

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



**TRABAJO DE GRADO**

**ANÁLISIS DE IMPACTO DE LA REFORMA DE LEY REGULADORA DEL EJERCICIO  
DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

**PARA OPTAR AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**PRESENTADO POR  
DIEGO ANTONIO HERNÁNDEZ RAYMUNDO**

**DOCENTE ASESOR  
LICENCIADO JOSE LUIS SALAZAR RAMÍREZ**

**NOVIEMBRE, 2019**  
**SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES



M.Sc. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

RECTOR

DR. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

VICERRECTOR ACADEMICO

ING JUAN ROSA QUINTANILLA QUINTANILLA

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

SECRETARIO GENERAL

LICDO. LUIS ANTONIO MEJÍA LIPE

DEFENSOR DE LOS DERECHOS UNIVERSITARIOS

LICDO. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE

AUTORIDADES



M.Ed. ROBERTO CARLOS SIGÜENZA CAMPOS

DECANO

M.Ed. RINA CLARIBEL BOLAÑOS DE ZOMETA

VICEDECANA

LICDO. JAIME ERNESTO SERMEÑO DE LA PEÑA

SECRETARIO

M.Sc. WALDEMAR SANDOVAL

JEFE DE DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

## **AGRADECIMIENTOS**

Primeramente a Dios por todas las bendiciones que he recibido tanto en mi vida como en el desarrollo y conclusión de mis estudios universitarios, estoy plenamente convencido que de no ser por su favor, misericordia y bendición no habría sido posible llegar a este punto en mi formación académica por lo cual a el entrego la gloria y honra, a mis padres por ser mi gran apoyo, siendo mis grandes motivadores, por creer en mi de forma incondicional y enseñarme a seguir y cumplir mis sueños, a seguir adelante a pesar de las circunstancias, agradezco infinitamente a mi madre Sonia Esperanza Raymundo por su apoyo emocional y su gran amor, a mi padre Raúl Antonio Hernández por su gran sacrificio sin el cual no habría sido posible solventar las dificultades en la vida.

**Diego Antonio Hernández Raymundo**

## **INDICE**

INTRODUCCION.....	x
<b>CAPITULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....</b>	<b>12</b>
1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA .....	12
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.....	15
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN. ....	15
1.4 ALCANCES Y LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN. ....	17
1.4.1 Alcances.....	17
1.4.2 Limitaciones .....	18
1.5 OBJETIVOS.....	19
1.5.1 General.....	19
1.5.2 Específicos.....	19
<b>CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS, ASPECTOS TEÓRICOS, TÉCNICOS Y CONCEPTUALES DE LA CONTADURÍA.....</b>	<b>20</b>
2.1 GENERALIDADES DE LA CONTABILIDAD.....	20
2.1.1 Origen de la contabilidad.....	20
2.1.1.1 Ramas de la contabilidad.....	25
2.1.1.3 Naturaleza de la contabilidad. ....	31
2.2 ANTECEDENTES DE LA PROFESIÓN CONTABLE .....	31
2.3 CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE CONTABILIDAD.....	33

2.4 MARCO LEGAL APLICADO EN LA CONTADURÍA PÚBLICA EN	
EL SALVADOR .....	36
2.4.1 Código de Comercio de El Salvador. ....	37
2.4.2 El Código Tributario.....	38
2.4.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta.....	40
2.4.4 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles	
y a la Prestación de Servicios. ....	40
2.4.5 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.....	41
2.4.6 Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos. ....	42
2.4.7 Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones. ....	43
2.4.8 Código de Trabajo. ....	44
2.4.9 Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro. ....	45
2.4.10 Ley de Bancos. ....	46
2.5 MARCO TÉCNICO APLICABLE EN LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA	
PÚBLICA EN EL SALVADOR.....	46
2.5.1 Norma de Educación Continuada.....	47
2.5.1.1 Generalidades de la Norma de Educación Continuada. ....	47
2.5.2 Código de Ética Profesional para Contadores y Auditores. ....	48
2.5.3 Normas Internacionales de Información Financiera Completas.....	49
2.5.4 Normas Internacionales de Información Financieras para	
Pequeñas y Medianas Empresas.....	49
2.5.5 Normas contables dictaminadas por la Superintendencia del	
Sistema Financiero. ....	50

2.5.5.1 Normas para la Contabilización de Intereses de las Operaciones Activas y Pasivas de los Bancos NCB-006. ....	51
2.5.5.2 Normas para la Contabilización de Activos Extraordinarios de los Bancos NCB-013. ....	51
2.5.5.3 Normas para la Elaboración de Estados Financieros de Bancos NCB-017. ....	52
2.5.5.4 Normas para la Contabilización de las Comisiones Bancarias Sobre Préstamos y Operaciones Contingentes NCB-021. ....	53
2.6 ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD.....	53
2.7 PERFIL PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO DE EL SALVADOR .....	57
2.8 SITUACIÓN ACTUAL DE LA PROFESIÓN CONTABLE EN EL SALVADOR.....	59
<b>CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>62</b>
3.1 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....	62
3.1.1 Plan de la investigación .....	62
3.1.1.1 Método de Investigación .....	63
3.1.1.2 Enfoque de la investigación.....	63
3.1.2 Tipo de estudio .....	63
3.1.3 Universo y muestra.....	63
3.1.3.1 Universo.....	63
3.1.3.2 Muestra .....	64
3.2 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN .....	65
3.2. Investigación estadística .....	65
3.2.1.1 Técnica.....	65

3.2.1.2 Instrumento.....	65
3.3 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN .....	65
3.3.1 Análisis Preliminar de la información .....	66
 <b>CAPITULO IV. ELABORACIÓN DE MEMORIA DE ANÁLISIS</b>	
<b>DE IMPACTO DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA</b>	
<b>DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.....</b>	
	<b>85</b>
4.1 ASPECTOS PRELIMINARES .....	85
4.2 CONTEXTO DE LA REFORMA .....	89
4.3 MEMORIA DE ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO DE LA REFORMA	
A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE CONTADURÍA PÚBLICA.....	91
4.3.1 Motivación de la Reforma. ....	91
4.3.2 Colectivos afectados. ....	92
4.3.3 Objetivos al implementar la Reforma a la Ley Reguladora	
del Ejercicio de la Contaduría Pública. ....	93
4.3.4 Interés público afectado.....	93
4.4 ADECUACIÓN DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA DEL	
EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN RELACIÓN A LA	
CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA Y SUS PRINCIPIOS.....	94
4.5 ANÁLISIS DE LA NORMATIVA. ....	98
4.5.1 Factores de impacto.....	98
4.5.1.1 Factor económico .....	98
4.5.1.2 Competitividad en el mercado laboral.....	104
4.5.1.3 Factor social.....	107

4.6 CLASIFICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES REALIZADAS	
A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.....	111
4.6.1 Cambios de carácter administrativo a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública.....	112
4.6.2 Cambios de carácter operativo a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública.....	113
4.6.3 Cambios a nivel organizativo en el CVPCPA a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública. ....	114
<b>CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>119</b>
5.1 CONCLUSIONES.....	119
5.2 RECOMENDACIONES .....	120
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>122</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>125</b>
ANEXO 1. CUESTIONARIO .....	126
ANEXO 2. DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTA EN CONTRA DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PÚBLICA.....	131
ANEXO 3. LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA PROFESION DE LA CONTADURIA PUBLICA, PUBLICADO EN DIARIO OFICIAL N°42 TOMO 346 .....	146

## INTRODUCCION

El presente trabajo aborda diferentes aspectos ordenados de forma intencionada y coherente para proveer una mejor comprensión del tema abordado, se establece los parámetros en el desarrollo del trabajo de graduación al igual que sus aspectos relacionados, por consiguiente se procede a llevar a cabo la contextualización teórica de los aspectos primordiales que intervienen en el ámbito contable retomando la definición de los términos, haciendo una recopilación de conceptos y contextualizando históricamente los avances de la profesión, retomando la historia desde los inicios del hombre en la estructura social llegando hasta los tiempos modernos, por consiguiente se realiza la investigación tan importante y necesaria para comprender de primera mano todo aspecto que pueda afectar a la sociedad, y por último se centra en proveer un análisis detallado de estos cambios que se perciben por parte de los contadores.

A lo largo de la vida existen diferentes situaciones que marcan ya sea de forma positiva o negativa el entorno y la forma de percibir los cambios, esto se debe a que existe un impacto, esto aplica igualmente para la sociedad y las variaciones sociales que esta pueda llegar a percibir, los cambios que esta perciba generan invariablemente un efecto a nivel general, todo alteración produce un efecto sobre todas las variables que se interrelacionan de forma directa o indirecta con el sujeto, la ya conocida tercera Ley de Newton que popularmente se expresa “a toda acción le corresponde una reacción” y es que esto aplica muchos aspectos, no únicamente para aspectos de física o química sino que también para aspectos de corte social dado que se convierte en una Ley general por decir de alguna manera, entonces debido a

que con la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública se está generando un inminente cambio esto es evidente que genera un efecto a distintos niveles así como los aspectos sociales, económicos y los estrictamente laborales entonces son dichos aspectos los cuales se toma en consideración para el estudio en cuestión haciendo primeramente la distinción de cada uno resaltando los tipos de variaciones que esto genera y así mismo brindando un análisis específico de los segmentos focalizados.

## CAPITULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1 Situación Problemática

Se tiene vestigios de registros contables que se remontan al año 6000 a.c, encontrados en la región de Mesopotamia los cuales consistían en una tablilla de barro con características sumarias, con lo que en base a estos hallazgos se puede hacer una idea de cuánto tiempo ha transcurrido para que la contabilidad se convierta en lo que ahora se conoce, comprende un proceso de miles de años en los que el ser humano fue necesitando de formas para hacer registro de sus posesiones, pero con el desarrollo que la edad media causo en la humanidad generando así una expansión en el conocimiento a nivel general y fue así que en el siglo XV se establecieron las bases para lo que ahora en día se conoce como contabilidad con la publicación de la obra titulada “suma aritmética; geometría, proportioni et proportionalita” escrita por el monje Lucas Paccioli la informacion fue tomada de forma general del trabajo de grado de Arriaza, R, Batres, V, Tobar, A. (2018). Guía de aplicación para profesionales de la Contaduría y Auditoria en el marco de las Reformas 2017 a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

Los inicios de la contabilidad en El Salvador tiene sus orígenes a principios del siglo XX, en el país el conocimiento acerca de contabilidad era muy limitado debido a ello se volvió una práctica común lo que se conoce como Teneduría de Libros, pero producto de la globalización a nivel mundial a través de nuevas empresas transnacionales que fueron radicando en el país a principios de siglo, así mismo con el desarrollo y crecimiento de las empresas nacionales, la Teneduría de libros se volvía una técnica de registro de operaciones mercantiles obsoleta lo que generaba la necesidad de tecnificar los procesos e implementar nuevas técnicas con lo

cual se daban los primeros pasos para establecer la contabilidad formal como se conoce hoy en día, durante la primera mitad del siglo XX se fundaron diferentes escuelas de contabilidad, los cuales en algunos casos no estaban debidamente regulados por el gobierno central del país debido a que en esa época no existía ningún ente regulador de la educación informal, dichos centros de estudio extendían los títulos los cuales podían variar de nombre de institución a institución aunque mayormente se extendía los títulos de tenedor de libros, perito mercantil y contador, dicha información ha sido recopilada del texto del Trabajo de Graduación elaborado por Arriaza, R, Batres, V, Tobar, A. (2018). Guía de aplicación para profesionales de la Contaduría y Auditoría en el marco de las Reformas 2017 a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

No fue hasta la segunda mitad del siglo XX cuando se dan los mayores avances en la profesión contable cuando en 1968 la Universidad de El Salvador creaba la Escuela de contaduría pública en la Facultad de Ciencias económicas, más tarde en abril de 1971 se fundaba El Consejo de vigilancia de La Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, más de una década más tarde en 1983 se establecía en el país la utilización de los PCGA con lo que se estandarizaba el marco normativo técnico a nivel nacional para la operatividad de los contadores.

El 01 de abril del 2000 entro en vigencia la Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría Pública, luego que el 26 de enero de ese mismo año la Asamblea Legislativa aprobara dicha Ley en nuestro país, posteriormente el 26 de febrero del 2000 fue publicada en el diario oficial con esto se abría paso a una nueva etapa en la profesión contable en El Salvador causando así una modernización en la forma en la cual los contadores y auditores.

Producto del surgimiento de la Ley anteriormente mencionada como era natural se generaron diferentes cambios los cuales volvían necesario a los contadores adaptarse a las nuevas disposiciones legales lo cual en su momento significo un reto para los profesionales, sin embargo el surgimiento de la Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría Pública no solo conlleva obligaciones ni retos a los contadores y auditores pues como resultado de la Ley toman un rol más protagónico ante el estado, sus clientes o patronos, pues entre las disposiciones legales derivadas de la Ley se incluía la de incluir a los bachilleres contables a la población debidamente autorizada para ejercer la contaduría pública, facultar a los auditores para dar fe pública, así como también la facultad de legalizar libros contables, generando un mayor alcance en la operatividad de la profesión.

Luego de 17 años según Decreto Legislativo #646, del 26 de marzo de 2017, publicado en el Diario Oficial #218,tomo #417 del 22 de noviembre del mismo año La Asamblea Legislativa en uso de sus facultades constitucionales y como iniciativa del Presidente de la República, aprobó las REFORMAS A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURIA PUBLICA, con el propósito de adecuar la Ley a las nuevas necesidades y exigencias de la profesión contable y auditoria, con lo cual se fortalece la función reguladora y de vigilancia del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria para un adecuado desempeño y desarrollo de sus atribuciones y obligaciones, además la Norma De Educación Continuada en El Salvador incluyo a los contadores como parte de los profesionales que deben mantenerse en constante capacitación.

Tanto la aprobación de la Reforma a la Ley y la norma de educación continuada, generan un evidente impacto pues ambas disposiciones tienen un alcance general en los profesionales, pues afectan no solo a contadores y auditores independientes si no a empleados dependientes,

con todo esto luego de más de un año de la entrada en vigencia de la Reforma la información relacionada a la temática se vuelve escasa lo cual vuelve complicado el obtener información que sirva como marco informativo confiable por tal razón el realizar un trabajo de grado el cual aborde la temática desarrollando investigación científica para la obtención del conocimiento fiable se vuelve sumamente importante.

## **1.2 Enunciado del Problema**

Tomando en consideración el hecho de que es la primera vez que la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública es sometida a una Reforma a sus artículos y teniendo en cuenta que luego de las mencionadas Reformas ha transcurrido ya un tiempo prudencial (más de un año) para establecer de alcance temporal, es pues que debido a las condiciones planteadas se formula la siguiente interrogante:

¿Cuál ha sido impacto que la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública ha causado sobre los contadores públicos?

## **1.3 Justificación de la investigación.**

En la actualidad la implementación de la Ley y las Reformas junto con la Norma de Educación Continuada representa el mayor cambio en los últimos años para la población de contadores públicos en El Salvador y el conocer acerca de sus implicaciones en el ámbito profesional resulta ser de enorme utilidad para los profesionales, así como para estudiantes y futuros contadores por lo cual realizar un estudio que aborde la temática en cuestión se vuelve de gran importancia debido a las nuevas exigencias a nivel nacional en el ámbito empresarial se han generado diferentes cambios en las normativas reguladoras de la profesión contable y

muy puntualmente para la rama de la auditoria; lo cual cabe mencionar se considera un aspecto positivo debido a que el fortalecimiento de la rama de la auditoria propicia un ambiente de transparencia y control tanto a nivel público como privado ante la situación anteriormente mencionada se plantea la necesidad de investigar sobre los efectos y el impacto que Reformas de tal índole ocasiona en el ámbito laboral del gremio de contadores, es de tal forma que se establece la realización del estudio en cuestión utilizando los parámetros de calidad académica para brindar información fiable y de carácter científico, conocer y saber interpretar correctamente las Reformas a la Ley se vuelven de suma importancia para todo profesional, independientemente del área en la que el profesional se desenvuelva, es importante desarrollar este estudio debido a que aborda una temática de la actualidad en la profesión, la cual afecta a toda la población de contadores en nuestro país así como también a los futuros contadores, por tal motivo se vuelve necesario investigar y obtener información que sirva de base confiable para determinar el alcance del impacto de las Reformas realizadas a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública.

De ahí que por consecuencia se vuelve necesario conocer el origen y las causas que generaron la Reforma a la Ley y así establecer un marco de referencia informativa para todo aquel que no esté totalmente familiarizado con la misma, además es necesario conocer puntualmente los artículos de la Ley los cuales sufrieron cambios, por consiguiente se investigara la forma en que las Reformas cambian la forma en que se desempeña la profesión contable en El Salvador de forma detallada se plantea exponer cada una de las Reformas realizadas a la Ley, y explicar a su vez su incidencia en el ámbito profesional de nuestro medio aclarando sus causas y efectos, con el propósito de establecer un panorama claro sobre la incidencia de la Ley, con la realización de este estudio se pretende establecer una referencia

documental, para que de esa manera se facilite el acceso a información en cuestión por medio de aumentar la cantidad de estudios concernientes, debido a que la información relacionada se vuelve escasa es importante el realizar un estudio el cual genere información objetiva y clara, en primera instancia se pretende con esta investigación a aumentar la cantidad de información acerca del tema con el propósito de contribuir a facilitar el acceso al conocimiento científico relacionado a la temática, con lo cual se considera crea una herramienta de enorme utilidad para cualquier profesional del área contable así mismo para estudiantes universitarios de Contaduría Pública, es por ende que se visualiza la importancia de ejecutar esta investigación y abordar el tema mencionado anteriormente en aras de generar un instrumento informativo que sirva como herramienta de consulta tanto a estudiantes como a profesionales del área contable.

#### **1.4 Alcances y Limitaciones de la Investigación.**

Como es natural en cualquier trabajo investigativo se debe establecer los parámetros que serán tomados en cuenta para formar parte del objeto de estudio en cuestión, de la misma forma se establece aquellos factores que no se consideraran dentro de la investigación así como también aquellas limitantes que por su naturaleza vuelvan inviable el desarrollo de la investigación sobre ciertos ámbitos.

##### **1.4.1 Alcances**

El trabajo de investigación tiene como alcance la ejecución de una investigación aplicada al área de contaduría pública acerca de un aspecto relevante en virtud a la novedad de la problemática como lo es los efectos que se generan en el área profesional contable producto de las Reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública por lo que en aras de

la naturaleza de la investigación la cual posee características explicativas y descriptivas se considera la elaboración de un documento el cual recoja todos aquellos aspectos de carácter necesario para la comprensión integral de la situación problemática.

Puntualmente como se menciona anteriormente se constituye la elaboración de un análisis integral de los efectos que se tiene a causa de la Reforma a la Ley a través de la elaboración y aplicación de instrumentos de recolección de datos, la investigación y análisis de datos está orientada a comprender cuales han sido aquellos aspectos en los cuales un profesional ya sea dependiente o independiente considere que se ha visto afectado o beneficiado a través de la implementación de las Reformas.

#### **1.4.2 Limitaciones**

Los elementos o características que por su naturaleza no están incluidos comprende a los siguientes: como parte de la muestra solo se considerara elegible para formar parte de la muestra a contadores que ejercen la función de contaduría pública ya sea a nivel dependiente al servicio de las empresas privadas o de instituciones de carácter público, así mismo los contadores que ejercen la función de forma liberal en firmas de contaduría ofreciendo sus servicios sin dependencia laboral.

El lapso de tiempo definido para la recolección de datos comprende el 2019 con lo cual se excluye todo evento con fecha posterior a la establecida; el lapso definido comprende el tiempo durante el cual se ejecutara presumiblemente el trabajo de graduación el cual como una de sus actividades consiste en la elaboración y aplicación de instrumentos de recolección de datos como lo son la entrevista y la encuesta sobre aspectos relacionados a la Reforma de la

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría pública, implementada en noviembre del 2017, en consecuencia se está tomando en consideración un periodo de 2 años durante el cual la Ley ha entrado en vigencia, lo que a su vez proporciona un lapso de tiempo adecuado para establecer un criterio.

## **1.5 Objetivos**

### **1.5.1 General**

*1.5.1.1* Elaborar un documento que pueda presentar a contadores el impacto que las Reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública produce en el marco de la profesión.

### **1.5.2 Específicos**

*1.5.2.1* Realizar una investigación del impacto de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública genera en los despachos contables.

*1.5.2.2* Realizar una investigación del impacto de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública genera para los contadores públicos que se desempeñan como empleados de empresas.

*1.5.2.3* Realizar una investigación sobre el impacto que genera a los contadores públicos que se desempeñan en el área de auditoría pública la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.

## **CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS, ASPECTOS TEÓRICOS, TÉCNICOS Y CONCEPTUALES DE LA CONTADURÍA**

### **2.1 Generalidades de la contabilidad**

#### **2.1.1 Origen de la contabilidad.**

No es posible determinar la fecha o el lugar de surgimiento de la contabilidad, aunque no debería resultar exagerado decir que la noción de lo que es cuenta y por ende la contabilidad sea tan antiguo como el origen del ser humano en la sociedad y es pues que cabe mencionar que el hombre primitivo al inventariar el número de presas obtenidas, la cantidad de instrumentos de los que se disponía para la caza, las cosechas obtenidas en cierto periodo, ya llevaba a cabo una forma rudimentaria de la contabilidad.

El origen de la contabilidad esta preeminentemente ligado al ámbito económico y como tal se remonta a la época antigua pues se tiene vestigios arqueológicos tal como menciona la profesora Denisse Schmandt-Besserat, Mattessich hablando acerca de los hallazgos arqueológicos concluye que “la Contabilidad puede remontarse 10000 años en el Medio Oriente y la escritura así como el cálculo abstracto pueden surgir del sistema contable sumerio por fichas-envolturas del cuarto y tercer milenio antes de Cristo.”(Mattessich, 2000, p. 5).por tal motivo se vuelve interesante mencionar que las técnicas embrionarias que dieron origen de la contabilidad se encuentra muy ligado al desarrollo económico que las culturas del medio oriente presentaron, la necesidad del ser humano de determinar cantidades, conlleva a la creación del conteo y este a su vez al surgimiento de numerales rudimentarios, los cuales consistían en trazos verticales rectilíneos para los números del 1 al 9, dichos numerales surgieron en Egipto (3400 a.C) y en Mesopotamia (3000 a.C),con lo que se han

descubierto vestigios de tablillas de barro con cifras numéricas (aunque cabe mencionar que sería ingenuo afirmar que todos estos vestigios sin excepción son prueba de registros contables en la antigüedad) que hacen suponer que para esas épocas fue la forma en la cual mercaderes y demás registraban sus posesiones y las transacciones monetarias o cambiarias que iban surgiendo con el día a día, con el tiempo y el pasar de los años se fueron encontrando nuevos materiales sobre los cuales plasmar la información, como lo fue por citar algunos ejemplos la piedra, placas de madera, placas de cuero, placa de argila, papiro, pergamino y papel, la piel de ciertos animales por ejemplo, es así como consecuentemente los registros contables fueron registrándose en estos materiales.

Pasarían muchos siglos en los que la contabilidad como técnica no tendría enormes cambios y es que en cuanto a avance la contabilidad al momento de su surgimiento y origen ya estaba cerca de su perfección como técnica de registro de transacciones monetarias y control de las posesiones, esto debido a que el propósito original del surgimiento de la contabilidad se mantiene aún hoy en la actualidad, Gonçalves da Silva confirma el argumento:

La génesis de la Contabilidad se explica por la necesidad temprana sentida por el hombre de suplir las deficiencias de su memoria mediante un proceso de clasificación y registro que le permitiese recordar fácilmente las sucesivas mutaciones de cualesquiera grandezas conmensurables y variables (como por ejemplo, una deuda, un stock) en orden a poder determinar en cualquier altura la nueva medida o extensión de las mismas. (Silva, 1975,p.13)

En la edad antigua existieron algunos pueblos en oriente que llegaron a convertirse en grandes civilizaciones producto del desarrollo económico generado, como lo fue la

civilización China que logro a través de la industria de la seda, la porcelana, el bronce y el papel, un elevado desarrollo económico-industrial, que no podría haber sido posible sin la utilización de una forma de contabilidad adecuada por otra parte en la antigua India se han encontrado algunas obras que demuestran algunos avances en lo que a materia económica se refiere, una de esas obras fue escrita por *Kautilya*, un sabio oriental que vivió, hace cerca de 2.300 años, en un territorio situado en la actual India. En su obra, *Arthasastra*, constan diversos conceptos y definiciones relacionados con la Contabilidad, como definiciones y clasificaciones de lucros, costos, recetas y capital, etc.

Las civilizaciones ubicadas en Mesopotamia (sumeria, Babilonia y Asiria) son enormemente importantes para la humanidad, se sabe que los sumerios son la civilización más antigua de la humanidad (4000 a.C), se les atribuye ser la civilización la cual sentó las bases para el desarrollo de la contabilidad. Así mismo es válido mencionar a los babilonios una civilización realmente muy desarrollada, autores del sistema de pesos y medidas, de los títulos de crédito, de la carroza, entre otras invenciones. De acuerdo con Vlaeminck (1961), “muchas de las tablas o placas de argila de los sumerio-babilonios ofrecen todos los elementos de la cuenta moderna”, al mismo tiempo Cravo (2000) refiere que de los babilonios y de los sumerios se ha obtenido la más antigua documentación de cuentas con débitos y créditos (ca. de 4000 a.C.), Los egipcios también desarrollaron a través del uso del papiro, un enorme impulsador de la escritura contable, aplicada peculiarmente en el control de las colectas almacenadas, la contabilidad de los viajes o en las caravanas para transportes de piedras para sus construcciones, dicho de otra forma desarrollaron un sistema de control de inventarios adaptado a sus necesidades, por último se puede mencionar a los romanos cuya civilización data del 753 a.C, cuya economía llegó a tener un gran desarrollo, llegando a convertirse en el

centro económico-político de la época al dominar una enorme parte del mundo antiguo, el desarrollo la contabilidad estuvo fuertemente vinculada al desarrollo de la administración pública. Los romanos utilizaban una serie de libros de registro, generándose de esta forma la primera gran contribución para el crecimiento y desarrollo de la contabilidad.

Debido a la expansión del imperio romano se volvió una enorme necesidad generar un sistema contable adecuado para llevar un control de la recaudación de los tributos, y como es evidente el control de sus posesiones, siendo particularmente conocido el enorme empeño que el ejército romano desarrollo por establecer un control minucioso de los gastos con el breve repaso por las culturas antiguas y su aporte a la humanidad se pretende ejemplificar que la contabilidad existe desde que las primeras civilizaciones existen, independientemente de la ubicación geográfica sobre la cual se hubiesen encontrado radicadas.

Así como se mencionó con anterioridad que el origen de la contabilidad se encuentra en oriente, una enorme tecnificación en los procesos impulsando su desarrollo se llevó a cabo en Europa de la mano primeramente del imperio Romano el cual con el objetivo de medir el grado de eficacia de los responsables de la administración de los bienes y propiedades, privadas o públicas, a través de registros exactos y minuciosos, para esa época (edad antigua y edad media) en la historia humana; el desarrollo, innovación y evolución de las ciencias y las técnicas en general fueron escasas y limitadas debido a distintos factores, la contabilidad no fue la excepción pues su evolución hasta la edad moderna en general se puede considerar discreto, y no fue hasta que en el año 1494 cuando en Italia el fraile franciscano llamado Lucas Pacioli conocido hoy en día como el “padre de la contabilidad moderna” publicaba su primer obra impresa titulada “Summa”, en la cual se hablaba entre otras cosas sobre la

teneduría de libros por partida doble, “no hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor”; con lo que a su vez se daba origen a lo que se considera la contabilidad moderna, con el origen del capitalismo se ocasionó muchos avances en distintas materias como lo fue la economía principalmente, y la diversificación de negocios resulto como producto de ese desarrollo económico; como se ha mencionado con anterioridad el origen y desarrollo contable a través de la historia humana se ha encontrado intrínsecamente ligado al desarrollo económico y en este caso al diversificarse la forma en la cual se llevaba a cabo el comercio a causa de la revolución industrial, paralelamente la contabilidad fue cambiando para adaptarse a las necesidades que el ambiente generaba fue pues de esta manera que se gestó el crecimiento y enriquecimiento técnico de la contabilidad para dar paso a la técnica que se conoce hoy en día convirtiéndose en una profesión de enorme importancia para el correcto funcionamiento financiero de las industrias a nivel mundial en el transcurso (y desde sus inicios) de la historia la contabilidad se desarrolló entorno a registrar las operaciones financieras, para llevar un adecuado control de los bienes que se poseían, cosa que no ha cambiado desde su origen a la actualidad, pero en el siglo XVI producto de la organización social y política se da el nacimiento del Capitalismo y el posterior surgimiento de la figura de la empresa capitalista los comerciantes europeos encontraron un medio de organización el cual fomento de manera exitosa la generación y acumulación de capital, que por consecuencia genero de forma paralela un enorme cambio en la forma en la cual se registraba las operaciones mercantiles, debido a que producto de la masificación de las transacciones que día a día se generaban y en la magnitud de las organizaciones, se requerían de diseñar métodos y técnicas que optimizaran la forma en la cual se ejerciera un control sobre el registro de las operaciones de manera que se garantizara registrarlas todas de forma íntegra y verificable, con lo que la contabilidad adquiere un enorme papel para la empresa, y el rol del contador se vuelve más importante.

### ***2.1.1.1 Ramas de la contabilidad.***

En el inciso anterior se realiza un breve repaso a través de la historia para resaltar los aspectos más relevantes de la contabilidad, sus orígenes, desarrollo y posterior innovación para dar paso a la ciencia, técnica, arte de la forma que es en la actualidad, la cual con el transcurso del tiempo se ha diversificado en distintas ramas las cuales se mencionan a continuación:

#### ***2.1.1.1.1 Contabilidad financiera.***

Independientemente del tipo de empresa sin importar su giro o naturaleza, ya sea industrial, comercial, agrícola, con o sin fines de lucro, absolutamente todas producen información de carácter financiero la cual tiene el objetivo de brindar un panorama acerca de la situación económica de la entidad, es pues que atendiendo al enunciado anteriormente mencionado dicha información debe ser elaborada según ciertos estándares y características contables, y la disciplina que se encarga de proporcionar estas bases es la contabilidad financiera, la idea de esta rama es distribuir el conjunto de información financiera para usuarios externos de esta información (como inversores o prestamistas de la compañía) la contabilidad financiera es la rama de la contabilidad que ayuda a los usuarios de la información a conocer la situación actual de las empresas a través de los estados financieros, estos estados financieros se encargan de recopilar información sobre las transacciones económicas realizadas en un periodo de tiempo determinado todo esto en aras de conocer la salud financiera de la institución.

