorizado.

Parte de la responsabilidad del Contador Público estriba en asegurarse que la información contenida en los balances de los comerciantes, se encuentra conforme a la realidad de las operaciones y actuaciones de dichos comerciantes.

Incidencia: El Art. 85 de la Ley del Registro de Comercio, establece que al no inscribir los documentos que por obligatoriedad legal se deban inscribir (tal es el caso de los balances de los comerciantes) procede una multa que oscila entre \$11.43 y \$57.14 (a criterio discrecional del registrador).

A pesar que la inscripción del balance y las sanciones monetarias derivadas del incumplimiento de este son

responsabilidad del comerciante; es responsabilidad del Contador Público, el asegurarse que las cifras contenidas en los balances son reflejo de la realidad de los actos mercantiles.

Análisis / comentario

Es necesario que el Contador Público ejecute los procedimientos adecuados, necesarios para verificar y asegurarse que la información contenida en los balances sea lo más cercano posible a la realidad económica. En la practica es probable que muchos contadores públicos certifiquen balances sin llevar a cabo una revisión adecuada de los mismos, dichos balances la mayoría de veces son destinados para ser presentados en instancias de gobierno o instituciones financieras.

Sin embargo no se debe olvidar que los contadores públicos se convierten en los responsables indirectos del contenido y valor de los documentos que certifican, debido a que cuando se habla de certificación, esta implica aseverar que la totalidad de la información contenida en los Estados Financieros es correcta.

Artículo 84.

Enunciado de artículo: "El Contador Público encargado del registro de balances, no podrá ejercer la Auditoría ni la Contaduría en la República.

Cuando tenga que conocer del registro de balances en los cuales haya intervenido como auditor externo o contador, pondrá resolución al pie del documento respectivo, manifestando estar impedido de conocer.

En el caso anterior conocerá el suplente nombrado o el que se designe para tal efecto. La infracción a lo dispuesto en este artículo será sancionada con la destitución de su cargo y multa

de mil colones (\$114.29) que el Ministerio de Justicia le impondrá gubernativamente, y que ingresará al Fondo General del Estado.”

Función: El Contador Público encargado del registro de balances quién es empleado del Registro de Comercio, deberá certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al Código de Comercio y leyes especiales.

Responsabilidad: Es responsabilidad del contador público nombrado Oficina del Registro de Comercio, el calificar de acuerdo con el Código de Comercio, la Ley de Registro de comercio y otra afines, los balances presentados para inscripción, conforme lo establece el artículo 10 de la Ley de Registro de comercio. Para ello también deberá considerar la normativa técnica, en lo relacionado a principios éticos y de independencia

Incidencia: El mismo artículo 84 es claro, al establecer destitución del cargo y multa de de \$114.29; cuando el contador público nombrado para registrar balances, no exprese que esta impedido para conocer o registrar algún balance debido a que intervenido como auditor externo o contador de éste.

Análisis / comentario.

Existen una serie de situaciones que puede presentarse al Contador Público en el ejercicio liberal de su profesión. Una de estas situaciones puede presentarse cuando por alguna circunstancia el profesional en contaduría pública sea llamado a formar parte de la oficina encargada del registro de documentos mercantiles (como lo indica el Art. 7, párrafo 1, de la Ley del

Registro de Comercio). En tal circunstancia, la independencia del mismo, se ve afectada, por lo tanto la ley le impide seguir ejerciendo el ejercicio liberal de la profesión, tanto en la Contaduría como en la Auditoría.

Los principios éticos y el debido cuidado profesional trascienden de la temporalidad del ejercicio de la profesión; aún y cuando el profesional ya no ejerza liberalmente, debe siempre mantener su profesionalismo, pues en el desempeño de cargos en instituciones estatales, existirá siempre normas y leyes que cumplir, al igual que sanciones por el quebranto de las mismas (tal como lo estipula el Art.84 de la Ley del Registro de Comercio, párrafo último, en donde se le aplica la destitución del cargo y una multa de \$114.29 por incumplimiento de este artículo).

3.2.1.4 LEY DE LA SUPERINTENDENCIA DE OBLIGACIONES MERCANTILES.

Para los fines que persigue el presente documento, se ha considerado esta ley que trata a cerca de las facultades y alcances de la oficina que ejerce la vigilancia por parte del Estado. Esta ley versa sobre las cosas mercantiles y considera la colaboración de autoridades, entidades o individuos para el alcance de sus fines.

Los aspectos abordados en el siguiente análisis de mayor importancia y vinculados al profesional de contaduría pública que trata esta ley, están contenidos únicamente en el artículo No. 26. Dichos aspectos son:

- a) La colaboración de los auditores con el trabajo fiscalizador de la Superintendencia.

b) Las sanciones por parte de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles.

A continuación el desarrollo del análisis del articulado

Artículo 26.

Enunciado del artículo: "Todas las Instituciones del Estado, Municipalidades y Autónomas están obligadas a proporcionar a la Superintendencia la información y colaboración que les fuere solicitada. Los Notarios, Contadores Públicos y Auditores autorizados también deberán colaborar con la solicitada, o que por ley estén obligados a suministrar, en relación a los actos que hayan autorizado o en los que hubieren intervenido.

La Superintendencia podrá, cuando lo considere necesario, hacer uso de la fuerza pública, para el ejercicio de las atribuciones que le confiere la ley.

La Policía Nacional Civil estará obligada a dar la colaboración y asistencia necesaria y suficiente solicitada por la Superintendencia."

Función: El auditor debe comprobar en cualquier momento las operaciones de la sociedad, y en general velar por la salvaguarda de sus activos, tal como lo estipula el Código de Comercio, en cuanto a que las funciones del Contador Público es la vigilancia de las sociedades y en general velar por la salvaguarda de sus activos. (Artículos 289-291).

Responsabilidad: Este artículo pone sobre las manos de los auditores, la responsabilidad de colaborar en las investigaciones o auditorías de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, proporcionando toda la información que

ésta le solicite, respecto de la sociedad sobre la cual ejerza vigilancia.

Incidencia: Los artículos 448 y 449 del Código de Comercio, establecen que es de obligatoriedad legal, exhibir y permitir la inspección de los registros contables y de los estados financieros de las autoridades que lo soliciten, de lo contrario los comerciantes puede ser penados con:

- a) Suspensión de la matrícula de comercio.
- b) Sanciones según el Art. 12 de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, las cuales pueden ser: Una amonestación escrita, Multa de 1 a 15 salarios mínimos urbanos y multa de 15 a 50 salarios mínimos vigentes.

Sin embargo, el Contador Público puede también tomar parte de las sanciones impuestas por la Superintendencia al no cumplir a cabalidad con su papel de vigilante de las operaciones de la sociedad, especialmente si conoce y no informa oportunamente alguna situación que violente o quebrante las disposiciones del Código de Comercio (Art. 436 Código de Comercio). Por otra parte, no hay que olvidar en ningún momento que cualquier tipo de error ó incumplimiento de las leyes, por parte del auditor (intencional o sin intención), siempre repercute en deterioro de su imagen y la de su profesión.

Análisis / comentario.

El contador Público debe ejercer sus funciones de forma responsable y con un alto grado de profesionalismo; este profesionalismo implica que el Contador desarrollará sus actividades de acuerdo con normas técnicas y principios éticos,

dotados de moral e imparcialidad. Por tanto, la Superintendencia mediante su ley, pone de manifiesto que entre las instancias o individuos de los cuales puede auxiliarse en el desempeño de función de vigilancia sobre lo mercantil, se encuentra el Contador Público, quien además se presume conoce de forma profunda, las actividades y operaciones de la sociedad que audita.

En la práctica, no es posible determinar muy a menudo el grado de colaboración de los contadores públicos con la Superintendencia, debido que esta no se involucra de forma frecuente en el cumplimiento de su papel fiscalizador y de vigilancia. Sin embargo hay obligaciones de suministro de información por parte del auditor que no son solicitadas por la Superintendencia, pero que por disposición legal deben suministrarse (como lo estipulado en el Art. 41 romano I o en el Art. 436 del Código de Comercio).

Por lo tanto, cuando ni la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles ni el auditor, cumplen a cabalidad la labor de vigilancia, no se permite que esta ley y las demás leyes conexas alcancen su finalidad y carecen en términos prácticos de una razón de ser.

3.2.2 CODIGO TRIBUTARIO

Las principales situaciones relacionadas directamente al contador público o auditor, que este código considera y que serán objeto del siguiente análisis, están enmarcadas en 7 artículos (Nos.129,130,134,135,136,137 y 138). Dichas situaciones son las siguientes:

- a) La emisión de dictamen fiscal.
- b) Los periodos que comprenden los dictámenes fiscales.

- c) Quienes están obligados a nombrar auditor fiscal.
- d) Los requisitos del informe y dictamen fiscal.
- e) Obligaciones del auditor respecto a la elaboración del informe y dictamen fiscal.
- f) Dictámenes sin validez ante la Administración tributaria.
- g) Requisitos del Contador Público para dictaminar fiscalmente.
- h) Lineamientos para las auditorías de cumplimiento fiscal, conforme a la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

El análisis del articulado es el siguiente:

Artículo 129.

Enunciado del artículo: "Para efectos de este Código, se entenderá por Dictamen fiscal el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Por informe fiscal se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal. Para efectos de esta sección al Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado, se le llamará Auditor.

Función: Vigilar las actuaciones de cumplimiento de los contribuyentes, desde la perspectiva fiscal. (velar por el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias para aquellos

sujetos a los que les aplique el dictamen fiscal, según el artículo 131 del Código Tributario).

Responsabilidad: Emitir un dictamen fiscal relacionado a las obligaciones tributarias del contribuyente y acorde a la Norma para Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

Incidencia: El Licenciado en Contaduría Pública o el Contador Público Certificado nombrado por el contribuyente que no presente el dictamen fiscal será sancionado con doce salarios mínimos mensuales según lo señala el Art. 248 del Código Tributario.

Análisis /comentario

Este artículo se refiere a que el auditor debe evaluar los aspectos relacionado a las obligaciones tributarias, ya sean formales o sustantivas del sujeto pasivo, es decir viéndolo primordialmente desde una perspectiva fiscal en vez de la perspectiva financiero-contable.

Para realizar el informe fiscal lo que se hace es una auditoria de cumplimiento, la cual va enfocada a todos los aspectos tributarios relacionados con el giro del negocio del contribuyente, ya sea que este actúe como sujeto pasivo o responsable.

Los cumplimientos tributarios son de dos tipos:

Formales: se refieren sobre todo a la obligación que tiene el contribuyente de presentar en el tiempo establecido a la Administración Tributaria las declaraciones ya sea de pago a cuenta o de IVA entre otros.

Sustantivos: se refieren a la obligación de enterar (pago) los tributos correspondientes, ya sea derivados de las operaciones del negocio o de las retenciones efectuadas.

Artículo 130.

Enunciado del artículo: "El Dictamen Fiscal e Informe Fiscal que emita el Auditor deberá corresponder a períodos anuales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año y sólo en los casos señalados en los literales "c" y "d" del artículo 131 de este Código podrá corresponder a un período menor.

El Auditor deberá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen de cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que éstas correspondan a períodos tributarios mensuales o, a períodos o ejercicios de imposición regulados por este Código o por las leyes tributarias respectivas, incluidos en el período del dictamen, con excepción de las establecidas en la Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces."

Función: La función de dictaminar implica emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, producto del trabajo realizado mediante los procedimientos respectivos, según lo establece la Norma para la Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias.

Responsabilidad: La responsabilidad del auditor es opinar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas del contribuyente, correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, a excepción de las fusiones y liquidaciones de Sociedades según Art. 131 literal c)

y d), lo cual el auditor debe ser debidamente nombrado por el contribuyente.

Incidencia: Si el auditor no emite el informe de acuerdo a uno de los periodos señalados anteriormente este no seria valido para la Administración Tributaria y será sancionado según el Art.248 literal c) del Código Tributario con una multa de cuatro salarios mínimos mensuales.

Análisis /comentario

En la práctica la mayoría de los Dictámenes e informes fiscales corresponden a un año, es decir, del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. El auditor debe emitir una opinión fundamentado en el trabajo realizado en el transcurso de la auditoria sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias sean estas formales o sustantivas. Además, según el artículo 17 literal "c" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, el auditor debe dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes de conformidad a las leyes pertinentes.

Es importante considerar que el auditor no debe emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, actos u operaciones inexistentes.

Artículo 134.

Enunciado del artículo: "El Auditor nombrado deberá presentar a la Administración Tributaria el dictamen fiscal conjuntamente con el informe fiscal, los estados financieros, las conciliaciones tributarias e información suplementaria que establece el reglamento de éste Código, a mas tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al período que se dictamina. En

el caso de fusión, disolución y liquidación de sociedades el Auditor deberá presentar el dictamen e informe fiscal y la documentación a que se refiere el inciso anterior, según cual sea las circunstancias de las que se describen a continuación se presente, en los plazos siguientes:

- a) Para las sociedades que han tomado acuerdo de fusión dentro de los dos meses siguientes al del cierre del ejercicio en que se tomó el acuerdo de fusión.
- b) Para la sociedad resultante o subsistente de la fusión, dentro de los dos meses siguientes al del cierre del ejercicio en que se inscribió en el Registro la escritura de fusión. El dictamen fiscal del ejercicio siguiente al de la inscripción de la escritura, se presentará en el plazo que establece el inciso primero de este artículo.

Para el caso de sociedades subsistentes si la adopción del acuerdo de fusión y la inscripción de dicho acuerdo se realizan en el mismo ejercicio fiscal, dichas sociedades únicamente estarán obligadas a presentar un dictamen fiscal atinente a ese ejercicio, quedando obligada a dictaminarse los siguientes ejercicios si se suscita cualquiera de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del artículo 131 de este Código.

Cuando la obligación para dictaminarse fiscalmente provenga originalmente de la concurrencia de cualquiera de los requisitos previstos en los literales a) y b) del artículo 131 de este Código y se suscite cualquiera de las situaciones previstas en los literales a) y b) de este artículo, el dictamen e informe fiscal deberá presentarse en el plazo estipulado en estos dos últimos literales referidos.

- c) Para la sociedad que ha tomado acuerdo de disolución o aquellas cuya disolución se haya decretado judicialmente, dentro de los dos meses siguientes al del cierre del ejercicio en que se tomo el acuerdo de disolución o se notificó la sentencia de disolución. En los ejercicios siguientes se presentarán en el plazo que establece el inciso primero de este artículo.
- d) Para la sociedad en liquidación, dentro de los dos meses siguientes al del cierre del ejercicio en que se inscribió en el Registro la escritura de disolución. En los ejercicios siguientes al de la inscripción de la escritura, se presentarán en el plazo que estipula el inciso primero de este artículo.

El dictamen e informe fiscal y el balance de liquidación del periodo en que se apruebe el balance final, se presentarán dentro del mes siguiente de la fecha de la aprobación por la junta general del balance final de liquidación.”

Función: Emitir un informe fiscal, que contenga la opinión expresada en el dictamen o según las circunstancias que se presenten, ya sea en caso de fusión, liquidación y disolución, de acuerdo a los plazos señalados en el presente artículo

Responsabilidad: El auditor fiscal nombrado tiene la responsabilidad de presentar ante la Administración Tributaria el dictamen fiscal con su respectivo informe fiscal, a más tardar el 31 de mayo de cada año.

Incidencia: En caso que el auditor nombrado por el contribuyente no presenta a la Administración Tributaria el dictamen e informe fiscal, será sancionado con una multa de doce salarios mínimos

mensuales, según el Art. 248 literal "a" del Código Tributario, pero además el simple hecho de no presentar el documento antes mencionado en la fecha establecida, provoca que el Contador Público pierda credibilidad y su imagen ante los colegas, ante la Administración Tributaria y ante los clientes

Análisis /comentario

En la práctica la mayoría de contadores públicos que desempeñan la función de Auditor Fiscal presentan sus informes hasta el 31 de Mayo, esto se debe a que en muchos casos los contribuyentes no proporcionan la información requerida para la elaboración del informe y dictamen fiscal, lo que genera que el auditor cumpla con su responsabilidad de presentar los dictámenes hasta el último día establecido por el Código Tributario.