Con lo anterior se puede definir la enorme importancia que representa la información financiera, y por ende la adecuada aplicación de una norma de información contable que

estandarice su elaboración, debido a que un error en su implementación podría conllevar entre algunos aspectos a un pésimo manejo y control de los ingresos y los gastos, deficiencias en la toma de decisiones por parte de la gerencia así como proporcionar información errónea a terceras personas (con las implicaciones legales que esto en ocasiones implica), en la actualidad la contabilidad financiera debe cumplir las características de las Normas Internacionales de Información Financiera, ya sea en sus variantes de Normas Internacionales de Información Financiera Completas o Normas Internacionales de Información Financiera para pequeñas y medianas empresas que por sus siglas se abrevia NIIF PYMES, la cual establece ciertas características cualitativas que los estados financieros deben cumplir, entre los que se puede mencionar la confiabilidad, la relevancia y la comprensibilidad.

#### *2.1.1.1.2 Contabilidad administrativa.*

En la actualidad el ámbito empresarial exige cada vez más profesionalismo en la administración empresarial, demandando mayor competitividad administrativa, de tal forma que para poder lograr esto se requiere entre varios elementos contar con un sistema de información confiable, oportuno y relevante lo cual se puede lograr a través de un adecuado sistema contable pues este representa el sistema de información cuantitativo más óptimo por excelencia debido a las características de control de información que este supra sistema cumple en aras de proveer la información más confiable para facilitar la toma de decisiones.

La contabilidad administrativa es un sistema de información con una marcada orientación pragmática con el fin de facilitar las funciones del proceso administrativo como lo son la planificación, control y la toma de decisiones, a través de proveer información de uso interno institucional administrativo como por ejemplo en la formulación, mejoramiento y evaluación

de las políticas institucionales de la entidad, la planeación y control de las operaciones diarias tanto a nivel operativo como administrativo. Una de las enormes características que distinguen la contabilidad administrativa es su enfoque, pues está enfocada hacia el futuro a diferencia de la contabilidad financiera la cual utiliza registros pasados y así mismo es su enfoque; hacia el pasado, y esto es comprensible debido a que la contabilidad financiera utiliza registros históricos para realizar un diagnóstico o análisis de la situación actual de una institución así como punto de referencia para planificar con vistas al futuro, por su parte la contabilidad administrativa su orientación es preeminentemente hacia el futuro esto debido a que una de sus funciones principales es la planeación dirigida a la proyección y visión empresarial, con lo planteado anteriormente se brinda una breve reseña informativa con el fin de establecer un marco teórico que facilite la comprensión de la temática.

#### *2.1.1.1.3 Contabilidad de costos.*

La contabilidad de costos se puede definir como a la técnica o mecánica contable que permita calcular lo que cuesta la fabricación de un producto o prestar servicios, como ya se sabe una de las grandes premisas de las empresas privadas está orientada a disminuir los costos de producción para obtener un mayor rendimiento en las inversiones, es pues que la contabilidad de costos juega un papel fundamental para el ámbito financiero, la contabilidad de costos atiende a varios objetivos entre los que se puede mencionar; el acumular datos para determinar costos unitarios, la facilitación de información para la planificación de los procesos productivos, optimizar el control sobre los distintos procesos productivos, todo esto a través de implementar distintas clases de decisiones a nivel operativo y estratégico, ya sean estas de carácter rutinario o especiales (no rutinarias), aplicando medidas financieras o no financieras, la contabilidad de costos es el medio por el cual se muestran los resultados en una empresa

industrial, y su uso es generalmente de carácter interno lo que la sitúa como un aliado estratégico para la toma de decisiones gerenciales debido a que brinda información concerniente al proceso de producción de la empresa, esta normada por las Normas Internacionales de la Contabilidad que por sus siglas se abrevia NIC, como una de las principales características o papeles de la contabilidad de costos dentro de una empresa industrial es la determinación del valor del inventario lo cual en empresas de esta índole representa un riguroso proceso, la determinación del costo de ventas que se deriva de la obtención de la determinación del costo unitario de producción.

#### *2.1.1.1.4 Contabilidad agrícola y ganadera.*

La contabilidad agrícola y ganadera o contabilidad agropecuaria, es una rama especializada de la contabilidad en la cual intervienen los llamados activos biológicos: animales vivos y plantas y vegetales utilizados en el proceso de producción agropecuario. Por lo cual el proceso productivo difiere del resto de empresas de carácter productivo o industrial, En El Salvador actualmente la normativa técnica aplicable a la contabilidad agrícola y ganadera es: NIIF PYMES sección 34. Actividades Especiales en la cual se establecen los preceptos para realizar el reconocimiento inicial y la medición según el valor razonable, especificando las directrices operativas a nivel contables que se deben cumplir.

#### *2.1.1.1.5 Contabilidad bancaria.*

Esta rama de la contabilidad que se encarga de la aplicación de principios financieros para el registro de las operaciones y servicios que los intermediarios financieros realizan, y de ahí su importancia pues al igual que el resto de ramas y sub-disciplinas contables también sirve como herramienta fundamental en el proceso de toma de decisiones en El Salvador existe una

marco normativo el cual regula la operatividad de las instituciones del sistema financiero entre las cuales están: la Ley de bancos, Ley De Bancos Cooperativos Y Sociedades De Ahorro Y Crédito, la Ley Contra El Lavado De Dinero Y Activos (y su reglamento), la Ley De Integración Monetaria, la Ley Del Sistema De Tarjetas De Crédito, Ley De Titulación De Activos, la Ley Del Sistema De Garantías Recíprocas Para La Micro, Pequeña Y Mediana Empresa, Rural Y Urbana y las NCF así como también existe la Ley Orgánica De La Superintendencia Del Sistema Financiero la cual otorga la facultad de vigilar el cumplimiento de las normas por parte del sector bancario, y no solo el bancario si no también el de seguros y de administración de fondo de pensiones en síntesis la contabilidad bancaria es una de las ramas de la contabilidad con mayor grado de regulación, debido a las normativas que diferentes organismos emiten y eso debido a las razones que son evidentes.

#### *2.1.1.1.6 Contabilidad gubernamental.*

De una forma simplificada se puede definir la contabilidad gubernamental como la rama contable que se encarga de realizar un registro de las erogaciones monetarias, los ingresos públicos, realizar un control de los recursos monetarios a través del control de los activos públicos, la contabilidad gubernamental se encarga de reflejar la situación financiera de la hacienda pública, lo que permite evaluar la administración administrativa de los funcionarios públicos, como rama contable abarca un considerable conjunto de normas y procedimientos técnicos que permiten registrar hechos económicos, todo esto con el objetivo de armonizar y homogenizar la información contable en todas las dependencias del estado, todo esto con el propósito de proporcionar a las instituciones responsables la información necesaria para la formulación de las cuentas nacionales y así de esa forma facilitar la tarea de administración gubernamental la cual es un área de gran importancia pública.

#### *2.1.1.1.7 Auditoría financiera.*

La auditoría financiera es la disciplina contable que se encarga de fiscalizar, analizar y verificar los saldos y procedimientos contables en la obtención de los estados financieros, la auditoría financiera es la principal, la originaria, la tradicional de entre todas las auditorías, y es pues que en casi todos los países es legalmente obligatorio para determinadas empresas la aplicación de la auditoría financiera por parte de un auditor de carácter externo y no vinculado de ninguna manera a la institución o empresa, este debe estar debidamente certificado y calificado para la encomienda de evaluar básicamente dos aspectos de los estados financieros el primero es la razonabilidad de los saldos y el segundo es el cumplimiento de la normativa contable vigente aplicable en el país, con el fin de prevenir errores materiales y principalmente posibles fraudes, su importancia deriva de que en base a un estado financiero auditado y emitido sin observaciones materiales una entidad financiera puede basarse para el otorgar un préstamo entre otras cosas.

#### *2.1.1.2 Importancia de la contabilidad.*

La importancia de la contabilidad radica en su función de registro de operaciones monetarias, debido a que es a través de este medio por el cual se obtiene información financiera que es de vital importancia para la toma de decisiones; resulta evidente en la actualidad que un error en la información contable puede conllevar a enormes consecuencias tanto a nivel fiscal como financiero, las cuales a su vez muy posiblemente generen obligaciones legales, es pues que la contabilidad juega un papel muy importante en el ambiente empresarial por lo cual la correcta implementación de un sistema contable adecuado, así como una implementación óptima y estándar de las normas técnicas y legales vigentes en el país es de gran importancia para las empresas, pues la contabilidad representa la

herramienta por la cual se obtiene información financiera tanto para uso interno como externo, con lo que obtener esta información en el tiempo adecuado y libre de sesgos es clave en la toma de decisiones.

### ***2.1.1.3 Naturaleza de la contabilidad.***

La contabilidad es una ciencia de carácter social, cuya naturaleza es económica con el fin de describir de forma cuantitativa la situación económica actual de una empresa, puesto que es una ciencia social sus pautas o normas se rigen por cuestiones sociológicas las cuales debido a su origen y puesto que la sociedad se encuentra en constante evolución es por ende que muchas de las normativas regulatorias que afectan la operatividad contable igualmente se encuentran en un proceso de cambio constante para adaptarse a las nuevas disposiciones que el ambiente exige, pero aunque muchas de sus normas estén en constante evolución las premisas que forjan su esencia se han mantenido a lo largo del tiempo sin percibir variaciones.

## **2.2 Antecedentes De La Profesión Contable**

Como se mencionó en el primer apartado de este capítulo en el cual se habló del origen de la contabilidad, la contabilidad ha sido objeto de un proceso de evolución que ha estado vinculado preeminentemente al desarrollo económico de la humanidad, entonces no resulta extraño afirmar que junto al enorme desarrollo económico, pero no fue hasta el siglo XVI que la contabilidad atravesó un auge a nivel académico y profesional, fue en 1590 que se imprime por primera vez un estudio formal de contabilidad en idioma español, escrito por el autor de origen español Bartolome Salcedo de Solorzano, un año más tarde en España el Rey Felipe II ordeno que la contabilidad real se llevara bajo el método de la partida doble dicho método es una de las bases para la contabilidad en la actualidad.

La disciplina científica de carácter contable surge de forma vinculada a las ciencias económicas, haciendo uso de principios materiales, matemáticos y técnicos, el desarrollo de la disciplina contable a estado desde sus inicios vinculado a las transformaciones del sistema capitalista, debido a que con el surgimiento de la nueva clase social: la burguesía, y su impulso al desarrollo mercantil y posteriormente el desarrollo industrial, se generaban los elementos necesarios para dar origen a la profesión contable, debido a la imperante necesidad de establecer un control cuantitativo sobre los activos de forma efectiva, con lo que se puede concluir que ha sido la empresa misma la cual ha propiciado la evolución económica, jurídica y social de la contabilidad al crear las condiciones para tomar en cuenta a la contabilidad como la alternativa que brinda las respuestas en términos de la medición de la información económica, el inicio de la edad moderna implicó transformaciones a nivel económico, político y social, la cual se vio reflejada en el ámbito contable, propiciando la apertura de las ciudades europeas a las actividades de producción e intercambio, producto del desarrollo mercantil, con todo esto se puede establecer que la profesión contable surge con el origen de la contabilidad, aunque es necesario aclarar que al igual que la técnica contable, el desarrollo de la función contable tanto para la época antigua como para la edad media fue una forma rudimentaria que dista mucho de la disciplina económica que se percibe en la actualidad; en particular se debe aclarar que es a partir del siglo XIX que la contabilidad percibe importantes cambios y transformaciones a causa del inicio de estudios relacionados con depreciaciones, amortizaciones, reserva de fondos además surge la conceptualización y surgimiento del libro mayor, la mecanización de los registros contables, surgen los conceptos de gastos de producción y gastos de venta, y se empieza a desarrollar las clasificaciones de la contabilidad, como lo fue el caso de la contabilidad gubernamental en el desarrollo de la profesión, luego de realizar las aclaraciones pertinentes respecto al origen de la profesión contable, en este punto

se entenderá como inicio de la profesión el punto en el cual la actividad contable se convierte en una actividad permanente que sirve como medio de vida es de esta forma que se puede concebir una construcción social del concepto de profesión, como sucede en las demás profesiones ninguna surge de forma espontánea ni al azar todas atienden a necesidades exigidas por la sociedad, en el caso de la contabilidad; la profesión como medio de vida surge debido a la reestructuración de los sistemas productivos, con la ya mencionada revolución industrial, y el impacto a nivel de conceptual y operativo que esto generó sobre la contabilidad, fue en el siglo XIX que la contabilidad percibió un auge académico con el surgimiento de instituciones orientadas a conceptualizar sobre la naturaleza de las cuentas contables y el estudio de los principios contables, dando origen a diferentes escuelas de pensamiento contable; en 1857 se fundó “ El Instituto de Contadores Colegiados de Escocia” , en 1880 “El instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales”, 1887 se fundó la “Asociación Americana de Contadores Públicos”, más tarde sobre ese mismo siglo el sistema de enseñanza académica a nivel general se volvió mucho más accesible, lo que causó un aumento en el nivel académico del área contable.

### **2.3 Conceptos Fundamentales De Contabilidad**

*Contador:* profesional que ejerce la contabilidad, se encarga de controlar, registrar y presentar las operaciones financieras de una institución determinada independientemente del giro de la empresa.

*Contabilidad:* técnica importante para la elaboración y presentación de información financiera de las transacciones (operaciones) comerciales, financieras y sus efectos derivados realizados por las entidades comerciales, industriales, servicios, públicas y privadas.

*Partida doble:* es el método por el cual se realiza el registro de los movimientos contables, en el cual cada operación se registra dos ocasiones una en el debe y la otra en el haber con el propósito de establecer una conexión patrimonial, una frase muy usual al hablar acerca de la partida doble la cual resume muy adecuadamente el sistema de registro es la siguiente; “para todo cargo hay un abono, y para todo abono hay un cargo”

*Cargo:* término utilizado en materia contable cuando se utiliza el sistema de partida doble, y se refiere a todo aquel registro contable en el cual aumenta el activo y el gasto, así mismo se registran las disminuciones en el patrimonio, el pasivo y el ingreso.

*Abono:* término utilizado en materia contable cuando se utiliza el sistema de partida doble y se refiere a todo aquel registro contable en el cual aumenta el pasivo, el patrimonio y el ingreso, así mismo se registran las disminuciones de activo y gasto.

*Asiento contable:* se denomina asiento contable a la anotación en el libro contable (libro diario) en el cual se afectan las cuentas contables por medio de la realización de un cargo o un abono.

*Activo:* se refiere activo a todos los recursos financieros con los cuales la empresa cuenta y que servirán para obtener beneficios en el futuro, como por ejemplo el efectivo, las cuentas por cobrar, los inventarios, terrenos, vehículos y equipo de oficina, también se puede clasificar como activos aquellas licencias o patentes que una entidad posea, así también se considera activos animales y plantas conocidos como activos vivientes, como es el caso en la contabilidad agrícola y ganadera de la cual se hablara más a profundidad más adelante.

*Pasivo:* según NIIF para PYMES se denomina un pasivo a toda obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad se debe desprender de recursos que incorporan beneficios económicos (es decir de activos), cabe hacer la aclaración que en ocasiones especiales un pasivo no representa una obligación o deuda pero esta situación se da en casos puntuales y especiales en la contabilidad.

*Patrimonio:* según NIIF para PYMES se denomina patrimonio a la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos, en términos generales es la parte del activo que realmente posee los propietarios.

*Cuenta contable:* las cuentas contables son instrumentos de operación donde se realizan cargos y abonos por medio de asientos contables, las cuentas contables son un medio de clasificación en el cual se realiza la diferenciación de un determinado movimiento contable, dependiendo de la naturaleza de la operación financiera que se registre, las cuentas contables pueden tener naturaleza deudora o acreedora lo cual está determinado por su saldo y se puede clasificar como cuenta de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto, también existen subclasificaciones como por ejemplo las cuentas complementarias de activo y las cuentas complementarias de pasivo.

*Movimiento contable:* se denomina movimiento contable a todo registro en una determinada cuenta contable este puede ser ya sea un cargo o un abono generalmente se utiliza este término cuando se solicita ver el auxiliar de una cuenta determinada independientemente del rubro o naturaleza de esta cuenta, se revisa los registros históricos que se han realizado a través del tiempo.

*Estados financieros:* son los informes que las entidades presentan para dar a conocer su situación actual, en El Salvador existen 5 tipos de estados financieros principalmente los cuales son los más utilizados los cuales son: Balance General, Estado de Resultados, Estado de cambios en el patrimonio, Flujo de Efectivo y las notas a los estados financieros, estos estados financieros constituyen el producto final de la actividad contable y tienen diferentes usos como lo puede ser en el sector económico, para Hacienda y como es natural para los empresarios.

*Auditoría Financiera:* es la rama de la contabilidad que se encarga de verificar la razonabilidad de los saldos reflejados en los estados financieros así mismo de vigilar que las entidades cumplan con las normas contables.

*Libro de diario:* es el documento en el cual se registran las operaciones económicas que ocurren en una empresa en su día a día, siguiendo un orden cronológico.

*Impuesto:* según el código tributario de la república de El Salvador se define como impuesto a todo tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

#### **2.4 Marco Legal Aplicado En La Contaduría Pública En El Salvador**

Como es natural en cualquier profesión existen normas que el gobierno de El Salvador haciendo uso de sus facultades establece Leyes para ejercer la función o profesión, la contaduría pública no es la excepción, de hecho dependiendo de la rama de la contabilidad que

se ejerza existen Leyes especiales que afectan la operatividad de la profesión, en El Salvador la contabilidad es una rama ampliamente regulada por distintos entes quienes emiten las normativas, disposiciones y leyes que consideran adecuados para establecer control y vigilancia:

#### **2.4.1 Código de Comercio de El Salvador.**

Es la Ley que se encarga de regular las operaciones mercantiles de personas naturales o jurídicas, sean domiciliadas o no domiciliadas, todo esto siempre y cuando ejerzan las actividades de comercio dentro del territorio salvadoreño, es evidente que esta Ley ejerce un enorme grado de influencia en la forma en la cual un contador desarrolla la función contable, el código de comercio establece diferentes tipos de disposiciones formales entre las que se puede mencionar por ejemplo la forma en la cual se debe llevar los registros contables en hojas foliadas y autorizadas por el contador público o auditor, se pueden mencionar muchas disposiciones legales que el código de comercio establece las cuales determinan la forma en la cual las entidades en el territorio salvadoreño ejercerán sus actividades comerciales, entre las cuales está la forma en la cual se constituirá una empresa, los tipos de sociedades lo cual afecta en la forma en la cual se puede distribuir las utilidades, el porcentaje a establecer de reserva legal dicha información es obtenida directamente del Decreto Legislativo N° 671. Asamblea Legislativa. Diario Oficial N° 140. Tomo # 228. San Salvador, 08 de mayo de 1970; la forma en la cual se llevara a cabo la disolución y liquidación de una sociedad, el tipo de acciones y sus derechos para los accionistas, el periodo en el cual se debe presentar de forma obligatoria por lo menos un balance general al fin del ejercicio social, además establece las instituciones del estado que tendrán potestad para ejercer la vigilancia como lo son; la superintendencia del sistema financiero, la superintendencia de Valores. La Superintendencia

de Pensiones y por último la superintendencia de obligaciones mercantiles, por otro lado establece las instituciones en las cuales cada empresa se debe inscribir para iniciar las operaciones de la entidad, y también no menos importante el tipo de multas o sanciones que conlleven el incumplimiento de alguna de las disposiciones establecidas en la Ley, cabe mencionar además que el Código de Comercio es una de las leyes secundarias más importantes del país.

#### **2.4.2 El Código Tributario.**

El código tributario es el marco jurídico tributario que regula la relación entre el fisco y los contribuyentes, el cual garantiza los derechos y obligaciones de forma recíproca e igualitaria para ambas partes, dado que la contaduría es ejercida tanto por el gobierno en la dependencia de la contabilidad gubernamental y por los contadores públicos registrando las operaciones mercantiles y económicas de las entidades, se sobreentiende que el código tributario es igualmente importante para ambas partes, y la operatividad contable es evidentemente afectada por el marco legal tributario establecido en el código tributario:¿De qué forma influye el código tributario en la contabilidad de las entidades mercantiles cuya operatividad comercial es desarrollada dentro de los límites del territorio de El Salvador?, la información contenida en este apartado es obtenida del Decreto Legislativo N°230. Asamblea Legislativa. Diario Oficial N° 230. Tomo #349. San Salvador, 14 de Diciembre de 2000.

El código tributario establece los tipos de tributos que el gobierno a través de la dirección general de impuestos internos tiene potestad de exigir a las empresas dentro del territorio salvadoreño los cuales pueden ser: Impuestos y Contribuciones especiales, la proporción y la imposición es variable según el tipo de empresa, el tipo de ingresos y el monto de los

ingresos percibidos en un periodo fiscal, el giro al que se dedique, como por ejemplo una empresa de utilidad pública por su naturaleza de empresa no lucrativa está exenta del impuesto sobre la renta, también según la cantidad de ingresos percibidos en un año fiscal el porcentaje de impuesto sobre la renta aplicable a las utilidades brutas de la empresa puede variar de 25% a 30%, el código tributario establece dos tipos de obligaciones sobre los sujetos pasivos las cuales son obligaciones formal y sustantivas, las obligaciones formales son aquellas que se refieren a la presentación de informes e información que concierne a la administración tributaria por otra parte las obligaciones sustantivas se refiere a la obligación de pagar los impuestos que los sujetos pasivos tienen por parte de la administración tributaria, así mismo en este código se establece además de los derechos y las obligaciones tributarias se establecen procesos administrativos a seguir por parte de los contribuyentes, como por ejemplo la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes a informar, informar la dirección del domicilio de la empresa, las condiciones que los documentos deben cumplir para ser legales, esto de forma directa tiene un efecto sobre la forma en cual se contabiliza, así mismo el código tributario establece las multas que los contribuyentes están sujetos a recibir en dado caso se incumpla con alguna disposición, otro de los aspectos que influyen en el día a día de los contadores es que el código tributario establece la obligación de presentar o exhibir la información y de permitir el control, por medio de la presentación del informe y el dictamen fiscal, otro de los aspectos más determinantes en la implicación operativa de la contaduría pública establecida por el código tributario es la institución del impuesto indirecto conocido como IVA que por sus siglas se lee Impuesto al Valor Agregado, el cual establece un monto uniforme a pagar por cada producto vendido por el contribuyente de esta forma es clara la influencia del código tributario en la operatividad de los profesionales contables, por lo cual es evidente su importancia y por ende es fundamental para todo contador y auditor.

### **2.4.3 Ley de Impuesto Sobre la Renta.**

Como se ha definido anteriormente el impuesto sobre la renta es un tributo establecido según el código tributario, pero debido a la importancia y complejidad de la aplicación la administración tributaria determino conveniente el establecer una norma que se centrara en regular los aspectos relacionados a la imposición de este tributo, las principales disposiciones que se mencionaran en este apartado están relacionadas con la depreciación de los activos, es evidente que esta disposición tiene un enorme impacto en la forma de contabilizar, por ello es necesario conocer los porcentajes establecidos por parte de la administración tributaria, así como los casos en los cuales es deducible o no un monto en concepto de depreciación, de aquí surge un término de vital importancia en la aplicación contable como lo es la cuestión sobre si un determinado gasto es deducible o no deducible del impuesto sobre la renta, para lo que la Ley establece las condiciones necesarias para determinar si un gasto es o no deducible, la presente Ley y su correcta aplicación son la base principal al momento de ejecutar una Auditoria Fiscal, cabe mencionar que la información ha sido extraída del Decreto Legislativo N°134. Diario Oficial N° 242. Tomo N° 313. Asamblea Legislativa. San Salvador, 18 de diciembre de 1991.

### **2.4.4 Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

Conocida popularmente como Ley del IVA es un impuesto indirecto pues su aplicación no es sobre la utilidad que un determinado sujeto pasivo pueda percibir dentro de un año fiscal, la Ley del IVA tiene como origen de la pasividad tributaria la actividad de transferir un bien o prestar un servicio, esto genera un enorme impacto en la contabilidad pues cada operación mercantil que involucre ya sea un equivalente a transferencia de bien o prestación de servicios

debe estar gravado con este impuesto que excepto algunos casos es el 13% sobre el monto del servicio o el valor del bien, es adecuado aclarar que la información ha sido obtenida por medio del Decreto Legislativo N° 296. Diario Oficial N° 143. Tomo N° 316. Asamblea Legislativa. San Salvador, 24 de julio de 1992: Entonces surge la interrogante ¿de qué forma esta Ley afecta a los contadores dentro del territorio salvadoreño? Pues al momento de registrar contablemente la compra de cualquier bien a otro contribuyente del IVA este debe primeramente solicitar el comprobante de crédito fiscal el cual es el documento legal establecido para realizar las operaciones mercantiles de compra, venta y prestación de servicios, por consiguiente proceder a separar contable el monto que se pagara en IVA y el monto que se registrara como gasto, activo fijo o inventario de la empresa, de igual manera como se realiza la diferenciación de IVA en las compras de la empresa, también es necesario realizar este proceso para las ventas que la empresa realice en el caso que los productos o servicios que se realizan sean gravados, se debe separar el IVA debito fiscal del monto de la venta que se destinara a formar parte del ingreso operativo de la empresa, pero el efecto de la Ley del IVA no termina ahí para los contadores debido a que, el IVA tanto crédito como debito se debe reportar al mensualmente, los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al que corresponde declarar, de lo contrario se incumple con la normativa y conlleva multas variables que varían de acuerdo al monto de la declaración omitida o errada, por lo cual es claramente significativo el efecto que la ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios ejerce sobre la población de contadores que ejercen la profesión.

#### **2.4.5 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.**

En el año 2000 entro en vigencia la presente Ley la cual tiene por objeto regular las funciones, derechos y obligaciones que los contadores tienen, estableciendo quienes son aptos

(cumplen los requisitos) para ser contadores públicos, la Ley determina diferentes disposiciones formales que los contadores deben cumplir para ejercer la profesión dentro del marco legal, así mismo se aclara las actividades que están prohibidas, entre otras cosas además se presenta las atribuciones que el consejo y sus miembros, esta Ley es de las más importantes para los contadores dado que su función se basa en regular las actividades de los contadores frente a sus patronos o clientes, lo cual contribuye a advertir y prevenir actos delictivos que perjudiquen tanto al contador como a terceras personas, cabe mencionar que esta Ley se ha convertido en una de las Leyes de mayor coyuntura para los contadores debido a que esta Ley es la que establece varias de las practicas que rigen la operatividad diaria de cada contador en el medio actual, esto genera un alto grado de importancia no solo legal sino también operativa, la información ha sido recopilada del Decreto Legislativo N° 828. Diario Oficial N° 42. Tomo N° 346. Asamblea Legislativa. San Salvador, 26 de enero del 2000.

#### **2.4.6 Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos.**

En la actualidad esta Ley está teniendo un enorme énfasis por parte del estado promoviendo de forma activa y dinámica su aplicación tanto por parte de las entidades del sector financiero como para las empresas en general, las razones son evidentes pues con su aplicación se pretende combatir el crimen organizado, el cual utiliza entidades financieras para el lavado de dinero proveniente de actividades ilícitas, lo cual pone en riesgo la solidez y credibilidad del sector financiero, es adecuado así mismo mencionar que la información reflejada en este apartado es obtenida por medio del Decreto Legislativo N° 498. Diario Oficial N° 240. Tomo N° 341. Asamblea Legislativa. San Salvador 02 de diciembre de 1998; la Ley tiene por objeto prevenir, detectar y sancionar tanto el lavado de dinero como el encubrimiento del delito debido a su carácter financiero y la cercanía que el contador tiene con

las finanzas de sus clientes o patronos, es menester para los contadores detectar indicios que puedan significar un potencial crimen de lavado de dinero, teniendo en cuenta que la Ley castiga de forma penal no solo al hechor del crimen sino también a toda aquella persona que encubre el delito, existe un patente riesgo para la honradez notoria de los contadores, lo cual es de vital importancia para la práctica de la profesión tomando en cuenta lo anterior se pone de manifiesto la enorme importancia que tiene esta Ley para la profesión contable, tanto para contadores dependientes e independientes, así como auditores internos y externos, debido a esta Ley es que la figura del oficial de cumplimiento ha tomado mucho énfasis en las entidades financieras.

#### **2.4.7 Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.**

Con esta Ley el gobierno le otorga a las instituciones privadas la administración de las pensiones de los empleados , poniendo en manos de las AFP las cuentas individuales de ahorro de todos los afiliados a estas, en la actualidad según la disposición legal vigente el patrono está obligado a presentar y pagar las cotizaciones correspondientes al aporte patronal y laboral el cual será según el porcentaje siguiente: el aporte laboral corresponde al 7.25%, es decir que este porcentaje deberá ser retenido del sueldo total exceptuando ciertos ingresos en concepto de sueldo o retribuciones, sumado a esto se debe incluir el monto de 7.75% en concepto de aporte patronal con lo anterior se pone de manifiesto que esto tiene una notable repercusión en la actividad contable, pues dependiendo de las funciones otorgadas por la empresa en algunas ocasiones es responsabilidad del contador el presentar la planilla de cotizaciones de AFP (ya sea AFP confía o AFP crecer) y su respectivo pago, simultáneamente al pago se debe realizar el registro contable correspondiente, la importancia que esta Ley representa para los contadores es debido a que es el documento legal que establece los montos

máximos a cotizar, los porcentajes a ser aplicados en concepto de cotización patronal y laboral. Determina además los tipos de ingresos que serán gravados en concepto de AFP, establece que el monto correspondiente a la cotización de AFP laboral es deducible del impuesto sobre la renta aplicable a personas naturales, siendo estas disposiciones realmente importantes para el día a día de los contadores, principalmente en lo que respecta a pago de planillas y sus obligaciones derivadas, la anterior información ha sido obtenida del Decreto Legislativo N° 927. Diario Oficial N° 243. Tomo N° 333. Asamblea Legislativa. San Salvador, 20 de diciembre de 1996.