En el caso que el contribuyente no proporcione al Contador Público la información requerida para desarrollar su trabajo de auditoria, este puede calificar el dictamen lo cual no es conveniente para el contribuyente, ya que la Administración Tributaria, lo fiscalizará más constantemente, porque da indicios de que algo está mal, todo esto es con el fin de que el auditor fiscal cumpla su responsabilidad.

Para que el sujeto pasivo esté obligado a nombrar auditor fiscal es necesario que cumpla con cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 131 del Código Tributario, los cuales se detallan a continuación:

- a) Haber poseído un activo total al 31 de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones o su equivalente en dólares (\$ 1,142,857.14)
- b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior

superiores a cinco millones de colones o su equivalente en dólares (\$ 571,428.57)

- c) Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y en el siguiente.
- d) Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los periodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los tramites de liquidación y previo a su inscripción.

Es importante considerar que sean cualesquiera las circunstancias en que el Contador Público, sea nombrado auditor fiscal, debe evaluar los riesgos de auditoria(Riesgos: inherente, de control y detección) enfocados a los cumplimientos e incumplimiento que los contribuyentes puedan reflejar.

Para emitir la opinión el auditor debe evaluar si el contribuyente ha cumplido en todos los aspectos importantes la naturaleza y la frecuencia del incumplimiento observado y si dicho cumplimiento es representativo respecto a la naturaleza de la obligación sea esta formal o sustantiva.

Artículo 135.

Enunciado del artículo:“Los Auditores deberán cumplir con las siguientes obligaciones”:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el Art. 132 del Código Tributario.
- b) Guardar la más absoluta independencia de criterios con respecto al sujeto pasivo que lo ha nombrado, cumplir con las

normas que el Reglamento de Aplicación de este Código establecen respecto de la ejecución técnica de su trabajo.

- c) Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoria y las leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado.
- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe Fiscal este respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dicho registro, y, atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que está le señale, los datos, ampliaciones, justificaciones, explicaciones e informes relativos a los períodos o ejercicios a los que corresponde el dictamen e informe fiscal y los que se vinculen con ellos, así como los papeles de trabajo que soportan la auditoria, o en su caso la presentación del dictamen e informe fiscal."

Función: El Contador Público Autorizado nombrado por el contribuyente es el que lleva a cabo la elaboración del Dictamen e Informe Fiscal.

Responsabilidad: El Contador Público Autorizado en el momento de elaborar el Dictamen e Informe Fiscal debe cumplir las leyes locales aplicables, y los principios éticos y normas técnicas emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, además debe trabajar con

diligencia profesional y guardar la más absoluta independencia apegándose a la evidencia obtenida.

Incidencia: En caso que el auditor emitiera el Dictamen e Informe Fiscal sin haber realizado la auditoria y no cumple con lo que la Ley le exige este será sometido a una serie de sanciones, tales como:

- 1) Una amonestación verbal o escrita, multa de uno a quince salarios mínimos urbanos, suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría, según artículo 47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
- 2) Multa de cuatro salarios mínimos urbanos según artículo 248 literal "c" del Código Tributario.

Análisis /comentario

En calidad de auditores, los Contadores Públicos Autorizados deben conocer que la ley los obliga a cumplir una serie de requisitos necesarios para elaborar el dictamen e informe fiscal, que según la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría es una función delegada a los profesionales en Contaduría sean estos Contadores Públicos Académicos o Certificados, siempre y cuando estén autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; y además tienen que cumplir con una responsabilidad técnica conforme a Normas Internacional de Auditoria, en el sentido de que el auditor debe considerar las leyes y reglamentos aplicables para el desarrollo de su auditoría.

Según lo establecido en la Norma para auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias, emitida por El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, cuando el Contador Público lleva a cabo una Auditoría Fiscal

debe tener presente los siguientes aspectos:

- a) Obtener un entendimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas establecidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), etc.

Esto significa que es responsabilidad del auditor fiscal nombrado por el contribuyente, conocer los aspectos tributarios a los que la compañía está obligada, considerando el conocimiento de las leyes y sus reglamentos, guías de orientación y otros documentos relacionados con las obligaciones tributarias específicas del cliente, todo ello se obtendrá a través de discusiones con el personal clave de la entidad auditada y con personas fuera de ella.

- b) Planear y supervisar el trabajo.

En todo trabajo de auditoría es responsabilidad del auditor realizar una planeación, la cual consiste en el desarrollo de una estrategia global para la conducción y la determinación del alcance de la auditoría. En la planeación se debe tomar en cuenta si la entidad tiene operaciones en más de un componente o sea si esta posee sucursales o agencias que deben ser auditadas. También el auditor si es necesario, debe recurrir a la utilización de un especialista y tomar en cuenta en que grado los auditores internos están involucrados en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

- c) Considerar porciones relevantes de los controles internos.

Es responsabilidad del auditor fiscal obtener un entendimiento razonable de los controles implementados por el

contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la vez evaluar que tan eficientes son los controles internos para detectar incumplimientos potenciales y así diseñar pruebas apropiadas que puedan dar una razonabilidad de los cumplimientos tributarios de los contribuyentes, todo esto documentado en los papeles de trabajo del auditor y obtenido por medio de las indagaciones, inspecciones y observaciones. Además el auditor debe definir el alcance y naturaleza de los procedimientos a realizar en la auditoria fiscal, tomando en cuenta el conocimiento del negocio, los controles internos, juicios de materialidad y otros aspectos importantes relacionados con el giro de la Compañía.

d) Obtención de evidencia suficiente y apropiada.

En una auditoria fiscal el auditor debe obtener la suficiente evidencia apropiada de los cumplimientos del contribuyente, tanto formales como sustantivos relacionados con el giro de la entidad y obtener una seguridad razonable, ya que la evidencia suficiente y apropiada son aspectos de juicio profesional.

e) Eventos subsecuentes.

Es responsabilidad del auditor fiscal considerar la información posterior después de finalizado el período a dictaminar relacionada con los aspectos que hayan llamado la atención y que puedan afectar el período auditado. Todo ello antes de emitir el dictamen e informe fiscal.

Lo establecido en los aspectos o fases antes mencionadas, se encuentran en congruencia con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoria. El auditor fiscal no tiene ninguna

responsabilidad después de emitido el dictamen e informe fiscal de detectar incumplimientos, pero si tiene conocimiento de alguno, este debe revelarlos en el dictamen a menos que el contribuyente efectúe las correcciones correspondientes al incumplimiento.

En la realidad muchos auditores, son susceptibles de ser nombrados para realizar una auditoría fiscal, sin contar con el conocimiento suficiente del negocio; en este caso, es necesario que el profesional nombrado, considere tomar un período de preparación y conocimiento del negocio o en última instancia, buscar ayuda de un profesional experto en la materia de que se trate, pues de no ser así; esta situación puede generar que el auditor se conduzca a no emitir su opinión profesional errónea con respecto a las operaciones y transacciones realizadas por la entidad auditada.

Artículo 136.

Enunciado del artículo: "No tendrá validez para la Administración Tributaria los dictámenes e informes fiscales emitidos en las siguientes circunstancias:

- a) Los emitidos en contravención a lo establecido en el artículo 22, literales del "a" al "h" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
- b) Cuando sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina y en el ejercicio en que produce el dictamen: director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- c) Cuando tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que

dictamine y en aquel en que emita el dictamen, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impidan mantener su independencia e imparcialidad.

- d) Cuando se reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoria o emita su dictamen en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.
- e) Cuando se tenga la calidad de agente o corredor de bolsa de valores o similares en ejercicio.
- f) Cuando se trate de empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Corte de Cuentas de la República.”

Función: Asegurarse de no emitir dictámenes, que no cumplen con los requisitos establecidos en el Art. 135 del Código Tributario, y el Art. 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Responsabilidad: Actuar de una manera independiente, es decir, libre de conflictos de intereses que puedan influir en el momento de emitir su opinión.

Incidencia: Si el contador emite dictámenes sin validez ante la Administración Tributaria será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Art. 248 literales “d” y “e” del Código Tributario (multa de cuatro y doce salarios mínimos mensuales respectivamente).

Además de no guardar su independencia este pierde credibilidad y

su imagen como profesional ante los colegas, la Administración Tributaria y los clientes.

Análisis /comentario

Los Contadores Públicos nombrados para ejercer la Auditoria Fiscal deben realizarlo tomando como referencia además de lo técnico y lo legal, lo establecido en la normativa ética, es decir, con base en los principios relacionados con la credibilidad, la confianza y sobre todo con la independencia e imparcialidad al momento de emitir el informe.

Al tener en consideración y desarrollar las actividades profesionales conforme a los principios de la normativa ética, el profesional cosechará una buena imagen ante los clientes y por consiguiente será reconocido como un excelente profesional.

Artículo 137.

Enunciado del artículo: "El Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado nombrado para emitir dictamen e informe fiscal conforme a lo establecido en el presente Código, deberá cumplir con el siguiente requisito:

- Poseer registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, el que deberá ser acreditado por escrito mediante constancia emitida por dicho Consejo."

Función: Se ha dicho con anterioridad que una de las funciones de los auditores es emitir una opinión mediante su dictamen. Para los fines del Código Tributario el dictamen a que se refiere este artículo es el dictamen e informe fiscal.

Responsabilidad: El Contador Público es responsable de mantener

actualizados sus registros en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría según artículo 6 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Incidencia: Si el Contador Público no posee registro vigente acreditado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, el auditor no podrá emitir dictámenes e informes fiscales ya que no serán validos para la Administración tributaria. Además se establece la pena de uno a tres años de prisión por ejercer sin autorización una profesión reglamentada (Art.289 Código Penal).

Análisis /comentario

Este artículo se encuentra relacionado con el Art. 6 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, donde menciona que el Consejo llevará un registro de los profesionales autorizados para ejercer la Contaduría Pública, así como de las personas jurídicas que ejerzan la profesión.

El registro que se debe llevar de los Contadores Públicos, es responsabilidad del Consejo de Vigilancia, sin embargo el Contador Público debe tomar la iniciativa en cuanto a la actualización periódica de sus datos personales y capacitaciones recibidas(educación continuada).En la realidad los contadores públicos no siempre se preocupan por actualizar sus registros en el Consejo de Vigilancia, por tal razón algunas instituciones Gremiales como el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos toman participación activa recordándole a los profesionales sobre este requisito a cumplir.

Artículo 138.

Enunciado del artículo: "Cuando las personas jurídicas constituidas bajo las leyes salvadoreñas dictaminen fiscalmente deberán cumplir con los requisitos siguientes:

- a) Estar debidamente inscritas en el Registro de Comercio;
- b) Los auditores que designe para dictaminar y emitir el dictamen fiscal deberán cumplir con lo establecido en el artículo precedente; y,
- c) Poseer y acreditar el número de registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría."

Función: Para poder emitir una opinión mediante el respectivo dictamen, es necesario estar autorizado para ello ante el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, además necesita haber sido nombrado e informado ante la Administración Tributaria.

Responsabilidad: El Contador Público como persona natural es el representante legal de la personería jurídica de la firma de auditoría, y es responsable de inscribirla en el Registro de Comercio. También considerar que los auditores responsables de firmar los informes, deben tener su registro vigente y a la vez deben ser contadores públicos autorizados.

Incidencia: La persona jurídica que ejerza la contaduría pública sin darle cumplimiento a lo establecido en este artículo puede presentársele las siguientes situaciones:

- 1) Ser considerada como sociedad irregular (por no estar debidamente inscrita en el Registro de Comercio, según el Art. 347 del Código de Comercio).
- 2) Suspensión temporal del ejercicio de la contaduría pública,

según Art. 47 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría (por no mantener la acreditación vigente de sus auditores fiscales)

- 3) Sus representantes legales podrían incurrir en pena de prisión de uno a tres años al ejercer la auditoria sin estar debidamente acreditados para hacerlo según el artículo 289 del Código Penal.

Análisis /comentario

Los despachos o firmas de auditoria que ejercen la profesión de Contaduría Pública en El Salvador, deben constituirse mediante escritura de constitución según el artículo 24 del Código de Comercio, además la persona natural representante de la firma debe mantener actualizados tanto su expediente como el de la firma que representa en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, según el Art. 6 de la Ley Reguladora del ejercicio de la Contaduría. Los requisitos que la persona jurídica debe cumplir para ejercer la función pública de auditoria según el artículo 3 de la Ley Reguladora del ejercicio de la Contaduría son los siguientes:

- a) Que se constituyan conforme al Código de Comercio
- b) Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas.
- c) Que la nacionalidad de estas, así como la de sus socios, accionistas o asociados sea salvadoreña.
- d) Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores sea persona autorizada para ejercer la contaduría publica como persona natural y que sean de honradez notoria.
- e) Que los documentos relacionados con el ejercicio de la Contaduría Pública y la auditoria sean firmados solamente

por quienes estén autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

3.2.3 LEYES FINANCIERAS

3.2.3.1 LEY DE BANCOS.

En el análisis de esta ley se expondrán varios aspectos donde se relaciona al profesional en contaduría pública; de forma general, dichos aspectos son:

- a) El contador público y la captación ilegal de fondos.
- b) La importancia de la vigilancia de las instituciones bancarias.
- c) Las disposiciones penales sobre los auditores.
- d) Obligaciones y funciones del auditor externo.
- e) La obligación de informar sobre la existencia de créditos relacionados.
- f) La publicación de estados financieros y el dictamen del auditor.
- g) Incidencias de carácter penal para los auditores de instituciones bancarias en El Salvador.
- h) La importancia de considerar la independencia y los conflictos de intereses del auditor.

El desarrollo de los aspectos legales es:

Artículo 184.

Enunciado del artículo: Se prohíbe toda captación de fondos del público con publicidad o sin ella, en forma habitual, bajo cualquier modalidad, a quienes no estén autorizados de conformidad con la presente Ley u otras que regulen esta materia. La infracción a lo dispuesto en este inciso se sancionará según lo que establece el Artículo 240-A del Código Penal, sin perjuicio de cualquier otro delito que cometieren.

Cualesquiera personas o entidades que tengan conocimiento de alguna infracción a lo dispuesto en el inciso anterior, deberán presentar la denuncia correspondiente a la Superintendencia o a la Fiscalía General de la República, para la deducción de las responsabilidades a que hubiere lugar en el campo de su respectiva competencia.

Igual obligación tendrán los directores, administradores, contadores y auditores internos y externos de las entidades que infrinjan la presente disposición. A los directores, administradores, contadores y auditores internos y externos de las entidades que capten fondos del público sin autorización y que incumplan la obligación de denunciar tales actos, se les aplicará el Artículo 309 del Código Penal, sin perjuicio de cualquier otro delito que cometieren."

Función: La vigilancia de las sociedades es conferida por el Código de Comercio a los Contadores Públicos autorizados, a pesar que los bancos son regulados por sus propias leyes, en la ley de bancos, se establece en su Art. 1, párrafo 2, que no se le exime a las instituciones bancarias del cumplimiento de aquellas situaciones no previstas en las leyes especiales, pero que si son contempladas en el Código de Comercio, por tanto se sustenta que la vigilancia de estas sociedades del ramo financiero, tal como sucede con otras, es otorgada adicionalmente a los auditores externos.

Responsabilidad: La responsabilidad del Contador Público se centra en velar por que la institución sobre la cual ejerce la auditoria, de cumplimiento a las disposiciones legales vigentes, así como comunicar oportunamente cualquier irregularidad o aplicación indebida de dichas leyes, ya que, como puede

apreciarse, este artículo responsabiliza de forma puntual a los auditores juntamente con los directores, administradores y contadores por la no denuncia oportuna del incumplimiento del presente artículo. De igual forma que lo confirma el Art. 188 de ésta ley.

Incidencia: Como consecuencia de no denunciar los actos descritos en este artículo, y siempre y cuando se hubiese comprobado que el profesional contable no desarrolló su trabajo con diligencia éste podría ser sancionado, así:

- a) Multado hasta por un millón de colones, ya que el inciso 2 del Art. 188, los presume responsables de la infracción.
- b) Al tratarse de un despacho de auditoria, la sociedad titular del despacho será considerada como irregular, procediendo luego a su disolución, con base en lo establecido en el Código de Comercio, Art. 349: "La sociedad que estando legalmente organizada ejecute actos ilícitos, será declarada disuelta y se liquidará inmediatamente.
- c) Según lo establecido en el Art. 309 del Código Penal: "El que teniendo conocimiento cierto, de que se fuere a cometer un delito contra la vida o la integridad personal, la seguridad colectiva, la salud pública, la libertad individual o sexual y no existiendo peligro o daño para sí o para sus parientes, no lo pusiere en conocimiento del amenazado o de la autoridad, será sancionado con prisión de seis meses a un año, si el delito hubiere comenzado a ejecutarse.
- d) De igual forma incurre en la desinscripción de por lo menos dos años del registro de auditores de la Superintendencia del Sistema Financiero, sin lo cual se ve imposibilitado de prestar sus servicios profesionales a instituciones del

sistema financiero, según lo establecido en el artículo 9 y 10, de la Norma Prudencial NPB2-05, emitida por la Superintendencia del Sistema Financiero.

Análisis /comentario

La captación no autorizada de fondos es catalogada como un hecho ilegal, ya que violenta entre otras leyes, lo establecido en el presente artículo. La responsabilidad directa del hecho de captar fondos del público, es exclusiva de la institución que lo lleva a cabo, sin embargo, en este artículo, la Ley de Bancos convierte en copartícipes de la responsabilidad al auditor, al no desarrollar con la debida diligencia su trabajo.

Artículo 205(párrafo 4).

Enunciado del artículo:“Los auditores externos, al emitir su opinión sobre los estados financieros de los bancos, indicarán en nota separada el conjunto de los créditos relacionados. Las mencionadas instituciones deberán llevar separadamente un registro detallado de los referidos créditos”.

Función: Emitir su opinión sobre los estados financieros básicos de la entidad, de acuerdo a las disposiciones establecidas por la presente Ley, las regulaciones emitidas por la Superintendencia del Sistema Financiero que le competen y normas éticas y técnicas que rigen el quehacer de la profesión. Al emitir la opinión, el auditor se debe asegurar que los estados financieros carecen o no de errores o irregularidades de importancia relativa, pero además del dictamen, dicha opinión en ciertas circunstancias debe ser acompañada de una serie de comentarios que brinden un mejor panorama de la situación económica y financiera de la institución.

Responsabilidad: El auditor es responsable de verificar las revelaciones que la administración ha efectuado respecto de los créditos relacionados otorgados por los bancos. El artículo 204 de la Ley de Bancos, establece que se consideran personas relacionadas por la propiedad, las titulares del tres por ciento o más de las acciones de un banco.

Para determinar el 3% se le sumarán a las acciones del titular, las del cónyuge, las de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y la parte proporcional que les correspondan, cuando tengan participación social en sociedades que sean accionistas de un banco.

Incidencia: Dentro de las posibles incidencias se encuentra la de hacer acreedora a la institución de una sanción de:

- a) Multa del 20% de los créditos a personas relacionadas que excedan el 5% del capital social pagado y reservas legales de la institución. (Según Art. 203 y 207 de la Ley de Bancos)
- b) Multa del 20% de las operaciones realizadas, según Art. 207 inciso 2 de la Ley de Bancos.
- c) Deterioro de la imagen profesional del Contador Público y el deterioro de la profesión.

Análisis /comentario

Existe la posibilidad que las instituciones bancarias proporcionen créditos a personas relacionadas, siempre y cuando dichos créditos no excedan el 5% del capital social pagado y reservas legales del banco. Al existir un exceso a este parámetro establecido en la ley, se vuelve un incumplimiento legal. Por tanto, según la Ley de Bancos es responsabilidad del auditor comentar mediante sus notas adjuntas a su opinión, la existencia de dichos créditos, ya sea en exceso o no, esto sin

embargo no exime al banco de la responsabilidad de llevar un registro actualizado de dichos créditos.

Según las Normas Internacionales de Auditoria, la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, por lo tanto corresponde a la administración la elaboración y presentación de los mismos. Es por ello que el auditor solamente está obligado a verificar las revelaciones que la administración efectúe, mas no es el responsable de la elaboración de las notas que acompañan a los estados financieros.

Por tanto, pareciera que en este artículo, la Ley de Bancos pone al auditor en contraposición al principio de independencia estipulando que debe indicar en "nota" separada el conjunto de créditos relacionados. En la realidad, los auditores llevan a cabo una serie de pruebas y procedimientos para establecer las posibles irregularidades en las instituciones bancarias, sin embargo, aunque se diseñen programas y procedimientos de auditoria, la eficiencia de los mismos dependerá en gran manera de la pericia del auditor y su diligencia en aplicar dichos procedimientos.

Artículos 210 y 211.

Artículo 210.

"Los directores, gerentes, empleados, auditores externos o demás personas de un banco que, a sabiendas, hubieren elaborado, aprobado o presentado un balance o estado financiero adulterado o falso, o que hubiesen ejecutado o aprobado operaciones para disimular la situación del banco, incurrirán en los delitos de falsificación de documentos y se aplicarán las sanciones establecidas en el Artículo 283 del Código Penal. En caso de quiebra o liquidación forzosa de la institución serán

considerados como responsables de quiebra dolosa y se aplicarán las penas del Artículo 242 del Código Penal.”

Artículo 211.

“Los directores, gerentes, empleados, auditores externos o demás personas de un banco que alteren, desfiguren u oculten datos o antecedentes, libros, estados, cuentas, correspondencia u otro documento con el fin de obstaculizar, dificultar, desviar o eludir la fiscalización que corresponde efectuar a la Superintendencia, serán sancionadas de acuerdo con lo que establece el Artículo 286 del Código Penal.”

Función: Como se ha expresado en artículos anteriores, para estos casos la función del Auditor que se ve involucrada es la de “vigilar” las actuaciones de las instituciones, con base a lo estipulado en el Código de Comercio como en la Ley de Bancos.

Responsabilidad: Es responsabilidad del auditor, velar por la legalidad de las operaciones de las instituciones e informar oportunamente cualquier situación irregular que se presente. Desde el momento en que el auditor presenta su opinión a través del respectivo dictamen, toma para sí un grado razonable de responsabilidad respecto de la certeza de las cifras contenidas en los estados financieros dictaminados.

Incidencia: Los artículos 210 y 211 estipulan las sanciones a las que un auditor, que permita la presentación de cifras alteradas en los estados financieros, o que simplemente sean ocultados datos o información que alteren la apreciación de los usuarios de dichos estados financieros, estas sanciones pueden ser:

- Prisión de 3 a 6 años (Art.283. Código Penal)

- Prisión de 3 a 7 años (Art.242. Código Penal)
- Prisión de 1 a 3 años (Art.286 Código Penal)
- Procede la desinscripción del auditor en la Superintendencia del Sistema Financiero (Art. 9 y 10, de la Norma Prudencial NPB2- 05)
- Multas con base al artículo 37 y 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero - Además, deterioro de su imagen profesional.

Análisis / comentario.

En algunas circunstancias, los Contadores Públicos pueden ser objeto de persuasión para llevar a cabo ciertas operaciones que pudiesen ser consideradas como fraudulentas. Desde tiempos atrás, casos como los de FINSEPRO, INSEPRO Y LAFISE, nos demuestran que la práctica de "maquillar" estados financieros para presentar una situación que no es el reflejo de la realidad, es algo que se da en El Salvador.

Por otra parte, la continuidad en las reformas fiscales y penales, han ido mermando en alguna medida estas prácticas inapropiadas, sin embargo, no puede descartarse la posibilidad que éstas aún se lleven a cabo en el país.

Lo importante de todo esto es comprender que las disposiciones penales respecto a las prácticas de alterar cifras u ocultar información financiera, no son exclusivas de los auditores del sistema financiero, por tanto es necesario comprender que a pesar que no parezca importante el firmar y sellar un estado financiero que no se ha examinado adecuadamente, este hecho puede llevar a un profesional en Contaduría Pública a guardar de 1 a 6 años de prisión, según lo establecido en el Código Penal.

Artículo 224 inciso 1.

Enunciado del artículo: "Los bancos deberán publicar en dos diarios de circulación nacional, por una sola vez, en los primeros sesenta días de cada año previa aprobación de la Junta General de Accionistas, sus estados financieros, referidos al ejercicio contable anual correspondiente al año inmediato anterior, con sujeción a las normas que dicte la Superintendencia de conformidad con su Ley Orgánica. Dichos estados financieros deberán ser dictaminados por auditores externos inscritos en el registro que lleva la Superintendencia y el dictamen correspondiente deberá ser publicado en la misma oportunidad."

Función - Dictaminar: El dictaminar implica emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros. El artículo 226 de la Ley de Bancos establece dicha función.

Responsabilidad: Es necesario que la opinión emitida por el auditor, sea dada en consideración de las normas éticas y técnicas necesarias. Del grado de imparcialidad e independencia con que se emite la opinión, depende el valor de la misma. Por otra parte el auditor debe considerar que la institución bancaria sólo cuenta con sesenta días para publicar los estados financieros anuales, por tanto estos deben estar dictaminados antes de ese plazo, en vista de esto el auditor es responsable de dictaminar oportunamente los estados financieros.

Incidencia: La falta oportuna de una opinión por parte del auditor responsable (siempre que no sea producto de una limitación a la auditoría) es causa de deterioro de la imagen profesional del auditor, por otra parte el auditor puede

incurrir, tanto para sí como para la institución bancaria, en multas según el Art.37 y 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero.

Análisis / comentario.

En el campo práctico, la mayoría de instituciones bancarias cumplen con la disposición legal de publicar sus estados financieros anuales o intermedios, de igual forma los auditores cumplen con su responsabilidad de dictaminar oportunamente los estados financieros. Sobre esto, es necesario hacer hincapié en que existe en todo momento y circunstancia, la necesidad de realizar los trabajos de auditoria con diligencia, debido cuidado profesional e independencia, pues de esto depende la calidad de la opinión.

Art. 226.

Enunciado del artículo: "El auditor externo, persona natural o jurídica, será designado para cada ejercicio contable anual y deberá ser independiente de la sociedad auditada; no pudiendo poseer directamente o a través de personas jurídicas ninguna acción de ellas, ni deberá ser deudor del banco que audite, ni que sus ingresos por la auditoría de dicho banco excedan del veinticinco por ciento de sus ingresos totales.

Las obligaciones y funciones del auditor externo serán además de las establecidas en otras leyes y en las instrucciones que imparta la Superintendencia, las siguientes:

- a) Opinar sobre la suficiencia y efectividad de los sistemas de control interno contable de la institución.
- b) Opinar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, especialmente las relativas al Fondo Patrimonial, límites de créditos, créditos y contratos con

personas relacionadas y la suficiencia de las reservas de saneamiento.

- c) Proporcionar información de las inversiones y financiamiento del banco a sus subsidiarias.
- d) Opinar sobre el cumplimiento de las políticas internas a las que se refiere el Artículo 63 de esta ley.
- e) Pronunciarse o abstenerse explícita y motivadamente de hacerlo sobre otros aspectos que requiera la Superintendencia o el banco auditado.
- f) Manifestar expresamente si ha tenido acceso a la información necesaria para emitir su opinión.

La Superintendencia, establecerá los requerimientos mínimos de auditoría que deben cumplir los auditores externos respecto a las auditorías independientes que realicen en los bancos. Asimismo, tendrá facultades para verificar el cumplimiento de estos requisitos mínimos, pudiendo tener acceso a los papeles de trabajo.

Las funciones del auditor externo de un banco son incompatibles con la prestación de cualquier otro servicio a la institución auditada.

El incumplimiento a las disposiciones contenidas en el presente artículo será sancionado por la Superintendencia con multas, suspensiones hasta por un año o exclusión del Registro de Auditores, de acuerdo a los procedimientos establecidos en su Ley Orgánica.

Cuando el auditor externo identificare situaciones de iliquidez o insolvencia, o tuviere dificultades de acceso a la información deberá comunicárselo a la Superintendencia".

Función: Dictaminar: Tal como lo expresa este artículo, la finalidad última del auditor externo es emitir una opinión sobre los estados financieros de la institución, la cual debe ir acompañada de sus respectivos anexos. Esta opinión debe contemplar una serie de aspectos que van con relación al resguardo del interés público.

Responsabilidad: Es responsabilidad del auditor, a la luz del presente artículo emitir una opinión que sea producto de un trabajo completo de auditoria, llevado a cabo con el debido cuidado profesional, independencia e imparcialidad, careciendo de cualquier tipo de conflicto de intereses que pueda ser motivo de cuestionamiento de la validez de la opinión, tal como lo expresa el respectivo Código de Ética emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Incidencia: Como producto del incumplimiento a lo estipulado en el presente artículo se puede dar:

- Multa de hasta 20% del 2% sobre el capital y reservas de la institución, según lo establecido en el Art.37 y 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero.
- La des-inscripción del registro que le acredita como auditor autorizado por la Superintendencia del Sistema financiero hasta por 2 años, según lo establecido en la Norma Prudencial NPB02-05.
- Pena de cárcel de 1 a 6 años con base en los artículos 242, 283 y 286 del Código Penal.

Análisis / comentarios

En este artículo se le atribuye al auditor la responsabilidad de emitir una opinión que abarque lo siguiente:

- 1- El control interno.
- 2- Cumplimiento legal.
- 3- Facilitación de información financiera.
- 4- Políticas internas.
- 5- Pronunciamientos sobre hechos puntuales y disponibilidad de información.

Lo anterior debe tener como base las prácticas establecidas en el Código de Ética emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría; las buenas costumbres, el debido cuidado profesional y la independencia.

En el día a día, el auditor debe emitir su opinión, basado en los parámetros establecidos en la técnica y ética, unos en mayor o menor grado que otros, pero, no debe olvidarse que en cualquiera de los casos, los trabajos de auditoría deben realizarse anteponiendo los intereses de la sociedad por sobre los intereses propios.

3.2.3.2 LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DEL SISTEMA FINANCIERO

Los aspectos abordados en el siguiente análisis de mayor importancia y vinculados al profesional de contaduría pública que trata esta ley, están contenidos únicamente en el artículo No. 39. Dichos aspectos son:

- a) Sanciones referentes a la alteración o falsificación de estados financieros.
- b) La vigilancia mediante la Superintendencia del Sistema Financiero.
- c) La falsedad documentaria.

El desarrollo del articulado es como sigue.

Artículo 39.

Enunciado del artículo: "Serán sancionados con multa hasta el veinte por ciento de la multa máxima que se le pudiere imponer según el artículo 37 de esta Ley: Los Directores, Interventores, Gerentes, Funcionarios, Empleados, Audidores Externos e Internos y liquidadores de una Institución sometida a la fiscalización de la Superintendencia que a sabiendas hubieren aprobado o presentado estados financieros alterados o falsos, o que alteren o desfiguren datos o antecedentes en los balances, libros, estados, cuentas, correspondencia u otro documento cualquiera o que oculten o destruyan estos elementos, con el fin de dificultar, desviar o eludir la fiscalización que corresponde ejercitar a la Superintendencia de acuerdo con la Ley.

En caso de quiebra de la Institución, las personas que hubieran ejecutado tales actos serán consideradas como responsables de quiebra fraudulenta."

Función: Presentación de estados financieros con la respectiva información que respalda la integración de los saldos en los estados financieros como por ejemplo: libros legales, estados de cuenta, auxiliares de cuentas y otros. Ejercer la vigilancia conferida para la Superintendencia del Sistema Financiero, en consideración de las leyes, normas y lineamientos de la Superintendencia del Sistema Financiero.

Responsabilidad: Presentación de estados financieros correctos y de una forma veraz sin ninguna alteración. Asegurarse que lo proporcionado es proveniente de las actividades operativas reales de la empresa.

Incidencia: Al descubrirse estados financieros, libros y documentación falsa o alterada y ya previamente revisada o auditada por el contador público, el Art. 51 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores establece que los auditores externos asentados en el Registro Público Bursátil podrán ser sancionados con suspensión o cancelación en el mismo por el incumplimiento a las obligaciones profesionales y legales. Además puede ser sancionado con prisión de 3 a 6 años según el Art. 283 del Código Penal.

Análisis /comentario

Si llegare a darse el hecho que algún auditor se preste para alterar la información financiera de una compañía, ya sea para obtener préstamos o dar a conocer que la institución no presenta problemas financieros o de cumplimiento legal, puede ser sujeto de sanciones por parte del Consejo de Vigilancia, así como las sanciones de carácter penal, tal como lo establece el Art. 283 y 286 del Código Penal.