#### **2.4.8 Código de Trabajo.**

El código de trabajo regula y establece los derechos recíprocos entre patronos y empleados privados, garantizando cumplir con los principios de igualdad de derechos, todo esto en aras de mejorar el ambiente laboral, pero surge la interrogante: ¿Por qué es necesario que un contador conozca el código de trabajo? Es importante debido a que es en este código que se establece primeramente las conocidas prestaciones de Ley, las cuales son el derecho a gozar del aguinaldo de forma anual, el derecho de recibir vacaciones anuales el monto salarial y un recargo adicional del 30% de la vacación, el derecho de acumular por cada año laborado el equivalente a un salario mensual el cual podrá ser entregado anualmente o al finalizar la relación laboral por despido injustificado denominada indemnización cada una de estas prestaciones legales mencionadas anteriormente posee condiciones especiales en las cuales invalidan el derecho del empleado de gozar de estos derechos, de tal forma que es importante para contadores conocer estas condiciones tanto para no vulnerar los derechos del trabajador como tampoco no perjudicar al patrono según sea el caso; el código de trabajo es el instrumento legal que respalda los derechos de todos los empleados privados, pero también

establece las obligaciones laborales y los derechos del empleador por ende su correcta aplicación es de vital importancia para cada contador debido a que en cierta forma todos están relacionados en el proceso de pago de las remuneraciones laborales (algunos más que otros dependiendo de las atribuciones y obligaciones que les son asignadas en los centros de trabajo) en El Salvador, la información ha sido recopilada del Decreto Legislativo N° 15. Diario Oficial N° 142. Asamblea Legislativa. San Salvador, El Salvador, C.A. 1972

#### **2.4.9 Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro.**

Según Decreto Legislativo N° 894 publicado en Diario Oficial N° 238, Tomo N° 333, Asamblea Legislativa. San Salvador, 17 de diciembre de 1996, en El Salvador existen muchas de estas organizaciones de carácter no lucrativo, y estas demandan de contadores los cuales deben conocer de forma determinante el marco legal de operatividad de estas organizaciones, y sin duda esta Ley forma parte de ese legajo de normas legales regulatorias de las conocidas ONG, principalmente esta Ley es importante para los contadores debido a que dentro de sus disposiciones legales existe la exención del pago del impuesto de renta y sus derivados, como lo es principalmente el pago a cuenta pero además de eso esta Ley es importante pues esta Ley es quien faculta al Ministerio de Gobernación a través del Registro de Organizaciones sin fines de lucro es quien ejerce el control a las instituciones de carácter no lucrativo, pero aunado a esto se establece que la presentación de estados financieros anuales debe presentarse ante el Ministerio de Gobernación, otra de las circunstancias que diferencia a las ONG del resto de empresas es que los sistemas contables y sus variaciones deben ser aprobadas igualmente como en los casos anteriores por el Ministerio de Gobernación. Dado lo anterior es comprensible que para un contador que se dedique a la rama de las ONG debe conocer de forma imperativa y activa estas disposiciones legales para lo cual se convierte en parte

fundamental en la capacitación de cada profesional de la contabilidad, para poder competir adecuadamente en el mercado laboral que cada vez más exige mayor especialización de acuerdo al área que se aplique, algo que resulta como un aspecto a tomar en consideración es el hecho de que la normativa contable utilizada en las ONG no es NIIF para PYMES ni mucho menos las NIIF FULL si no los PCGA por ser entidades reguladas por el Ministerio de Gobernación siendo este quien dicta las normativas contables a aplicar por parte de las ONG.

#### **2.4.10 Ley de Bancos.**

El sistema financiero es una pieza fundamental en el embalaje económico no solo nacional sino también a mundial debido a esto los contadores deben conocer las Leyes que regulan el funcionamiento del sistema financiero a nivel nacional , entre las cuales la Ley de bancos es una de las Leyes más importantes, la cual establece entre sus disposiciones fundamentales la regulación de las operaciones de intermediación financiera efectuadas por las instituciones del sector financiero, estableciendo a la superintendencia del sistema financiero como el ente regulador de las instituciones de carácter financiero, de la misma forma en la cual se menciona la Ley de Bancos existen las normas emitidas por la Superintendencia del Sistema Financiero, cabe mencionar que todo esto se encuentra en mayor detalle en el Decreto legislativo N°697, Publicado en el Diario Oficial N° 181, Tomo N° 344, San Salvador, el 30 de septiembre del 2019

### **2.5 Marco Técnico Aplicable En La Profesión De Contaduría Pública En El Salvador**

Es interesante mencionar las normativas técnicas que rigen la aplicación y ejecución de la profesión contable en El Salvador pues al hacer un recuento es evidente la enorme cantidad de regulaciones y disposiciones que deben aplicarse para estandarizar la actividad contable a

nivel nacional, existe una amplia gama de regulaciones para los contadores y todas estas varían de acuerdo al área de desempeño de la profesión, a continuación se presenta una síntesis de las normas regulativas de la contaduría

### **2.5.1 Norma de Educación Continuada.**

La norma de educación continuada fue emitida el 9 de febrero de 2011, Reformada por primera ocasión el 8 de septiembre de 2014, posteriormente de acuerdo a las facultades otorgadas al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que por sus siglas se abrevia CVPCPA y que en adelante se denominara CVPCPA, en la Ley reguladora del ejercicio de contaduría pública que en adelante se denominara LREC, en uso de sus facultades y en cumplimiento con las disposiciones de la LREC en aras de fomentar y promover la formación, actualización y enriquecimiento técnico de los contadores en El Salvador la norma de educación continuada establece la capacitación de contadores a través de programas de capacitación las cuales serán impartidos por las gremiales de la contaduría pública debidamente supervisadas por el consejo.

#### ***2.5.1.1 Generalidades de la Norma de Educación Continuada.***

Están sujetos a esta norma todo aquel profesional que ejerza la función de auditoría y todo profesional que ejerza la contaduría pública, las áreas de educación que serán comprendidas en esta norma son específicamente para la rama contable que el profesional desempeña es decir los contadores y auditores deberán capacitarse continuamente en temas mercantiles, tributarios, municipales, prevención de lavado de dinero y activo entre otras Leyes, normas de ética profesional esta norma establece una cantidad de horas mínimas anuales de adiestramiento y capacitación que cada profesional debe cumplir la cual es de 40 horas,

solamente serán acreditables ante el consejo las horas reportadas por las gremiales y por las instituciones educativas superiores, la norma así mismo establece las sanciones que se generan debido al incumplimiento de esta haciendo referencia a los artículos 46 y 47 de la LREC, cabe mencionar que esta norma es una de las que mayor influencia económica ejerce a contadores.

### **2.5.2 Código de Ética Profesional para Contadores y Auditores.**

El 24 de enero de 2018 a iniciativa del CVPCPA se emite este código aunque hay que aclarar enfáticamente que no es el primero de esta naturaleza, sin embargo en la actualidad debido a que el CVPCPA está presente en la implementación de dicha normativa, su alcance e importancia se ha visto incrementado, lo que hay que recalcar se considera una medida adecuada, el código establece un conjunto de apartados que norman la conducta que un profesional contable debe poseer.

Es evidente que la ética es importante para el desarrollo adecuado de cada profesión, pero es claramente fundamental para los contadores debido a que su trabajo brinda fe pública de aspectos financieros lo que representa un tema altamente delicado en las empresas y para el gobierno, es pues que se necesita ejercer la profesión no solo de forma competente y capacitada sino con moralidad e integridad en este código se establece la forma en la que se debe desempeñar la profesión evitando caer en situaciones que generen conflictos de intereses por parte del profesional contable, mencionando las situaciones en las cuales se genera un potencial conflicto de interés y haciendo la aclaración de como solventar dichas situaciones, tanto en el ámbito de la contabilidad como dentro del área de auditoria, en la actualidad producto de la Reforma a la Ley este Código ha cobrado mucha más importancia en el ámbito profesional y es un aspecto positivo en el panorama laboral.

### **2.5.3 Normas Internacionales de Información Financiera Completas.**

Son un conjunto de normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board) que establece estándares de reconocimiento medición y presentación de información a registrar, la cual es requerida en la presentación de estados financieros presentados por instituciones que tengan obligación pública de presentar los estados financieros, esto sucede cuando se emiten instrumentos de deuda o de patrimonio para ser negociadas en un mercado público en El Salvador el proceso de adopción de las NIIF se llevó a cabo debido a la política de implementación de la norma que los organismos contables internacionales en la época reciente han adoptado, y cabe mencionar que existe muchas razones de vital importancia que hacen que realizar el proceso de adopción de las NIIF sea un tema importante, pues esta normativa establece una base técnica muy sólida y que su contenido está orientado en la elaboración de estados financieros los cuales presenten de manera razonable la información financiera de las entidades que estén dentro de su alcance, es evidente que estas normativas al ser de corte internacional posean discrepancias respecto a ciertas normativas de corte local o nacional, como lo es el caso de aspectos tributarios y las Leyes que se establecen dentro del territorio nacional.

### **2.5.4 Normas Internacionales de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Empresas.**

En el Salvador las NIIF para PYMES son la norma de información financiera más utilizada debido a la naturaleza de la gran mayoría de las empresas que operan en el ambiente económico del país, y al igual que las NIIF FULL son emitidas por el IASB, con el objetivo de desarrollar un conjunto de normas contables único y de carácter global que sean comprensibles y de aplicación obligatoria para ayudar a los usuarios de la información en la

toma de decisiones de igual manera que las NIIF FULL, las NIIF para PYMES establecen requerimientos de reconocimiento, medición presentación e información a revelar reflejados en los estados financieros con propósito general para las instituciones sin obligación pública de rendir cuentas, así mismo establece una base técnica para resolver cuestiones de carácter contable, por otra parte en cuanto al contenido de las NIIF para PYMES este se organiza por temas y se separa por secciones numeradas, definiendo primeramente conceptos y principios generales fundamentales, por consiguiente estableciendo la forma de presentación de los estados financieros y en cuáles de estos se debe aplicar los principios y políticas contables establecidos en las NIIF para PYMES, además toca el tema del reconocimiento, medición y presentación de los activos como lo son los inventarios, los activos extraordinarios, propiedades de inversión, propiedad planta y equipo, activos intangibles, arrendamientos, así mencionando los activos más significativos para las entidades, realizando el mismo proceso de desglose de las principales áreas del pasivo, patrimonio, ingreso y gastos, en la actualidad las autoridades competentes como lo es el Consejo están optando por la implementación de esta norma en el país.

### **2.5.5 Normas contables dictaminadas por la Superintendencia del Sistema**

#### **Financiero.**

La superintendencia del sistema financiero en uso de sus facultades de regulación ha implementado diferentes normativas las cuales todas aquellas instituciones vigiladas por esta dependencia del gobierno deben cumplir existe una considerable cantidad de normas contables, pero para el caso se hará mención de las más fundamentales para proveer un marco informativo para propósitos de información general, en realidad la superintendencia emite estas normas para que toda aquella institución del sistema financiero que este regulada haga

cumplimiento financiero, administrativo y contable de esto, lo que significa que no solamente bancos serán el foco de acción de estas disposiciones de carácter legal, sino también a otras instituciones del sistema financiero como lo son las sociedades de ahorro y crédito y los bancos cooperativos.

***2.5.5.1 Normas para la Contabilización de Intereses de las Operaciones Activas y Pasivas de los Bancos NCB-006.***

Esta norma pretende estandarizar la contabilización de los intereses devengados en las operaciones tanto activas como pasivas que se realicen por parte de los bancos, de tal manera que reflejen de forma razonable el producto o el costo de la información financiera, a través de una serie de disposiciones que indican el proceso a seguir( de forma contable) cuando surja una determinada circunstancia, estableciendo primeramente que los intereses por cobrar deben registrarse contablemente de forma diaria, dando la posibilidad a bancos con limitación técnica de realizar las provisiones de los intereses , y realizar su contabilización cada mes.

De igual forma establece el proceso a seguir en la contabilización de los intereses que estando en cuentas de orden pasen a formar parte de las cuentas por cobrar, los cuales se contabilizaran como cuentas de orden, de igual manera establece el tiempo en el cual se debe suspender la contabilización

***2.5.5.2 Normas para la Contabilización de Activos Extraordinarios de los Bancos NCB-013.***

Dado que la adquisición de activos extraordinarios es una actividad potencialmente recurrente en los bancos del sistema financiero, la superintendencia del sistema financiero considero pertinente emitir las normas que rijan la valuación de los activos y su registro

contable, definiendo los sujetos pasivos a tales disposiciones, en la cual se incluye a todo banco constituido en el país, sucursales de bancos extranjeros radicados en el país, sociedades de ahorro y crédito entre otros: en esta norma se establece el proceso a seguir para contabilizar los bienes extraordinarios recibidos en concepto de adquisición por dación de pagos, determinando de forma única una cuenta contable exclusiva para el registro de operaciones de esta índole, en los casos en los que el valor del bien recibido sea mayor al monto adeudado la diferencia se debe registrar como gasto atendiendo las indicaciones que esta norma exige.

#### ***2.5.5.3 Normas para la Elaboración de Estados Financieros de Bancos NCB-017.***

Los bancos como personas jurídicas individuales y las sucursales de bancos extranjeros en el país están obligados a cumplir con las disposiciones de esta norma en aras de permitir la elaboración de estados financieros uniformes y consistentes, la norma establece aspectos relevantes que deben considerarse al momento de la elaboración de los estados financieros como lo es la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y por las normas contables concernientes a la temática emitidas por la superintendencia del sistema financiero, así mismo establece los estándares para expresar las cifras reflejadas en los estados financieros, el origen contable de los saldos, la depuración de saldos, y la forma en que debe reflejarse los saldos negativo pues que en síntesis esta norma establece los procesos técnicos que determinan un estándar que permite la uniformidad de la presentación de los estados financieros del sector bancario, así mismo establece los estados financieros fundamentales que se deben presentar, los principios contables que deben aplicarse<sup>4</sup> en su elaboración, así mismo esta norma establece un detalle de la información y el formato que las notas a los estados financieros debe poseer, otra vez con el fin de estandarizar la forma de presentación de la información.

#### ***2.5.5.4 Normas para la Contabilización de las Comisiones Bancarias Sobre Préstamos y Operaciones Contingentes NCB-021.***

Como es natural en el sistema bancario se realiza el cobro de comisiones cobradas de forma anticipada a los clientes mientras se desarrolla el proceso de préstamos, fianzas, garantías, es pues de tal forma que la superintendencia del sistema financiero determino conveniente la emisión de esta norma en la cual se establece que las comisiones cobradas en concepto de comisiones bancarias anticipadas con plazos de hasta 30 días se deberán reconocer como ingresos dentro del mes que corresponda, en forma general en esta norma se define el registro contable adecuado que las instituciones financieras realicen sobre el cobro de las comisiones, mencionando la forma en la que deben contabilizar las comisiones por operaciones de contingencia y de servicios, de igual manera se define el proceso a seguir en el caso del cese o suspensión de las amortizaciones, entre otras cosas aunque es de destacar que los aspectos mencionados anteriormente son los principales en el proceso de registro contable, que para los efectos de la materia son los más fundamentales para destacar y analizar.

## **2.6 Antecedentes De La Contabilidad**

El auge económico en el salvador surgió a principios del siglo xx, atribuido al incremento en el desarrollo industrial del sector de textiles, alimentación, tabacaleras y empresas de bebidas, en ese momento en El Salvador los contadores no estaban capacitados para desempeñar la profesión para esta nueva naturaleza de empresas en el país, pues debido a los factores económicos sociales hasta el momento la economía del país se había basado en la producción artesanal a pequeña escala limitando el crecimiento económico del país, este modelo económico en su momento únicamente demandaba a contadores técnicas básicas de registro, que para el caso del desarrollo industrial generado a inicios de siglo xx quedaba

ampliamente obsoleto, la teneduría de libros se volvía inviable para la aplicación práctica del día a día de las empresas el conocimiento contable y las prácticas de vigilancia y revisión como lo es la auditoría eran aspectos carentes y su aplicación era prácticamente desconocida en el país, a principios de siglo así mismo en el país se radicaron diferentes empresas internacionales de distintos sectores como lo fue las empresas de seguros, los primeros bancos internacionales, las cuales al radicarse se encontraron con escasos de personal capacitado para ejercer la contabilidad de las empresas, demandando profesionales con un mayor conocimiento administrativo, de control y de registro contable ante esta situación aparecieron empresas internacionales que arribaron al país ,como lo fue por citar un ejemplo la empresa Daglio y Cía., aunque hubieron otras más que trajeron al país principalmente del continente europeo de países como Francia, Italia y Suiza expertos en materia contable así como administradores capacitados para llevar un adecuado control de las nuevas empresas.

Por consiguiente esto propicio la capacitación y entrenamiento del personal salvadoreño en materia contable, con el fin de satisfacer la demanda de esa época, con la aparición de los primeros intentos de impartir la enseñanza contable en el país, en 1915 se constituye la Escuela de Hacienda y Comercio, nombrando al coronel Julio Blas como primer director, cabe mencionar además que esta escuela poseía su propia reglamentación funcional.

En los años siguientes comienza a desarrollarse la labor educativa en materia contable, con la creación de centros educativos aunque no regulados por el gobierno a través del ministerio de educación, en los cuales se impartía principalmente la enseñanza de principios contables y conocimientos generales de aspectos mercantiles y tributarios, entre estos centros de formación contable se puede mencionar EL Nuevo Colegio Mercantil, el Nuevo Colegio De

Comercio Y Hacienda , el Instituto De Ciencias Comerciales, entre otros; en los centros de enseñanza se entregaban los títulos de contador de hacienda, profesor de comercio, perito mercantil y contador y tenedor de libros, estos títulos mencionados anteriormente no eran avalados por el gobierno pues carecían del reconocimiento de este, a causa de que las instituciones que lo otorgaban no estaban vigiladas ni reguladas por el gobierno, debido a esto es que en muchas ocasiones los nombres o el título que se recibía podía variar según a la institución que lo entregara, el proceso para la obtención de estos títulos consistía en que las instituciones de enseñanza realizaban dos exámenes a los egresados uno de ellos era privado y el siguiente era de carácter público, en el examen privado se realizaba la prueba de conocimientos adquiridos en el proceso de estudio, y en el examen público se evaluaba un trabajo de investigación similar a una tesis, este debía ser defendido ante un jurado el cual era nombrado por el director de cada instituto.

Uno de los avances más significativos en el desarrollo académico de la enseñanza contable en el país se originó a causa de la contratación por parte del ministerio de hacienda y crédito de una firma de origen inglés que se dedicaba a la rama de la auditoria , con el fin de transmitir el conocimiento y las técnicas de contaduría pública en El Salvador, así como también realizar las propuestas adecuadas para solventar las deficiencias a nivel técnico y conceptual que existían en ese momento, esta firma era “ Layton Bennet Chienne And Tait”.Esta firma llevo a cabo la función encomendada por el gobierno, y posteriormente regreso a su país natal, sin embargo luego de este acontecimiento dos de los auditores de esa firma se quedaron desempeñando la profesión de auditoria en el país, con lo que se puede afirmar que son los dos primeros auditores que ejercieron la profesión en El Salvador, estos auditores son el sr. William Braim y sr. Lyon sullyvan, quienes entre los años de 1929 a 1939

fueron los únicos que ejercieron la auditoria en el país; en 1930 un grupo organizado de contadores, liderados por Carlos Valmore Martínez se fundó “La Asociación De Contadores De El Salvador “, que posteriormente cambio su nombre a “Corporación de Contadores de El Salvador”, dando origen a la primera asociación gremial que opero a nivel nacional, luego de un año de operación en 1931 la corporación de contadores de El Salvador crea la Escuela de Comercio y Hacienda, con el objetivo de formar contadores, para 1935 los contadores elaboraban los sistemas contables y los libros que utilizarían en las empresas en las cuales se desempeñaban, y para su autorización en esa época se debía presentar a la Dirección General de Contribuciones Indirectas además al Juzgado V de lo Civil y Comercio, no fue hasta el año 1937 cuando se conoció un proyecto de Ley que buscaba que el estado reconociera como profesión el Título de Contador Público, este proyecto estaba denominado como” Plan De Estudios De La Carrera De Contador”, este proyecto fue enviado para su revisión y autorización el 21 de abril de 1938 a las instituciones pertinentes.

De forma simultánea a esas épocas se creaba la corte de cuentas de la República De El Salvador, establecido por mandato constitucional, en aras de vigilar la adecuada administración de los recursos de la gestión pública, siendo una institución independiente del estado con facultades para vigilar las funciones y actividades económicas del aparato estatal, hoy en día la función de la corte de cuentas de la república no ha cambiado en lo absoluto, en la vigente constitución de la república establecida en 1983 se reconoce en su texto a la corte de cuentas de la república como el ente fiscalizador del estado con el objetivo de vigilar la adecuada ejecución presupuestaria de la nación, el cumplimiento de los principios de control interno y la adecuada administración de los recursos del gobierno central de la nación, aunque en la actualidad el papel que desempeña la Corte de Cuentas de la Republica no tiene un

carácter de primera línea pues a lo largo del paso de los años su credibilidad como ente contralor de las operaciones financieras de cada gobierno de turno ha ido en decrecimiento.

## **2.7 Perfil Profesional Del Contador Público De El Salvador**

Al igual que sucede en todas las profesiones, los profesionales que se dediquen al desempeño de la actividad contable deben poseer determinadas características básicas las cuales deben ser generales y específicas refiriéndose estas a disposiciones propias de la profesión, así como características más especializadas que se deben desempeñar según la profesión; de forma inicial el perfil del contador público se va formando a través de su formación académica, por consiguiente con el proceso de adaptación laboral aunado a ciertos aspectos relacionados con la actitud y aptitud, convierten a un profesional en una persona adecuada para desempeñar la delicada labor que significa ser contador público en el país.

En la época moderna existen diferentes opiniones para ejemplificar lo que se considera el ideal del contador público en el país, pero primeramente se definirá el concepto de perfil profesional, que básicamente consiste en la determinación de aptitudes y actitudes generales y específicas que conllevan a una adecuada solución de las necesidades sociales. El contador público es el profesional encargado de llevar el control y registro de los aspectos financieros de cada institución para la que labora o provee servicios, y como tal este debe ser un experto en finanzas para poder ejecutar las actividades de contaduría, contraloría, auditoría, finanzas, fiscalización, planeación, análisis e interpretación de los datos económicos todo esto con el objetivo de dar veracidad de la información ante propios y terceras personas, en este sentido el contador debe poseer determinadas competencias que faciliten la implementación de su función dentro de cada área de trabajo, y es que la sociedad y el ambiente laboral producto de

la situación económica a nivel local genera demanda de especialización y competencias por parte de cada contador público, el desarrollo tecnológico y las nuevas implementaciones que día a día entran en vigencia a nivel nacional vuelven altamente necesario la continua capacitación sobre temas normativos y tecnológicos, por lo que es casi algo axiomático el concluir que un contador debe permanecer en constante actualización y enriquecimiento de sus conocimientos, por lo que la implementación de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública se vuelve importante en el área de capacitación en la actualidad, definiendo que la contaduría en El Salvador no tiene el estatus que debería ostentar.

Llegado este punto se vuelve imperativo hablar sobre la formación de profesionales capaces y aptos, que son formados en la universidad de El Salvador y más concretamente en la facultad multidisciplinaria de occidente, la universidad de El Salvador implementa un plan de estudios que data del 2005, es decir que a la fecha de presentación de este documento no ha habido una actualización del plan de estudios desde hace 14 años, cuando que muchos aspectos contables han cambiado y que tomando en cuenta que el alma mater siempre se ha caracterizado por estar a la vanguardia en cuanto a actualización técnica y conceptual, se considera adecuado hacer hincapié en tal situación para abrir el análisis de parte de las autoridades competentes para continuar siendo líderes en cuanto a innovación se refiere, aunque también cabe destacar que en cuanto al contenido de las materias se ha implementado nuevas temáticas y actualizado sus márgenes educativos.

Como profesional un contador debe poseer la habilidad para proceder con eficiencia para poder solventar situaciones de carácter tributario, mercantil y laboral, por lo que debe contar con el suficiente criterio para tomar las decisiones adecuadas así como tener la seguridad para

defender su postura ante terceros, mostrando seguridad y confianza en sí mismo al momento de exponer cada aspecto en el ámbito laboral y en algunos casos de forma extra laboral, de lo anterior se puede concluir que un contador debe ser competente, y esto engloba los aspectos anteriormente mencionados, pues debe poseer habilidades que le brinden capacidad para desempeñar el cargo que se le encomienda ya sea por parte del patrono o por parte de clientes, debe poseer inteligencia emocional para tratar con los diferentes caracteres de las personas con las que se rodea para poder actuar de la manera más adecuada posible, debe poseer una actitud proactiva con deseos de colaborar, tener una actitud positiva ante situaciones adversas y empatía hacia el resto de los compañeros, diligente para cumplir con la encomienda establecida, responsabilidad para cumplir las metas de forma más adecuada posible cuidando cada detalle del trabajo para presentar un producto laboral de alta calidad.

La combinación de estos aspectos vuelven a un profesional contable un contador competente, capacitado para cumplir una encomienda de forma eficiente, eficaz y efectiva, en la actualidad el rol que debe cumplir un contador demanda de un alto grado de competencia pues sus funciones no solo se limitan al registro de las operaciones, sino que también debe fungir como primer filtro de la información, como primer ente de vigilancia dentro de la institución para la cual presta su fuerza laboral.

## **2.8 Situación Actual De La Profesión Contable En El Salvador**

La contabilidad ha evolucionado según las necesidades de los individuos y organizaciones, Si se evalúa la historia de la profesión contable, desde su origen a la actualidad, es notorio que la época en la cual se ha incrementado y evolucionado más el ejercicio de la misma, se sitúa en los años 90 a causa de los cambios en los paradigmas empresariales producidos por la

globalización y los enormes avances en materia tecnológica; es pues por este avance en los sistemas informáticos que han vuelto a la contaduría pública en el país en un proceso altamente sistematizado, lo que genera que los contadores deben conocer sobre materia informática, pues el mercado laboral en la actualidad así lo demanda, con respecto a las normativas aplicables en el país es un proceso en constante cambio que debe ser tomado en cuenta por cada profesional, respecto al prestigio y el reconocimiento salarial en relación a otras profesiones hay que aclarar que es necesario hacer un profundo análisis respecto a la valoración real que se le da a la profesión, tanto por externos como por propios profesionales, pues en muchos casos en El Salvador el trabajo y labor del contador es infra valorado debido a que la utilidad que esta genera para los administradores es fundamental en el manejo y control de las finanzas, pese al enorme valor que representa la función contable, debido a que la oferta de fuerza laboral no es proporcional a la demanda de trabajos, en muchos casos los contadores deciden bajar los precios de sus servicios disminuyendo el margen de utilidad para poder “competir” en el ambiente laboral en relación a los precios del resto, lo que abarata el costo y deprecia la función contable a nivel económico, es decir esta acción se vuelve contraproducente en el contexto económico de la profesión.

Cada año la población de contadores públicos facultados para ejercer la profesión va en aumento pero la demanda parece constante, por otra parte debido a la nueva disposición establecida en la norma de educación continuada esta obliga a los contadores a invertir en talleres de capacitación y formación técnica, lo cual per se no es malo incluso al contrario es una excelente iniciativa, pero el invertir en los talleres representa un costo que encarece la prestación del servicio, entonces surge la interrogante ¿Quién absorberá ese costo de capacitación? ¿Los clientes o el contador?

De lo anterior se define dos aspectos: la oferta aumenta año con año y los costos de proveer los servicios aumentan, con lo que colocarse laboralmente o posicionarse en la prestación de servicios contables se vuelve más complicado, por lo que se debe tomar las consideraciones respectivas por parte de las gremiales, pues es necesaria la organización gremial para buscar el bien común, el panorama en el aspecto económico de la profesión no es el más positivo.

## CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

### 3.1 Metodología De La Investigación

#### 3.1.1 Plan de la investigación

En este apartado se definirá la forma en la cual se ejecutara la investigación en cuestión por medio del establecimiento del método de investigación determinando las razones que conllevan a concluir tal afirmación, de igual forma se procederá a establecer el enfoque que se le brindara a la investigación, lo anteriormente mencionado se determina en aras de optimizar los recursos y el esfuerzos implementados en la ejecución del trabajo investigativo con la premisa de facilitar la comprensión y el análisis de los resultados por medio de la recolección , procesamiento y análisis de datos.

Considerando como unidad de análisis a contadores públicos que ejercen como contadores de manera dependiente como contadores en la empresa privada en el municipio de Santa Ana, así mismo a los contadores que ejercen la profesión de forma independiente en despachos contables radicados en la ciudad de Santa Ana, haciendo la aclaración que el estudio va dirigido puntualmente y de forma específica a quienes ejercen la contabilidad, la investigación no tiene un alcance sobre los contadores que ejercen la función de auditoria debido a que estos profesionales ya estaban bajo las disposiciones más materiales, relevantes y de mayor impacto promovidas por la Reforma debido a que aunque en esta, se incluye disposiciones que tienen un efecto directo sobre todos los contadores para el segmento de contadores dedicados a la función de auditoria los cambios son más de forma que de fondo y no son significativamente sustanciales y por lo tanto estos no están contemplados como objeto de estudio .

### ***3.1.1.1 Método de Investigación***

El método utilizado en la ejecución de la presente investigación, es el método hipotético deductivo, se define como método hipotético debido a la premisa que da origen a la solución del planeamiento del problema es de carácter primordialmente hipotético debido a que parte de supuestos se considera de carácter deductivo puesto a que se parte de conocimientos de carácter hasta cierto grado empírico o de nivel general para plantear una factible solución al problema.

### ***3.1.1.2 Enfoque de la investigación.***

El enfoque que se le ha brindado a la investigación es el enfoque cuantitativo pues una de las características del proceso investigativo se centra en partir de aspectos preeminentemente generales hacia aspectos más particulares y específicos, con el objetivo de brindar una explicación a través de una perspectiva objetiva y externa.

## **3.1.2 Tipo de estudio**

El tipo de estudio a aplicar en el proceso investigativo debido al carácter descriptivo de la temática en cuestión, es el estudio descriptivo el cual es determinado según la necesidad de analizar el desarrollo de un fenómeno de carácter social identificando características que se perciban al desarrollar un estudio analítico.

## **3.1.3 Universo y muestra**

### ***3.1.3.1 Universo***

El universo objeto del trabajo investigativo está conformado por los contadores públicos que ejercen la profesión contable de forma dependiente en el municipio de Santa Ana, así

mismo para los contadores que ejercen la profesión de forma independiente el número de los contadores que ejercen la profesión de forma dependiente o independiente es un dato desconocido debido a la complejidad para obtener de forma veraz este dato.

### **3.1.3.2 Muestra**

Para el caso de los contadores públicos que se desempeñan como dependientes e independientes la fórmula para obtener la muestra varia debido a la característica de ser una población infinita es decir desconocida; para poder obtener una muestra estadística se utiliza la siguiente formula:

$$n = (z^2)(p)(q) \div e^2$$

Dónde:

n= Tamaño de la Muestra

z=Coeficiente de Confianza

e= Margen de Error

p= Probabilidad de Éxito

q= Probabilidad de Fracaso.

Entonces:

n= X

Z=1.96

e=0.05

p=0.95

q=0.05

Sustituyendo los valores de la fórmula:

$$n = ((1.96^2)(0.95)(0.05)) \div (0.05^2)$$

$$n = (3.8416)(0.0475) \div (0.0025)$$

$$n = 0.182476 \div 0.0025$$

$$n = 72.9904$$

La muestra total de contadores públicos que ejercen la profesión en el municipio de Santa Ana asciende a 73, los cuales serán sometidos a los instrumentos de recopilación de información necesarios para obtener la data necesaria para un análisis adecuado.

## **3.2 Técnicas e Instrumentos de Investigación**

### **3.2.1 Investigación estadística**

#### **3.2.1.1 Técnica**

En este caso la técnica determinada para el estudio de la información necesaria para la comprensión de la investigación es la encuesta debido a la naturaleza de la investigación y en aras de cumplir los objetivos de forma más adecuada.

#### **3.2.1.2 Instrumento**

La herramienta escogida para recolección de la información fue el cuestionario compuesto por un listado de preguntas cerradas y preguntas abiertas, dirigidos a los sujetos seleccionados según las muestras obtenidas en los segmentos de la población investigada, considerándose la herramienta más adecuada para recopilar la información.

## **3.3 Procesamiento de la información**

Para poder procesar la información proveniente de los instrumentos que se ejecutaron, se requirió de la herramienta Microsoft Excel, sobre la cual se ingresaron todos los datos pues

dicho programa cumple con los requerimientos necesarios para llevar a cabo el procesamiento de la información así mismo es útil para mostrar los resultados obtenidos.

### **3.3.1 Análisis Preliminar de la información**

Obteniendo los resultados a través de los diferentes instrumentos recopilatorios de información para cada una de las interrogantes planteadas, y luego de elaborado el procesamiento de la información se llevó a cabo el proceso de sistematización de la información más relevante obtenida con base a los resultados de la investigación obteniendo una tendencia, la forma en la cual se estructuro el análisis preliminar es de la siguiente forma: Pregunta, tabulación de respuestas totales, gráfico y breve análisis de los datos, de tal forma que se presente la información de cada una de las preguntas que conforman el medio de recopilación de información el cual en este caso constituye la encuesta principal, acerca del conocimiento y la opinión de los contadores que ejercen la profesión de forma activa acerca de las Reformas de La Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría Pública de la siguiente manera, tomando en consideración que se ha puesto empeño en escoger las preguntas más adecuadas para obtener la información certera, entonces teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, se establecen las diferentes interrogantes planteadas a con tinuacion cada una de ellas establecida con un propósito específico de recopilar cierto tipo de informacion fundamental:

#### ***Pregunta N. ° 1***

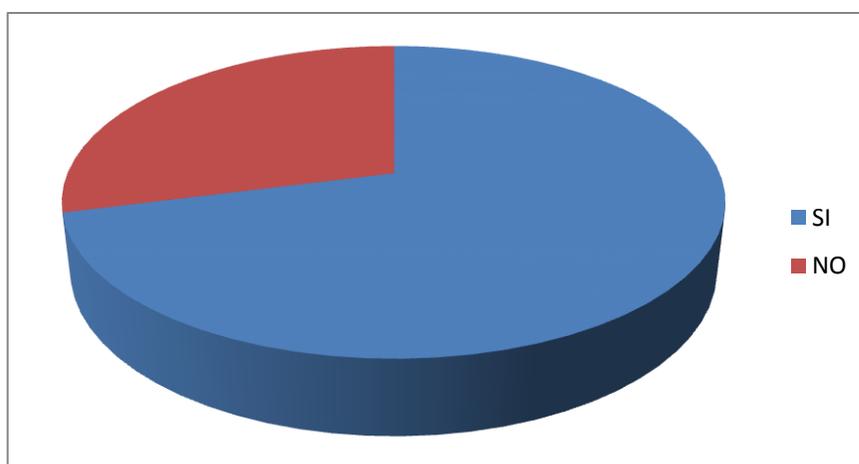
¿Se encuentra inscrito como contador público ante el Consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoria?

*Objetivo:* identificar la cantidad de contadores inscritos ante el CVPCPA

*Tabla y grafico*

Tabla 1  
*Tabulación de Datos Pregunta N°1*

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	52	71%
No	21	29%
Total	73	100%



**Gráfico 1**

*Breve análisis de los datos:*

De la cantidad total encuestada un gran porcentaje de contadores se encuentran inscritos como contadores públicos ante el Consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría, lo que resulta un aspecto positivo pues significa que una enorme cantidad de la muestra encuestada ha acatado las disposiciones legales y se ha acoplado a los cambios en la operatividad de la profesión, esto representa un aspecto realmente positivo debido a que da un amplio margen de muestra para tomar en consideración las siguientes interrogantes las cuales en su mayoría tiene una orientación a todo aquel contador ya inscrito ante el Consejo, pues son estas personas quienes pueden dar una opinión más clara de lo que respecta al impacto.

**Pregunta N. ° 2**

¿Cuál de los siguientes roles desempeña del área de contaduría pública?

*Objetivo:* identificar a que rama de la contabilidad en la cual se desempeña los contadores encuestados

*Tabla y grafico*

Tabla 2  
Tabulación de Datos Pregunta N° 2

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Contador en Empresa	31	42%
Contador en el ejercicio	23	31%
Auditor interno	5	8%
Contador Público en el ejercicio de la auditoria	14	19%
Total	73	100%

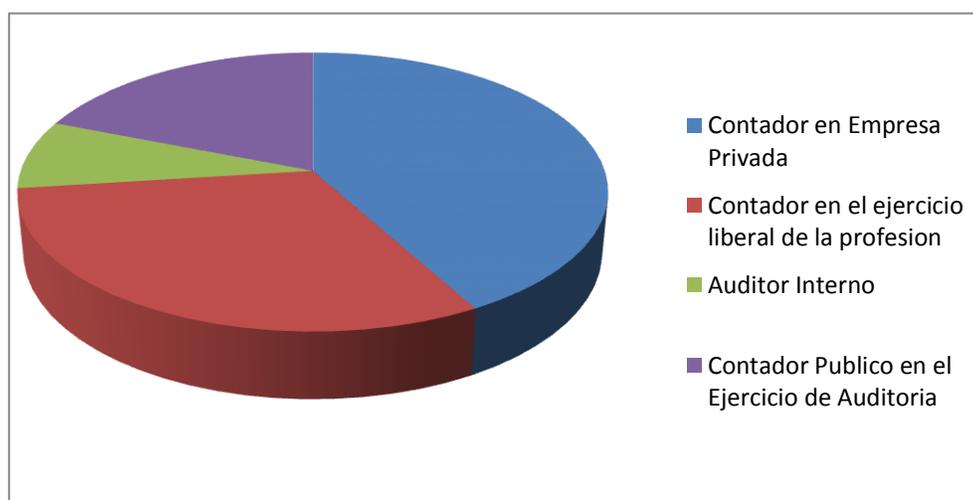


Gráfico 2

*Breve análisis de los datos:*

Del total de los encuestados solo un pequeño porcentaje se dedica al área de auditoría lo cual es bueno para los fines de la investigación debido a que esta se encuentra orientada a identificar la forma en la cual se ha percibido un cambio relativamente reciente en la forma de ejercer la profesión para los profesionales que no se encontraban sujetos a las disposiciones mencionadas en la Reforma, es interesante notar que la gran mayoría de los contadores encuestados desempeña la función contable de forma dependiente lo que significa que a nivel mensual el ingreso percibido por la prestación del servicio contable será en términos generales constante sin embargo producto de la Reforma el pago de la acreditación de las horas de educación continuada presupone un nuevo costo sin el cual no se puede ejercer la función.

***Pregunta N. ° 3***

¿Conoce de qué forma influye la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública en el ejercicio de la profesión?

*Objetivo:* verificar que los contadores tienen conocimiento acerca de la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría.

*Tabla y grafico*

Tabla 3  
*Tabulación de Datos Pregunta N°3*

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	66	91%
No	7	9%
Total	73	100%

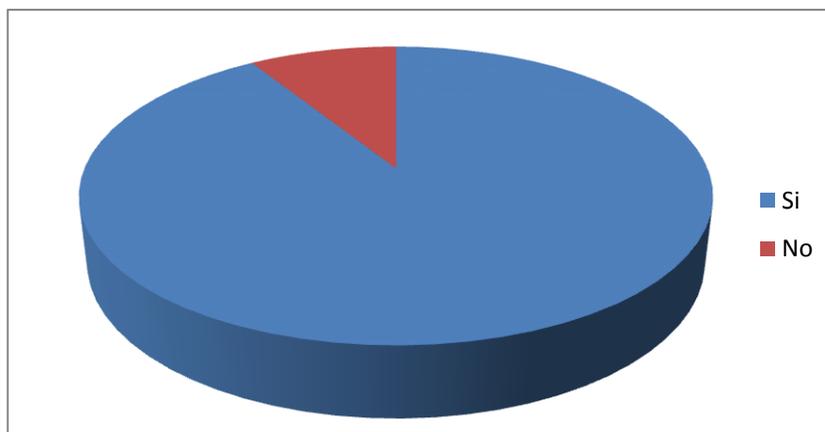


Gráfico 3

*Breve análisis de los datos*

Resulta ampliamente interesante observar los resultados debido a que es evidente el grado de información y conocimiento que los contadores tienen respecto a la Reforma de la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública, lo que preeminentemente establece un patrón de actualización e información a nivel general muy elevado, cabe mencionar que la razón por la cual se realizó esta pregunta es porque de antemano se conocía sobre la posibilidad que al momento de realizar la recolección de la información a través de los instrumentos de recolección de datos se pudiese dar la situación de contadores que aunque ejercen la profesión no han tenido la necesidad de inscribirse ante el consejo por diferentes motivos o razones lo que haya generado un grado de desconocimiento producto del desinterés que representa, aunque al analizar los datos es evidente que la tendencia es completamente contraria a lo pensado anteriormente, ciertamente dando como resultado un grado altamente elevado de conocimiento general de la Reforma.

*Pregunta N. ° 4*

¿Considera usted que la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública beneficia al desarrollo de la profesión?

*Objetivo:* conocer si los contadores públicos visualizan beneficio producto de la Reforma.

*Tabla y grafico*

Tabla 4  
*Tabulación de Datos Pregunta N°4*

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	62	85%
No	11	15%
Total	73	100%

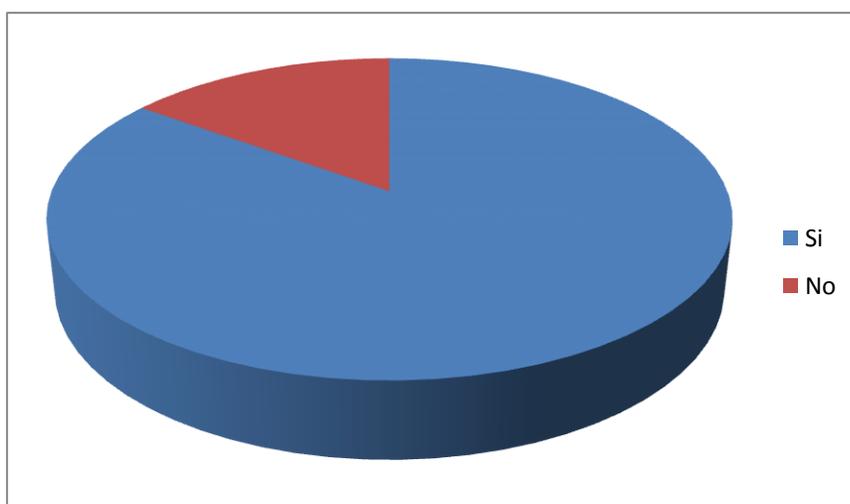


Gráfico 4

*Breve análisis de los datos:*

Una gran mayoría de los contadores públicos afirman que el hecho de implementar las Reformas a la Ley, produce un beneficio al ejercer la función, lo que determina un patrón de aceptación a la Reforma considerablemente elevado, contrario a la hipótesis inicial planteada que suponía un menor porcentaje de disposición ante los efectos que la Reforma plantea, lo que determina un patrón que establece los beneficios que los contadores perciben directamente producto de la implementación de la reforma, ya sea de carácter social, laboral o en otra instancia de carácter académico.

***Pregunta N. ° 5***

En caso de que su respuesta a la pregunta N°. 4 sea “Si”, ¿de qué forma considerar Ud. que le beneficia en el desarrollo de la profesión?, justifique su respuesta

*Objetivo:* obtener las razones que conllevan a afirmar que se ha percibido un beneficio producto de la Reforma a la Ley.

***Breve Análisis de datos***

Debido a la característica de la interrogante se planteó hacerla de respuesta abierta para no limitar ni sesgar las posibles respuestas, en aras de conocer las opiniones que fundamentan la respuesta de la pregunta n.4, existió una amplia diversidad de respuestas que explicaban las razones que llevaban a los profesionales a concluir que la Reforma produce un beneficio a la carrera pero hubieron algunas opiniones que se repitieron de forma más constante.

***Pregunta N. ° 6***

En caso de que su respuesta a la pregunta N°. 4 sea “No”, ¿de qué forma considerar Ud. que le perjudica en el desarrollo de la profesión?, justifique su respuesta

*Objetivo:* obtener las razones que conllevan a afirmar que no se ha percibido un beneficio producto de la Reforma a la Ley.

***Breve análisis de los datos.***

Al igual que la pregunta anterior, la respuesta a esta interrogante se planteó de forma abierta para poder conocer las razones que fundamentan la opinión adversa de los contadores respecto a las Reformas de la Ley, algo muy llamativo fue que a diferencia de la pregunta anterior ( n.5) las opinión que fundamenta la conclusión de los contadores es preeminente unánime entre los encuestados.

**Pregunta N. ° 7**

¿Considera que ha mejorado la función reguladora del CVPCPA a raíz de las Reformas a la LREC?

*Objetivo:* conocer si los contadores perciben fortalecimiento de la regulación del CVPCPA.

*Tabla y gráfico*

Tabla 5  
Tabulación de Datos Pregunta N°7

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	46	63%
No	27	37%
Total	73	100%

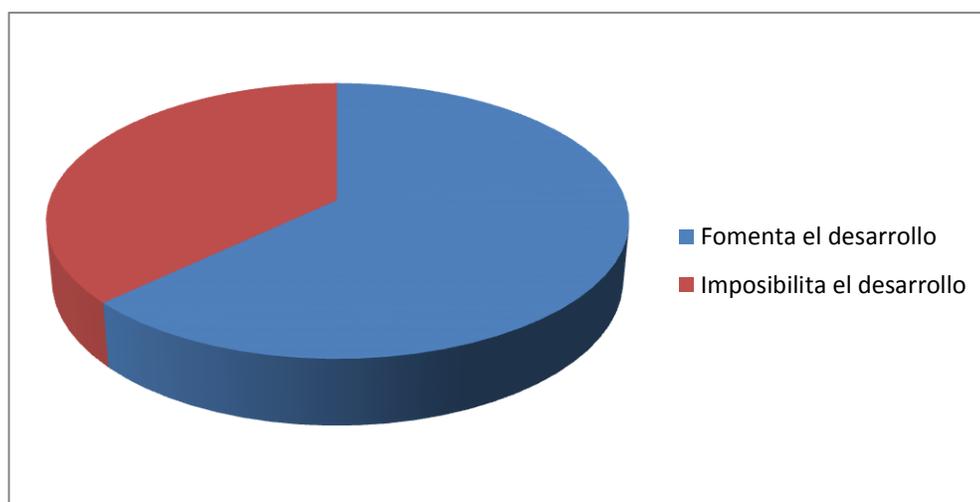


Gráfico 5

*Breve análisis de datos:*

Una de las justificaciones que dan origen a la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública se basa en la premisa de fortalecer la función reguladora del CVPCPA,

lo que al analizar los datos obtenido de la pregunta refleja establece que la muestra encuestada en un porcentaje considerablemente elevado percibe una mejoría en los aspectos regulatorios relacionados al CVPCPA.

***Pregunta N. ° 8***

¿De qué manera ha experimentado cambios en el ejercicio de la profesión contable?

*Objetivo:* conocer los ámbitos en los cuales los contadores han percibido un cambio respecto a la Reforma de la Ley.

*Breve análisis de los datos*

Existieron una cantidad considerable de respuestas pero al igual que como sucedió en los resultados de la respuesta n.6, el cambio más significativo y que los contadores públicos más han percibido y resentido es el aspecto económico, los altos costos que comprende la acreditación de las horas de capacitación a través de la educación continuada supone un costo más al momento de ejercer la profesión cabe mencionar que en el Capítulo IV del presente trabajo de graduación se aborda esta temática aislando el aspecto económico para determinar el grado de influencia que ejerce sobre la población el aspecto económico, haciendo referencia a la des mejoría en la situación financiera de los hogares salvadoreños (particularmente de los hogares cuya fuente de origen de ingresos es la prestación de servicios contables.

***Pregunta N. ° 9***

¿En su opinión el poseer la acreditación y certificación que brinda el CVPCPA que da fe de su calidad como contador público habilitado para ejercer la función, brinda un plus para ejercer la función?

*Objetivo:* conocer la forma en la cual la Reforma ha influido al ejercer la profesión.

*Tabla y grafico*

Tabla 6  
*Tabulación de Datos Pregunta N°9*

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	68	93%
No	5	7%
Total	73	100%

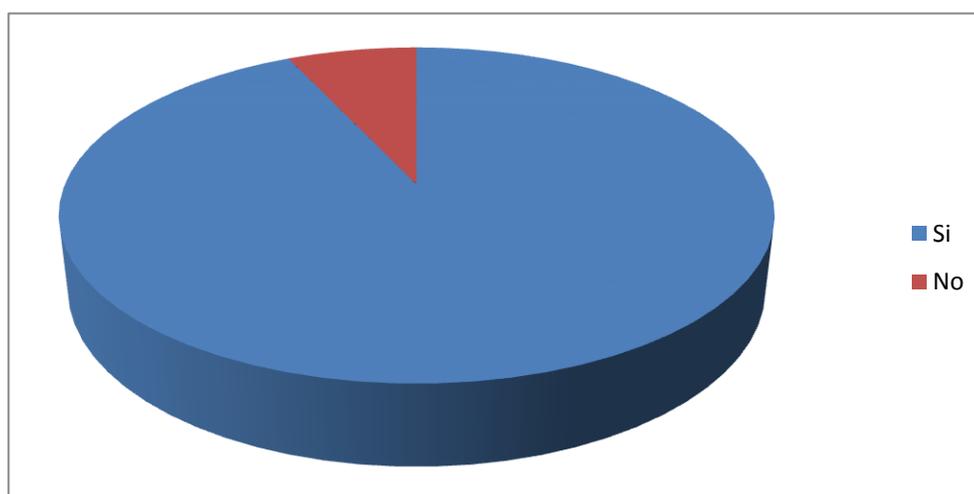


Gráfico 6

*Breve análisis de los datos*

Es evidente el nivel de aceptación en términos generales que existe respecto a la implementación de las disposiciones impuestas en la Reforma a la LREC, una gran cantidad de los encuestados (por no decir que es la gran mayoría de los contadores encuestados) ven de buena forma el hecho de que exista la acreditación para ejercer la función y estar legalmente capacitado para firmar estados financieros, y es que realmente esto realmente si representa una especie de diferenciación extra y una calificación especial de la profesión contable, y además es menester aclarar que la tendencia es evidente hacia el marco lógico operativo que la entrega de una acreditación genera un ambiente de mejora en relación a la exclusividad.

**Pregunta N. ° 10**

¿Considera necesario que todos los contadores inscritos ante el CVPCPA deban capacitarse a través de la “educación continuada”?

*Objetivo:* determinar el grado de importancia y necesidad que se percibe en relación a la implementación de la educación continuada para todos los contadores inscritos ante el CVPCPA.

*Tabla y grafico*

Tabla 7  
Tabulación de Datos Pregunta N° 10

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Necesario	70	96%
Innecesario	3	4%
Total	73	100%

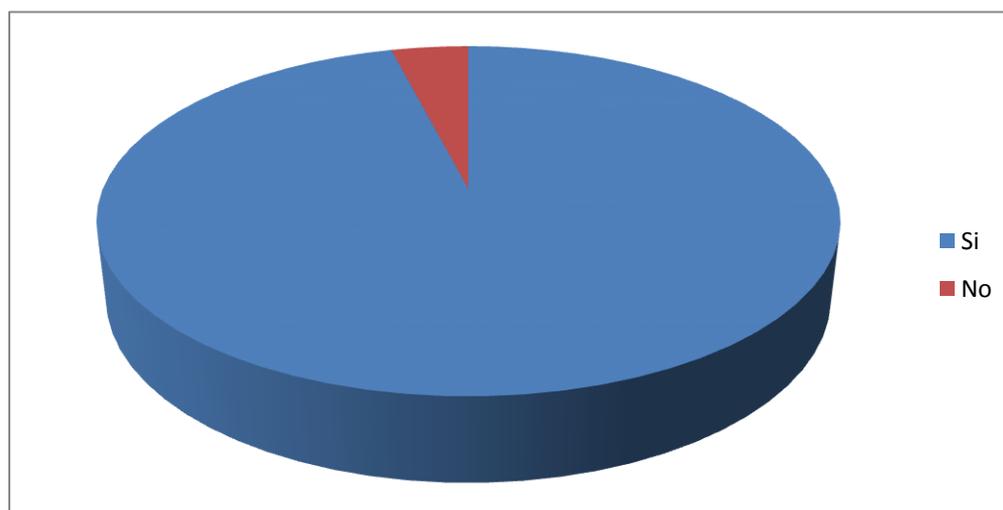


Gráfico 7

*Breve análisis de los datos*

En este caso la respuesta fue consistentemente clara para definir que para la muestra encuestada es correcto que todos los contadores que estén inscritos se capaciten

constantemente para mantenerse actualizados y estar a la vanguardia en el ambiente competitivo laboral, en el sentido que aquel que firma estados financieros si debe estar bajo la Norma de Educación Continuada.

***Pregunta N. ° 11***

¿Considera adecuado el hecho de que si no está acreditado ante el CVPCPA no puede ejercer la profesión contable?

*Objetivo:* conocer la percepción que tienen los contadores públicos en relación a la imposibilidad de firmar estados financieros sin estar inscritos a la profesión.

*Tabla y gráficos*

Tabla 8  
Tabulación de Datos Pregunta N° 11

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	61	83%
No	12	17%
Total	73	100%

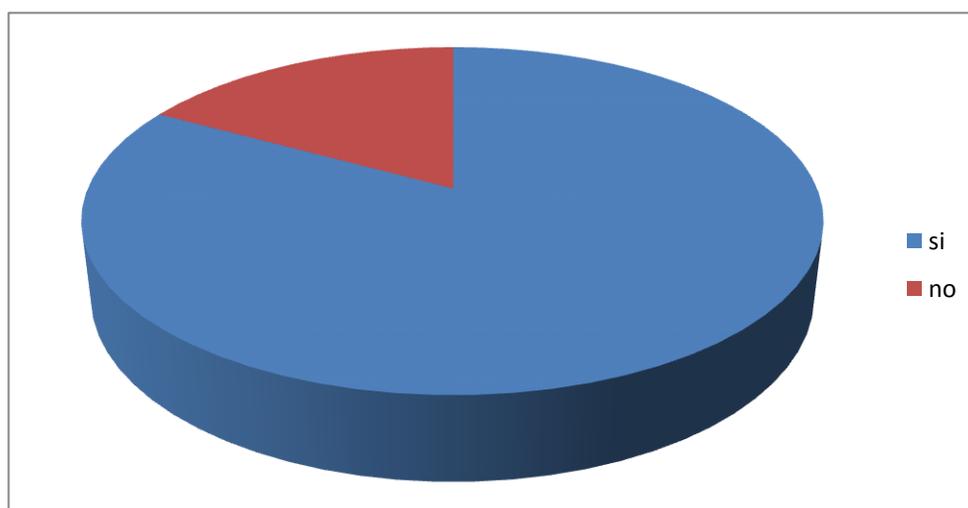


Gráfico 8

*Breve análisis de los datos*

En este caso similar a las respuestas anteriores el factor regulatorio de la profesión fue la opción más popular en los resultados, es decir es bien visto en la población el hecho que para estar posibilitado y legalmente acreditado para ejercer la función de forma adecuada deba estar inscrito y cumplir los reglamentos establecidos por el CVPCPA, con lo cual es claramente visible la predisposición a la organización gremial de la población contable en el país, y es que realmente es necesario que exista la regulación a la profesión, cabe mencionar que esto es un gran paso hacia la especialización de la profesión pues es conocido que en ciertos casos profesionales de otras ramas académicas se dedican a la profesión contable.

***Pregunta N. ° 12***

¿Considera que la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública vulnera los derechos laborales de quien ejerce la profesión contable?

*Objetivo:* conocer si los contadores públicos consideran que se afecta sus derechos laborales producto de la Reforma a la Ley.

*Tabla y grafico*

Tabla 9  
Tabulación de Datos Pregunta N° 12

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia</u>	
	<u>Absoluta</u>	<u>Relativa</u>
Vulnera los derechos laborales	26	35%
No produce un efecto adverso	47	65%
Total	73	100%

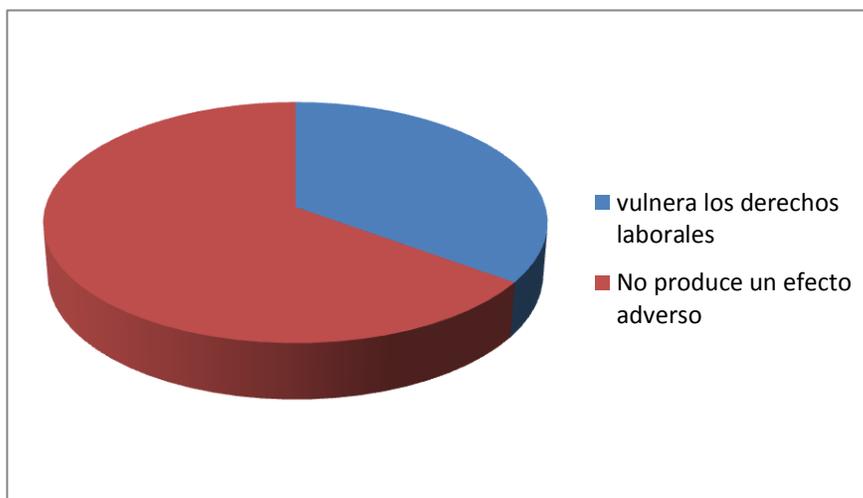


Gráfico 9

*Breve análisis de los datos*

En este caso en puntual se deseaba conocer si los contadores consideraban que al implementar la Reforma de la Ley reguladora se limitaba el acceso al trabajo y por ende se vulneraba sus derechos laborales algo que para la gran mayoría de los encuestados no es así, pues consideran que al implementarse la Reforma a la Ley no se ha percibido un efecto que provoque la vulneración de sus derechos laborales, la premisa de suponer una vulneración a los derechos laborales surge a causa de una demanda de inconstitucionalidad del 01/2018.

***Pregunta N. ° 13***

¿De qué forma califica la cantidad de horas que se debe acreditar anualmente un contador inscrito ante el CVPCPA?

*Objetivo:* determinar la forma en la cual los contadores perciben la cantidad de horas de educación continuada.

*Tabla y grafico*

Tabla 10  
*Tabulación de Datos Pregunta N° 13*

---

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Insuficiente	4	5%
Aceptable	53	72%
Excesiva	16	23%
Total	73	100%

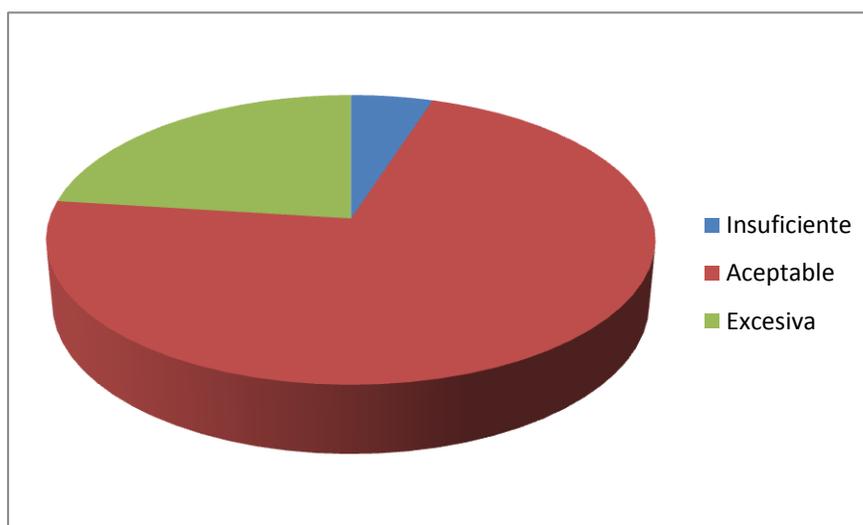


Gráfico 10

*Breve análisis de los datos.*

De los resultados que se obtienen al realizar el análisis posterior se obtiene la siguiente conclusión hay una aceptación general acerca de la cantidad de horas a acreditar ante el CVPCPA, contrario a la idea inicial que dio origen a plantearse las interrogantes que dan origen al estudio planteado, este aspecto es bastante interesante debido a que como ya se sabe cada hora de capacitación representa un costo económico, lo que significa que entre menos horas de capacitación el costo de capacitación por ende será menor.

**Pregunta N. ° 14**

¿Cómo califica la forma en la cual se acreditan las horas de educación continuada ante el CVPCPA?

*Objetivo:* conocer si la población está de acuerdo con el proceso de acreditación de horas de educación continuada en relación a la gestión comercial que emplean las gremiales autorizadas a impartir cursos de capacitación.

*Tabla y grafico*

Tabla 11  
Tabulación de Datos Pregunta N° 14

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Inadecuada	11	15%
Aceptable	44	60%
Adecuada	18	25%
Total	73	100%

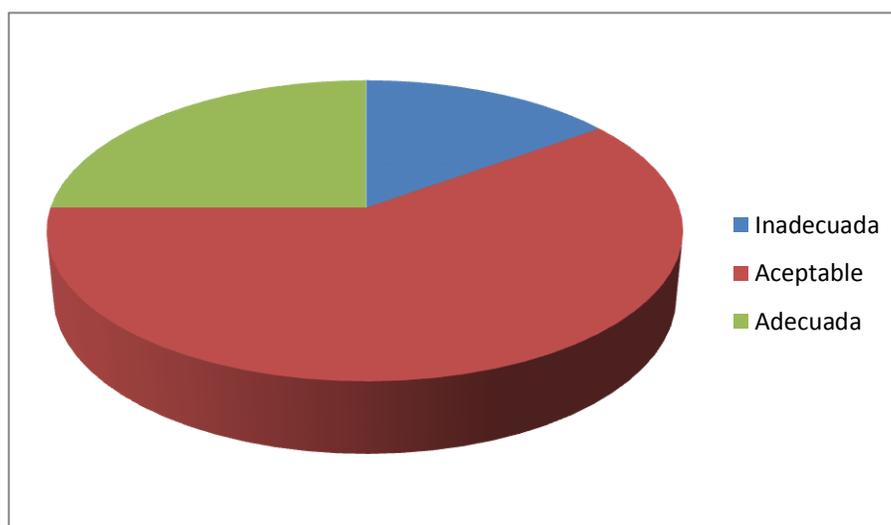


Gráfico 11

*Breve análisis de los datos*

Los resultados son claros en relación en la aceptación general respecto a la gestión de la forma en que se imparte los cursos de formación académica en el sentido de la comercialización de los servicios de formación educativa para los contadores inscritos, solamente un pequeño porcentaje manifestó estar en desacuerdo con la forma en el sistema regulador ejerce la formación educativa, lo que indica que siguiendo con la tónica de respuestas anteriores existe un porcentaje que de forma negativa a sido afectado de cierta manera(el nivel y razón de impacto serán evaluados en el capítulo IV por lo cual se invita cálidamente al lector a continuar con la lectura y análisis del escrito), sin embargo es menester hacer la aclaración que este aspecto se vincula a la comercialización del conocimiento.