El auditor de una compañía que encontrare información fraudulenta, debe divulgarlo a La Superintendencia del Sistema Financiero. Esto es importante considerarlo, para evitar las posibles sanciones, inclusive aquellas de carácter penal, lo cual a su vez generará que la profesión contable sea desprestigiada ante la sociedad, los gremios, los colegas y sus clientes. De igual forma, le es aplicable lo establecido en el Art. 47 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores.

3.2.3.3 LEY DE INTERMEDIARIOS FINANCIEROS NO BANCARIOS.

Los aspectos contenidos en el siguiente análisis de mayor importancia y vinculados al profesional de contaduría pública que trata esta ley, están contenidos únicamente en el artículo

No. 60. Dichos aspectos son:

- a) Las principales funciones y responsabilidades de los auditores en las entidades intermediarias financieras no bancarias.
- b) Principales incidencias penales del auditor.
- c) Sanciones por parte de la Superintendencia del Sistema Financiero.
- d) La importancia de la planificación de la auditoría.

Artículo 60.

Enunciado del artículo: "La auditoría deberá establecer la razonabilidad de la gestión administrativa, demostrar su situación económica y analizar todos los medios operativos, los estados financieros y la gestión gerencial de las cooperativas. Sus actuaciones se realizarán de acuerdo con los principios de contabilidad, las normas de auditoría generalmente aceptadas y su uniforme aplicación.

Las obligaciones y funciones del auditor externo serán, además de las establecidas en otras leyes y en las instrucciones que imparta la Superintendencia, las siguientes:

- a) Opinar sobre la suficiencia y efectividad de los sistemas de control interno contable de la institución;
- b) Opinar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, especialmente las relativas al Fondo Patrimonial, límites de créditos, créditos y contratos con personas relacionadas y la suficiencia de las reservas de saneamiento;
- c) Proporcionar información de las inversiones y financiamiento de la cooperativa a sus subsidiarias;
- d) Opinar sobre el cumplimiento de las políticas internas a las que se refiere el artículo 41 de esta ley;

- e) Pronunciarse o abstenerse explícita y motivadamente de hacerlo, sobre otros aspectos que requiera la Superintendencia o la cooperativa auditada;
- f) Manifestar expresamente si ha tenido acceso a la información necesaria para emitir opinión."

Función: Vigilar las actuaciones de los intermediarios financieros no bancarios, acordes a las leyes y regulaciones vigentes y emitir una opinión respecto de las mismas.

Responsabilidad: Opinar de forma responsable e independiente sobre las políticas, procedimientos, sistemas de control interno y situación financiera de los intermediarios financieros no bancarios, considerando en todo momento los lineamientos emitidos por la Superintendencia del Sistema Financiero, las Normas Internacionales de Auditoría y demás leyes especiales.

Incidencia: Cuando el auditor externo de un intermediario financiero no bancario no cumple a cabalidad con las obligaciones y funciones establecidas en el presente artículo, puede verse afectado por sanciones tales como:

- Prisión de 1 a 3 años, según Art. 289 del Código Penal.
- Prisión de 3 a 6 años, según Art. 283 del Código Penal.
- Multa del 20% sobre el 2% del capital y reservas de la institución según Art. 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero.
- Desincrición del auditor, del registro de La Superintendencia por un período de hasta de dos años, según Norma Prudencial NPB2-05, Art. 2.

Análisis / comentario

En la práctica, el auditor externo que realice la auditoría en

lo relacionado a intermediarios financieros no bancarios, deberá cumplir con los requisitos establecidos en la NPB2, en el Art. 2 numeral 2 establece que los auditores deberán satisfacer las Normas de Auditoría establecidas por la Superintendencia del Sistema Financiero, y sobre todo lo establecido en el Art. 3 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, así como también es necesario mencionar que los principios de contabilidad generalmente aceptados son los mencionados en el Art. 444 del Código de Comercio que establece que son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), pero que actualmente se llaman Normas Internacionales de Información Financiera.

Para llevar a cabo la auditoría de estados financieros de los Intermediarios Financieros no Bancarios, los auditores deben planificar su trabajo, atendiendo las NIAS (Desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría). Además, debe cumplir con las normas que la Superintendencia del Sistema Financiero establece, como lo son las Normas Prudenciales y Normas de Contabilidad Bancaria.

Con lo que respecta a los contratos con personas relacionadas, este es un punto muy importante, pues de las negociaciones con personas relacionadas nace la necesidad de ejercer un control mucho más minucioso, ya que en algunos casos, este tipo de situaciones trae consigo riesgos de carácter financiero, que en el peor de los casos pueden materializarse en fraudes y estafas.

El auditor por tanto, debe velar porque se garantice el interés de los propietarios del capital de la entidad, pero además velar por cuidar el interés público en general.

3.2.3.4 LEY DE SOCIEDADES DE SEGUROS.

Los aspectos de mayor relevancia reflejados en el análisis de esta ley son:

- a) Importancia de la vigilancia de las sociedades de seguros.
- b) Las disposiciones penales sobre los Auditores.
- c) Obligaciones y funciones del auditor externo.
- d) La obligación de informar sobre las operaciones entre partes vinculadas.
- e) La publicación de estados financieros y el dictamen del auditor.
- f) Principales funciones y obligaciones de los auditores.
- g) La alteración de estados financieros y las sanciones correspondientes.
- h) Incidencias de carácter penal y otras sanciones para los auditores.
- i) La independencia del auditor y el conflicto de intereses.

El desarrollo del análisis de los artículos es el siguiente:

Artículo 28(inciso segundo)

Enunciado del artículo:

Los auditores externos al emitir su opinión sobre los estados financieros de las Sociedades de Seguros, indicaran en nota separada el conjunto de los créditos entre partes vinculadas. Las mencionadas instituciones deberán llevar separadamente un listado detallado de los referidos créditos.

Función: Emitir opinión sobre los estados financieros de sociedades de seguros, basándose en la evidencia obtenida a través de los procedimientos desarrollados en la auditoría, y

considerando las regulaciones que establezca para este caso la Superintendencia del Sistema Financiero.

Responsabilidad: La responsabilidad del auditor es verificar las revelaciones que la administración de la Compañía ha realizado respecto a las partes vinculadas, las cuales pueden ser directas o indirectas, debido a que los estados financieros son responsabilidad de la entidad.

Incidencia: Según el artículo 83 de esta Ley de Sociedades de Seguros, el auditor externo será sancionado con 1 a 6 años de prisión por los delitos de falsedad de documentos, alteración desfiguración y ocultación de datos, libros, estados, y cuentas.

- La Norma Prudencial NPB2-06 emitida por la Superintendencia del Sistema Financiero en el artículo 9 señala:
Que el auditor al incurrir en reiteradas negligencias o incapacidad profesional, el superintendente del Sistema Financiero en el uso de sus facultades podrá excluir del Registro de Auditores autorizados que lleva la Superintendencia del Sistema Financiero. Además en el artículo 11 de esta misma norma señala que las suspensiones y cancelaciones se harán del conocimiento del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría serán divulgadas por la Superintendencia en el medio y número de veces que estime conveniente.

Análisis/comentario:

Este artículo hace mención de las operaciones entre partes vinculadas directa o indirectamente con la respectiva institución, en la cual en el artículo 27 de esta misma ley,

señala que las sociedades de seguros así como sus filiales, no podrán tener a personas vinculadas en su cartera de créditos y de darse el caso el auditor externo está en la obligación de revelarlo en las notas a los estados financieros, esto es con el fin de evitar que estos créditos se utilicen para obtener un provecho propio de los directores, administradores, gerentes, funcionarios y empleados de la institución.

Con base a comentarios de profesionales, se ha podido comprobar, que en la práctica, en ocasiones son los auditores quienes efectúan las revelaciones en las notas a los estados financieros al igual que el estado de flujos de efectivo, esto se da especialmente por la costumbre de haberlo hecho siempre y ganar méritos con los clientes para conservarlos. Sin embargo, de darse esta situación, se pondría en riesgo la independencia del auditor, y por tanto se le restaría objetividad a su opinión.

Artículo 83.

Enunciado del artículo: "Los directores, gerentes, empleados, auditores externos o demás personas de una sociedad de seguros que ha sabiendas, hubieren elaborado, aprobado o presentado un balance alterado o falso o que hubieren ejecutado o aprobado operaciones para disimular la situación de la sociedad, incurrirán en el delito de falsedad de documentos y se aplicaran las sanciones de uno a seis años de prisión.

Si alteraren, desfiguraren u ocultaren datos o antecedentes, libros, estados, cuentas, correspondencia u otro documento con el fin de obstaculizar, dificultar, desviar o eludir la fiscalización que corresponda efectuar a la Superintendencia, serán sancionados con la pena de uno a tres años de prisión. En caso de quiebra o liquidación forzosa de la sociedad de seguros, los sujetos mencionados en el inciso primero del presente

artículo serán considerados como responsables de quiebra dolosa y se les aplicaran las penas de tres a siete años de prisión"

Función: Fiscalizar y dictaminar sobre las base de hechos y registros legales que posean la suficiente evidencia para que el auditor pueda dar fe sobre la veracidad y existencia de las operaciones originadas por el giro normal del negocio (Art. 17 literal d) Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría)

Responsabilidad: Desarrollar el trabajo sobre la base de normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (Norma Internacional de Auditoría sección 200 "Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoria de Estados Financieros), así como, apegarse a los principios éticos que rigen la actuación del Auditor.

Incidencia:

Conforme los artículos 37 y 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero, El auditor al no cumplir con sus funciones y responsabilidades puede ser objeto de sanciones, esto conforme a los artículos 37 y 39 de la Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero.

Además, el auditor externo de acuerdo a sus funciones de certificar y autorizar información contable que dan fe pública de la veracidad de los datos, al cometer una falta como las detalladas anteriormente, deterioraría su imagen profesional y perdería la confianza que alguna vez gozo de las personas a quien brindaba sus servicios.

Análisis/comentario:

En El Salvador, la difícil situación que atraviesa la economía, indudablemente afecta en muchos aspectos a la mayoría de sectores; el sector profesional no se encuentra exento de dicho impacto, lo cual lleva a suponer la posibilidad que la profesión se vea seriamente afectada por hechos que van en contra de lo ético, moral y profesional, existe la posibilidad que en ocasiones el auditor deje pasar algunos incumplimientos por parte del cliente, por su afán de no perderlo.

Este tipo de acciones, no solo perjudica al profesional como tal, sino a un gran número de colegas que se esmeren por desarrollar de la manera más adecuada el trabajo de auditoría.

Por otra parte, hay que tener en cuenta, que el profesional en contaduría pública es el responsable de realizar las funciones que la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría le concede de acuerdo a los parámetros legales y éticos que le rigen en la profesión.

Artículo 87

Enunciado del artículo: "Las sociedades de seguros deberán publicar en dos diarios de circulación nacional, en los primeros sesenta días de cada año los estados financieros referidos al ejercicio contable anual correspondiente al año inmediato anterior aprobado por la Junta General de Accionistas, con sujeción a los modelos que emita la Superintendencia, conjuntamente con el detalle de inversiones, la individualización de sus reaseguradores y el monto de los créditos otorgados a partes vinculadas. Los estados financieros antes referidos deberán ser dictaminados por auditores externos inscritos en el Registro que llevará la Superintendencia y el dictamen correspondiente será publicado en la misma oportunidad.

Las sociedades de seguros deberán publicar además en dos diarios de circulación nacional, balances de situación y liquidaciones provisionales de cuentas de resultados correspondientes al treinta de Junio de cada año, dentro de los treinta días siguientes. La Superintendencia establecerá los requerimientos mínimos de auditoría que deberán cumplir los auditores externos respecto a las auditorías independientes que realicen en las sociedades de seguros.

Asimismo, tendrá facultades para verificar el cumplimiento de estos requisitos mínimos.

Los auditores externos deberán colaborar con la Superintendencia, a la cual brindarán la información y certificarán sobre los asuntos propios de su labor, que dicho organismo solicite en el desarrollo de su función de fiscalización “.

Función: La función del auditor es la de vigilar el cumplimiento de las regulaciones emitidas por la Superintendencia del Sistema Financiero.

Responsabilidad: Emitir la opinión por medio del Dictamen sobre los estados financieros, los cuales deben estar firmados por el auditor para que estos se conviertan en un documento al cual el usuario puede tener acceso. Es aquí donde la responsabilidad del auditor de cumplir con las disposiciones establecidas por la Superintendencia del Sistema Financiero y demás normas éticas y técnicas de la profesión cobran mucho más valor, ya que podría ponerse en riesgo la credibilidad e imagen de la profesión, el hecho de publicar o informar datos de la posición financiera o económica que no sean veraces y confiables.

Incidencia: El auditor al no cumplir con los requisitos mínimos que le exige la Superintendencia del Sistema Financiero a través de las Norma Prudencial Bancaria 2-06, podrá ser suspendido o excluido del Registro, según artículo 9 de dicha Norma.

Este artículo señala que las instituciones dedicadas al negocio de aseguramiento o reaseguramiento, están obligadas a la publicación de sus estados financieros, sin embargo, estos sólo tienen validez si están debidamente dictaminados por un Contador Público. Esto indica que el auditor cuenta con un plazo no mayor de sesenta días (para las publicaciones anuales) y 30 días (para los estados financieros intermedios) en dichos plazos el auditor debe elaborar dichos informes.

3.2.3.5 LEY DEL MERCADO DE VALORES.

Algunos de los aspectos más sobresalientes sobre los cuales versa la presente ley son los que a continuación se mencionan:

- a) Requisitos para la inscripción de los auditores en la Superintendencia del Sistema Financiero.
- b) Importancia de la emisión del dictamen.
- c) Importancia del debido examen de los estados financieros.
- d) La publicación de los estados financieros y el dictamen del auditor.
- e) La vigilancia por parte de la Superintendencia de Valores.

El análisis del articulado se explica a continuación.

Artículo 65 literales c) y d)

Enunciado del artículo: "Las casas de corredores estarán obligadas a:

- c) Elaborar estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales deberán ser auditados por auditores externos registrados en la Superintendencia.
- d) Publicar en dos periódicos de circulación nacional sus estados financieros al 30 de Junio y 31 de diciembre de cada año, junto con el dictamen de los auditores externos, dentro de los sesenta días siguientes a las fechas indicadas".

Función: Dictaminar los estados financieros de las Casas Corredoras, basados en normas y principios internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Responsabilidad: Llevar a cabo la auditoría con diligencia y cuidado profesional que esta requiere y emitir el dictamen de la compañía auditada, para que este sea publicado según lo señala el artículo en estudio.

El dictamen que va ser publicado en los periódicos debe ser la representación fiel de la situación real de la compañía.

Incidencia: El auditor al emitir el dictamen falsamente sobre la situación financiera de estas entidades tendrá responsabilidad penal y sufrirá multa de hasta dos veces el monto de la operación o transacción respectiva, con un mínimo de cien mil colones según lo señala el artículo 107 literal "d" de la Ley del Mercado de Valores. Además puede ser des inscrito del registro que lleva la Superintendencia y la imagen que tiene ante sus colegas se verá afectada por no cumplir lo establecido en las normas éticas.

Análisis / comentario: Es responsabilidad de la administración de las casas de corredores elaborar los estados financieros con una base de contabilidad aceptada, también que los estados financieros estén auditados por el auditor externo inscrito en la Superintendencia, ya que de lo contrario no tienen validez. Los estados financieros de las casas de Corredoras, las Bolsas de Valores y los depósitos y custodia de valores, deben ser dictaminados y publicados en dos periódicos de circulación nacional según lo establecen los artículos 41 párrafo uno y artículo 80 párrafo 3 de la Ley del Mercado de Valores.

Los estados financieros dictaminados y publicados deben ser producto de una verificación selectiva de las operaciones efectuadas por las entidades de parte del auditor externo responsable. Cabe señalar que la Superintendencia es responsable de vigilar la labor de los auditores externos de las entidades del mercado de valores según lo señala el artículo 20 de la Ley del Mercado de Valores.

Artículo 81

Enunciado del artículo: "Los auditores externos de las personas sujetas al régimen de la presente Ley deberán registrarse en la Superintendencia, para lo que deberán llenar los siguientes requisitos:

- a) Estar inscritos en el Registro Profesional de Auditores que lleva el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría;
- b) Acreditar una experiencia profesional en el ejercicio de la auditoría externa de al menos tres años;
- c) No haber sido condenado por delitos graves o contra el patrimonio o la Hacienda Pública;

d) No ser deudores en el sistema financiero salvadoreño de créditos a los que se les haya constituido una reserva de saneamiento del cincuenta por ciento o más del saldo.

Tratándose de sociedades, los requisitos anteriores se exigirán a los administradores, a las personas a quienes se les encomiende la dirección de las auditorías y a quienes firmen los informes correspondientes”.

Función: Dictaminar sobre los estados financieros de los emisores de valores, bolsas de valores, sociedades de depósito y custodia de valores, casas corredoras de bolsa, sociedades clasificadoras de riesgo y otros que la Ley del Mercado de Valores rige.

Responsabilidad: Inscribirse en el Registro Público Bursátil de la Superintendencia según lo señala el artículo 6 de la Ley del Mercado de Valores.

Incidencia: El incumplimiento a este artículo genera que el profesional en Contaduría Pública no puede llevar a cabo auditorías especiales, según lo señala el artículo 4 de la Ley Reguladora del ejercicio de la Contaduría.

Análisis /comentario:

Según lo señala el presente artículo para emitir opinión sobre los estados financieros de las entidades sujetas a la Ley del Mercado de Valores, los auditores externos deben estar inscritos en el Registro Público Bursátil que esta formado por registros especiales dentro del cual están los auditores externos de las personas sujetas a la presente Ley.

Para ejercer la auditoría, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en el artículo 3 declara que es necesario estar autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría y para ello se deben cumplir ciertos requisitos, dentro de los cuales se contempla una amplia experiencia en auditoría (por lo menos 3 años), con lo cual se espera que el auditor tenga las habilidades y competencias necesarias para desempeñar su trabajo de forma adecuada.

Artículo 86

Enunciado del artículo: "Los auditores externos deben examinar el balance general, el estado de resultados, el estado de utilidades retenidas y el flujo de efectivo y expresar su opinión profesional e independiente sobre dichos estados financieros, para lo cual deberán como mínimo:

1. Examinar con diligencia si los diversos tipos de operaciones realizadas por la sociedad están reflejadas razonablemente en la contabilidad y estados financieros de esta;
2. Señalar a la dirección de la sociedad las deficiencias que detecten respecto a la adopción de prácticas contables y al mantenimiento de un sistema contable efectivo;
3. Informar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados por la Superintendencia del Sistema Financiero de conformidad a esta Ley;
4. Utilizar normas y procedimientos de auditoría que garanticen que el examen de la contabilidad y estados financieros sea confiable y proporcione elementos de juicio suficientes que sustenten el contenido del dictamen; y
5. Mantener durante un periodo no inferior a cinco años, desde la fecha del respectivo dictamen, todos los papeles de trabajo que les sirvieron de base para emitir su opinión".

Función: Dictaminar los estados financieros en base a normas técnicas y éticas que todo profesional debe conocer para desempeñar el trabajo asignado.

Responsabilidad: Emitir la opinión previa verificación del cumplimiento legal y técnico que la compañía auditada esté obligada, y además verificar la razonabilidad de las operaciones realizadas juntamente con el ambiente de control que refleja la compañía sujeta a revisión, todo ello enmarcado en el conocimiento del negocio y en los riesgos identificados, comunicando oportunamente a la administración de la compañía sobre las deficiencias de control interno y hallazgos encontrados, que es necesario corregirlos antes de la emisión del respectivo dictamen elaborado por el auditor independiente. Además, señalar los incumplimientos según el artículo 70 del Reglamento de la Ley del Mercado de Valores.

Incidencia: El resultado de no examinar, señalar e informar sobre los incumplimientos que la Compañía objeto de auditoría refleja en los estados financieros, puede afectar la credibilidad y la confianza que se tiene en el auditor, ya que este ha sido contratado para emitir una opinión producto de una serie de procedimientos que aseguren que las cifras que presentan los estados financieros son razonables, es decir que están libres de omisiones significativas.

Análisis/comentario:

En una auditoría de estados financieros el auditado debe colaborar facilitando todo requerimiento de información necesario solicitado por el auditor externo según lo señala el artículo 85 de la Ley del Mercado de Valores, ya que es

responsabilidad del auditor diseñar los procedimientos adecuados para examinar los estados financieros de la entidad. El auditor externo de las entidades del Mercado de Valores debe documentar por lo menos en los papeles de trabajo lo siguiente:

- a) Los tipos de operaciones ejecutadas por la entidad.
- b) Que las operaciones estén reflejadas razonablemente en la Contabilidad.
- c) Evaluar las aseveraciones de los estados financieros en cada una de las cuentas según le aplique.
- d) La base de contabilidad sobre la cual están registradas las operaciones y todo lo relacionado a los estados financieros.

En la práctica, la mayoría de clientes proporcionan la información que se les solicita, sin embargo, el auditor debe considerar que posiblemente se verá en circunstancias en las que no exista una buena disposición por parte del cliente, de ser así, afectaría tanto a él como al auditor y significaría una limitación en el alcance de la auditoría, llevando al auditor a abstenerse de opinar.

3.2.4 CÓDIGO PENAL

Los aspectos de mayor relevancia tomados del Código Penal, para los fines que persigue el análisis de la presente ley son:

- a) El Contador Público y la falsedad material.
- b) La certificación de estados financieros con relación a la falsedad documentaria.
- c) Importancia de la objetividad y honestidad del auditor.
- d) Sanciones de carácter penal por el ejercicio ilegal de la Contaduría Pública.

Artículo 283

Enunciado del artículo: "El que hiciere un documento público o auténtico, total o parcialmente falso o alterare uno verdadero, será sancionado con prisión de tres a seis años. Si la conducta descrita en el inciso anterior se realizare en documento privado, se impondrá la misma pena si el agente actuare con ánimo de causar perjuicio a un tercero. El que estando autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, elaborare, facilitare, hiciere circular o pusiere a disposición cualquiera de los referidos documentos a nombre de persona no inscrita en el Registro de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, o que contenga datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan, será sancionado con prisión de cuatro a seis años.

Cuando el que incurriere en las conductas establecidas precedentemente no estuviera autorizado por la Administración Tributaria para imprimir los documentos relativos al control del impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la sanción a imponer se incrementará en dos terceras partes de la pena máxima estipulada"

Función: Certificar balances, valúos e inventarios, rendición de cuentas (Art. 17, literales "e", "f" y "h" de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y Art. 441 del Código de Comercio.) Esta función, como ha podido observarse a lo largo del desarrollo del presente capítulo, es de las más frecuentes en el quehacer contable. En ocasiones anteriores se ha explicado que el certificar consiste en dar fe respecto de las cifras, datos o resultados reflejados en un documento.

Responsabilidad: Desarrollar la función de certificación haciendo uso eficiente de los conocimientos técnicos, de la mano de las prácticas dentro del margen de la ética y la moral, acompañándose con un alto sentido de la independencia, actuando dentro de los márgenes de la legalidad.

Incidencia: Como es identificable en este artículo, en primera instancia las consecuencias posibles son:

- Pena de cárcel de tres a seis años, con base en el presente artículo.
- Deterioro de la imagen profesional.
- Sanción verbal, multa en efectivo hasta por 15 salarios mínimos urbanos, suspensión del ejercicio de la profesión hasta por cinco años (Art.47 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría)
- Sanción por parte de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles (Art. 12 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles):
 - a) Leve: Amonestación escrita, en los casos de incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el Art. 10 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, cuando se tratara por primera vez;
 - b) Grave: multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, cuando por causas imputables al comerciante, no se hubiere subsanado el cumplimiento de la obligación a que se refiere el literal anterior;
 - c) Muy Grave: Multa de quince a cincuenta salarios mínimos urbanos superior vigente cuando se cometiere alguna de las infracciones establecidas en el Art. 11 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, o la

reiteración de las infracciones a que se refieren los artículos anteriores (10 y 11)

El incumplimiento de la sanción no exime al infractor del cumplimiento de sus obligaciones.

Análisis/comentario:

Como puede verse, al incurrir en una falta a las disposiciones de las leyes mercantiles, financieras o tributarias, puede inducir a un profesional a caer en una falta de carácter penal. Este tipo de faltas posee una connotación un poco más severa, pues además de las sanciones económicas o las suspensiones que pueden dictar las leyes mercantiles o tributarias, las penas de cárcel son de las más destructivas para la imagen del profesional en contaduría. De igual forma lo estipula el Art. 287 del mismo Código Penal, en el cual se establece que "... el que con conocimiento de la falsedad y sin haber intervenido en ella, hiciere o tuviere en su poder un documento falsificado o alterado, sea público o privado, será sancionado con prisión de tres a cinco años". Este artículo puede ser aplicable a los casos en que muchos profesionales certifican balances que no han examinado adecuadamente, o bien, ellos mismos los someten a procesos de "acomodamiento de cifras", que no es otra cosa que "maquillaje" de balances. Dichas prácticas, dependiente de las circunstancias; en El Salvador, son consideradas delitos carcelables.

Es evidente, que dependiendo de las circunstancias en que se cometa la falta, o por el simple hecho de permitir que se cometa, incide en diferentes tipos de sanción que va desde uno a seis años de prisión, sin embargo, cualesquiera que sean las

situaciones en las que se dé el ilícito, se debe considerar que existe una sanción aplicable a la misma.

Se considera que hay dos cosas fundamentales para el profesional en contaduría pública:

- 1- Su capacidad técnica y ética y
- 2- Su imagen profesional.

Artículo 284

Enunciado del artículo: "El que con motivo del otorgamiento o formalización de documento público o auténtico, insertare o hiciere insertar declaración falsa concerniente a un hecho que el documento debiere probar, será sancionado con prisión de tres a seis años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior se realizare en documento privado, se impondrá la misma pena si el agente actuare con ánimo de causar perjuicio a un tercero. El que emitiere o entregare documentos relativos al control del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, haciendo constar una operación que no se realizó o que habiéndose realizado se hagan constar cuantías y datos diferentes a los reales, será sancionado con prisión de cuatro a seis años".

Si los documentos referidos en el inciso anterior acrediten como emisores a sujetos que no se encuentran inscritos en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria; contengan datos o información que no corresponden al contribuyente con el que se vinculan en él, la sanción se incrementará hasta en una tercera parte del máximo señalado en el inciso anterior."

Función: Dictaminar Estados Financieros. La función de dictaminar, consiste en emitir una opinión con respecto a la

razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros.

Responsabilidad: Es responsabilidad del profesional en contaduría pública emitir sus opiniones de forma independiente y objetiva. El peso legal de la opinión de un Contador Público es el que le da la relevancia a dicha opinión, pero además es susceptible de ponerle en evidencia respecto del cumplimiento con las leyes.

Incidencia: Como se ha mencionado en el artículo anterior, existe una gama de posibles sanciones impuestas, ya sea por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría o por la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, las cuales pueden ir desde las amonestaciones verbales hasta las multas en efectivo o suspensiones; sin embargo, este artículo en especial, establece una pena de prisión de tres a seis años en los casos en que se inserte o se haga insertar por un tercero, información falsa respecto de un hecho que dicho documento busque comprobar.

Análisis/comentario:

Cuando se lleva a cabo la emisión de una opinión respecto de un hecho, transacción, evento, o sobre la razonabilidad de todos estos eventos resumidos en los estados financieros, debe considerarse siempre que hay que tomar en cuenta algunos factores importantes tales como:

- 1- Emitir opinión, siempre que esta sea al producto de un trabajo completo de auditoría realizado por el auditor o por un asistente supervisado por él. (Art. 22 literal "c" y "d" Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría)

- 2- Evitar emitir dictámenes, informes u opiniones sobre registros contables, estados financieros o sobre cualquier otro documento contable o legal, que no tenga respaldo en libros o documentos que estén de acorde con la realidad (Art.22 literal "a" Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría)
- 3- Evitar suprimir en todo o en parte, destruir u ocultar documentos públicos auténticos o privados verdaderos o una certificación o copia que lo sustituya legalmente, pues de esto puede derivarse una sanción de uno a tres años de cárcel (Art. 286 Código Penal).
- 4- Velar por la existencia actualizada de libros legales de las empresas y corroborar las cifras que de ellos se derivan hacia los estados financieros (Art.438 Código de Comercio)
- 5- No dejar de lado los principios básicos de la moral y la ética, junto con el debido cuidado profesional.

CAPITULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

1. En la investigación desarrollada se pudo comprobar que la mayoría de profesionales en contaduría pública, no conocen en su totalidad el marco regulatorio que rige la profesión contable ni tampoco los lineamientos que éste manda; por tanto, el análisis e interpretación de las funciones, responsabilidades e incidencias legales del contador público; brinda una guía adecuada que describe y comenta a los profesionales, los aspectos legales que la legislación salvadoreña contempla específicamente para el profesional en contaduría pública.

2. La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública viene a complementar el marco jurídico para el ejercicio de la profesión, ya que ésta regula la función de la auditoria, los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que la ejerzan, y establece el marco sancionatorio; por lo tanto, el Contador Público es un profesional que tiene el compromiso de dar fe pública (seguridad razonable) que la información que ha sido sujeta a su revisión es concordante con la realidad, y está apegada a las estipulaciones contenidas en las distintas leyes.

3. El profesional en contaduría pública brinda en la actualidad una variedad de servicios que se constituyen de interés público para los distintos usuarios de los mismos;

tal situación, conlleva a que el profesional posea una adecuada formación académica, reciba capacitación constante (educación continuada) en aspectos técnicos, legales y éticos. Además, el control de la calidad y ética profesional del contador público, se constituyen también como herramientas que complementan y coadyuvan a que las funciones y responsabilidades legales de este profesional sean realizadas con la mayor diligencia.

4.2 RECOMENDACIONES

1. Es necesario que el profesional en contaduría pública tenga conocimiento sobre la legislación Salvadoreña en lo referente a los aspectos legales que le competen y son de obligatoriedad, para ello puede guiarse del articulado comentado y analizado en el capítulo III de este documento.
2. Los profesionales de la contaduría pública deben mantenerse constantemente informados y actualizados acerca de los aspectos de la legislación salvadoreña que competen a la carrera contable, esto, puede ser llevado a cabo a través de una disciplina por la lectura y por capacitaciones e información que imparten las distintas instituciones gremiales de la profesión; teniendo como referente la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
3. En aras de mejorar la calidad de los servicios del profesional en contaduría, las distintas instituciones gremiales de la profesión contable, deben de continuar mejorando los esfuerzos para hacer llegar a los estudiantes

universitarios de la carrera, y a los profesionales que están el ejercicio de su funciones; los conocimientos actualizados y necesarios que les permitan desenvolverse con adecuada diligencia y brindar un servicio de calidad.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Fornos, Manuel de Jesús, Contabilidad Financiera I, Editorial Ediciones Contables, 4ª Edición, 2007, El Salvador.
- González Irigoyen, Rómulo, Como hacer una tesis de Contador Público, Editorial Banca y Comercio, 2ª Edición, 1984, México.
- Kohler, Eric L. Diccionario para Contadores, Editorial Uteha, S. A. de C. V., 4ª Edición, 1979, México, ISBN 968-438-580-3.
- Muñoz Campo, Roberto, Guía para trabajos de investigación universitarios, Editorial Artes Gráficas, 3ª Edición, 1995.

TRABAJOS DE GRADUACION

- Arévalo Segovia, Raúl Cesáreo y otros. El profesional contable y su responsabilidad ante el surgimiento de La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, Diciembre de 2001.
- Cuellar Marengo, René y otros. El contador Público Académico y su formación en la Universidad de El Salvador, Febrero de 1993.
- Chávez Castillo, Elsa Cristina y otros. La responsabilidad técnica y legal del Contador Público en el ejercicio de la auditoria fiscal en El Salvador. Septiembre 2002.
- Romero Dimas, Miriam Abigail y otros. La formación profesional en área de finanzas, una necesidad del Contador Público en su desarrollo profesional, Febrero 2005.