***Pregunta N. ° 15***

¿Considera aceptables los costos de acreditación de horas de educación continuada que se debe cumplir ante el CVPCPA?

*Objetivo:* conocer si los costos de acreditación compensan los beneficios económicos percibidos en el ejercicio de la profesión.

*Tabla y grafico*

Tabla 12  
*Tabulación de Datos Pregunta N° 15*

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	20	27%
No	53	73%
Total	73	100%

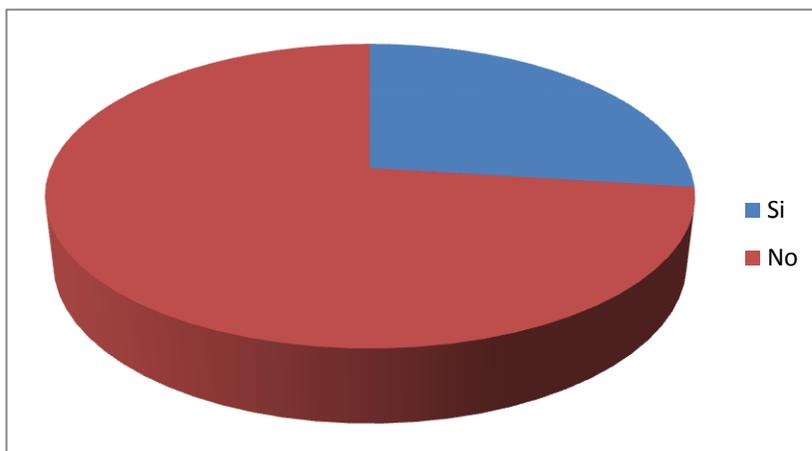


Gráfico 12

*Breve análisis de los datos*

Una gran cantidad de los encuestados considera que los costos para poder recibir las horas de educación continuada no son los adecuados considerándolos considerablemente altos, como manifestaron lo que determina haciendo análisis conjunto de las variables anteriores una tendencia marcada de descontento en cuanto al impacto económico que se percibe al implementarse las disposiciones legales de la Reforma a la Ley, algo que resulta llamativo de resaltar es la situación que se vive a nivel nacional en relación al ingreso económico y los costos inherentes a la canasta básica actual a lo cual se le debe agregar el costo de capacitarse de forma mensual para poder ejercer la profesión.

***Pregunta N. ° 16***

¿Consideraría importante y necesario la elaboración de un documento que aborde el impacto que ha generado la implementación de la Norma de educación continuada y la Reforma a la LREC en el ámbito profesional contable?

*Objetivo:* determinar el grado de importancia que se percibe en la población de contadores públicos de un escrito que aborde la temática

*Tabla y grafico*

Tabla 13  
 Tabulación de Datos Pregunta N°16

<u>Pregunta</u>	<u>Frecuencia Absoluta</u>	<u>Frecuencia Relativa</u>
Si	69	94%
No	4	6%
Total	73	100%

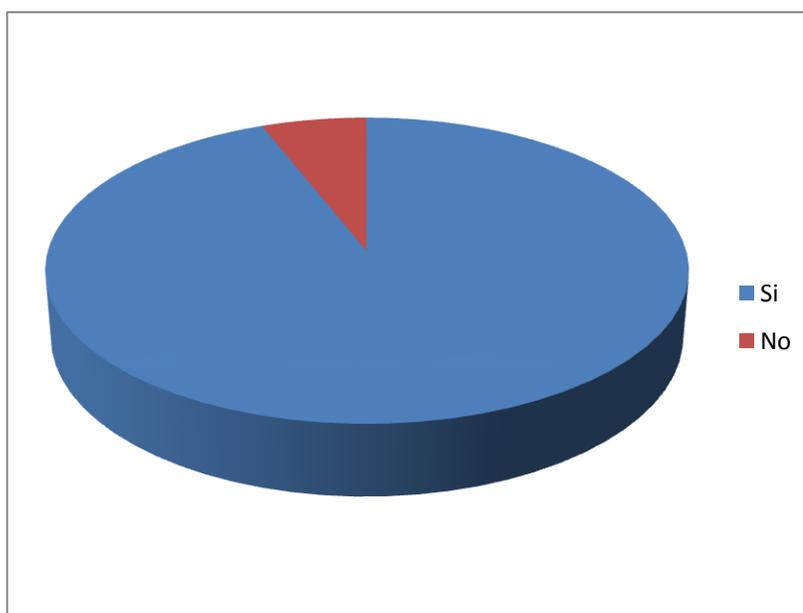


Gráfico 13

*Breve análisis de los datos:*

Al tabular los resultados de la pregunta se refleja una respuesta casi unánime en relación a la importancia que los contadores públicos disponen sobre la elaboración del documento en cuestión lo que viene a reafirmar la importancia social de la ejecución de esta investigación y su enorme utilidad social.

## **CAPITULO IV. ELABORACIÓN DE MEMORIA DE ANÁLISIS DE IMPACTO DE LA REFORMA A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.**

### **4.1 Aspectos preliminares**

Hasta este punto en particular las actividades del proyecto de graduación se han limitado a la recolección de información tanto a nivel teórico a través de la recopilación de conceptos, aspectos históricos, y a establecer la situación contemporánea que facilita la comprensión a través de la contextualización de la temática reflejado en el capítulo II, y por consiguiente con la obtención de la información por parte de la población focalizada de la investigación por medio de los instrumentos necesarios para la recolección de datos lo cual es perceptible en el capítulo III de este documento.

Pero llegados a este punto es menester el verter las opiniones respectivas que dan origen a la necesidad de investigar sobre la temática estableciendo las diferentes hipótesis que se planteaban al inicio del proyecto, así mismo aclarando la forma en la cual se desarrollara el análisis en aras de conservar la calidad de la información siguiendo un proceso estándar para establecer los criterios de análisis, las variables utilizadas para medir el impacto, aspectos relativos de impacto, definiendo los parámetros y alcances del análisis.

Como en cualquier proyecto de investigación la fase preliminar de planeación y organización es sumamente importante y por consiguiente es muy delicada pues esta fase es la que predispone el éxito de una investigación y la obtención de los resultados esperados, requiere de mucho análisis previo, para establecer un parámetro claro acerca de la factibilidad al ejecutar la investigación, su utilidad pública y su relevancia.

Este fue el caso para la investigación en cuestión luego de elaborar un abanico de opciones las cuales tentativamente podrían haber llegado a constituir el tema de investigación, tomando en consideración las variables mencionadas con anterioridad se determinó de mayor factibilidad ejecutar un proyecto investigativo que abordase el impacto que produce en la población la implementación de una Reforma a una Ley, optándose por la Reforma del 2017 a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, por ser esta Ley de implicación directa para los contadores públicos que ejercen la profesión de forma activa en la actualidad así como contadores públicos en formación académica actual (los contadores del futuro).

Al momento de establecer como tema electo para desarrollar la temática, en ese punto de la investigación se poseía conocimiento previo proveniente de sujetos externos a la investigación, así como la información general que se obtiene mediante el estudio general de la Reforma en el proceso académico, fue pues de esa manera que al establecer el tema en cuestión ya se poseía un análisis empírico y preliminar de la temática, aunque con las limitaciones científicas que esto naturalmente supone.

Tomando en consideración que al momento de la ejecución de la investigación había transcurrido año y medio luego de la puesta en marcha de la Reforma a la Ley, los efectos sobre la población son cuantificables de forma confiable, y es pues como se mencionó con anterioridad que se planteó el primer análisis previo de la temática definiendo los criterios de la siguiente manera: para la premisa que da origen a la investigación se partió del supuesto que establece que la Reforma produce un beneficio en respecto a la actualización que los contadores pueden obtener manteniendo un ambiente competitivo y capacitado apto para las exigencias del mercado laboral lo cual es un aspecto beneficioso y adecuado, y una medida en

pro de la profesión que genera un plus académico pero que la forma en la que se ha gestionado la implementación de la educación continuada no es la mejor debido a que se presta a la comercialización de los servicios de formación académica, existen varios aspectos que no son los más adecuados en la perspectiva del autor tomando en cuenta los costos de acreditación que suponen un aumento en los egresos de los profesionales el cual no es transferible a los clientes a través del aumento en el cobro de los honorarios( por las condiciones del mercado laboral así como la relación de oferta y demanda de los servicios contables).

Surgen varias interrogantes como resultado del planteamiento anterior ¿son válidos y aceptables los costos de acreditación de las horas de educación continuada con respecto a los beneficios que se obtienen como lo es la diferenciación? ¿Vale la pena el costo con tal de obtener una especie de licencia para ejercer la función, el permanecer constantemente capacitado? La respuesta es muy subjetiva por lo que era necesario investigar y conocer una mayor cantidad de opiniones que pudiesen fundamentar una respuesta objetiva y sobria sobre los resultados.

La Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública no se limita a la inclusión de la Norma de Educación Continuada para todo contador que firme estados financieros, aunque hay que aclarar que es la más significativa en el espectro laboral contemporáneo y el que posiblemente genere un mayor efecto en la sociedad, tomando como referencia y en consideración la forma en que se afectara (como popularmente se dice) “el bolsillo de los trabajadores”, además del aspecto mencionado anteriormente existen varios aspectos que son igualmente y necesarios analizar como es natural, entonces atendiendo al texto de la Reforma de la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública al iniciar con

el estudio del texto al igual que en cualquier Ley esta menciona las razones que llevaron a los legisladores a impulsar el cambio en la Ley reguladora, pero algo que llama mucho la atención y que es percibido no solo en la implementación de esta Ley si no en el resto de los cambios en las Leyes nacionales es que no existen documentos (al menos de carácter públicos )que se dediquen a analizar los efectos que se producen por causa de los cambios a la Ley.

Se hace la aclaración anterior pues todo ciudadano salvadoreño posee derechos civiles y laborales que el estado está en la obligación constitucional de velar por el cumplimiento de los mismos entonces cada Ley que afecte a la población debe analizarse con la minuciosidad que esto demanda, por lo que se debe tomar en consideración la forma en que afectara a los diferentes segmentos de la población, como lo pueden ser los jóvenes, los adultos, hombres, mujeres, poblaciones de determinadas zonas geográficas, etc., todo esto con el fin de determinar que no se produce un efecto adverso o que desmejore la calidad de vida de una persona.

Navegando por la web al ingresar a páginas oficiales de Hacienda en gobiernos como España, Colombia, Chile es relativamente fácil encontrar escritos que abordan análisis de impacto de diferentes Leyes, proyectos y propuestas lo que está íntimamente arraigado al desarrollo del derecho legislativo de dichos países y es muy simple entender la razón por la cual estas sociedades le dan la importancia adecuada y bien fundamentada a estas prácticas, es menester para el pueblo que las Leyes que los dirigentes de las naciones tengan un parámetro que les establezca las consecuencias en cuanto al posible beneficio, y mejoramiento o vulneración de los derechos de los ciudadanos y más principalmente la clase baja que casi por regla general es la porción de la sociedad más vulnerable a los cambios económicos.

Existen muchos aspectos que se deben tomar en cuenta para elaborar un análisis del impacto social de una Reforma, se debe tomar en consideración la metodología para desarrollar el análisis, como también el establecimiento de los factores de impacto entre los que destaca los aspectos sociales, los aspectos económicos, los sistemas de innovación, y el aspecto laboral, así mismo se debe establecer las variables de medición del impacto sobre los factores de impacto, de igual manera es necesario identificar los riesgos, definir la dimensión analítica y participativa.

En ciertas ocasiones es adecuado estudiar casos específicos para conocer algunas variables que no son fácilmente medibles a través de distintos factores de impacto, todo esto estará determinado por las necesidades que el investigador experimente al momento de llevar a cabo la ejecución del proyecto, hoy en día no solo es importante lo que dice una Ley si no lo que consiguen por lo que es necesario conocer la forma en la que afectara a sus destinatarios es pues que de esta forma se establece un aspecto necesario que colabore en la facilitación del análisis del esta normativa implementada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, evaluando el impacto que se genera en los profesionales dedicados a la contabilidad, debido a que ya los auditores ya estaban bajo la necesidad de capacitarse por medio de la educación continuada propuesta en la Norma de Educación Continuada.

#### **4.2 Contexto de la Reforma**

Se debe hacer la aclaración que la Reforma a la Ley solo modifica algunas disposiciones en particular y que para poder desarrollar un adecuado análisis es necesario definir los artículos que han percibido un cambio, todo esto de forma individual, y por consiguiente

establecer los cambios que han percibido y determinar los cambios que presentan, y la forma en que la Reforma de la Ley los presenta.

Entonces primeramente se establece los artículos que son modificados en la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, sucede que 22 de los 64 artículos que componen la Ley han percibido algún tipo de cambio entre modificación o algún tipo de texto agregado a los artículos es decir que un 34% de la Ley percibió un cambio sustantivo.

A continuación se detallan los artículos que han percibido un cambio, en relación con la Ley implementada a inicios del 2000:

- Art.1        Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.2        Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.3        Reforma de articulo (incorporación de numerales e inciso)
- Art.4        Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.5        Reforma de articulo (incorporación de inciso)
- Art.6        Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art. 10      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.11      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.12      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.13      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.14      Modificación de epígrafe y texto del artículo
- Art.15      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.17      Modificación de texto (sustitución total del artículo)
- Art.22      Modificación de articulo (incorporación de incisos)

Art.23	Modificación parcial del texto del artículo
Art.24	Modificación parcial del texto del artículo (Reforma de inciso 1°)
Art.28	Modificación de texto (sustitución total del artículo)
Art.33	Modificación parcial del texto del artículo inciso 3°
Art.44	Modificación de texto (sustitución total del artículo)
Art.45	Modificación de texto (sustitución total del artículo)
Art.47	Modificación de texto (sustitución total del artículo)
Art.52	Incorporación de inciso final en artículo

### **4.3 Memoria de análisis de impacto normativo de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública.**

#### **4.3.1 Motivación de la Reforma.**

Según Decreto Legislativo #646, del 26 de marzo de 2017, publicado en el Diario Oficial #218, tomo #417 del 22 de noviembre del mismo año la Asamblea Legislativa en uso de sus facultades constitucionales y como iniciativa del presidente de la República se aprueban las Reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública siendo estas las primeras que la referida Ley percibe desde su implementación a principios del año 2000, tomando en consideración que las Reformas empezaron a surtir su efecto a inicios del año 2018.

En la cual se introducen diferentes cambios relacionados con la operatividad del segmento de profesionales contables, tanto a nivel de personas naturales como a nivel de personas jurídicas que se dediquen al giro en cuestión, entonces fundamentalmente la Reforma incluye cambios y variaciones a nivel conceptual en lo que refiere a las definiciones de las funciones contables que la Ley reconoce, así mismo modifica los requisitos que debe cumplir una

persona para poder ejercer la función contable y de auditoría, establece el nuevo procedimiento para la entrega de la certificación y la credencial por parte del consejo.

La variación más fundamental la cual establece que el registro de contadores ya no será llevado a cabo por parte del Ministerio de Educación si no que se llevara el registro por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que se abrevia CVPCPA, como una medida de control para fortalecer la regulación y vigilancia sobre los contadores y auditores activos en la profesión, la cual consiste en ser una de las motivaciones fundamentales que dan origen a la Reforma.

#### **4.3.2 Colectivos afectados.**

En primer lugar la Reforma afecta primordialmente a toda aquella persona que sin poseer título de contador (o en su defecto sin cumplir los requisitos ) ejercía la profesión hasta el mes de enero de 2018, pues con la inclusión de la Reforma si una persona no cumple con los requisitos no puede obtener el número de contador, ni sello ni las credenciales adecuadas que otorga el consejo, lo que significa que algunos profesionales de otras ramas como por ejemplo administradores de empresas, abogados etc., que no cumplan con los requisitos establecidos, no podrían seguir ejerciendo la función contable.

Así mismo afecta a los contadores públicos que hasta el momento de la Reforma no estaban en la obligación de cumplir las horas de educación continuada, entonces en síntesis se tiene dos grupos sociales afectados los no contadores que ejercen la función de contadores y los contadores, y un tercer sujeto afectado: las sociedades o personas jurídicas que se dedican a prestar servicios contables, pues existen ciertas disposiciones que les concierne.

### **4.3.3 Objetivos al implementar la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.**

De acuerdo a lo expuesto en las primeras disposiciones y consideraciones plasmadas en la Reforma se obtienen los siguientes objetivos:

Fortalecer la función reguladora y de vigilancia del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública

Fortalecer la competencia y capacidad técnica de los profesionales autorizados para ejercer la función contable.

Actualizar y adaptar el texto en pos de acoplarse a las exigencias que demanda el sistema económico actual.

### **4.3.4 Interés público afectado.**

En cierta forma se puede decir que al implementar la Reforma el interés primordial es brindar de mayor importancia y exclusividad a la profesión, así mismo establecer un filtro tanto a nivel de profesión como de competitividad, aunque sin embargo también es muy usual escuchar de profesionales tanto auditores como contadores que el cambio atiende a cuestiones más económicas, denominando como "negocio" la implementación de la Reforma a la Ley, aunque es preciso aclarar que la última afirmación en síntesis es la opinión popular.

Es importante aclarar que la medida pretende mejorar la confianza del público en los estados financieros, como ya se sabe la función de contaduría pública cumple una labor de interés público que significa que un considerable número de personas e instituciones confía en la calidad del trabajo de los contadores o las firmas de contaduría, y es pues que la buena calidad de la función contable contribuye de cierta forma al correcto funcionamiento de los

mercados, a mejorar la integridad y la eficiencia de los estados financieros, de ahí que los contadores desempeñen una función de interés público especialmente importante.

Debido a la significativa relevancia pública de los sujetos afectados por la Reforma derivada de sus actividades, pues por una parte se brinda un servicio o fuerza laboral a la entidad contratante del servicio contable, pero también cabe mencionar que de forma indirecta presta un servicio a las entidades que se relacionan o puedan relacionarse con la empresa contratante de los servicios contables, habida cuenta de ello que la entidad y terceros puedan confiar en la elaboración de la información económico-contable.

#### **4.4 Adecuación de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría**

##### **Pública en relación a la Constitución de la Republica y sus principios.**

Desde el inicio del proyecto fue una de las premisas que se establecieron ¿es constitucional la Reforma? ¿Atenta contra los principios y valores constitucionales y los derechos que esta brinda a los salvadoreños?, ahora bien, es evidente que efectuar tal afirmación y dar por hecho la vulneración de los derechos sería una falacia de enorme proporción, hacer una afirmación sin fundamento basándose en la opinión personal y el juicio propio, entonces para afirmar de forma correcta y libre de juicios y sesgo es necesario remitirse a los hechos a la data obtenida en la investigación. A este punto muy posiblemente una de las interrogantes que existan sea saber cuáles son esos principios a los que se aduce podrían estar siendo vulnerados al implementarse la Reforma a la Ley, pues bien es preciso mencionar el principio de justicia social al imponer limitantes y privar del derecho al trabajo, al crear una nueva acreditación para contadores, pero ¿procede realmente la inconstitucionalidad en este aspecto?, cabe mencionar que la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia recibió una

demanda por parte de ciudadanos salvadoreños en la cual se manifiesta la inconstitucionalidad de la Reforma, alegándose vicios de forma y vicios de fondo vinculados a los artículos 1 al 14, el artículo 17 letra I, artículo 22, artículo 23, artículo 45 y del artículo 47 hasta el artículo 52, en dicha demanda se alega que el Decreto Legislativo n°646/2017 viola la seguridad jurídica, en su concreción del principio de legalidad establecidos en el artículo 1, el artículo 2 y el artículo 86 de la Constitución, afirmándose que tal decreto sería inconstitucional porque las Reformas aprobadas no cumplen con el proceso especial contenido en el artículo 35 letra e, de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública, lo cual pretende afirmar que al aplicarse la Reforma se desea implementar las obligaciones del "contador público" sin especificar si corresponden al "contador" o al "auditor externo", a la vez que se confunde conceptos de contabilidad y contaduría los cuales a la vez se utilizan de forma sinónima.

Otro de los principios constitucionales que la Reforma estaría violentando (según lo expuesto en la demanda) sería el principio de reserva de Ley en materia tributaria amparado en el artículo 131 ordinal 6° de la Constitución, apuntan que el "El Consejo podrá revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años, ajustándolas al salario mínimo del sector comercio y servicios vigente o en relación al índice de precios al consumidor"(Demanda de Inconstitucionalidad, San Salvador, El Salvador, 23 de marzo 2019)., pero se sostiene que este proceso no está aclarada la forma en la cual se ejecutaría un posible aumento o cambio en las tasas, así mismo se afirma que el valor del servicio prestado por parte del Consejo no guarda relación con su costos como se expresa en la demanda:

En el segundo motivo de inconstitucionalidad, los pretenses alegan que el art. 44 LEREC viola el principio de reserva de Ley en materia tributaria (art. 131 ord. 6° Cn.). Apuntan que

el Consejo tiene la facultad de “revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años” según los parámetros indicados en el art. 44 LEREC. Pero, sostienen que “no queda claro [el] procedimiento para aumentar las tasas”, “no existe certeza del valor de la tasa” y tampoco existe determinación acerca de cómo se “aplicará el índice de precio al consumidor”. Agregan que el valor del tributo por el “servicio prestado no guarda relación con su costo”. (Demanda de Inconstitucionalidad, San Salvador, El Salvador, 23 de marzo 2019)

En el texto de la demanda se leen otros principios que según los actores de esta, se infringen pero para efectos de aclaración y determinación de información se destacaran únicamente los citados con anterioridad, por considerarse de mayor importancia en aras de aplicar un mejor análisis, respecto a la demanda en contra del decreto legislativo que aprueba la Reforma la Sala de lo Constitucional de la Asamblea Legislativa el 23 de marzo de 2018 habiendo analizado el contenido de la demanda resolvió improcedente la demanda de inconstitucionalidad , por falta de fundamento en la pretensión contenida en la misma, declarándose sin lugar la medida cautelar solicitada por los aludidos ciudadanos en contra de la Reforma de la Ley citando textualmente a la Resolución:

Declárase improcedente por falta de fundamento la pretensión contenida en la demanda formulada por los ciudadanos Luis Alberto Gutiérrez Rivera, Carlos Saúl López Díaz Mejía, José Antonio Mejía Hernández y Carlos Hipólito López, mediante la cual solicitan la inconstitucionalidad, por una parte, del Decreto Legislativo n° 646, de 29-III-2017, publicado en el Diario Oficial n° 218, tomo 417, de 22-XI-2017, por medio del cual se Reforma la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; y, por otra, de la resolución n° 64, de fecha 20-XII- 2017, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, por la aparente violación a los arts. 1, 2, 37, 86 inc. 3°,

131 ord. 6º Cn. (Demanda de Inconstitucionalidad, San Salvador, El Salvador, 23 de marzo 2019)

Habiendo considerado que en base a lo prescrito a la Ley de Procedimientos Constitucionales en el artículo 6 numeral 3, que en una demanda de inconstitucionalidad se debe identificar los motivos en los que se haga descansar la inconstitucionalidad, lo que se conoce como el fundamento material de la pretensión, en la cual se argumente y evidencie la confrontación entre el contenido normativo de la disposición impugnada y las disposiciones constitucionales, entonces al aplicar estas premisas a los motivos de inconstitucionalidad, por lo que el tribunal de la sala de lo constitucional no se ha logrado identificar los elementos mínimos del control de constitucionalidad, así como también en la demanda no logro fundamentarse adecuadamente la posible violación de reserva de Ley en materia tributaria, por lo que el tribunal no considero aceptable los preceptos establecidos, debido a que las tasas no están sujetas al principio de reserva de Ley absoluta, de tal forma que la sala determino que el argumento de los actores pretende de forma errónea, absolutizar el principio de reserva de Ley, en materia tributaria, así mismo la sala de lo constitucional advierte que los argumentos expuestos no indican la compatibilidad normativa.

En síntesis se define como la negativa de la sala de lo constitucional a declarar la Reforma de la Ley como inconstitucional, alegando que en la demanda no se sustentó adecuadamente las discrepancias observadas por los ciudadanos en relación a los principios constitucionales y la Reforma del decreto que aprueba la Reforma a la Ley, aunque es adecuado aclarar que con la Reforma realmente se establece una limitante al libre acceso al trabajo por parte de la población a nivel general.

## **4.5 Análisis de la normativa.**

La idea de este punto es concluir en que forma le impacta a la población, quienes son más vulnerables, si hombres, mujeres, jóvenes futuros contadores, contadores en empresas privadas, quienes obtienen beneficio, en síntesis el análisis estará definido de manera que se enumere cada una de las modificaciones de cada artículo porque esto limitaría el proceso y así mismo volvería imperativamente falta de esencia el resultado final, se realizara un análisis detallado de cada uno de los factores determinando si al implementar la Reforma se ha percibido, ya sea incremento, decremento o estabilidad.

### **4.5.1 Factores de impacto**

En este caso se plantea los parámetros para medir la influencia de la Reforma y los resultados que produce en la población para lo que será necesario establecer los distintos estándares para establecer una opinión adecuada, los cuales serán los siguientes:

Factor económico

Competitividad en el mercado laboral

Factor social

#### ***4.5.1.1 Factor económico***

En cuanto al factor económico en la medición del impacto en la población salvadoreña (población de contadores) se han tomado ciertas variables de medición según las siguientes:

*Ingreso salarial:* El tipo de medición se establece en relación a los contadores públicos que trabajan para empresas privadas, definir si producto de la Reforma se percibe un aumento o disminución salarial.

En este punto la medida no pretende ni por lejos, establecer algún tipo de límite (ni mínimo ni máximo) en cuanto al devengo del salario que un contador o auditor perciba en contraprestación a los servicios de carácter dependiente que este preste, entonces se deja este efecto al libre mercado para que este fije su precio de equilibrio según la oferta y la demanda existente, por lo tanto se concluye que el efecto de la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública es que en relación al ingreso salarial las empresas no han otorgado aumentos salariales a los contadores o a los auditores dependientes para compensar con el costos de ejercer la profesión en virtud de las actividades empresariales del patrono, de la cantidad de contadores a quienes se consultó no hubo respuestas positivas en relación a conocer si habían percibido algún tipo de remuneración económica para sopesar aquellos gastos que han tenido los contadores relacionados con las horas de capacitación establecidas en la Norma de Educación Continuada.

*Ingreso por prestación de servicios:* El tipo de medición de esta variable se establece en relación a definir si la prestación de servicios contables ha percibido una modificación producto de la Reforma, tanto en la disminución como en el aumento de la retribución económica por la prestación de servicios basándose en el análisis de las opiniones recolectadas a diferentes profesionales dedicados a la contaduría pública ( haciéndose la aclaración debido a los diferentes contadores públicos que se dedican a ejercer la auditoria en cualquiera de las ramas de la disciplina).

Entonces a un año y medio de la implementación de la Reforma ya existe un buen indicio temporal que aporte una fiable resolución a la interrogante de si esta Reforma beneficia el ingreso por prestación de servicios, y es entonces que basándose en los resultados de la

investigación que se puede concluir que la Reforma a la Ley no contribuye al aumento ni a la disminución de los ingresos por prestación de servicios contables, esto sucede porque las empresas no han realizado un aumento en el pago de honorarios a los contadores independientes que llevan la contabilidad formal de cada uno de sus negocios algo que en definitiva se define como un aspecto preeminentemente negativo debido a que cada uno de los costos de ejercicio de la profesión de los contadores quienes deben incurrir en esto de forma obligatoria para poder mantener vigente la acreditación como contador, eso sí esto sucede debido a las condiciones del mercado laboral actual , pues si con los costos que aumentan aumentara el valor de los servicios esto produciría en cierta medida un impacto indirecto en el ingreso por prestación de servicios cabe mencionar que si esta Reforma ha beneficiado a un sector ha sido a las gremiales contables al aumentar la demanda de los servicios que estas prestan.

*Costos al ejercer la profesión contable:* Este indicador se establece con la premisa de medir los aumentos o decrementos en los costos operativos directos e indirectos necesarios para ejercer la profesión ya sea de forma dependiente o independiente.

Con la Reforma se establecen diferentes costos que los contadores deberán incurrir para prestar los servicios algunos de estos serán efectuados una sola vez como lo es el pago del sello de contador y la obtención de la credencial que lo faculta como contador autorizado este gasto se deberá llevar a cabo cada 3 años por lo que no se considera recurrente , sin embargo existe otro costo que es más recurrente como lo es el pago de las jornadas en concepto de capacitación correspondiente a las horas de educación continuada otros costos son montos inmateriales que no producen algún tipo de desmejora en la capacidad adquisitiva de los

contadores, entonces aunque representa algún costo su efecto es inmaterial en relación al resultado, pero también existe el costo de capacitación que deben cumplir los contadores, algo que resulta ser ya un costo significativamente relevante que potencialmente puede disminuir la utilidad unitaria por la prestación de servicios contables, un incremento de costos siempre será algo negativo si este incremento de costos no es proporcional al ingreso que se recibe en contraprestación de esto, cosa que es la que sucede en este caso, entonces algo que llama mucho la atención es que muchos contadores aunque están inscritos no están cumpliendo las 40 horas de educación continuada en muchos casos solo una cierta cantidad, por lo que la acumulación de horas se va volviendo un costo que no están adquiriendo en el tiempo determinado, entonces se produce una situación en la cual se evade la obligación latente de cumplir con las horas, algo que como en el año no genera ningún problema pero los efectos de esto pudiesen verse en el tercer año de implementada la Reforma es decir a inicios del 2021 en la cual si dichos contadores no han cumplido con la disposición pueden recibir las sanciones establecidas en la norma de educación continuada, es pues en síntesis que se dice que la Reforma a la Ley afecta directamente el costo por la prestación de servicios y lo hace en forma relativamente material, lo que es visto como un aspecto negativo debido a que no hay un aumento proporcional de los ingresos por prestación de servicios.

Los costos de capacitación varían dependiendo de los talleres que se trate y de la institución que los brinda pero en síntesis una jornada de 4 horas de capacitación en Santa Ana ronda aproximadamente por \$35.00 y anualmente un contador debe cumplir 40 horas de educación continuada, esto genera un costo anual de  $\$35.00 \times 10$  jornadas de 4 horas, lo que supone un costo total de \$350.00 solamente en costos de capacitación lo cual supone un gasto considerable anualmente el cual debe repetirse durante un periodo de 3 años de lo contrario al

momento de volver a solicitarse la credencial de contador esto supondrá un impedimento para poder ejercer la profesión más adelante lo que significa que solo en el periodo de enero de 2018 a diciembre de 2020 cada contador deberá invertir en concepto de educación continuada un monto de \$1,050.00, entonces significa que cada contador inscrito en el consejo aproximadamente debe invertir alrededor de \$1,000.00 en un periodo de 3 años y si este costo unitario se relaciona con la cantidad de contadores que deben cumplir con la normativa eso da un aumento en los costos de ejercer la profesión a nivel general realmente elevado y es acá donde se vuelve un aspecto realmente preocupante pues tomando el costo unitario de capacitación de cada contador que ronda en \$1,000.00 y tomando el dato de la muestra que se ha escogido se tiene una cantidad de 52 contadores inscritos en ante el Consejo es decir que tomando en consideración la muestra los costos indirectos de la profesión vistos de forma general representan \$52,000.00 y este costo es solo incluyendo la muestra tomada pero el dato real de los contadores inscritos en el CVPCPA al momento de llevar a cabo la investigación no es público lo que imposibilita conocer el costo total a nivel general en que la población contable en El Salvador se verá obligada en incurrir , pero únicamente tomando como referencia la muestra de 52 contadores inscritos y el costo unitario de capacitación de cada uno supone un enorme gasto visto desde la perspectiva por periodo, algo que es aprovechado por las filiales de contadores que cumplen con la implementación de la Norma de Educación Continuada.