CODIGOS

- Código de Comercio de El Salvador, Edición 2007
- Código de Ética Profesional para Contadores Públicos. Mayo 2005
- Código de Tributario de El Salvador. Edición 2005

LEYES Y REGLAMENTOS

- Ley de Bancos. 10ª Edición, 2003
- Ley de Intermediarios Financieros no Bancarios. 10ª Edición, 2003
- Ley de Sociedades de Seguros. 10ª Edición, 2003
- Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles. 10ª Edición, 2003
- Ley del Mercado de Valores. 10ª Edición, 2003
- Ley del Registro de Comercio. 10ª Edición, 2003
- Ley Orgánica de la Superintendencia del Sistema Financiero. 10ª Edición, 2003
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Decreto 828, vigencia abril 2000.

ANEXOS

- ANEXO 1
Análisis e interpretación de Datos
- ANEXO 2
Carta de solicitud del listado de profesionales inscritos,
al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría
Pública y Auditoría
- ANEXO 3
Listado de profesionales inscritos al Consejo de Vigilancia
de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, al 31 de
diciembre de 2006

ANEXO 1

**Análisis e Interpretación
de datos**

PREGUNTA No.1

¿En que medida conoce el contexto o marco legal salvadoreño (códigos, leyes, reglamentos, etc.) donde se establece y menciona de forma explícita, las distintas funciones y responsabilidades legales del profesional en contaduría Pública?

OBJETIVO:

Determinar en que medida el profesional de contaduría pública estima conocer el contexto legal que le establece de forma directa sus funciones y responsabilidades.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
MUCHO	21	40%
POCO	21	40%
MUY POCO	4	7%
NADA	7	13%
	53	100%

ANALISIS:

En lo relacionado al conocimiento sobre las distintas funciones y responsabilidades legales del profesional en contaduría Pública; el 40% de los encuestados conoce mucho, otro 40% conoce poco, un 7% conoce muy poco y un 13% no conoce.

INTERPRETACION:

El resultado denota que el 60% de los encuestados no posee mucho conocimiento sobre las funciones y responsabilidades legales del profesional en contaduría Pública, y el restante 40% conoce poco o nada.

PREGUNTA No.2

¿Cuales son las leyes, códigos y reglamentos, que considera que describen las distintas funciones, responsabilidades y sanciones; del profesional en contaduría Pública?

OBJETIVO

Determinar el contexto legal que el contador público conoce sobre sus funciones, responsabilidades y sanciones.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Código Tributario	18	34%
Código de Comercio	10	19%
Ley Superintendencia de Sistema Financiero	7	13%
Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	18	34%
	53	100%

ANALISIS:

El 68% de los encuestados consideran que el marco legal que establece las funciones, responsabilidades y sanciones del contador público, se encuentra establecido en el Código Tributario y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; un 19% considera que está en el Código de Comercio y un 13% considera que está en la Ley del Sistema Financiero.

INTERPRETACION:

El resultado demuestra que la mayoría de los encuestados considera que el Código Tributario y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; describen las distintas funciones, responsabilidades y sanciones.

PREGUNTA No. 3

¿Conoce la ley especial que establece las regulaciones, responsabilidades fundamentales, y procedimientos de vigilancia para que el profesional en Contaduría Pública ejerza su carrera?

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen la Ley que rige las funciones fundamentales de éste.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	41	77%
NO	12	23%
	53	100%

ANALISIS:

El 77% de los encuestados conocen la Ley Especial que establece las regulaciones, responsabilidades fundamentales y procedimientos de vigilancia del profesional en contaduría pública, y el 23% no.

INTERPRETACION:

El análisis nos indica que gran parte de los encuestados conoce la Ley Especial, la cual ha sido abiertamente difundida hacia la mayoría de profesionales para su aplicación.

PREGUNTA No. 4

Mencione 5 funciones o responsabilidades legales, por orden de importancia, que le competen al contador público.

OBJETIVO

Determinar cuales funciones y responsabilidades considera más fundamentales el profesional de contaduría pública.

No.	RESPONSABILIDAD	FRECUENCIA	%
1)	Emitir dictamen fiscal y financiero	26	15%
2)	Legalizar sistemas contables y catalogo de cuentas	22	13%
3)	Legalización de libros	22	13%
4)	Certificar balances	20	12%
5)	Emitir certificaciones varias	14	8%
6)	Ser ético e independiente en sus labores	13	8%
7)	No ocultar información al Fisco	10	6%
8)	Examinar el cumplimiento de los aspectos sustantivos	8	5%
9)	Declarar las obligaciones fiscales oportunamente	7	4%
10)	Elaboración de Estados Financieros	6	3%
11)	Documentar los registros contables	6	3%
12)	Elaboración de declaraciones	6	3%
13)	Retenciones tributarias	6	3%
14)	Informar al cliente de aspectos relevantes en la auditoria	6	3%
	TOTALES	172	100%

ANALISIS:

El 61.00% de los encuestados, expresa que las 5 funciones ó responsabilidades más fundamentales del contador público son: Emitir dictamen fiscal y financiero, Legalizar sistemas contables y catalogo de cuentas, Legalización de libros, Certificar balances y Emitir certificaciones varias. El restante 39.00% comenta diversas funciones legales y no legales (ser ético, Elaboración de estados financieros, no ocultar información al fisco, elaboración de declaraciones, etc.)

INTERPRETACION:

Gran parte de los profesionales encuestados tiene cierto conocimiento de algunas funciones y responsabilidades legales, esto se confirma al establecerse que el 61% de éstos expresó con veracidad 5 funciones y responsabilidades que le competen; no obstante el 39% restante, tiende a confundir funciones y obligaciones éticas o administrativas con las legales.

PREGUNTA No.5

Mencione 5 funciones o responsabilidades legales, por orden de importancia, que usted efectúa o realiza como parte de sus servicios profesionales a terceros.

OBJETIVO

Determinar cuales funciones y responsabilidades realiza más comúnmente el profesional en contaduría pública.

No.	RESPONSABILIDAD	FRECUENCIA	%
1)	Legalización de libros	20	16%
2)	Emitir dictamen fiscal y financiero	20	16%
3)	Elaboración de Estados Financieros	17	14%
4)	Elaboración de declaraciones	10	8%
5)	Legalización de sistemas contables y catalogo de cuentas	10	8%
6)	Ser ético e independiente en sus labores	10	8%
7)	Realizar obligaciones legales en Registro de Comercio, Alcaldía, Ministerio de Hacienda	7	6%
8)	Llevar contabilidades	6	5%
9)	Certificar balances	6	5%
10)	Realizar pruebas del área de riesgos	3	2%
11)	Evaluación del control interno	3	2%
12)	Asesoría tributaria	3	2%
13)	Asesoría financiera	3	2%
14)	Retenciones tributarias	3	2%
15)	Emitir certificaciones varias	3	2%
	TOTALES	124	100%

ANALISIS:

El 62.00% de los encuestados respondió que las 5 funciones ó responsabilidades legales que realiza comúnmente son: Legalización de libros, Emitir dictamen fiscal y financiero, elaboración de estados financieros, elaboración de declaraciones, Legalizar sistemas contables y catalogo de cuentas. El restante 38.00% comenta que realiza otras diversas

funciones legales (ser ético, llevar contabilidades, certificar balances, etc.)

INTERPRETACION:

El 46% de los profesionales encuestados coincide en 3 de las 5 funciones más mencionadas por los profesionales en sus actividades comúnmente realizadas, más sin embargo un 54% de los profesionales encuestados realiza otras actividades que no son solamente de tipo legal sino también administrativas, por lo que en algunos casos, éste tiende a confundir las actividades administrativas que realiza en el día a día, con las funciones o responsabilidades meramente legales que le establece la ley.

PREGUNTA No.6

Al realizar la auditoria financiera y la de aspectos legales tributarios ¿Cual cree que es la principal finalidad y responsabilidad legal del Contador Público?

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen la principal finalidad y responsabilidad legal que los rigen en la realización de una Auditoria Financiera y de cumplimiento legal.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de las empresas con base a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; y emitir una opinión sobre los aspectos tributarios conforme a Código tributario, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos.	42	79%
Evaluar el control interno que le permita determinar las áreas de riesgo de la empresa	4	8%
Realizar conciliación entre el resultado contable y fiscal, para efectos de impuesto sobre la renta	7	13%
Todas las anteriores	0	0%
	53	100%

ANALISIS:

En referencia a la principal finalidad y responsabilidad Legal del Contador Público cuando realiza auditoria financiera y de aspectos legales tributarios, el 79% de los encuestados asegura que es emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de las empresas con base a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; y emitir una opinión sobre los aspectos tributarios conforme a Código tributario, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, un 13% cree que es realizar conciliación

entre el resultado contable y fiscal y un 8% cree que es Evaluar el control interno que le permita determinar las áreas de riesgo de la empresa.

INTERPRETACION:

El resultado refleja que el profesional en contaduría pública esta consiente de su principal función y responsabilidad ante terceros, al realizar la auditoria financiera y la de aspectos legales tributarios.

PREGUNTA No.7

¿Considera y aplica la Normativa Legal relacionada a la carrera de contaduría pública, como parte de su responsabilidad en el desarrollo de sus funciones profesionales?

OBJETIVO

Determinar en que medida las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen la forma en que se aplican los aspectos legales relacionados a su profesión.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
MUCHO	28	53%
POCO	21	40%
MUY POCO	4	7%
NADA	0	0%
	53	100.00%

ANALISIS:

Con respecto a la aplicación de la normativa legal relacionada a la contaduría pública; el 53% de los encuestados la aplica mucho, un 40% la aplica poco y un 7% la aplica muy poco.

INTERPRETACION:

Con este resultado se observa que gran parte de los encuestados aplica la normativa legal relacionada a la contaduría pública y con ello está garantizando brindar un servicio de calidad hacia los clientes.

PREGUNTA No.8

¿Considera que las Normas Internacionales de Auditoria son necesarias para el desarrollo de su profesión, y que es su responsabilidad la aplicación de éstas a la hora de dictaminar sobre las cifras de los estados financieros y sobre los aspectos tributarios de las empresas?

OBJETIVO

Comprobar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen las Normas Internacionales de Auditoria que regulan las responsabilidades relacionadas a su profesión al dictaminar sobre los Estados Financieros de la empresa.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	49	92%
NO	4	8%
	53	100%

ANALISIS:

El 92% de los encuestados afirma que las Normas Internacionales de Auditoria son necesarias para el desarrollo de su profesión, y que es su responsabilidad la aplicación de éstas a la hora de dictaminar sobre las cifras de los estados financieros y sobre los aspectos tributarios de las empresas, y solo un 8% considera que no lo son.

INTERPRETACION:

El resultado establece que la mayoría de los encuestados dictaminaría sobre los estados financieros y sobre los aspectos tributarios de las empresas, tomando como base las Normas Internacionales de Auditoria.

PREGUNTA No.9

¿Cree que para cumplir con su responsabilidad en el desarrollo de su profesión, es necesario aplicar la normativa técnica y legal?

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública concuerdan en que no es necesario solamente conocer la normativa técnica en el desempeño de su profesión.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	52	98.00%
NO	1	1.00%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 98% de los encuestados expresa que para cumplir con su responsabilidad en el desarrollo de su profesión, es necesario aplicar la normativa técnica y legal, y solo un 2% considera que no es necesario la aplicación de ambas.

INTERPRETACION:

Lo anterior significa que un gran porcentaje los encuestados tomaría como referencia en el desarrollo de su trabajo hacia terceros, la normativa técnica y legal de la profesión.

PREGUNTA No.10

¿Tiene claramente definida cuál es su responsabilidad ante los usuarios, de su trabajo profesional como Contador Público, cuando éste difiere en el cumplimiento de la Normativa Legal?

OBJETIVO

Saber si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen claramente su responsabilidad ante los usuarios de la información, en lo relacionado a la normativa legal aplicable a la profesión.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	46	87.00%
NO	7	13.00%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 87% de los encuestados tiene claramente definida cuál es su responsabilidad ante los usuarios, de su trabajo profesional como Contador Público, cuando éste difiere en el cumplimiento de la Normativa Legal, y el 13% no tiene definida dicha responsabilidad.

INTERPRETACION:

Lo anterior significa que la mayoría de los encuestados sabe que el desarrollo de la profesión conlleva una serie de responsabilidades y requisitos legales, a los que debe darse cumplimiento para prestar un servicio de calidad hacia los clientes.

PREGUNTA No.11

¿Sabe de la existencia de sanciones legales que se le imputarán al no desarrollar diligentemente su trabajo profesional como Contador Público?

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública, conocen la existencia de sanciones legales por no desarrollar diligentemente su profesión.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	38	72%
NO	15	28%
	53	100%

ANALISIS:

El 72% de los encuestados conoce de la existencia de sanciones legales que se le imputarán al no desarrollar diligentemente su trabajo profesional como Contador Público, y el 28% desconoce que existen sanciones.

INTERPRETACION:

Lo anterior establece que existe una parte considerable de profesionales que conocen de la existencia de sanciones legales que le imputarían al no desarrollar diligentemente su trabajo ante terceros, y un menor porcentaje lo desconoce.

PREGUNTA No.12

Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, favor mencione 3 sanciones legales que se le imputaran al contador público al no realizar diligentemente su profesión.

OBJETIVO

Determinar las sanciones más conocidas por parte de los profesionales en Contaduría pública.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Multas	25	47.%
Prisión	7	13.%
No poder ejercer la profesión	21	40.%
	53	100.00%

ANALISIS:

En cuanto a las sanciones legales conocidas por los encuestados, los resultados, son: el 47% respondió que multas, el 13% expresó prisión, y el 40% mencionó no poder ejercer la profesión.

INTERPRETACION:

Lo anterior denota que sí se posee un conocimiento genérico del tipo de sanciones que se le atribuirían al contador público al no realizar diligentemente su profesión.

PREGUNTA No.13

En el desempeño de sus funciones como profesional en Contaduría Pública, conoce los lineamientos suficientes para demostrar que su trabajo ha sido realizado sobre la base de Normas y Leyes.

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública son capaces de demostrar de manera legal y técnica que están realizando de forma diligente su profesión.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Sí	35	66%
No	18	34%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 66% de los encuestados conoce los lineamientos suficientes para demostrar que su trabajo ha sido realizado sobre la base de Normas y Leyes, y el 34% desconoce dichos lineamientos.

INTERPRETACION:

Lo anterior establece que existe un parte considerable de profesionales, que desconocen los lineamientos legales y técnicos que demuestren que su trabajo fue desarrollado diligentemente.

PREGUNTA No.14

¿Conoce sobre las Normas de Control de Calidad en Auditoria?

OBJETIVO

Determinar si las personas que ejercen la Profesión de Contaduría Pública conocen sobre las Normas de Control de Calidad en Auditoria.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	57%
NO	23	43.%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 57% de los encuestados conoce sobre las Normas de Control de Calidad en Auditoria, y el 43% no las conoce.

INTERPRETACION:

Lo anterior significa que existe un parte considerable de profesionales, que podrían realizar su trabajo no teniendo la calidad mínima que establecen las Normas de Control de Calidad en Auditoria

PREGUNTA No.15

¿Considera que la aplicación pertinente y responsable de las Normas de control de calidad, contribuirían a que el contador público mejorara el desempeño e sus funciones y responsabilidades legales, evitando con ello el riesgo de posibles sanciones.

OBJETIVO.

Determinar la relevancia que el profesional de contaduría pública, le asigna a las Normas control de Calidad.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	53	100.00%
NO	0	0.00%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 100% de los encuestados considera que la aplicación pertinente y responsable de las Normas de control de calidad, contribuirían a que el contador público mejorara el desempeño e sus funciones y responsabilidades legales, evitando con ello el riesgo de posibles sanciones.

INTERPRETACION:

Lo anterior denota una aceptación total, de que un buen control en la calidad de los servicios profesionales, conllevará a un buen servicio a los clientes y disminuirá el riesgo de sanciones.

PREGUNTA No.16

¿En que medida aplica las normas de control de calidad, en el desempeño de sus funciones y responsabilidades legales?

OBJETIVO

Conocer el grado de aplicabilidad de las Norma de Control de Calidad.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
MUCHO	7	13%
POCO	28	53%
MUY POCO	18	34%
NADA	0	0%
	53	100.%

ANALISIS:

En cuanto a la aplicación de las normas de control de calidad, en el desempeño de las funciones y responsabilidades legales de los encuestado, los resultados son: el 13% respondió que las aplica mucho, el 53% expresó poco, y el 34% mencionó que muy poco.

INTERPRETACION:

Lo anterior denota que no se tiene mucho la cultura o disciplina, de aplicar el control de calidad en el trabajo cotidiano, lo cual conlleva al riesgo que no se pueda estar brindado al cliente un buen servicio.

PREGUNTA No.17

Considera de utilidad la elaboración de un documento que recopile y analice el articulado legal que describe las funciones y responsabilidades del profesional en contaduría pública.

OBJETIVO.

Conocer si las personas que ejercen la profesión de la Contaduría Pública, consideran de utilidad la elaboración de un documento que recopile y analice el articulado legal que incide directamente en las funciones y responsabilidades del profesional contable.

ALTERNATIVA	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	53	100.%
NO	0	0.%
	53	100.00%

ANALISIS:

El 100% de los encuestados considera de utilidad la elaboración de un documento que recopile y analice el articulado legal que describe las funciones y responsabilidades del profesional en contaduría pública.

INTERPRETACION:

Lo anterior denota el interés y la necesidad de un documento que recopile y analice el articulado legal que describe las funciones y responsabilidades del profesional en contaduría pública.

ANEXO 2

**Carta de solicitud de
listado de profesionales
inscritos al Consejo de
Vigilancia de la Profesión
de la Contaduría Pública y
Auditoria**

San Salvador, 16 de julio de 2007

Señores
**Consejo de Vigilancia de la Contaduría
Pública y Auditoría**
Presente.

Ref. Solicitud de Listado de Profesionales inscritos a la fecha más reciente

Respetables Señores:

Reciban un cordial saludo y deseándoles éxitos en el desempeño de sus labores profesionales.

Por medio de la presente y para efecto de utilizar como una herramienta relevante e indispensable en nuestro trabajo de graduación, agradeceremos nos faciliten el listado actualizado de los profesionales que se encuentran inscritos en el Consejo, debiendo contener en la medida de lo posible lo siguiente:

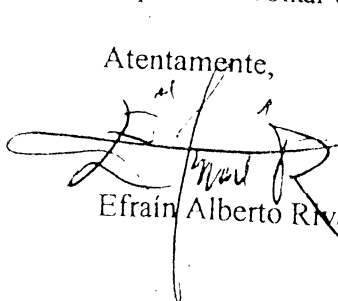
- Nombre del Profesional Inscrito
- Dirección
- Teléfono

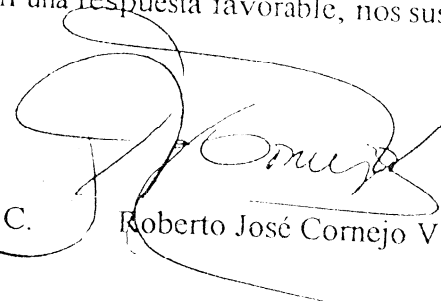
Para su conocimiento les informamos lo siguiente:

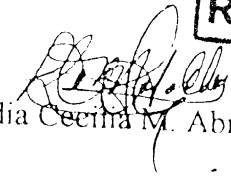
- Dicha información nos servirá para realizar visitas y entrevistas a los profesionales inscritos, con el fin de recopilar información respecto a nuestro trabajo de investigación: "ANALISIS E INTERPRETACION DEL TRABAJO Y RESPONSABILIDAD LEGAL DEL PROFESIONAL DE CONTADURIA PÚBLICA"
- Nuestro trabajo es para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador, el asesor designado es el Msc. Julio German López
Tel. 7854-0050

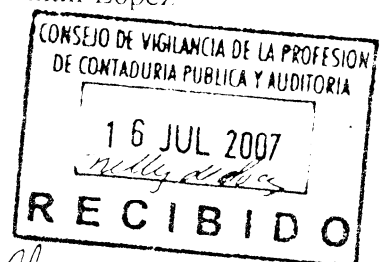
Esperando contar con una respuesta favorable, nos suscribimos,

Atentamente,


Efraín Alberto Rivas C.


Roberto José Cornejo V.


Lidia Cecilia M. Abrego Ch.



ANEXO 3

Listado de profesionales
inscritos al Consejo de
Vigilancia de la Profesión
de la Contaduría Pública y
Auditoria, al 31 de
diciembre de 2006.



CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA PROFESION DE CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA MINISTERIO DE ECONOMIA



De acuerdo a lo establecido en el Artículo 13 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, se presenta a continuación la lista de Personas Naturales y Jurídicas autorizadas para ejercer la Contaduría Pública y Auditoría al 31 de Diciembre de 2006.

PERSONAS NATURALES QUE HAN ACTUALIZADO INFORMACION DEL REGISTRO, SEGÚN ARTICULO 7 DE LA L.R.E.C.