¿Qué sucede al aumentar costos en un libre mercado? Sucede que el mercado se adapta a los cambios generalmente con un cambio de precios propuesto por los proveedores de servicios y bienes que a su vez genera un cambio en la demanda de los mismos productos prestados, ¿qué ha sucedido en este momento, en la realidad del mercado laboral de El

Salvador? Los contadores han percibido un aumento en los costos de ejercicio de la profesión pero este aumento de costos no ha sido trasladado a un aumento en el precio de los servicios que estos prestan, por consiguiente esto solo representa un aumento de costos no proporcional al ingreso que esto pudiese generar, en consecuencia se tiene una disminución en las utilidades per cápita del sector tanto dependiente como independiente.

Entonces al hacer una valoración general de los factor económico que determina el impacto en la población se obtiene la siguiente síntesis: la Reforma no fomenta el crecimiento ni el aumento del ingreso individual de los contadores, mas sin embargo conlleva costos explícitos que deterioran aún más capacidad adquisitiva de los salvadoreños, por lo que habiendo dicho esto se define como una medida en contra de los intereses económicos de los salvadoreños, por lo que en su momento se pudo haber gestionado la aplicación de esto de una forma diferente, realizando en la medida de lo posible las consideraciones pertinentes para evitar afectar el bolsillo de los salvadoreños, la Reforma genera finalmente pobreza en el segmento poblacional dedicado a la profesión contable.

Tabla 15  
*Resultados análisis de factor económico*

<u>Indicador</u>	<u>Disminución</u>	<u>Estable</u>	<u>Aumento</u>
Ingreso salarial		X	
Ingreso por prestación de servicios		X	
Costos al ejercer la profesión			X

#### ***4.5.1.2 Competitividad en el mercado laboral***

Los indicadores de impacto que se escogieron para medir los cambios laborales son los siguientes:

*Tiempo al conseguir empleo:* Este aspecto está relacionado con la población económicamente activa que se dedica a las actividades contables que por diversas razones, no ejercen la profesión por falta de acceso a plazas o clientes que demanden servicios contables, con esto se pretende identificar si con la Reforma a la Ley el tiempo que un contador que este desempleado será mayor o menor utilizando como medida de tiempo meses y años.

En este caso en particular se delimitara el indicador para focalizar el estudio ante los profesionales contables, entonces habiendo hecho la aclaración pertinente sucede que la Reforma de forma indirecta supone un nuevo obstáculo para acceder al trabajo formal, siempre y cuando se esté trabajando sin cumplir los requisitos legales, aunque hay que mencionar que esto en realidad ningún profesional lo ha considerado un factor de material valoración al momento de prolongar el lapso de desempleo de una persona, aunque si bien es cierto un profesional con las credenciales tiene ventaja competitiva sobre uno que no la posea.

*Creación de autoempleo:* En este caso el indicador plantea definir si con la implementación de la Reforma se fomenta la economía basada en la prestación de servicios contables de forma independiente, es decir si con la Reforma se fomenta la creación de despachos y sociedades contables.

En este caso haciendo referencia a los conceptos mencionados en el apartado anterior referentes al indicador de lapso de tiempo de búsqueda para colocarse como contador la

Reforma de manera indirecta aumenta los obstáculos que un emprendedor pueda encontrarse al iniciar con la prestación de servicios de forma individual e independiente, debido a que esto supondrá que esta persona al no poseer clientes para garantizar el ingreso se puede llegar a presentar pérdidas de forma inicial, lo cual es absolutamente aceptable al iniciar un nuevo negocio, pero sin embargo esto no significa que sea una situación que deba desestimarse y obviar tal situación pues en muchos casos no se dispone de una situación económica que permita soportar esta pérdida económica.

Por lo que se concluye que la Reforma no fomenta la creación de autoempleo, al contrario representa un obstáculo más para aquel profesional que desee iniciar con el autoempleo, si se ve desde el punto de vista de la necesidad de realizar el egreso en concepto de educación continuada, pero también esto representa un aumento en credibilidad y confianza ante los clientes al estar capacitado, certificado y en la facultad legal de ejercer la profesión lo que es un aspecto muy bueno por contraparte.

*Productividad laboral:* Este indicador está destinado a medir el desempeño laboral de los contadores definiendo si al poner en acción las Reformas a la Ley se produce una modificación al desempeño laboral.

En esta instancia hay que aclarar que la Reforma si fomenta de forma directa la productividad laboral, de forma directa al implementar el código de ética que ya de por si es algo beneficioso para los terceros de igual manera promoviendo la educación continuada de los contadores públicos, por lo que en este punto es algo muy beneficioso para un correcto desempeño laboral y aumento en la calidad del trabajo individual de cada contador y auditor.

*Capacitación:* En este apartado se busca definir si la Reforma contribuye a la capacitación laboral definiendo esto como un indicador de formación de contadores más calificados para desempeño de funciones técnicas; haciendo referencia al anterior análisis, la Reforma de manera directa ejerce una influencia positiva en la consecución de una capacitación constante de los profesionales, lo cual al igual que el apartado anterior es evidentemente un aspecto adecuado y favorable para la profesión que es muy bien visto tanto por profesionales como por externos a la profesión que de una forma se beneficia con esta medida.

*Oferta laboral:* Al hacer referencia a la oferta laboral se pretende medir si el mercado laboral ha percibido ya sea un aumento o disminución en la cantidad de personas que ofrecen sus servicios laborales; debido a que luego de un año y medio de puesta en marcha la propuesta ya representa un lapso de tiempo adecuado, para definir si la oferta laboral se ve afectada, tanto la presente como la futura, indica que la medida no ha generado una reducción en la generación de oferta laboral, para esto se tomó en consideración la cantidad de estudiantes inscritos a la carrera de contaduría pública durante el periodo de nuevo ingreso de 2018 y 2019, los cuales ascienden a 230 alumnos lo cual utilizándose como una muestra fiable del interés de las nuevas generaciones para dedicarse a la profesión contable, pues una gran cantidad de los jóvenes se decantan por llevar a cabo sus estudios en el alma mater, este último dato es obtenido a través de la jefatura del departamento de la Facultad Multidisciplinaria de Occidente.

*Inclusión laboral:* En este caso se pretende definir si la Reforma produce algún tipo de variación en la posibilidad de las personas con capacidades especiales para optar a un empleo digno, La realidad es que en cuanto a este termino de inclusión laboral para personas con

algún tipo de discapacidad la Reforma no prevé ningún tipo de beneficio o efecto en razón de mejoramiento de las condiciones de acceso laboral o alguna de sus variantes, lo cual no es en ninguna manera un aspecto negativo debido al trato igualitario de las Leyes a los segmentos poblacionales, entonces al tomar todos los indicadores que componen el factor de competitividad en el mercado laboral, se concluye que tomando en consideración el tiempo al conseguir empleo, la creación del autoempleo, la productividad laboral, la capacitación, la oferta laboral y la inclusión laboral, al sopesar los resultados individuales se obtiene que la Reforma a la Ley es en general y de forma global un plus para la competitividad en el mercado laboral de la profesión en relación a otras carreras, que al mencionar lo anterior es algo realmente de peso pues el aumentar la capacidad y la competitividad es uno de los objetivos implícitos del decreto legislativo.

Tabla 16

*Resultados análisis de factor de competitividad de la profesión en el mercado laboral*

<u>Indicador</u>	<u>Disminución</u>	<u>Estable</u>	<u>Aumento</u>
Tiempo al conseguir empleo			X
Creación de autoempleo	X		
Productividad Laboral			X
Oferta Laboral		X	
Inclusión laboral		X	

**4.5.1.3 Factor social**

En este punto se plantea definir la forma en que se relaciona los efectos de la Reforma con los aspectos sociales, según los siguientes:

*Percepción social de la profesión:* En este apartado se planea determinar si al implementar los cambios en la Ley se produce una variación en relación a la forma en la cual es valorada la profesión por la población en general, es evidente y se refleja en los resultados de la encuesta al preguntar acerca de si se considera que la Reforma contribuye a aportar un plus a la profesión y a la percepción que la sociedad tiene respecto a la contaduría pública, y es que lastimosamente los mismos profesionales se han encargado a lo largo del tiempo de ir minando la confianza pública que se pudiese tener sin que la gran mayoría se preocupe por dar el prestigio que la profesión merece debido a la gran función que la profesión ejerce por lo que la percepción social se ha visto afectada en relación a la Reforma se ha visto considerablemente beneficiada, lo que a todas cuentas resulta un panorama alentador y claramente beneficioso.

*Educación:* Este indicador está destinado a identificar si al implementar los cambios a la Ley, se fomenta la formación educativa de la sociedad y el grado que esta alcanza, tomando en consideración aquel tipo de formación técnica relacionada con la función contable, este indicador se relaciona con la encuesta del capítulo III, así mismo con el indicador de capacitación perteneciente al factor de competitividad en el mercado laboral, se debe ser claro que fomentar la educación en cualquiera de sus espectros debe ser uno de los objetivos de cualquier gobierno, es muy importante la educación de la sociedad, para lograr el desarrollo y entonces es que no hace falta ahondar en mayor prosa para definir lo beneficioso y positivo que esto representa, lo cual se convierte en un buen criterio de referencia para elección de alternativas o planes operativos, es entonces que al tomar en consideración los resultados individuales del factor social como lo es la percepción social que posee la profesión, y el nivel educativo social se define con un resultado general ampliamente beneficioso y positivo dando

como resultado un que la Reforma fomenta aumento positivo considerable en ambos factores analizados, esto en sí mismo es una representa una medida adecuada, que está de más aclarar que la educación es el medio adecuado del desarrollo, tanto económico como social, por otro lado el hecho de fomentar la regulación y la acreditación de cada profesional refleja indicios de diferenciación social que conlleva a aumentar el prestigio social de la profesión.

Tabla 17  
*Resultados análisis de factor social*

<u>Indicador</u>	<u>Disminución</u>	<u>Estable</u>	<u>Aumento</u>
Percepción social de la profesión			X
Educación			X

Al sopesar todos los indicadores de impacto es posible definir la variabilidad que ha presentado cada factor de medición, obteniendo la siguiente tabla consolidada:

Tabla 18  
*Resultados análisis de factores de impacto*

<u>Factor</u>	<u>Disminución</u>	<u>Estable</u>	<u>Aumento</u>
Económico	X		
Competitividad profesional			X
Social			X

Entonces habiendo realizado un análisis general se obtiene que la Reforma representa más aspectos en los que promueve beneficios y aspectos positivos de los que genera decrementos

claro que cabe mencionar que el aspecto económico es un rasgo sumamente diferencial en relación a distintos factores de evaluación al momento de desempeñar un plan de acción, entonces en síntesis se puede definir que quitando el factor económico la Reforma solo conlleva beneficios para la población de profesionales dedicados a la contabilidad, toca por consiguiente colocar todas las variaciones de los indicadores de una forma consolidada para identificar un total de las variables, obteniéndose la siguiente tabla:

Tabla 19  
*Consolidado de indicadores de impacto*

<u>Factor</u>	<u>Disminución</u>	<u>Estable</u>	<u>Aumento</u>
Ingreso salarial		X	
Ingreso por prestación de servicios		X	
Costos al ejercer la profesión			X
Tiempo al conseguir empleo			X
Creación de autoempleo	X		
Productividad Laboral			X
Oferta Laboral		X	
Inclusión laboral		X	
Percepción social de la profesión			X
Educación			X
Total	1	4	5

Así mismo existen otros tipos de factores que son utilizables en la medición y análisis de impacto y efecto de una Ley, como lo es el factor de género, la distribución demográfica de la

población afectada, los rangos de edad de la población es decir primordialmente la población infantil, sin embargo estos no serán tomados en cuenta para realizar dicho análisis debido a que primeramente en cuanto a la cuestión del género, no representa ningún aspecto que se relacione con un género específico, pues las modificaciones efectuadas no efectúan diferenciación alguna en cuanto al género, en cuanto al impacto que pudiese generar la Reforma en la población infantil el efecto es nulo debido a que carece de alcance directo o indirecto sobre este segmento poblacional, así mismo la cuestión de la demografía poblacional tampoco es un aspecto relevante debido a que las mismas disposiciones deben ser adoptadas por todos los grupos poblacionales sean estos urbanos o rurales.

#### **4.6 Clasificación de las Modificaciones realizadas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.**

De igual manera la Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría ejerce, conlleva e implica diferentes cambios los cuales pueden clasificarse como modificaciones de carácter administrativo, variaciones a nivel operativo así como en la estructura organizacional del Consejo, estas últimas modificaciones son a nivel interno del consejo los cuales no ejercen algún tipo de modificación en la forma en la cual la población de contadores llevara a cabo sus actividades y sus deberes ya sea para con el estado o con sus clientes, pero por otro lado también existen otros cambios los cuales si son perceptibles para la población de contadores en El Salvador, por lo que se procederá a realizar la descripción detallada de cada uno de los cambios percibidos a causa de la mencionada Reforma la Ley todo esto se menciona a continuación con el fin de aclarar de forma específica cada una de las modificaciones reflejadas en la referida Reforma, englobándolas en rubros específicos para mayor orden como tal como se puede ver a continuación:

#### **4.6.1 Cambios de carácter administrativo a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública.**

Al momento de ejecutar un estudio de cada uno de los artículos que se han modificado en la Reforma existen ciertos tipos de modificaciones que son perceptibles a causa de la Reforma como lo son las variaciones de carácter administrativo, a nivel operativo y a cambios a nivel estructural institucional, toca entonces habiendo hecho la diferenciación de los distintas categorías, realizar la caracterización, singularización de cada uno de los aspectos que han cambiado producto de la puesta en marcha de la Reforma, detallados a continuación:

En cuanto a los auditores la Reforma a la Ley establece en el texto del artículo 4, un cambio a nivel administrativo que, estableciendo en el primer inciso que para que un auditor pueda estar certificado y acreditado de forma adecuada, este debe primeramente obtener la autorización de contador público la cual solo podrá ser extendida de parte del consejo.

En el artículo 6 se establece así mismo la institución encargada de llevar un registro de los profesionales la cual será el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, aunque hace hincapié en el hecho de que para que un auditor externo que pretenda prestar sus servicios a una entidad del sistema financiero deberá solicitar el registro de inscripción que posee y otorga la Superintendencia del Sistema Financiero

Por otra parte con la Reforma se confiere también un nuevo proceso y facultad administrativa que consta en la potestad que tiene el consejo de llevar un record por así decirlo, o más bien un expediente de cada uno de los profesionales inscritos el cual será de carácter privado y solo podrá ser compartido en caso de ser requerido vía judicial, en un

proceso en contra del profesional o entidad este cambio administrativo no es muy perceptible para la gran mayoría de la población por no ser un tema de gran coyuntura e importancia.

También un cambio administrativo muy palpable y perceptible es el cambio en la institución en la cual se debe llevar a cabo la inscripción, y es que la Reforma manda modificar el artículo 10 estableciendo cómo será el procedimiento a seguir para inscribirse como contador ante el consejo, este proceso no solo afectara de forma activa a los contadores activos que deban realizar este registro si no que a los futuros contadores que deberán adaptarse a esta disposición. Además de las disposiciones anteriormente mencionadas se una la diferenciación en los sellos de auditores y contadores lo que en síntesis no es una disposición que tenga efecto ni administrativo ni a nivel operativo, es un cambio de carácter formal de ordenamiento y de finalidad organizativa, sin hacer énfasis a diferentes aspectos que cambien en forma profundizada las funciones, un cambio meramente estético.

#### **4.6.2 Cambios de carácter operativo a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública.**

En cuanto a los cambios de carácter operativo, que influyen en el día de los profesionales contables, son mucho más palpables y de mayor interés para la gran mayoría, y las razones son evidentes, son las que más conllevan un proceso de adaptación a las disposiciones, entre estas modificaciones de carácter operativo se encuentran las siguientes: Primeramente a causa de la Reforma las personas que se dedicaban a la profesión contable sin poseer grado de licenciatura a partir de la Reforma, deberán comprobar su experiencia profesional en la cual puedan demostrar que han ejercido la función contable en un periodo mínimo de 1 año, por consiguiente realiza los cambios operativos más significativos y es la inclusión de la

disposición que demanda por Ley el cumplimiento del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y Auditoría así como también la obligación de dar cumplimiento a la Norma de Educación Continuada, ambas normativas son emitidas por el Consejo.

Por otra parte la Reforma incluye una actualización del texto de la Ley, lo cual resulta muy importante y es que se modifica el artículo 23 de manera que se incorpora y se faculta a los contadores y auditores para realizar el resguardo de la documentación e información de forma digital a través de los distintos medios electrónicos existentes, y estos serán igualmente valederos y tendrán el mismo valor probatorio que los documentos originales, eso sí siempre y cuando las copias y reproducciones sean certificadas por un notario. Por último se establece las sanciones que pueden ser recibidas por los contadores y auditores clasificándolas en faltas leves, faltas graves y faltas muy graves, algo que llama mucho la atención es que a partir de la puesta en marcha de la Reforma el Consejo adquirió la facultad de sancionar a un contador al cometer algún tipo de las faltas que se describen a continuación, lo que significa que a partir de ese momento en caso de cometer algún tipo de error en el cual se involucre daños a terceros, lo que en cierta forma es una buena medida porque mejora y fortalece la vigilancia de parte de las instituciones del estado y sus instituciones autónomas, y en definitiva se vuelve un aspecto aceptable sin embargo no deja de resultar un aspecto considerablemente llamativo que no pasa desapercibido por parte de los contadores.

#### **4.6.3 Cambios a nivel organizativo en el CVPCPA a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.**

La Reforma de la Ley establece en primera instancia la naturaleza del Consejo, definiendo sobre la calidad que esta posee es decir que se define como una institución autónoma del

estado en cuestiones administrativas y técnicas, pero que sin embargo recibirá una asignación presupuestaria de parte del presupuesto general de la nación, así mismo en el artículo 28 el cual en la Reforma establece la conformación y los integrantes del Consejo, por consiguiente se establece el derecho que tendrán los integrantes del Consejo para recibir dietas, así mismo los suplentes del Consejo, cada uno devengando un porcentaje en monto de dieta el cual dependerá del salario mínimo del sector comercial vigente.

Por último la forma en la cual estará compuesto el patrimonio del Consejo el cual básicamente consistirá en las transferencias de fondos las cuales reciba del gobierno, así como las tasas que cobre por la prestación de servicios de regulación y vigilancia de la profesión, al hacer un pequeño recordatorio de lo citado anteriormente es bueno hacer hincapié y mencionar que esta fue una de las disposiciones sobre las cuales se basó la demanda a la Reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Cabe mencionar que de estas disposiciones la única que posiblemente pudiese implicar algún tipo de efecto o cambio en la población es el establecimiento y evaluación de tasas por la prestación de servicios aunque dicho sea de paso cabe mencionar que esto sucedería cada 3 años, de ahí en más ninguna de las disposiciones anteriores son de influencia social, Entonces una vez determinados los diferentes tipos de cambios producto de la Reforma se puede proceder a determinar cuáles son aquellas variaciones que han sido más importantes para los contadores en la ejecución de la profesión, primeramente se debe aclarar que luego de un año y medio de haber sido implementada la Reforma existen disposiciones que su impacto para los contadores ha sido prácticamente nulo y este ha pasado prácticamente desapercibido por estos, uno de estos es el hecho de que producto de la Reforma los contadores deben acatar las

disposiciones establecidas en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y Auditoría, el hecho de incluir esta disposición en la Reforma no ha generado algún tipo de efecto adverso a ningún nivel ni social, económico, en cuanto al nivel de la competitividad de la profesión esto no es un factor que de forma sustantiva genere un plus o impacto en cuanto al nivel de competitividad, hablando en términos de importancia relativa.

Siguiendo el contexto de tomar en cuenta aquel efecto que provenga de un cambio de la Reforma el cual posea una importancia material, luego de un año y medio de la implementación de la Reforma los efectos no han sido realmente significativos y contrario a lo que pudiese haberse considerado, la gran mayoría de la población se encuentra de acuerdo en la implementación y aunque han visto reflejados aumentos en los costos por implementar la profesión, estos no han sido lo suficientemente materiales como para desvirtuar lo positivo que con esta Reforma se logra, que es preeminentemente la consecución de un filtro de competencia y que a su vez brinda cierta exclusividad algo que es muy ansiado y necesitado para la profesión, pues no es un misterio para nadie que la profesión contable a nivel nacional carece de un prestigio social que la preceda, esto muchas veces causado por los mismos profesionales (aunque eso es , como popularmente se dice arena de otro costal), a diferencia del estatus que la profesión representa en otros países siendo considerada de gran prestigio.

Así mismo como es evidente y se mencionó en el apartado de los artículos que hacen referencia a la organización interna y a la forma en la cual el consejo estará constituido, la forma en la cual este podrá repartir dietas a los integrantes propietarios y a los suplentes así como a la forma en la cual estará constituido el patrimonio del referido consejo, por lo tanto

es pertinente aclarar que estas disposiciones no tienen una repercusión a ningún nivel para los contadores públicos ni para auditores.

Por otra parte la disposición que hace referencia a los distintos sellos que deben poseer tanto contadores como auditores, es una variación que es percibido como una cuestión de forma que en realidad no es significativa, si lo son los costos por adquirir el sello que según se percibe por la población llegan a ser relativamente desproporcionales en relación al producto final obtenido, pero más allá de los costos de adquisición esto no es un costo material, como lo debe ser naturalmente y en condiciones normales, es decir que aunque este cambio es permisible no es un factor que altere la operatividad de la profesión y se vuelve un aspecto puramente estético, entonces dicho de otra manera la incidencia de implementar este cambio se vuelve relativamente indiferente a la población.

Ahora bien es momento de mencionar aquellos aspectos que si modifican de una forma relativamente considerable la operatividad contable, primeramente definiendo los requisitos que una persona natural o jurídica debe cumplir para poseer la acreditación y las credenciales que lo autoricen para ser contador, a partir de la implementación de la Reforma esos controles serán un relativamente más estrictos es decir que quien antes podía ejercer la función sin cumplir algún requisito, podrá presentar dificultades a partir de la implementación de la Reforma, esto debido a que hay muchos casos que personas que no tienen una formación académica como lo es en algunos casos administradores de empresas, se dan casos de abogados que ejercen como contadores, entonces en vista de estas “anomalías” es que se implementan estas acciones. Por otra parte la disposición que genera un impacto en la situación económica y de costos de prestación de servicios recae sobre la implementación de

la Norma de Educación Continuada la cual obliga a todo contador a cumplir 40 horas de educación anualmente, ahora bien esto puede verse únicamente como un factor negativo a través del impacto económico negativo que esta posee pero sin embargo eso sería solamente ver un aspecto, porque también esto contribuye a una formación técnica más adecuada, que por el simple hecho de implementarse es algo adecuado y correcto, una medida acertada, aunque lastimosamente como se ha comentado tal vez la forma en la cual se gestionó su aplicación genera un cierto descontento en la población al considerarse un negocio entre el consejo y las gremiales de contadores que no hace falta aclarar han sido los grandes beneficiados económicamente con esto.

## **CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Una vez finalizada la ejecución y presentación de la investigación de campo, la recopilación de datos, y la obtención de los resultados en relación al análisis de la problemática, es pues que en este capítulo se plasman las conclusiones y recomendaciones que se obtienen de la investigación de campo realizado a profesionales contables, en relación a la elaboración de análisis de impacto de las Reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, reflejando en tal sentido los efectos más relevantes, significativos y materiales resultantes de la aplicación del decreto modificatorio.

Es pues que se procede a definir las diferentes conclusiones que se han obtenido como resultado de la investigación y elaboración del trabajo de grado, no sin antes mencionar el nivel de satisfacción ( y de cierta forma un cierto grado de nostalgia) que se posee al escribir estas letras dándole un sentido de conclusión a un difícil y relativamente largo proceso académico, es de esta forma que se finaliza con las actividades académicas de formación profesional, en el sentido estricto de la culminación de la consecución de la Licenciatura en Contaduría Pública, así que luego de hacer la pertinente aclaración es adecuado proceder a establecer las diferentes conclusiones

### **5.1 Conclusiones**

5.1.1 La Reforma a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública tiene un alto grado de aceptación por parte de los profesionales dedicados al área de contaduría quienes ejercen la profesión en el municipio de Santa Ana y aunque en general en el aspecto económico se desmejora la situación es algo asumible en aras de los beneficios que esta conlleva.

5.1.2 Según la investigación desarrollada se obtiene que el modelo de acreditación y registro que se ha planteado, así como el cambio de ente responsable de ejecutar el control de los profesionales contables como lo era el Ministerio de Educación, se vuelve un trámite engorroso que puede durar varios meses, debido a que el Consejo no está capacitado para responder a la demanda de contadores que solicitan sus servicios.

5.1.3 Con la Reforma a la Ley el aspecto más significativo que cambia la operatividad de la profesión es la inclusión de la Norma de Educación Continuada siendo este el aspecto más conocido por parte de los contadores en el Municipio de Santa Ana, lo que genera que las gremiales de contadores tengan un mayor número de potenciales clientes para los servicios que estas prestan.

## **5.2 Recomendaciones**

5.2.1 En relación al análisis de impactos para futuras investigaciones que aborden de una forma similar se considera apropiado tomar en cuenta un mayor rango poblacional, para determinar si la tendencia reflejada en el nivel de aceptación de la Reforma se mantiene de igual manera en los demás sectores demográficos en donde se lleve a cabo la investigación.

5.2.2 Se recomienda al ente facultado para la entrega de la documentación que acredite a los contadores y auditores tomar las medidas adecuadas para disminuir la tramitología, la cual resulta demasiado engorrosa debido en parte al tiempo que se tarda en entregar los documentos, así como al reto logístico que representa para los contadores que no residen en San Salvador el trasladarse hacia las oficinas del Consejo para llevar a cabo el trámite de

inscripción y acreditación por lo cual se considera adecuado que se den las oportunidades para que los contadores que tienen que inscribirse lo hagan más rápido y de forma más eficiente.

5.2.3 En futuras investigaciones en las cuales se necesite realizar encuestas tomando como base y objeto de estudio profesionales contables, se recomienda acudir directamente por las gremiales contables las cuales desempeñan eventos en los cuales los contadores y auditores se aglutinan de forma relativamente masiva, lo que facilita de gran manera la aplicación de los instrumentos de investigación como lo son las encuestas y las entrevistas, debido a que por experiencia en campo es muy difícil implementar los instrumentos de recolección de datos a pequeña escala, debido a un gran número de circunstancias que afectan.

## Bibliografía

- Delors, J. La educación encierra un tesoro. Santillana Ediciones UNESCO. Paris. (1996)
- Guajardo Cantú, G. Contabilidad Financiera (Cuarta ed.). McGraw Hill Interamericana. México D.F. (2004).
- Guevara, G. &. Habilidades de Pensamiento Crítico y Creativo. Veracruz. México. (1999).
- IFAC. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. Nueva York. (2009).
- Kubr, M. La consultoría de empresas. Guía para la profesión. Limusa. Mexico.(2008)
- Romero López, Á. J. Principios de Contabilidad (Cuarta Edición ed.). México D.F. (2010)
- Rivero Romero, José [et al.]. El nacimiento y evolución de la contabilidad en el mundo antiguo. Ensayos y Estudios Contables del ICAC. Madrid. (1997).
- SÁ, António Lopes de Sá. Historia General y de las doctrinas de la Contabilidad. 2.ª ed. Lisboa. (1998).
- Santos, Síões Furet– La Historia del Balance en la Historia de la Contabilidad. Trabajo de fin de curso del CESE en Control de Administración. Coimbra. Portugal (1998)

Sarmiento, José Ant3nio. "Notas de introducci3n a la Teor3a de la Contabilidad". Revista de Contabilidad y Comercio n.º 216, Vol. LIV, Octubre de 1997. pp. 599-610. (1997)

Silva, Fernando V. Gonçalves da. Curiosidades, antiguallas y menudencias contabil3sticas. Lisboa. (1970).

Vlaemminck, Joseph-H. Historia y doctrinas de la Contabilidad. Madrid. (1961).

Asamblea Legislativa. C3digo de Comercio de El Salvador. Decreto legislativo Nº 671, Diario Oficial Nº 140, Tomo Nº 228. San Salvador, El Salvador, Centroam3rica. (1970).

Asamblea Legislativa. C3digo Tributario de El Salvador. Decreto Legislativo Nº 230, Diario Oficial Nº 241, Tomo Nº 349. San Salvador, El Salvador, Centroam3rica. (2000).

Asamblea Legislativa. Ley de Impuesto Sobre La Renta. Decreto Legislativo Nº 134. Diario Oficial Nº 142, Tomo Nº 313. San Salvador, El Salvador, Centroam3rica. (1991).

Asamblea Legislativa. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y Servicios. Decreto Legislativo Nº 296, Diario Oficial Nº 143, Tomo Nº 316. San Salvador, El Salvador, Centroam3rica. (1992).

Asamblea Legislativa. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contadur3a P3blica. Decreto Legislativo Nº 828, Diario Oficial Nº 42, Tomo Nº 346. San Salvador, El Salvador, Centroam3rica. (2000).

Asamblea Legislativa. Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos. Decreto Legislativo N° 498, Diario Oficial N° 240, Tomo N° 341. San Salvador, El Salvador, Centroamérica. (1998).

Asamblea Legislativa. Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones. Decreto Legislativo N° 927, Diario Oficial N° 243, Tomo N° 343. San Salvador, El Salvador, Centroamérica. (1996).

Asamblea Legislativa. Código de Trabajo de El Salvador. Decreto Legislativo N° 15, Diario Oficial N° 142, Tomo N° 236. San Salvador, El Salvador, Centroamérica. (1972).

# **ANEXOS**

## ANEXO 1. CUESTIONARIO

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS  
LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA



### CUESTIONARIO

**OBEJTIVO:** Obtener información para la elaboración del trabajo de investigación con el cual se pretende determinar el grado de conocimiento que existe sobre las Reformas a la Ley Reguladora Del Ejercicio De La Contaduría Pública.

**INDICACION:** Marque con una “X” y conteste las alternativas que poseen la respuesta a las interrogantes presentadas a continuación.

1. ¿Se encuentra inscrito como contador público ante el Consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

2. ¿Cuál de los siguientes roles desempeña del área de contaduría pública?

Contador en empresa privada \_\_\_\_\_

Contador en el ejercicio liberal de la profesión \_\_\_\_\_

Auditor interno \_\_\_\_\_

Contador público en el ejercicio de auditoria \_\_\_\_\_

3. ¿Conoce de qué forma influye la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública en el ejercicio de la profesión?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

4. ¿Considera usted que la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública beneficia al desarrollo de la profesión?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

5. En caso de su respuesta a la pregunta N°.4 sea “Si”, ¿de qué forma considerar Ud. que le beneficia en el desarrollo de la profesión?, justifique su respuesta:

---

---

---

---

6. En caso de que su respuesta a la pregunta N°. 4 sea “No”, ¿de qué forma considerar Ud. que le perjudica en el desarrollo de la profesión?, justifique su respuesta:

---

---

---

---

---

7. ¿Considera que ha mejorado la función reguladora del CVPCPA a raíz de las Reformas a la LREC?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

8. ¿De qué manera ha experimentado cambios en el ejercicio de la profesión contable?

---

---

---

---

9. ¿En su opinión el poseer la acreditación y certificación que brinda el CVPCPA que da fe de su calidad como contador público habilitado para ejercer la función, brinda un plus para ejercer la función?

---

---

---

---

10. ¿Considera necesario que todos los contadores inscritos ante el CVPCPA deban capacitarse a través de la “educación continuada”?

Necesario \_\_\_\_\_

Innecesario \_\_\_\_\_

11. ¿Considera adecuado el hecho de que si no está acreditado ante el CVPCPA no puede ejercer la profesión contable?
- Si \_\_\_\_\_
- No \_\_\_\_\_
12. ¿Considera que la Reforma a la Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública vulnera los derechos laborales de quien ejerce la profesión contable?
- Vulnera los derechos laborales \_\_\_\_\_
- No produce un efecto adverso \_\_\_\_\_
13. ¿De qué forma califica la cantidad de horas que se debe acreditar anualmente un contador inscrito ante el CVPCPA?
- Insuficiente \_\_\_\_\_
- Aceptable \_\_\_\_\_
- Excesiva \_\_\_\_\_
14. ¿Cómo califica la forma en la cual se acreditan las horas de educación continuada ante el CVPCPA?
- Inadecuada \_\_\_\_\_
- Aceptable \_\_\_\_\_
- Adecuada \_\_\_\_\_
15. ¿Considera aceptables los costos de acreditación de horas de educación continuada que se debe cumplir ante el CVPCPA?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

16. ¿Consideraría importante y necesario la elaboración de un documento que aborde el impacto que ha generado la implementación de la Norma de educación continuada y la Reforma a la LREC en el ámbito profesional contable?

Si \_\_\_\_\_

No \_\_\_\_\_

**ANEXO 2. DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTA EN  
CONTRA DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA  
CONTADURIA PÚBLICA**

**7-2018**

**Inconstitucionalidad**

**Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.** San Salvador, a las doce horas con treinta y cinco minutos del día veintitrés de marzo de dos mil dieciocho.

Analizada la demanda formulada por los ciudadanos Luis Alberto Gutiérrez Rivera, Carlos Saúl López Díaz Mejía, José Antonio Mejía Hernández y Carlos Hipólito López, mediante la cual solicitan la inconstitucionalidad, por una parte, del Decreto Legislativo n° 646, de 29-III-2017, publicado en el Diario Oficial n° 218, tomo 417, de 22-XI-2017 (D. L. n° 646/2017), por medio del cual se reforma la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría (LEREC); y, por otra, de la resolución n° 64, de fecha 20-XII-2017 –resolución n° 64/2017–, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (el “Consejo”), por la aparente violación a los arts. 1, 2, 37, 86 inc. 3°, 131 ord. 6° Cn.; se hacen las siguientes consideraciones:

Los actores exponen vicios de forma y vicios de fondo. Los primeros recaen sobre el proceso de producción normativa del D. L. n° 646/2017. Los segundos están vinculados con los arts. 1 al 14, 17 letra 1, 22, 23, 45 al 47 y 52 LEREC. Con respecto a estos, el texto de los preceptos impugnados es el que sigue:

**Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.**

**“DE LOS CONTADORES PÚBLICOS Y LA FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA**

Art. 1.- La presente ley tiene por objeto, regular el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, la función de la fe pública auditora, los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan. Para efectos de esta ley, deberá entenderse como Contaduría Pública, una profesión especializada de la contabilidad, sobre aspectos económicos y financieros de la actividad mercantil, los registros de sus operaciones y revelaciones de las mismas. Las personas naturales o jurídicas que la ejerzan, dan fe plena y pública, sobre una base contable de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría, respectivamente, adoptadas y legalizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que podrá denominarse el Consejo o CVPCPA”.

**“PERSONAS QUE PUEDEN EJERCER LA CONTADURÍA Y AUDITORÍA**

Art. 2.- Podrán ser autorizados para ejercer la Contaduría y la Auditoría, quienes cumplan los requisitos siguientes:

a) Para el ejercicio profesional de la contaduría:

1. Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador.

2. Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.

3. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.

4. Los que tuvieren título de contador, tenedor de libros, bachiller en comercio y administración, bachiller en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría, reconocido por el Estado.

b) Para el ejercicio profesional de la auditoría:

1. Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador.

2. Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados (CPC).

3. Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizarlos según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.

4. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.

Quienes ejerzan la contaduría y la función de la auditoría, además de cumplir con la normativa internacional de contaduría y de auditoría, deberán cumplir el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y Auditoría, adoptado y legalizado por el Consejo y Norma de Educación Continuada emitida por el mismo”.

#### **“REQUISITOS PARA SER AUTORIZADO COMO CONTADOR PÚBLICO**

Art. 3.- 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:

1) Ser de nacionalidad salvadoreña;

2) Ser de honradez notoria y competencia suficiente;

3) No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos;

4) Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano;

5) Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley;

6) Comprobar la experiencia de práctica profesional, por lo menos de un año, para el caso de los contadores sin grado de licenciatura, tenedores de libros, bachiller en comercio y administración, bachiller en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría y;

7) Para auditores deberán acreditar dos años de experiencia comprobada en la práctica profesional.

El Reglamento, establecerá los criterios y requisitos para verificar y validar la práctica profesional, por acreditar en relación a los numerales 6 y 7 de este literal.

b) En el caso de personas jurídicas:

1) Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio. En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas;

2) Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas;

- 3) Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña;
- 4) Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural;
- 5) Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria;
- 6) 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;
- 7) Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley”.

#### **“DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA**

Art. 4.- Para ejercer la función pública de la Auditoría Privada, se deberá poseer previamente, la autorización de contador público extendida por el Consejo.

Para la formación y actualización técnica, el CVPCPA hará convenios con las gremiales de la contaduría pública, entidades educativas superiores nacionales e internacionales. Los programas de formación y de divulgación técnica de la Contaduría Pública, serán supervisados por el Consejo”.

#### **“AUTORIZACIÓN DE CONTADORES PÚBLICOS**

Art. 5.- La autorización de los contadores públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 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.

A solicitud del profesional inscrito en el Consejo, podrá habilitarse cuando la causa de su suspensión haya finalizado. El Consejo de oficio marginará el Registro de los Profesionales de la Contaduría Pública que fallezcan, indicando en el asiento su definición”.

#### **“REGISTRO DE CONTADORES PÚBLICOS**

Art. 6. El Consejo será la entidad que inscribirá a los profesionales de la contaduría pública, sean personas naturales o jurídicas, para su ejercicio; para ello llevará un registro, que será público.

No obstante, independientemente del trámite de inscripción efectuado ante el Consejo, cuando un contador público pretenda prestar servicios de auditoría externa a las entidades integrantes del sistema financiero, deberá ademas solicitar su inscripción en el registro que para tales efectos lleva la Superintendencia del Sistema Financiero, de conformidad a lo establecido en la normativa que les es aplicable, la Ley de Supervisión y Regulación del Sistema Financiero y demás leyes especiales.

Además, el Consejo llevará los expedientes y demás registros que sean convenientes para una adecuada y eficaz vigilancia de los contadores públicos, así como para resolver sobre aspectos contables y financieros que sean de su competencia.

Las copias o reproducciones que deriven de ellos, tendrán el mismo valor probatorio que los originales, siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por el Presidente y el Secretario del Consejo, previa confrontación con los originales”.

#### **“CONTENIDO DE LOS REGISTROS**

Art. 7.- Los registros contendrán la siguiente información:

- a) Número de inscripción que le corresponde;
- b) Nombre y apellido completo, si es persona natural; o denominación o razón social si es persona jurídica;
- c) Número y fecha del acta del Consejo en que se autorizó la inscripción;
- d) Lugar y fecha de nacimiento de la persona cuando fuere natural;
- e) Calidad o título profesional del titular;
- f) Institución que expidió el título y fecha de expedición;
- g) Si se tratare de una persona jurídica, fecha de otorgamiento de la Escritura de Constitución, número y fecha de inscripción en el Registro respectivo y credencial vigente de los administradores;
- h) Nombre del representante legal de la persona jurídica y de sus socios, accionistas o asociados, y número de inscripción en el Registro de profesionales en su caso;
- i) Dirección de su oficina principal;
- j) Cualquier otra información, ya sea de suspensiones, revocatorias, o cambios, de tal manera que se obtenga un control eficiente del profesional.

La dirección deberá ser actualizada cada año para lo cual se deberá informar en los primeros treinta días del año al Consejo, o dentro de los treinta días siguientes al cambio de la misma. De igual manera, las personas jurídicas deberán actualizar la credencial de sus administradores, así como la nómina de sus socios, accionistas o asociados y cualquier modificación en su pacto social.

#### **“EXPEDIENTE DE CONTADORES PÚBLICOS**

Art. 8.- Además del registro de los profesionales de la contaduría pública, se llevará un expediente de cada uno, en el que se archivará toda la información relativa a su ejercicio profesional.

Este expediente no será público; se consultará por el Consejo cuando se investigue o denuncie al profesional o previa autorización judicial”.

#### **“SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN**

Art. 9.- Todo interesado solicitará al Consejo su autorización. En la solicitud expresará la información a que se refiere esta Ley y acompañará los documentos necesarios para probar que reúne los requisitos para ejercer la contaduría pública”.

#### **“TRÁMITE DE SOLICITUD**

Art. 10.- La solicitud de inscripción, se presentará en la sede del Consejo, quien resolverá en un plazo no mayor a sesenta días hábiles el cumplimiento de la documentación que comprueba los requisitos establecidos en la ley.

Todo profesional que haya cumplido con los requisitos legales establecidos, previo a recibir las credenciales, cancelará los derechos de inscripción respectivas”.

#### **“DENEGATORIA DE SOLICITUD**

Art. 11.- Denegada la solicitud de inscripción, el solicitante podrá interponer recurso de revisión ante el Consejo, dentro de plazo de ocho días, contados a partir del día de su notificación”.

#### **“CERTIFICACIÓN Y CREDENCIAL DE IDENTIFICACIÓN**

Art. 12.- Realizada la inscripción, se entregará al interesado certificación literal de la resolución del Consejo que le acredita su calidad de contador público habilitado para ejercer dicha función. Además se le entregará la credencial de identificación de contador público que será extendida y firmada por el presidente y secretario del Consejo, que contendrá:

- a) Nombre completo del contador público.
- b) Número de Inscripción.
- c) Número y fecha del acta en la cual aparece asentada su autorización.
- d) Fotografía y la firma del contador público.

Las personas jurídicas recibirán su credencial y se marginará en el testimonio de la escritura de constitución de la sociedad la constancia de fecha y número de inscripción en el registro de inscripción profesional, con la firma del presidente y secretario.

Adicionalmente se le entregará la credencial de identificación de contador público que será extendida y firmada por el presidente y secretario del Consejo y contendrá:

- a) Denominación o razón social de la persona jurídica, según su instrumento de constitución.
- b) Número de inscripción.
- c) Número y fecha del acta en la cual aparece asentada su autorización.

Las credenciales de identificación, serán extendidas por una primera vez y deberán ser renovadas cada tres años.

Para la renovación, en el caso de las personas naturales, el profesional deberá haber cumplido con el total de horas de educación continuada establecidas en el Reglamento del Consejo, según estándares internacionales y adoptados por el Consejo, para la actualización de sus conocimientos; además de haber actualizado sus datos y estar habilitado para el ejercicio de su profesión”.

#### **“LISTADO DE CONTADORES PÚBLICOS**

Art. 13.- El Consejo, una vez al año, a más tardar el último día hábil del mes de enero, publicará el listado de los autorizados para ejercer la contaduría pública; el listado a publicar incluirá a los profesionales que tengan

vigente su credencial de identificación, que hubiesen cumplido y reportado las horas de educación continuada y demás obligaciones de esta ley; además, por separado aquellos que tengan incumplimientos legales, los suspendidos por el Consejo e inhabilitados a petición del profesional. La no inclusión de un contador público en el listado publicado, no implicará la existencia de inhabilitación para el ejercicio de la profesión.

Quienes no figuren en la lista publicada y estando acreditado, podrán solicitar al Consejo su inclusión en el listado. Quienes sean autorizados después de su publicación, podrán hacerlo a su costa; todo profesional que actualice datos extemporáneamente, podrá solicitar certificación de haber cumplido el requisito de ley”.

#### **“SELLO DE LOS CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES**

Art. 14.- Los contadores públicos autorizados para ejercer la auditoría, deberán tener un sello en forma circular que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del término “Auditor”; si se tratare de personas jurídicas, llevará la palabra “Auditores”, y en la parte inferior la leyenda “República de El Salvador”. En el caso de los que ejercerán la contaduría, deberán tener un sello en forma rectangular que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del término “Contador”, si se tratare de personas jurídicas, llevará la palabra “Contadores”, y en la parte inferior la leyenda “República de El Salvador”.

En el sello para auditores y contadores, en ambos casos, deberá aparecer al centro “Inscripción” y el número, y las iniciales “CVPCPA” que identifiquen al Consejo. En el reglamento del Consejo se estipulará las dimensiones de los mismos.

El Reglamento establecerá las disposiciones necesarias para la autorización de sellos, así como para su reposición en caso de extravío o deterioro.

Podrá autorizarse un duplicado del sello.

Los titulares de estos sellos serán responsables de su uso y se considerarán oficiales para los efectos penales”.

#### **“ATRIBUCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO**

Art. 17.- Los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los casos siguientes:

[...]

D) Comunicar oportunamente y por escrito a la persona auditada de aquellos incumplimientos técnicos en materia contable y violaciones a la ley que encontrare en el transcurso de la revisión o auditoría; y en el caso del informe de auditoría gubernamental, será rendido ante la institución pública que la haya contratado, el que deberá remitirse también, a la Corte de Cuentas de la República”.

#### **“PROHIBICIÓN**

Art. 22. 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 título 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 utilizados así como el nivel de 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) Emitir opiniones anticipadas que denoten que el auditor no actuará imparcialmente, de forma sesgada o prejuiciada.

j) Firmar en calidad de contador, balances, estados de resultados, estados de flujos de efectivo y estados de cambios en el patrimonio, sin haber efectuado el trabajo contable en base a Normas Internacionales de Contabilidad y Código de Ética, adoptados por el Consejo.

k) Certificar balances, estados de resultados, estados de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio, sin haber realizado previamente la auditoría de conformidad a las Normas Internacionales de Auditoría y Código de Ética, adoptados por el Consejo.

Las demás que señala la Ley”.

#### **“TIEMPO DE ARCHIVO DE EXPEDIENTES Y DOCUMENTOS**

Art. 23.- 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, discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información con el objeto de guardar de una manera más eficiente y segura 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 con competencia en materia mercantil, tratándose de casos judiciales.

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”.

#### **“DEL PATRIMONIO DEL CONSEJO**

Art. 44.- El patrimonio del Consejo estará compuesto por los recursos siguientes:

- a) Las transferencias que le otorgue el Estado.
- b) Los ingresos que perciba por los servicios correspondientes a su función, tales como: derechos de inscripción en el registro profesional, extensión de certificaciones y constancias; extensión, renovación y reposición de la credenciales de identificación, modificaciones en el registro de profesionales y otros servicios relacionados con el ejercicio profesional de los autorizados.
- c) Los ingresos que resulten por convenios celebrados, por eventos de capacitación, seminarios, congresos y otros eventos profesionales, así como la venta de sus publicaciones.
- d) Por donaciones, herencias, legados o cualquier otro título otorgados por el Estado y por particulares.
- e) Cualquier otro ingreso o bienes que reciba de conformidad a la ley.

Para los efectos del literal b) del presente artículo, el Consejo definirá en su Reglamento, las tasas de los servicios de registro y de vigilancia de la profesión correspondiente.

Las tasas serán calculadas con base al prorrateo de sus costos y en un rango porcentual entre el 10% y 50% con base al salario mínimo del sector comercio y servicios.

El Consejo podrá revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años, ajustándolas al salario mínimo del sector comercio y servicios vigente o en relación al índice de precios al consumidor.

#### **“INFRACCIONES**

Art. 45.- Para los efectos de esta ley se entenderá como infracciones de los contadores públicos y los auditores, las siguientes:

Faltas Leves:

- a) No informar al Consejo en el plazo establecido por el artículo 7 inciso final, lo relacionado a la dirección, así como de cualquier otro cambio que haya surgido, respecto a la información requerida en dicha disposición.
- b) No renovar la credencial de identificación y/o no cumplir con las horas de educación continuada a que se refiere el artículo 12 de esta ley.
- c) No efectuar los trámites de inscripción de los documentos a que se refiere el artículo 15 de la presente ley.
- d) No permitir, o limitar de cualquier forma la realización de las verificaciones de control de calidad.

**Faltas Graves:**

- a) Incumplir, sin causar daños a terceros, los requisitos legales necesarios para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de esta ley.
- b) Incurrir sin causar daños a terceros las prohibiciones establecidas en el artículo 22 de esta ley.
- c) No mantener el archivo según lo establecido en el artículo 23 de la presente ley; y
- d) Restringir de cualquier forma el acceso al Consejo a dichos documentos, en los casos establecidos en el artículo 23 de esta ley.

**Faltas muy Graves:**

- a) Incumplir, causando daños a terceros, los requisitos legales necesarios para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de esta ley.
- b) Incurrir, causando daños a terceros, las prohibiciones establecidas en el artículo 22 de esta ley”.

**“APLICACIÓN DE SANCIONES**

Art. 46.- El Consejo será el encargado de aplicar las sanciones a los contadores públicos, ya sean personas naturales o jurídicas, que incumplan las disposiciones legales, así como las resoluciones emitidas válidamente por el mismo”.

**“TIPOS DE SANCIONES**

Art. 47.- Las faltas leves se sancionarán por el Consejo con amonestación escrita, la que se registrará en el expediente respectivo; las faltas graves se sancionarán con multa de dos a quince salarios mínimos mensuales del sector comercio y servicios; y las faltas muy graves se sancionarán con suspensión de uno hasta cinco años en el ejercicio de la profesión.

La sanción a imponer se determinará considerando los siguientes aspectos: la gravedad y circunstancias del hecho cometido, el beneficio o ganancias obtenidas por el infractor como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de infracción, el daño ocasionado y la capacidad de pago del sancionado al momento de cometer la infracción.

En el caso de la suspensión, el infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones señaladas se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso, así como en el de ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo tendrá la obligación de dar aviso de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas”.

Se aclara que la existencia de la resolución n° 64/2017 ha sido verificada con la copia simple adjunta a la demanda y a través del archivo electrónico que puede ser consultado en el sitio web del Consejo (<http://www.consejodevigilancia.gob.sv/>), específicamente en el siguiente

enlace: <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/resolucion-642017-tasas-de-los-servicios-de-registro/>. De acuerdo con ello, el contenido relevante de la resolución n° 64/2017 es el que sigue:

- I. Las tasas de los servicios de registro y vigilancia de la profesión se establecen con base al salario mínimo del sector comercio y servicios.
- II. Que los importes porcentuales a recaudar por servicios que presta el Concejo son los siguientes:

<b>Clasificación de servicios</b>	<b>%</b>
<b>1. Derechos de trámite de inscripción en el registro profesional</b>	
1.1 Personas naturales	16
1.2 Personas jurídicas	33
<b>2. Emisión de credenciales</b>	
2.1 Personas naturales	10
2.2 Personas jurídicas	10
<b>3. Reposición de credenciales</b>	
3.1 Personas naturales	10
3.2 Personas jurídicas	10
<b>4. Autorización de solicitudes de rehabilitaciones de inscripción</b>	
4.1 Autorización de solicitudes de rehabilitaciones de inscripción de personas naturales	16
4.2 Autorización de solicitudes de rehabilitaciones de inscripción de personas jurídicas	16
4.3 Modificaciones de sociedades	16
<b>5. Inscripción de convenios con firmas extranjeras</b>	
5.1 Personas naturales	33
5.2 Personas jurídicas	33
<b>6. Modificaciones por cambio de estado civil</b>	
6.1 Modificaciones por cambio de estado civil	10
<b>7. Credencial de identificación persona natural y jurídicas</b>	
7.1 Emisión	10
7.2 Renovación	10
7.3 Reposición	10
<b>8. Emisión de certificaciones</b>	
8.1 Personas naturales	10
8.2 Personas jurídicas	10
8.3 Servicio expreso	20

- I. Los actores aducen los siguientes motivos de inconstitucionalidad.

1. En el primero, alegan que el D. L. n° 646/2017 viola la seguridad jurídica, en su concreción del principio de legalidad (arts. 1, 2 y 86 Cn.). En esencia, tal decreto sería inconstitucional porque, por una parte, “las reformas aprobadas no cumplieron el proceso especial contenido en el [art. 36 letra e LEREC]”, lo cual es predicable de todo el decreto legislativo citado; y, por otra, utiliza “conceptos que inducen al error por su oscuridad”, los que “provocan confusión en su aplicación”. En torno a ello, sostienen que el D. L. n° 646/2017 tiene las siguientes deficiencias: (i) no define los conceptos de “contador, contador público y auditor”; (ii) se han utilizado “inadecuadamente” los términos “contador” para aludir al “contador público”, “contador público” refiriéndose al “auditor”; (iii) se pretende aplicar las obligaciones

del “contador público” sin especificar si corresponden al “contador” o al “auditor externo”; y, (iv) se confunde los conceptos de “contabilidad” y “contaduría” y, a la vez, se usan de forma sinónima.

2. En el segundo motivo de inconstitucionalidad, los pretensores alegan que el art. 44 LEREC viola el principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 131 ord. 6º Cn.). Apuntan que el Consejo tiene la facultad de “revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años” según los parámetros indicados en el art. 44 LEREC. Pero, sostienen que “no queda claro [el] procedimiento para aumentar las tasas”, “no existe certeza del valor de la tasa” y tampoco existe determinación acerca de cómo se “aplicará el índice de precio al consumidor”. Agregan que el valor del tributo por el “servicio prestado no guarda relación con su costo”. En todo caso, es la Asamblea Legislativa quien tiene la competencia para fijar el valor de las tasas “sin dejar excesiva discrecionalidad al recaudador y usuario del tributo”. Así, afirman que “no es concebible que las tasas sean establecidas por el Consejo de Vigilancia” pues este hará uso de los fondos. En este punto, señalan que el cobro de una tasa “no recae sobre una actividad que revele capacidad contributiva” pues los servicios que presta el Consejo no relevan tal aptitud.

A partir de lo anterior, argumentan que el art. 44 letra e LEREC “traslada las facultades que por ley corresponden a la Asamblea Legislativa”, lo que infringe el principio de reserva de ley. En ese orden, señalan que la resolución nº 64/2017 es “ilegal” porque la ley “no confiere la facultad al Consejo de Vigilancia de definir las tasas de servicios mediante un acuerdo o resolución sino en un [r]eglamento”. Esto implica que debe darse cumplimiento al art. 36 letra e LEREC. Por tanto, son condiciones indispensables incluir las tasas en el reglamento de la LEREC y consultarse a las asociaciones de profesionales su opinión acerca de cualquier anteproyecto de reglamento. De esta manera, indican que la resolución nº 64/2017 tiene un vicio de “forma” porque incumple el principio de reserva de ley y no se pidió opinión a las asociaciones profesionales.

3. En el tercer motivo de inconstitucionalidad, alegan que los arts. 45, 46 y 47 LEREC “delegan facultades al Consejo de Vigilancia que solo pueden ser ejercidas por la Asamblea Legislativa” con base en el principio de legalidad. Para los actores, el consejo solo estaría facultado para sancionar a los contadores (art. 36 letra a LEREC). No obstante, el art. 45 incluye a los auditores. Agregan que el art. 45 letra a LEREC no define la autoridad que “calificara el daño a terceros”. Y en lo relativo al art. 47 LEREC advierten que existe “discrecionalidad” dado

que los parámetros para la imposición de la sanción conllevan una violación al art. 3 Cn. pues se precisan ciertos estándares que pueden ser susceptibles de una aplicación diferenciada.

4. Por último, expresan que se infringe los arts. 2 y 37 Cn. Esto es así porque el consejo pretende crear una nueva acreditación a los contadores en relación con la que reciben por a los arts. 437 del Código de Comercio y 80 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario. Es decir, los contadores ya “adquirieron el derecho a trabajar” con tal calidad y están debidamente acreditados por ley. Por tanto, argumentan que se viola el derecho a la propiedad al “privar a la persona de una cantidad de dinero por un derecho ya adquirido”.

**II.** Corresponde realizar algunas consideraciones sobre la formulación de la pretensión de inconstitucionalidad.

Inicialmente, esta sala debe recordar que con base en lo prescrito por el art. 6 n° 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (o LPC), en la demanda de inconstitucionalidad se deben identificar los “motivos en que se haga descansar la inconstitucionalidad expresada”, esto es, el fundamento material de la pretensión, compuesto por las argumentaciones tendentes a evidenciar las confrontaciones normativas entre el contenido de las disposiciones impugnadas y las disposiciones constitucionales. Así, el pronunciamiento definitivo en el proceso de inconstitucionalidad está condicionado, principalmente, por la adecuada configuración del contraste normativo propuesto por los los solicitantes, a quienes les corresponde delimitar con precisión la discrepancia que, desde su particular punto de vista, se produce entre los contenidos normativos de la Constitución y la disposición o cuerpo normativo impugnado.

1. Al aplicar estas premisas al primer motivo de inconstitucionalidad, este tribunal considera que los actores no han logrado identificar adecuadamente los elementos mínimos del control de constitucionalidad indispensables para que en el presente proceso constitucional se emita una sentencia de fondo. A pesar de la identificación concreta del objeto y el parámetro de control, el fundamento material de la pretensión es deficiente. Primero, porque los actores señalan que en el proceso de formación de la reformas a la LEREC se incumplió el requisito previsto en el art. 36 letra e LEREC. Sin embargo, ello evidencia un defecto absoluto en la facultad de juzgar de esta sala. En esencia, los actores pretenden fundar una contradicción con la Constitución a partir de la infracción de la normativa infraconstitucional. Si esto se admite, también debería de admitirse que cualquier vulneración a la ley entrañaría la transgresión a la Constitución, lo cual sería, a primera vista, una conclusión inaceptable. Y segundo, porque los

actores indican que la omisión de definir los términos de “contador, contador público y auditor”, la inadecuada utilización de los mismos, la atribución de las obligaciones de unos a otros y la supuesta confusión entre algunos de esos vocablos produce violación a la seguridad jurídica. Estos argumentos no evidencian la incompatibilidad constitucional que se alega. Básicamente, los actores ponen de manifiesto su particular opinión acerca de quiénes deben realizar las funciones antes indicadas y las obligaciones que ello implica, pero en realidad no exponen argumentos que pongan de manifiesto cómo los preceptos impugnados infringen la seguridad jurídica, entendida como la “condición *sine qua non* del Estado de Derecho resultante de la predeterminación hecha por el ordenamiento jurídico de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público” (sentencia de 23-XII-2014, Inc. 42-2012AC). Por tanto, la pretensión deberá declararse improcedente, en este punto.

2. El segundo motivo de inconstitucionalidad se funda en la posible violación al principio de reserva de ley en materia tributaria. No obstante, dicho argumento no es aceptable. En concreto, las tasas no están sujetas al principio de reserva de ley absoluta, sino relativa. En efecto, al hilo de la sentencia de 14-XII-2012, Inc. 43-2006, esta sala ha entendido que “la reserva de ley relativa supone que la ley formal no regula exhaustivamente la materia respectiva, sino que se limita a lo esencial, y para el resto se remite a la normativa infraconstitucional, a la que ordena o habilita para colaborar en la regulación”. Por tanto, “debe admitirse la colaboración de las fuentes infraconstitucionales en las tareas reguladoras de detalle o de ejecución de la ley, pero subordinadas y como mero complemento de esta. Es decir, la ley debe fijar el marco de los derechos y obligaciones de las personas; por tanto, la remisión a las demás fuentes normativas debe servir únicamente para conocer el modo en que pueden ejercitarse los derechos y cumplirse las obligaciones”. En consecuencia, se ha atribuido a la “Asamblea Legislativa el establecimiento del tributo, es decir, su creación *ex novo* y la determinación de sus elementos esenciales o configuradores, pero otros órganos estatales y entes públicos con potestades normativas reconocidas por la Constitución pueden colaborar en las tareas reguladoras de detalle o de ejecución”.

En ese sentido, el argumento de los actores pretende, de forma errónea, absolutizar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Por tanto, la pretensión no tiene fundamento material alguno y por ello debe declararse improcedente en este punto.

3. En cuanto al tercer motivo de inconstitucionalidad, esta sala advierte que los argumentos expuestos no indican una incompatibilidad normativa, sino una mera inconformidad con la técnica legislativa empleada en la formulación de los preceptos impugnados. Además, la supuesta infracción al art. 3 Cn.; parte de la incomprensión de las consecuencias derivadas del principio de igualdad. En efecto, para los actores, se debe sancionar a todas las personas por igual. Sin embargo, ello supone una afectación al principio de culpabilidad. De ahí que la pretensión deberá declararse improcedente, en este punto.

4. En el cuarto motivo de inconstitucionalidad, los actores omiten enunciar cuál o cuáles son los preceptos que impugnan. En su demanda, al desarrollar la aparente infracción a los arts. 2 y 37 Cn, no expresan qué precepto legal produce la incompatibilidad inconstitucional que alegan. Por tanto, el fundamento normativo de la pretensión es deficiente. Por tanto, la pretensión deberá declararse improcedente, en este punto.

5. Finalmente, se observa que los demandantes requirieron la adopción de una medida cautelar. Pero, dado que su pretensión es improcedente, no se configuran los supuestos de procedencia requeridos para decretarla. Por tanto, se declarará sin lugar la misma en esta resolución.