0301	ABARCA GOMEZ	CARLOS	3557	BARAHONA ARRIETA	JORGE ALBERTO	1571	CASTRO BARRERA	DIMAS ARIOL
0983	ABREGO RIVERA	RODOLFO SABRINO	3645	BARAHONA BENTIZ	ALVARO ENRIQUE	3432	CASTRO BLANCO	DAMIA LUSSETTE
0978	ACEVEDO MEDRANO	ROSA VICTORIA	0157	BARAHONA GOZALEZ	EGIDIO	0415	CASTRO CORRALES	HAYDÉE LORENA
0877	ACOSTA CANGRINY	BERNARDO ANTONIO	1227	BARAHONA HERRERA	CARLOS ALFONSO	0618	CASTRO TULLIO	MARCO TULLIO
2221	ACOSTA RIVERA	OSCAR REINALDO	2127	BARAHONA MENA	ANA OLGA	2822	CASTRO DE BARRIOS	SANDRA MARGARITA
3473	AGUILA CANDIDO	VLADIMIR ALFREDO	1361	BARAHONA MORALES	C LAUDIO EUGENIO	0189	CASTRO DE CISNEROS	ANA BEATRIZ
0348	AGUILAR AYALA	MARIA HILDA	1873	BARAHONA MORALES	GERARDO ALFONSO	0646	CASTRO GOMEZ	JUAN FRANCISCO
0878	AGUILAR AYALA	MARIA EMMA	3273	BARAHONA RIVERA	JOSE GILBERTO	0747	CASTRO HERMANDEZ	DORIS MAGDALENA
1843	AGUILAR CAMPOS	ROLANDO	0573	BARRILLAS GARCIA	CARLOS	2445	CASTRO MARTINEZ	JEANNETTE MARISELA
3330	AGUILAR CORTIZ	LILIAN ESTELA	2520	BARRILLAS SOLIS	MELANY VICTORIA	0962	CASTRO MARTINEZ	MIGUEL ESTANISLAO
3100	AGUILAR DE LOPEZ	LILIAN ARELI	0268	BARRERA AQUIÑO	SEGUNDO JULIAN	2795	CASTRO QUINTANILLA	HUGO
2338	AGUILAR FLORES	JESUS MARCIAL	3275	BARRERA HERMANDEZ	JORGE ADALBERTO	2303	CATOTA SALAZAR	EDEWILSON ELIESEER
1294	AGUIRRE BARRADA	FRANCISCO JAVIER	3121	BARRERA HERMANDEZ	BOGAMBELIAN CAROLI	3618	CEDILLOS DUJERO	CARLOS ANTONIO
0438	AGUIRRE BUARCADO	MANUEL	3474	BARRERA JOVEL	JUAN PABLO	0628	CENENO ANGULO DE OSORIO	DESA MARIN
3480	AGUIRRE MARRADQUIN	VICTOR ANTONIO	3186	BARRERA MORALES	CECILIA LORENA	3463	CENENO LUCERO	DOUGLAS JOAQUIN
2803	AGUIRRE SARAVIA	ZULMA PATRICIA	3072	BARRIENTOS DE PALACIOS	RODANEA BEATRIZ	0529	CERON CUATRO	LUIS ALBERTO
0125	AGUIRRE	JOSE ALFREDO	2687	BARRIENTOS MARTINEZ	NELSON SAUL	1362	CERON ESCOBAR	JOSE NOLÉ
0825	AGUIRRE ANTONIO	SABIEL ANTONIO	0859	BARRIENTOS MARTINEZ	ERNESTO ANTONIO	0037	CERON RIVERA	LORENA DE LOS ANGELES
3580	AGUIRRE BURGOS	ADILIA ELENA	1195	BARRIOS BERMUDEZ	JOSE RAFAEL	1360	CHAGUAGUA PIMENTEL	JOSE ARTURO
3408	AGUIRRE LOPEZ	OSCAR ARMANDO	3502	BATRES DE MAGAÑA	TERESA AMELIA	2363	CHACON	JORGE ALBERTO
1458	AGUIRRE MIRANDA	MARIO FRANCISCO	0872	BEJARANO CABRERA DE AYALLO	DELMY CECILIA	1021	CHACON AVALOS	AMERICÓ
2436	AGUIRRE OVEDO	WILLIAM FREDDY	2654	BELLOSO LARA	JOSE EDUARDO	3479	CHACON DE ACOSTA	DINDRA DE JESUS
36-4	AGUIRRE QUINTANILLA	LETICIA VERONICA	2874	BELTRAN ALVARADO	JORGE ALBERTO	1199	CHACON DRELLANA	JOSE ROBERTO
1758	AGUIRRE ROSALES	ROSEMINO DSMIN	3542	BELTRAN MOLINA	JUAN CARLOS	2289	CHAMULL SARAVIA	JUAN EDUARDO
0701	AGUIRRE ROSALES	MARIA CONCEPCION	3562	BENAVITES RIVERA	FREDDY AMILCAR	3454	CHAVARRIA FUERTES	KATIA BEATRIZ
2489	AGUIRRE ROSALES	FRANCISCO ALDASO	0579	BENAVITES SOLANO	SOMIA MARISEL	2002	CHAVARRIA PINO	HUGO ERIC
'899	AGUIRRE ROSALES	JOSE MISHAEL	3492	BENTEZ	JUAN ANTONIO	0844	CHAVEZ	ROBERTO NELSON
3185	ALDANA JO-TEL	LISANDRO ADRIAN	1737	BENTEZ AVILES	MARTA FLOR	1922	CHAVEZ BONILLA	CARLOS ENRIQUE
3390	ALDANA MEDEL	JOSE ADALBERTO	0491	BENTEZ ESTRADA	JOSE GUSTAVO	2929	CHAVEZ DE ACOSTA	ANA LILIAN
3490	ALDANA MEDEL	JUAN ALBERTO	3446	BERGUDO DE FLORES	ANA OLGA	2172	CHAVEZ DE ROSA	VERONICA ELIZABETH
3383	ALEMAN	JOSE SILVESTRE	3036	BERNAL ALVAREZ	GERSON ERNESTO	1274	CHAVEZ MARTINEZ	MIGUEL GRANUDO
2486	ALEMAN ALEMAN	RUTH MARLENE	3011	BERNAL DE ALESPRIA	SANDRA EMILIA	3423	CHAVEZ MARTINEZ	RENÉ MAURICIO
1458	ALFARO	MILTON ANTONIO	1425	BERNAL MEJIA	JOSE LEONIDAS	3652	CHAVEZ MARTINEZ	FREDDY SALVADOR
3012	ALFARO	CRISTOBAL	1158	BERNAL TORRES	DARÍO	0007	CHICAS	HAYDÉE DEL ROSARIO
1438	ALFARO BARRIENTOS	DANILO ANGEL	3475	BERNAL VASQUEZ	SALVADOR ENRIQUE	0148	CHICAS ALFARO	CARLOS HUMBERTO
2418	ALFARO JACOBO	GRICELDA LIDUVINA	2919	BERRIOS DE RIVAS	CELIA ESPERANZA	3530	CHICAS BONILLA	CAROLINA FELICITA
2341	ALFARO LARA	CARLOS ENRIQUE	1264	BERRIOS MENDEZ	GARMEN EMERITA	1485	CHICAS BARRADUIN DE BENNETT	MARTA LORENA
2539	ALFARO MEJIA	SANTIAGO RODRIGUEZ	0083	BLANCO	RIGUARDO ARMANDO	1756	CHICAS MORALES	HECTOR ROLANDO
2267	ALFARO MIHANDA	RAMIRO DOLDO	1746	BLANCO	ATILIO	3281	CHIMILLA ZALDAGA	YETTIE ANTONIETA
3483	ALVAREZ DUBON	GUSTAVO ADOLFO	1180	BLANCO ROSALES	EDUARDO EDMUNDO	2075	CHORRO MARTINEZ	JOSE ANTONIO
1729	ALVARADO	JOSE ALBERTO	3421	BOLANOS GARCERAN	JULIO CESAR	1686	CHIRRIAN LEMUS	JOSE ROBERTO
0831	ALVARADO	FRANCISCO ERNESTO	1579	BOLANOS DE HUZZO	JOSÉ	2295	CIBREROS DE SANCHEZ	ANA MARGARITA
2722	ALVARADO	RAMON ARMANDO	0967	BOLANOS GOMEZ	ROSA ANGELICA	0012	CISNEROS	JORDAN
3848	ALVARADO	RAUL	0808	BOLANOS VEGA	CARLOS ANTONIO	1781	CISNEROS ACEVEDO	SALVADOR ANTONIO
3200	ALVARADO B. MULLANA	EDGAR BERNARDO	2808	BONILANOS VEGA	JOSE RAFAEL	0099	CIUDAD REAL ESCALANTE	LUIS ABE
3461	ALVARADO DE RIVERA	MARIA ELIZABETH	3575	BONILLA CASTELLANO	JOSE IGNACIO	1624	CLOCAS VASQUEZ	MARITON RAFAEL
3483	ALVARADO DE SANDOVAL	EMELY MARISELA	2800	BONILLA DE DRELLANA	GLORIA ELIZABETH	1293	COCAR ROMANO	JUAN FRANCISCO
0849	ALVARADO BUTRICH	SANDRA ELIZABETH	2409	BONILLA ESTRADA	PEDRO ELMER	2599	COCAR ROMANO	CARLOS ANTONIO
1824	ALVARADO HERNANDEZ	MARINA	2590	BONILLA MATAMOROS	FIDEL ERNESTO	1582	COCAR ROMANO DE DAMAS	MARINA ARELY
1373	ALVARADO JIMENEZ	RENE SAUL	3613	BONILLA QUINTANILLA	MEDARDO ADOLFO	1883	CODOLO FLORES	LELPEL
3022	ALVARADO PARADA	VICTOR SAMUEL	2611	BONILLA RODRIGUEZ	CELINA MARISELA	1187	COLCHICO CABEZAS	HERNANDEZ MORENO
3719	ALVARADO REYES	MIGUEL ANGEL	3574	BORJA DE ARIAS	CARMEN IMELDA	2736	COLORADO LAINEZ	MORENA GUADALUPE
2314	ALVARADO REYES	JORGE ALBERTO	3606	BRIZUELA GUILJADA	JUAN ANTONIO	1795	CONTRERAS	JOSE ERNESTO
1129	ALVARADO REYES	JUAN BAUTISTA	2001	BRIZUELA REYES	JUAN CARLOS	1872	CONTRERAS MADRID	JUAN VICENTE
1721	ALVARADO VALENCIA	REINA ESPERANZA	3699	BURDIO CASTRO	GLORINDA GUSTAVO	3363	CONTRERAS SIGUACHE	CARLOS ALBERTO
1830	ALVARENGA	JUAN JOSE	0942	BURDIO FLORES	GLENDIA CECY	1544	CORDERO HERNANDEZ	RENÉ FRANCISCO
3212	ALVARENGA	SILVESTRE	1921	BURGOS DE MARTINEZ	ANA ORIENTA	1106	CORDOVA	JOSE OSCAR
0769	ALVARENGA AMAYA	ROSA ELIZABETH	1800	CABRERA AYALA	RENE ALFREDO	000	CORDOVA CONTRERAS	RAFAEL ARTHURO
0002	ALVARENGA BARRERA	CARLOS	1919	CABRERA BARAHONA	DEVAI MARGOTHT	3733	CORREA CAMPOS	JOSE ANTONIO
3210	ALVAREZ	LUIS RAFAEL	2253	CABRERA BERNAL	DAVID ANTONIO	3561	CORREA DE PEREZA	JOSE OSCAR
2786	ALVAREZ CALDERON	JORGE AFRONICIO	0029	CABRERA DE CRUZ	DAVID ANTONIO	1887	CORREA DE PEREZA	MIGUEL ANGEL
7128	ALVAREZ TRILLIOD	JOSE ALFONSO	0523	CABRERA MARTINEZ	ARNALDO	3500	CORNEJO FLORES	EDWIN ANTONIO
0528	AMAYA AZUCENA	ELIZABETH MARGARITA	0744	CABRERA NERIO	JOSE ANDRES	0092	CORNEJO FLORES	LUIS ALONSO
1158	AMAYA BARRIOS	JOSE GUILLERMO	1954	CALDERON	JAIME ROBERTO	2227	CORNILLO MARTINEZ	LUIS ALFREDO
3137	AMAYA DE GUZMÁN	Laura Regina	2346	CALDERON	SANTOS HUMBERTO	3454	CORNILLO SANCHEZ	JESSE RAQUEL
0880	AMAYA DELTON	MARCELA	3451	CALDERON DE CUELLO	YANETTE IDALIA	0094	CORONADO	RAUL ADALBERTO
2960	AMAYA ENRIQUETE	JOSE EDUARDO	1297	CALDERON DE MANCOSA	MARINA ESPERANZA	3422	CRUZ DE MONTOYA	ROBERTO ALEXANDER
0820	AMAYA HENRIQUEZ	GILMA CRISTINA	3238	CALDERON DIAZ	CALDERON DIAZ	0536	CORVERA	LUIS ALONSO
3271	AMAYA JALAZAR	LUIS ALEX	0246	CALDERON LAM	DONALD RICARDO	0355	COTO AMAYA	CARMELO REINALDO
2311	AMAYA JIMENEZ	MARIO ERNESTO	1136	CALDERON LEMUS	SAMUEL	2876	COTO GOZALEZ	OSCAR REINALDO
1243	AMAYA SILVA	JOSÉ ANTONIO	3295	CALDERON MELNIVAR	MIRNA LIZETTE	2987	COTO HERNANDEZ	JOSE MARIN
2943	ANAYA RAMIREZ	GUILLERMO	0078	CALERO RODAS	ALVARO EDUARDO	3237	CRESPIN GOMEZ	ISMAEL
2347	ANAYA SANCHEZ	RAFAEL ERNESTO	3415	CALLES GOMEZ	ELIAS MARVIN	0068	CRISTALES	CARLOS RENE
2810	APARICIO GRANADOS	MIGUEL ANGEL	3334	CALLES VILABRUEJ	MIGUEL ANGEL	2345	CRISTIANO	JOSE CARLOS
3027	APARICIO MENENDEZ	JOSE MARIO	1575	CALVO BRITO	GILBERTO MAURICIO	1013	CRUZ	RENE EDGAR
3439	APARICIO PEREZ	JOSE DONALD	1802	CALZADILLA	JOAQUIN RICARDO	0908	CRUZ AGUILAR	JOSE GILBRO
3386	APARICIO RODRIGUEZ	RAMON ARMANDO	2849	CAMPOS ALCINA	HERBERT ROLANDO	2657	CRUZ ANGUSTA	JOHANNA VERONICA
2011	APARICIO SANCHEZ	JOSE EDUARDO	2420	CAMPOS DE KELLER	BLANCA LIZETTE	3405	CRUZ CASTILLO	RAMON DE JESUS
121	APARICIO TORRES	ADOLFO ALVARADO	1874	CAMPOS HERNANDEZ	ATILIO ERNESTO	3467	CRUZ COPAL	DORIS ELLINA
3859	APARICIO ACEVEDO	ERNESTO RENE	3505	CAMPOS MARRARETE	MIRNA DOLORES	0816	CRUZ DE GONZALEZ	MARIA ANTONIA
2903	APARICIO ARIAS	HILDA GERALDINA	3635	CAMPOS PADILLA	PEDRO ANTONIO	3576	CRUZ DE MARTINEZ	FRANCISCO
1255	APARICIO VALLE DE ESQUIVEL	MARIO ALFREDO	0025	CAMPOS RODRIGUEZ	JOSE ATILIO	3206	CRUZ DE PEÑERIA	RICARDO
3434	APARICIO RAMOS	FLORENCE	3524	CAMPOS RODRIGUEZ	ESAU ANTONIO	3621	CRUZ DE VELASQUEZ	ROSAMARIA
1821	APARICIO RAMOS	ERNESTO ALEXANDER	0313	CAMPOS ROSA	JOSE ANDRES	3601	CRUZ DIAZ	IVETH CAROLINA
3630	APARICIO HERNANDEZ	JHON ANTONIO	2238	CANALES SANTAMARIA	LUIS ERNESTO	3615	CRUZ GRANDE	HERBERT IVAN
0146	AREVALO	ESMERALDA ELIZABETH	2699	CANALES SOLIS	ABEL ERNESTO	0499	CRUZ GUERRA DE LOVO	MARIA DE LA PAZ
1754	AREVALO APARICIO	RENE ALBERTO	3281	CANDELA AMAYA	MIGUEL ANGEL	2074	CRUZ HERNANDEZ	MARIVAN BALDORRE
3010	AREVALO MAURICIO	JUAN RAMON	3416	CANO AGUILLO	MARTA SILVIA	2557	CRUZ VIGIL	LUIS MARCELO
3629	AREVALO MENDOZA	JOSE ANTONIO	3642	CANO RIVAS	OSCAR ALFONSO	2475	CUBIAS ALFARO	ANDRES MAURICIO
3818	ARBUJETA	ALEXANDER	2833	CANTADERO CARRANZA	GERMAN SAUL	3448	CUBIAS DE CHICAS	ANA LILIAN
2330	ARBUJETA DE ARIAS	JOSE JAUME	0040	CANAS VILANOVA	JOSE ENRIQUE	3522	CUELLO HERNANDEZ	JOSE FRANCISCO
1411	ARBUJETA JOLESAS	HUGO ARMANDO	0887	CABENRUEZ GUZMAN	JOSE SANTOS	2622	CUELLAR AGUIÑO	ANGEL ENRIQUE
1282	ARBUJETA OCHOA	ERNESTO	0472	CANENQUEZ LOPEZ	HERMES WILBERTO	0899	CUELLAR BELTRAN	CARLOS
3527	ARBUJETA MOLINA	FRANCISCA VIOLETA	2374	CARBALAJ CAMPOS	JOSE ARNULFO	0295	CUELLAR CORTIZ	SANTIAGO ANTONIO
3445	ARBUJETA DE RIVERA	JOSE NOEL	3383	CARCANO CAMPOS	PEDRO JOAQUIN	1619	CUELLAR QUINTANILLA	GERMAN ALIX
0597	ARTEAGA ARGUMEDO	JOSE ANTONIO	3299	CARCANO SANCHEZ	MELIDA ESPERANZA	2837	CUELLAR QUINTANILLA	ROBERTO ALEXANDER
3371	ARTEAGA CHAVEZ	MARTHA BELEN	3394	CARDONA MARTINEZ	REYES ARTURO	3620	DE LA CRUZ ROMERO	LUIS ESTANLEY
1747	ARTEAGA LARA	EDITH MARIBEL	0423	CARIAS	JUAN ANTONIO	1682	DE LEON ESCOBAR	RAFAEL
2815	ARTEAGA PINZA	GREGORIO	0866	CARIAS BRIMALDI	MARTA DEL CARMEN	2381	DE PAZ	SOMIA ELIZABETH
2591	ARTEAGA VILACORTA	ITZEL ALDEMARIA	0959	CARPIO	RAFAEL ANTONIO	3533	DE PAZ GAVIDIA	JOSE WALIN
3382	ARTERO DE HERRERA	GUSTAVO ARTURO	3594	CARPIO MONTENEGRO	CORA CAROLINA	2369	DE PAZ LOPEZ	MARIA DE LOS ANGELES
3618	ARTERIO MENEZES	JOSE EDUARDO	3300	CARPIO QUINTEROS	JOSÉ	2840	DEL CID DRELLANA	JORGE ALBERTO
1013	ARTERIO GONZALEZ	EDWIN SALVADOR	0700	CARRANZA POSADA	TONY GALBERTO	1839	DELLANO BONILLA	ALFREDO ANTONIO
0966	ARTERIO MARTINEZ	ANA MERCEDES	3236	CARRANZA SALMERON	MYRINA CAROLINA	0658	DEL GAO VALLEZUELA	FRANCISCO ANTONIO
3477	ARTERIO ROSAS	JOSE MAURICIO	3427	CARRANZA ZARATE	CLAUDIA ESPERANZA	1491	DERAS MASIS	ANA SILVIA
3843	AYALAS AVALOS	BLANCA PETRONA	3084	CASANOVILLA	LEONARDO FERNANDO	1156	DERAS ORTIZ	FRANCISCO
2517	AYALAS FLORES	FRANKLIN MIGUEL	2906	CASTELLANOS	ELMER ANTONIO	2584	DIAS ARIAS	NAJIA ELIZABETH
2648	AYALAS PEREZ	JUAN CARLOS RAFAEL	1010	CASTELLANOS CASTILLO	HORACIO ALFREDO	2337	DIAS ARAS	OSCAR
3808	AYALAS ROSAS	PETRO ANTONIO	1869	CASTELLANOS CASTILLO	JOSE ROBERTO	1363	DIAS DE ROMERO	OLINDA GUADALUPE
0849	AYALAS SANCHEZ	ALEJANDRO	1566	CASTELLANOS CHAPON	HORACIO ALFREDO	3430	DIAZ DE VILLALOBOS	SARITA NELLY
2841	AYALAS TORRES	DARIO ANTONIO	3228	CASTELLANOS CHAZCON	CARLOS JAVIER	2552	DIAS DIAZ	JOSE MAURICIO
3808	AYALAS SANCHEZ	JULIO SAUL	1450	CASTELLANOS LOPEZ	EDDY GALAMBEL	3556	DIAS LINARES	JOSE DANIEL
0717	AYALAS ALVARADO	WILFREDO	1617	CASTELLANOS SANCHEZ	MARIO EDUARDO	1854	DIAS MARTINEZ	OSCAR RENE
2841	AYALAS PLETTEZ	CLAUDIA TERESA	1333	CASTILLO ACOSTA	GUSTAVO DANILO	0976	DIAS MATA	ROBERTO ANTONIO
2181	AVILES CRUZ	MARIA CATALINA	3487	CASTILLO ARDON	ANA GUACALUPE	1254	DIAS MONDOZA	VICTOR MANUEL
2325	AVILES CRUZ	RODOLFO	3543	CASTILLO CHAVEZ	JUAN REBE	3381	DIAS SANCHEZ	WILLIAM EDUARDO
2178	AVILA	MILTON ROMEO	3220	CASTILLO DE CANAS	SOMIA ELIZABETH	2395	DIMAS RODRIGUEZ	CARMEN ERIKA FRIETAL
0823	AVILA	SANDRA GUADALUPE	2659	CASTILLO DE HERNANDEZ	DIANITA GUADALUPE	3618	DOMINGUEZ AGUILAR	DIANA ERIKA
2525	AVILA	HECTOR MANUEL	0538	CASTILLO ELIAS	JOSE FERNANDO	0740	DOMINGUEZ CRESPIN	PEDRO ARMANDO
3681	AVILA - APARICIO	RICARDO BENJAMIN	1193	CASTILLO GILMAN	MARIO ERNESTO	2743	DOMINGUEZ DE FINES	BERNARDINA
2008	AVILA - TRADA	NATALIA	3201	CASTILLO HERNANDEZ	DOUGLAS OMAS	1634	DOMINGUEZ DE LOPEZ	MARINA EDITH
1972	AVILA - JUZGALEZ	JOSE OSCAR	0358	CASTILLO HUZZO	ROBERTO AUGUSTO	1234	DUEÑAS RIVERA	ROBERTO IVAN
2900	AYALA GUARDADO	JULIO ANIVAL	2844	CASTILLO LOPEZ	CARLOS ARMANDO	0277	DURAN BERMUDEZ	FRANCISCO
0467	AYALA LEMUS	JOAQUIN	2336	CASTILLO MARTINEZ	ANA FRANCISCA	2653	DURAN DE YANKEZ	ANA DOLORES
2936	AYALA RODRIGUEZ	TOMAS	1223	CASTILLO MEÑA	RAFAEL HUMBERTO	3407	DURAN LOPEZ	OLGA GONZALEZ
3032	BAÑOS CORTIZ	ASHALI JULIETA	2122	CASTILLO MONTANO	FRANKLIN DOUGLAS	1264	DURAN PONSÉ	RENE
0082	BARAHONA	JOSE ROBERTO	2307	CASTILLO RENDERO	DAVID ANTONIO	0360	DURAN PONSÉ	EDUARDO LUCAS
0304	BARAHONA	REYNALDO	2889	CASTILLO RODRIGUEZ	RONALD ADARY	3326	ECHEGUY MARTINEZ	RAMON ELIAZAR
			0931	CASTRO AVELAR	BLANCA LILIAN	07		

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like UMANA GRUPLIA, UMANA VENTURA, UMANA VENTURA, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like VASQUEZ DE RAMIREZ, VASQUEZ FUENTES, VASQUEZ GARCIA, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like VIGIL NAVARRETE, VILANOVA FLORES, VILLAFUERTE GARCIA, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like CARLOS HUMBERTO EDUARDO ERNESTO, CARLOS ALONSO, etc.

PERSONAS JURIDICAS QUE HAN ACTUALIZADO INFORMACION DEL REGISTRO, SEGUN ARTICULO 7 DE LA L.R.E.C.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like A. BLANCO Y ASOCIADOS, ADAN HERNANDEZ VALLE Y ASOCIADOS, AGUILAR Y ASOCIADOS, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like DAMAS COCHAR Y COMPANIA, DAVID LOPEZ GUERRERO Y ASOCIADOS, DELLOITTE & TOUCHE EL SALVADOR, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like MEJIA AGUIRRE Y ASOCIADOS, MELARA GONZALEZ Y ASOCIADOS, MINERO LEMUS Y ASOCIADOS, etc.

(147)

PERSONAS JURIDICAS QUE NO HAN ACTUALIZADO INFORMACION DEL REGISTRO, SEGUN ARTICULO 7 DE LA L.R.E.C.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like AMARCA GOMEZ Y ASOCIADOS, AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V., AGUILAR Y MORALES ASOCIADOS, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like GRANDE CHAVARRIA Y ASOCIADOS, GUEVARA, CHICAS, PALACIOS Y ASOCIADOS, GUTIERREZ GONZALEZ AUDITORES-CONSULTORES, etc.

Table with 2 columns: ID and Name. Includes entries like OSCAR ARMANDO AGUIRRA Y ASOCIADOS, PAREDES ANA Y ASOCIADOS, PEREZ HERNANDEZ Y ASOCIADOS, etc.

(87)

El Consejo hace del conocimiento a los Contadores Públicos inscritos en el Registro de Profesionales, que de conformidad a lo establecido en la Norma de Educación Continuada, en sesión de fecha 26 de enero del año en curso, se tomó el acuerdo en el sentido que para el presente año se requerirá el cumplimiento de un mínimo de 40 horas de Educación Continuada, recomendándose 20 horas en Normas Internacionales de Auditoría, y 20 horas en Normas Internacionales de Información Financiera, Ética Profesional, Norma Internacional de Control de Calidad No. 1, Aspectos Tributarios y Normas de Control Interno (enfoque COSO).

VIII. INCUMPLIMIENTO DE LA NORMA

El Consejo podrá sancionar al contador público que no cumpla con los requisitos establecidos en esta norma. Las sanciones se aplicarán de la siguiente manera: a) Por un año de incumplimiento corresponderá una amonestación escrita, b) Por dos años de incumplimiento corresponderá una multa de tres salarios mínimos urbanos, c) Por tres años de incumplimiento la sanción será de seis salarios mínimos urbanos, y d) Por más de tres años de incumplimiento la sanción será de doce salarios mínimos urbanos. Las sanciones económicas no eximen al contador público de cumplir con el programa de educación continuada normada por el Consejo.

San Salvador, 9 de febrero de 2007.



Lic. Carlos Roberto Gómez Castañeda
Presidente

Lic. José Mario Zelaya Rivas
Secretario