**III.** Con base en lo antes expuesto y de conformidad con el art. 6 n° 2 y 3 LPC, esta sala **RESUELVE:**

1. *Declárase improcedente* por falta de fundamento la pretensión contenida en la demanda formulada por los ciudadanos Luis Alberto Gutiérrez Rivera, Carlos Saúl López Díaz Mejía, José Antonio Mejía Hernández y Carlos Hipólito López, mediante la cual solicitan la inconstitucionalidad, por una parte, del Decreto Legislativo n° 646, de 29-III-2017, publicado en el Diario Oficial n° 218, tomo 417, de 22-XI-2017, por medio del cual se reforma la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; y, por otra, de la resolución n° 64, de fecha 20-XII-2017, emitida por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, por la aparente violación a los arts. 1, 2, 37, 86 inc. 3°, 131 ord. 6° Cn.

2. *Sin lugar* la medida cautelar solicitada por los aludidos ciudadanos.

3. *Tome nota* la secretaría de este tribunal del lugar señalado por los actores para recibir los actos procesales de comunicación.

4. *Notifíquese.*

F. MELENDEZ.-----J. B. JAIME.-----E. S. BLANCO R.-----R. E. GONZALEZ.-----  
M. R. Z.-----PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN-  
-----E. SOCORRO C.-----SRIA.-----RUBRICADAS.

**ANEXO 3. LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA PROFESION DE LA  
CONTADURIA PUBLICA, PUBLICADO EN DIARIO OFICIAL N°42 TOMO 346.**



**MINISTERIO  
DEL INTERIOR**

**IMPRENTA NACIONAL**

**TOMO N° 346**

**SAN SALVADOR, MARTES 29 DE FEBRERO DE 2000**

**NUMERO 42**

REPUBLICA DE EL SALVADOR EN AMERICA CENTRAL

# DIARIO OFICIAL



## SUMARIO

	Pág.		Pág.	
<b>ORGANO LEGISLATIVO</b>		Nos. 3759 y 3962.	52	
Decreto N° 828.- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.	2-13	Carteles Nos. 342 (5673), 343 (5641) y 344 (5585).- Convocatorias de las CAJAS DE CREDITO RURAL DE NUEVA CONCEPCION, EL CHILAMATL Y COOPERATIVA CHALCHUAPANESA DE R. L. (GUZCACHAPA), a celebrarse el 18, 19 y 25 Marzo/2000.	52-53	
Acuerdos Nos. 749-Bis, 756, 757, 758, 759, 760, 766, 767 y 768.- Se llama a Diputados Suplentes, para que concurren a formar Asamblea.	14-17	Carteles Nos. 345 (5643), 346 (5653), 347 (5660) y 348 (5681).- Públicas Subastas seguidas por ASOC. COOP. DE AHORRO CREDITO, CONSUMO Y APROVISIONAMIENTO COMUNAL SAN CRISTOBAL DE R. L., CAJA DE CREDITO DE SAN ALEJO, CAJA DE CREDITO DE SANTIAGO DE MARIA, contra los señores OSCAR ROMERO SANCHEZ PEREZ, y otro, ROGUE ELIAS MACHADO, JOE DE JESUS ALVAREZ y otra y ZENIA FARIDE PARADA DE PAO DE CACERES.	53-54	
Acuerdos Nos. 772 y 773.- Exención de Impuestos a la realización de dos actividades.	18	Carteles Nos. 407 (6646) y 408 (6647).- Convocatorias de la COOPERATIVA DE CAFETALEROS DE CIUDAD BARRIOS, DE R. L., a celebrarse el 25 y 26 de Marzo/2000.	54-55	
Acuerdo No. 775.- Libre introducción al país de un donativo consistente en mil tabletas de suplementos vitamínicos minerales, consignados al Club Rotario de San Miguel.	19	Cartel 412 (6712).- Convocatoria de la COOPERATIVA DE JOYEROS Y RELOJEROS DE EL SALVADOR, a celebrarse el 22 de Marzo/2000.	55	
<b>ORGANO EJECUTIVO</b>		<b>De Tercera Publicación</b>		
<b>MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES</b>		Carteles Nos. 312-Bis, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327 y 328.- Herencias Yacentes de los Difuntos RENE PORTILLO, JOSE TEOFILO HERNANDEZ, JOSE ISRAEL QUINTEROS, LORENZO ABREGO, ESTEBAN PORTILLO, GILBERTO ASENSIO CHICAS, JUAN ANTONIO GUEVARA HERNANDEZ, SANTOS AGANTO GUEVARA, MEDARDO ANTONIO ORELLANA, JOSE BERNARDO LARAN, MIGUEL ANGEL CHICAS, DIONICIO RIVAS, RIGOBERTO ORELLANA, JOSE RODOLFO AYALA MEDRANO, SACARIAS ANTONIO ARGUETA, MAURICIO ALBERTO ORELLANA SIERRA Y JOSE SALVADOR IRAHETA, nombrando Curadores a los LICs. DOUGLAS GUARDADO MEDRANO, JOSE GUILLERMO ARAUJO ARAUJO y TITO NICOLAS GARCIA.	19-33	56-59
<b>RAMO DE RELACIONES EXTERIORES</b>		Cartel No. 330 (5398).- Publica Subasta seguida por EL HOSPITAL NACIONAL DR. LUIS EDMUNDO VASQUEZ, a celebrarse el 21 de Marzo/2000.	59	
Acuerdos Nos. 642, 1119, 1155, 1188, 1255, 1265, 1280 y 1282.- Aumentos en clasificadores de ingresos y transferencias de créditos.	19-33	Convocatoria de la COOPERATIVA DE CAFICULTORES DE BERLIN a celebrarse el 18 de Marzo/2000.	59	
<b>MINISTERIO DE EDUCACION</b>		<b>SECCION CARTELES PAGADOS</b>		
<b>RAMO DE EDUCACION</b>		<b>De Primera Publicación</b>		
Acuerdo No. 15-0042.- Reposición de Título a favor de Lourdes Liliana Salmerón Escobar.	34	Carteles Nos. 4921-1v, 4929-1v, 4944-1v, 4958-1v, 4964-1v, 4987-1v, 5005-1v, 5006-1v, 5011-1v, 5012-1v, 5013-1v, 5014-1v, 4920-1v, 4989-1v, 4994-1v, 4922-1v, 4900-1v, 4992-1v, 5003-1v, 5004-1v, 4962-1v, 4926-1v, 4982-1v, 4930-1v, 4959, 4895, 4990, 4931, 4984, 4984, 4899, 4902, 4949, 4948, 4950, 4951, 4952, 4954, 4955, 4956, 4940, 4946, 4945, 4972, 4976, 4977, 4983, 5008, 5009-Bis, 5010, 5016, 4965, 4901, 4904, 4924, 4927, 4980, 4986, 4992, 4996, 5002, 5015, 4905, 4906, 4907, 4908, 4909, 4910, 4911, 4912, 4913, 4914, 4931, 4932, 4933, 4934, 4935, 4936, 4967, 4968, 4969, 5000, 5001, 4903, 4953, 4957, 4941, 5009, 4897, 4898, 4916, 4919, 3435, 4938, 4939, 4985, 4997, 5007, 4892, 4988, 5743, 6873, 4991.-C.	36-37	60-81
Acuerdo Nos. 15-0291 y 15-0292.- Se aprueban los Planes de Estudios para las Carreras de Ingeniería Industrial y Licenciaturas en Ciencias de la Comunicación y en Psicología, a la Universidad Centroamericana de El Salvador "José Simeón Cañas".	34	<b>De Segunda Publicación</b>		
<b>MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS</b>		Cartel No. 4684, 4689, 4703, 4713, 4726, 4756, 4756-Bis, 4752, 4725, 4745, 4733, 4734, 4735, 4736, 4741, 4751, 4757, 4715, 4716, 4717, 4718, 4719, 4720, 4721, 4722, 4687, 4691, 4754, 4744, 4706, 4707, 4710, 4739, 4688, 4737, 4692, 4693, 4694, 4695, 4696, 4697, 4698, 4699, 4700, 4701, 4702, 4724, 4765, 4730, 4759, 4835.-C.	35	82-94
<b>RAMO DE OBRAS PÚBLICAS</b>		<b>De Tercera Publicación</b>		
Acuerdo N° 179.- Modificaciones a las Tarifas del Aeropuerto Internacional El Salvador y su Reglamentación.	35	Carteles Nos. 4421, 4423, 4426, 4463-Bis, 4471, 4480, 4492, 4515, 4497, 4499, 4506, 4525, 4423, 4470, 4481, 4483, 4513, 4514, 4520, 4524, 4530, 4399, 4400, 4401, 4402, 4403, 4404, 4405, 4406, 4407, 4408, 4409, 4410, 4428, 4429, 4430, 4431, 4432, 4433, 4434, 4435, 4436, 4437, 4438, 4439, 4440, 4441, 4442, 4443, 4444, 4445, 4446, 4447, 4448, 4449, 4450, 4451, 4452, 4453, 4454, 4455, 4456, 4457, 4477, 4478, 4493, 44516, 4416, 4479, 4494, 4527, 4418, 4461, 4472, 4491, 4511, 4424, 4474, 4475, 4476, 4482, 4412, 4417, 5051, 6028, 6069.	36-37	95-116
<b>ORGANO JUDICIAL</b>		<b>SECCION CARTELES OFICIALES</b>		
<b>CORTE SUPREMA DE JUSTICIA</b>		<b>De Primera Publicación</b>		
Acuerdos Nos. 658-D, 666-D, 697-D, 700-D, 814-D, 817-D, 838-D, 843-D, 857-D y 862-D.- Autorizaciones para el ejercicio de la Abogacía en todos sus Ramos.	36-37	Cartel No. 367 (5875).- Bonos del Estado para la CONSOLIDACION DE LA DEUDA INTERNA DIRECTA Y GARANTIZADA DEL 14% 2004. DEL BANCO CENTRAL DE RESERVA.	49	
<b>INSTITUCIONES AUTONOMAS</b>		Carteles Nos. 358-Bis, 359, 360, 361 y 362.- Edictos de Emplazamiento seguidos por la CAMARA PRIMERA DE PRIMERA INSTANCIA contra los señores JOSE LUIS GARCIA y LUIS ROBERTO GALL.	49-50	
<b>ALCALDIAS MUNICIPALES</b>		Cartel No. 364.- Aceptación de Herencia seguida por la PROCURADURIA a favor de ANA DELIA BURGOS DE BARRIENTOS y otros.	50	
Estatutos de las Asociaciones de Desarrollo Comunal "Nuevo Horizonte" Cantón San Felipe; "Rio Los Bueyes" Cantón El Corazal y "Casero El Irayol", Cantón Rojas, Acuerdos Nos. 7, 9 y 20, emitidos por las Alcaldías Municipales de Berlin y Sensuntepeque, respectivamente, aprobándolos y confirmando el carácter de Personas Jurídicas.	38-48	Carteles Nos. 368 (5944) y 369 (5852).- Públicas subastas seguidas por el FONDO SOCIAL PARA LA VIVIENDA, contra los señores, ROSA IDALIA LOPEZ REYES y JULIO CESAR MUNGUA.	51	
<b>SECCION CARTELES OFICIALES</b>		<b>De Segunda Publicación</b>		
<b>De Primera Publicación</b>		Cartel No. 341 (5654).- Reposición del Certificado de la COOPERATIVA DE CAFETALEROS DE SAN JOSE DE LA MAJADA	51	

Director: LUD DREIKORN LOPEZ  
 Dirección: 15 Av. Sur y 4a. C. Pte. # 829 S.S.  
 Tel.: 222-3139  
 Página Web: www.minter.gob.sv  
 Correo: imprenta@bianel.com.sv

**ORGANO LEGISLATIVO**

DECRETO No. 828.-

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR,

CONSIDERANDO:

- I- Que de acuerdo al Código de Comercio, una Ley Especial regulará el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y el ejercicio de la profesión que supervisa;
- II- Que dentro de la modernización de las funciones del Estado, existe la posibilidad que determinados profesionales ejerzan ciertas funciones públicas cuya vigilancia sea debidamente supervisada y colaborar de esta manera con los fines del Estado en distintas áreas;
- III- Que no existe una Ley que regule el funcionamiento del mencionado Consejo, por lo que se hace imperativo emitir ese instrumento legal, a fin de establecer las regulaciones y responsabilidades fundamentales de los contadores públicos y la normativa básica para los Contadores, así como los procedimientos de vigilancia para los que ejercen la Contaduría;

POR TANTO,

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio de los Ministros de Economía y de Hacienda, y de los diputados Julio Antonio Gamero Quintanilla, Julio Eduardo Moreno Niños, Alejandro Dageberto Marroquin, José Mauricio Quinteros, Jorge Alberto Villacorta, Lorena Guadalupe Peña, Alejandro Rivera, Gerson Martínez, Kirio Waldo Salgado Mina, René Aguiluz Carranza, Donal Ricardo Calderón Lam, Humberto Centeno, Mariela Peña Pinto y Gerardo Antonio Suvillaga.

DECRETA, la siguiente:

**LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURIA****TITULO I  
CAPITULO I****DE LA PROFESION DE LA CONTADURIA PUBLICA Y DE LA AUDITORIA  
DE LOS CONTADORES PUBLICOS Y DE LA FUNCION DE AUDITORIA**

Art. 1.- La presente Ley tiene 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 ejerzan.

Para efectos de esta Ley, deberá entenderse como:

- a) **CONTADURIA PUBLICA:** Una profesión especializada de la Contabilidad, sobre aspectos financieros de la actividad mercantil que incluye inspecciones y revisiones sobre los mismos. Las personas naturales o jurídicas que la ejercen, dan fe plena sobre determinados actos establecidos por la Ley.
- b) **AUDITORIA EXTERNA:** Una función pública, que 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 y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los auditores. En lo sucesivo la auditoría externa se denominará sólo "auditoría".
- c) **AUDITORIA INDEPENDIENTE DE ESTADOS FINANCIEROS:** Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros. En consecuencia la auditoría externa debe garantizar a los diferentes usuarios, que los estados financieros no contienen errores u omisiones importantes.

Se reconoce que la auditoría independiente debe realizarse sobre bases selectivas de la evidencia que respalda las aseveraciones de la administración. En consecuencia no se orienta a dar fe plena sobre todos los actos mercantiles realizados por los comerciantes.

**PERSONAS QUE PUEDEN EJERCER LA CONTADURIA PUBLICA**

Art. 2.- 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.

#### REQUISITOS PARA SER AUTORIZADO COMO CONTADOR PÚBLICO

Art. 3.- 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:
  - 1o. Ser de nacionalidad Salvadoreña;
  - 2o. Ser de honradez notoria y competencia suficiente;
  - 3o. No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos;
  - 4o. Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano;
  - 5o. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley;
- b) En el caso de personas jurídicas:
  - 1o. Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio. En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas;
  - 2o. Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas;
  - 3o. Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña;
  - 4o. Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural;
  - 5o. Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria;
  - 6o. 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.
  - 7o. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley.

#### CAPÍTULO II

##### DE LA FUNCIÓN DE AUDITORIA

Art. 4.- 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.

#### CAPÍTULO III

##### AUTORIZACION DE CONTADORES PÚBLICOS

Art. 5.- La autorización de los contadores públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 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.

##### REGISTRO DE CONTADORES PÚBLICOS

Art. 6.- El Consejo llevará un Registro de los Profesionales de la Contaduría Pública, así como de las personas jurídicas que ejerzan la contaduría pública. Dicho Registro será público.

Además llevará los expedientes y demás registros que sean convenientes para una adecuada y eficaz vigilancia de los contadores públicos, así como para resolver sobre aspectos contables y financieros que sean de su competencia.

Las copias o reproducciones que deriven de ellos, tendrán el mismo valor probatorio que los originales siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por el Presidente y el Secretario del Consejo, previa confrontación con los originales.

**CONTENIDO DE LOS REGISTROS**

Art. 7.- Los registros contendrán la siguiente información:

- a) Número de inscripción que le corresponde;
- b) Nombre y apellido completo, si es persona natural o denominación o razón social si es persona jurídica;
- c) Número y fecha del acta del Consejo en que se autorizó la inscripción;
- d) Lugar y fecha de nacimiento de la persona cuando fuere natural;
- e) Calidad o título profesional del titular;
- f) Institución que expidió el título y fecha de expedición;
- g) Si se tratare de una persona jurídica, fecha de otorgamiento de la Escritura de Constitución, número y fecha de inscripción en el Registro respectivo y credencial vigente de los administradores;
- h) Nombre del Representante Legal de la persona jurídica y de sus socios, accionistas o asociados, y número de inscripción en el Registro de Profesionales en su caso;
- i) Dirección de su oficina principal;
- j) Cualquier otra información, ya sea de suspensiones, revocatorias, o cambios, de tal manera que se obtenga un control eficiente del profesional.

La dirección deberá ser actualizada cada año para lo cual se deberá informar en los primeros treinta días del año al Consejo, o dentro de los treinta días siguientes al cambio de la misma. De igual manera, las personas jurídicas deberán actualizar la credencial de sus administradores, así como la nomina de sus socios, accionistas o asociados y cualquier modificación en su Pacto Social.

**EXPEDIENTE DE CONTADORES PUBLICOS**

Art. 8.- Además del registro de los profesionales de la contaduría pública, se llevará un expediente de cada uno, en el que se archivará toda la información relativa a su ejercicio profesional.

Este expediente no será público; se consultará por el Consejo cuando se investigue o denuncie al profesional o previa autorización judicial.

**SOLICITUD DE AUTORIZACION**

Art. 9.- Todo interesado solicitará al Consejo su autorización. En la solicitud expresará la información a que se refiere esta Ley y acompañará los documentos necesarios para probar que reúne los requisitos para ejercer la contaduría pública.

**TRAMITE DE SOLICITUD**

Art. 10.- La solicitud de inscripción se presentará en la sede del Consejo. Este deberá resolver dentro de un plazo máximo de sesenta días hábiles de admitida la solicitud.

**DENEGATORIA DE SOLICITUD**

Art. 11.- Denegada la solicitud de inscripción, el interesado podrá interponer el recurso de apelación y se tramitará de acuerdo a lo establecido en el Art. 55 de esta Ley.

**CREDENCIAL Y TARJETA DE IDENTIFICACION**

Art. 12.- Otorgada la inscripción se entregará al interesado una certificación literal de la resolución del Consejo para que le sirva de credencial.

Además se le entregará una tarjeta de identificación que contendrá:

- a) Nombre completo;
- b) Número y fecha de inscripción en el Registro;
- c) Firma del Presidente y del Secretario.

Las personas jurídicas sólo recibirán su credencial y en el dorso, del testimonio de la Escritura de Constitución o en el folio que se le adhiera, se dejará constancia de la fecha y número de inscripción en el Registro de Inscripción Profesional, con la firma del Presidente y del Secretario.

**LISTADO DE CONTADORES PUBLICOS**

Art. 13.- El Consejo una vez al año, dentro de los primeros veinte días hábiles del mismo, publicará el listado completo de los autorizados para ejercer la contaduría pública.

Quiénes no figuraren en la lista por haber sido autorizados después de su publicación, podrán efectuarla a su costa.

**SELLO DE LOS CONTADORES PUBLICOS**

Art. 14.- Los Contadores Públicos deberán tener un sello en forma circular, que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del término "Contador Público"; si se tratare de personas jurídicas, llevará las palabras "Contadores Públicos" y en la parte inferior la leyenda "República de El Salvador". En ambos casos, deberá aparecer al centro el número de inscripción.

El Reglamento establecerá las disposiciones necesarias para la autorización de sellos, así como para su reposición en caso de extravío o deterioro.

Podrá autorizarse un duplicado del sello.

Los titulares de estos sellos serán responsables de su uso y se considerarán oficiales para los efectos penales.

#### CAPITULO IV

##### REPRESENTACION DE FIRMAS EXTRANJERAS

Art. 15.- Quienes fueren autorizados para ejercer la contaduría pública, podrán celebrar contratos de corresponsalia, 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.

#### EJERCICIO ILEGAL

Art. 16.- 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 ejerzan 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 nulos y se incurrirá en las responsabilidades penales correspondientes.

#### TITULO II

##### RESPONSABILIDADES DE LOS CONTADORES PUBLICOS

#### CAPITULO I

##### ATRIBUCIONES DEL CONTADOR PUBLICO

Art. 17.- 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 requisitos 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 Consejo, sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o asociaciones 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 valores e inventarios cuando sea requerido;
- g) Realizar estudios de revaluación de activos y pasivos de empresas, y ajustar su valor contable;
- 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, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto;
- k) Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales;
- l) Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontraré en el transcurso de la revisión;
- m) En los demás casos que las leyes lo exijan.

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

#### CASOS DE INTERVENCIÓN NO OBLIGATORIA DEL CONTADOR PÚBLICO

Art. 18.- Los contadores públicos también podrán proporcionar sus servicios profesionales en la realización de otros actos permitidos por la Ley, que tengan relación directa con la profesión y que no requieran de autorización especial o que no sean de exclusivo ejercicio de otras personas. No tendrán validez, para efectos de esta Ley, los actos que realicen que no tengan relación directa con su profesión.

#### COLABORACION DEL AUDITADO

Art. 19.- Los auditados deberán prestar toda su colaboración al contador público para que éste pueda desempeñar sus funciones de la mejor manera. Si no se le facilitare la información o documentación solicitada al contador público, éste podrá renunciar al cargo.

#### FIRMA Y SELLO DE DICTAMENES, INFORMES O ESTUDIOS

Art. 20.- 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.

#### HONORARIOS

Art. 21.- Los honorarios a devengar por los contadores públicos en sus actuaciones, serán libremente pactados con la parte contratante. Los contadores públicos deberán cumplir con lo convenido y observar las reglas éticas.

#### PROHIBICIÓN

Art. 22.- 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 avajen 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 título 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 utilizados así como el nivel de 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.

#### TIEMPO DE ARCHIVO DE EXPEDIENTES Y DOCUMENTOS

Art. 23.- 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 trabajos 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.

TÍTULO III  
DEL CONSEJO

CAPÍTULO I  
NATURALEZA, DOMICILIO Y FINALIDAD

NATURALEZA DEL CONSEJO

Art. 24.- El Consejo es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al ministerio de Economía.

El Consejo elaborará su propio presupuesto anual, el cual presentará para su consideración al Ministro de Economía quien gestionará la aprobación de los recursos necesarios para el adecuado cumplimiento de sus atribuciones.

DOMICILIO

Art. 25.- El Consejo tendrá su domicilio en la ciudad de San Salvador y podrá establecer oficinas en distintos lugares del territorio nacional, donde lo estime conveniente, para el mejor cumplimiento de sus fines.

FINALIDAD DEL CONSEJO

Art. 26.- El Consejo tendrá por finalidad vigilar el ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública; de la función de la Auditoría; regular los aspectos éticos y técnicos de dicha profesión, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley; y velar que la función de Auditoría, así como otras, autorizadas a profesionales y personas jurídicas dedicadas a ella, se ejerza con arreglo a las normas legales. Asimismo velar por el cumplimiento de los reglamentos y demás normas aplicables y de las resoluciones dictadas por el Consejo.

CAPÍTULO II  
ORGANIZACIÓN DEL CONSEJO

ORGANIZACIÓN

Art. 27.- El Consejo estará constituido por seis Directores Propietarios con sus respectivos suplentes, y por las unidades internas, comisiones y personas auxiliares que estime conveniente, para el buen cumplimiento de sus funciones y atribuciones.

INTEGRACIÓN

Art. 28.- El Consejo estará integrado de la siguiente manera:

- a) Un Director nombrado por el Ministro de Economía, quien será el Presidente del Consejo;
- b) Un Director nombrado por el Ministro de Hacienda;
- c) Un Director nombrado por acuerdo de la Superintendencia del Sistema Financiero, y de la Superintendencia de Valores;
- d) Un Director nombrado por la Asociación Nacional de la Empresa Privada (ANEP), como gremial de máxima representatividad del sector privado;
- e) Dos Directores nombrados por las asociaciones gremiales de contadores, que estén debidamente registradas ante el Ministerio del Interior; no pudiendo ser ambos representantes de la misma gremial

Cada Director tendrá su respectivo suplente, el cual será nombrado de la misma forma que el propietario y lo reemplazará en sus ausencias.

Los miembros suplentes del Consejo podrán asistir a las sesiones con derecho a voz pero sin voto, y no devengarán dietas, salvo cuando sustituyan a un propietario, en cuyo caso tendrán los mismos derechos y obligaciones que éste.

Los Directores durarán tres años en sus funciones y no podrán ser nombrados por más de dos periodos consecutivos.

DISTRIBUCIÓN DE CARGOS

Art. 29.- En la primera sesión del Consejo, los miembros propietarios procederán a la elección del Director Secretario.

REQUISITOS PARA SER MIEMBRO DEL CONSEJO

Art. 30.- Para ser miembro propietario o suplente del Consejo se requiere:

- a) Ser Salvadoreño;
- b) Ser contador público autorizado por el Consejo;
- c) Ser de reconocida moralidad;
- d) Tener al menos diez años de ejercicio de la profesión;

- e) Estar en el ejercicio de los derechos de ciudadano y haberlo estado en los cinco años anteriores a su nombramiento.

No podrán ser miembros del Consejo, los cónyuges ni los parientes entre sí, comprendidos dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad, ni los que fueren parientes en los grados expresados, del Presidente o Vicepresidente de la República, o de cualquiera de los Ministros de Estado.

#### IMPEDIMENTO Y EXCUSA

Art. 31.- Los Directores del Consejo deberán excusarse de conocer y decidir sobre aquellos asuntos en los que tenga interés, o de los que puedan obtener un beneficio directo o indirecto. Se entenderá que existe interés sobre un determinado asunto, cuando hubiere intervenido o participado:

- a) En su calidad profesional el Director, su cónyuge o sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad;
- b) Por medio de sociedades autorizadas para ejercer la contaduría o auditoría, donde el, su cónyuge o sus parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad fueren administradores o accionistas;

Asimismo, deberá excusarse cuando hubiere contra él denuncia o investigación, o estuviere en proceso la imposición de una sanción, por incumplimiento a lo establecido en la ley para el ejercicio de la profesión.

El incumplimiento de esta disposición aún cuando no haya sido decisivo el voto del director que tuviere impedimento; será causal de destitución; debiendo el Consejo informar al Ministro de Economía, a la Gremial o Institución, según sea el caso, que lo haya nombrado, para que proceda de conformidad a la ley a su reemplazo.

#### SUSTITUCIÓN

Art. 32.- En caso de ausencia temporal o impedimento de algún miembro del Consejo, será sustituido por su suplente por todo el tiempo de la misma.

En casos de ausencia definitiva o renuncia de los Directores, cada institución por ellos representada deberá nombrar al nuevo Director por el tiempo que faltare para terminar el período; si en un plazo de 15 días hábiles después de haber conocido de tal situación no lo hicieron, el Consejo solicitará al Ministerio de Economía que efectúe dichos nombramientos, quien deberá nombrarlos dentro del plazo de diez días hábiles de recibida la solicitud.

#### SESIONES DEL CONSEJO

Art. 33.- El Consejo se reunirá ordinariamente dos veces cada treinta días y extraordinariamente cada vez que sea convocado por el Presidente o a solicitud escrita de cualquiera de sus miembros; en este último caso, la convocatoria deberá expresar la agenda a tratar.

Para que el Consejo pueda sesionar válidamente, será necesaria la asistencia de la mitad más uno de sus miembros y las resoluciones se tomarán por mayoría de votos. En caso de empate, el Presidente tendrá voto de calidad.

Los miembros propietarios del Consejo tendrán derecho a dietas por las sesiones que asistan, en un máximo de dos al mes.

#### VOTOS DISIDENTES

Art. 34.- Cuando uno de los miembros del Consejo no esté de acuerdo con la resolución tomada en una sesión, podrá razonar su voto y pedir que se haga constar en el acta respectiva; el Secretario estará obligado a consignarlo.

Ningún miembro deberá revelar a terceros los asuntos tratados en las sesiones, bajo pena de incurrir en responsabilidad en caso de contravención.

#### VALOR DE LAS RESOLUCIONES

Art. 35.- Las resoluciones tomadas en sesión del Consejo tendrán valor, aún cuando el quórum se hubiere disminuido por el retiro de cualquiera de sus miembros.

De cada sesión se levantará un acta que se asentará en el libro respectivo y será firmada por los miembros que asistieron a la sesión.

### CAPÍTULO III

#### ATRIBUCIONES DEL CONSEJO Y DE LOS DIRECTORES

##### DEL CONSEJO

Art. 36.- Son atribuciones del Consejo:

- a) Autorizar a los que cumplan los requisitos legales para ejercer la profesión de contador público, así como sancionarlos por las faltas cometidas en su ejercicio;

- b) Llevar el Registro Profesional de contadores públicos en el cual se inscribirá a todos los que llenen los requisitos exigidos por esta Ley;
- c) Autorizar las solicitudes de rehabilitación;
- d) Vigilar el ejercicio de la profesión, y velar porque ésta no se ejercite por personas que carezcan de la autorización respectiva;
- e) Formular los anteproyectos de las leyes y reglamentos que sean necesarios para el ejercicio de la profesión, así como sus respectivas reformas, previa opinión de las Asociaciones Profesionales de Contadores, sometiéndolos a consideración del Ministro de Economía para su respectiva aprobación por el Organismo correspondiente;
- f) Establecer los requerimientos mínimos de auditoría que deben cumplir los auditores respecto de las auditorías que realicen; teniendo el Consejo facultades para verificar el fiel cumplimiento de los mismos;
- g) Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria de los entes fiscalizados;
- h) Determinar los principios conforme a los cuales, deberán los comerciantes llevar su contabilidad y establecer criterios de valoración de activos, pasivos y constitución de provisiones y reservas;
- i) Aprobar los principios de contabilidad y las normas de auditoría internacionalmente aceptados, inclusive financieros, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas;
- j) Emitir o autorizar las normas de ética profesional y cualquier otra disposición de carácter técnico o ético, que deban cumplirse en el ejercicio de la profesión y hacerlos públicos; para estos efectos el Consejo podrá solicitar a las asociaciones gremiales de la contaduría legalmente constituidas, la colaboración en las mismas y de cualquier otra disposición técnica o ética;
- k) Conocer y resolver de las denuncias que por escrito se reciban o se inicien de oficio, por incumplimiento de normas legales o faltas en el ejercicio profesional. En todo caso será necesario el nombre y firma del denunciante;
- l) Nombrar al personal bajo su cargo y a los miembros de las distintas Comisiones que se organicen para el mejor cumplimiento de su finalidad;
- m) Proponer su Reglamento Interno y sus reformas al Organismo Ejecutivo en el Ramo de Economía;
- n) Conocer y resolver sobre los aspectos financieros;
- o) Elaborar el proyecto de su presupuesto;
- p) Aprobar los emolumentos que en concepto de dietas perciban los miembros del Consejo;
- q) Promover la educación continuada de los Contadores Públicos, pudiendo celebrar los contratos de servicios correspondientes para tal efecto;
- r) Las demás que le confieran otras leyes.

Para los efectos de los literales g), h), i), y j), el Consejo procederá a la mencionada aprobación, previa propuesta recibida de las asociaciones gremiales de contadores legalmente constituidas, seguida de la consulta respectiva con estas gremiales. Una vez aprobados los publicará, los que serán de obligatorio cumplimiento sesenta días después de la fecha de efectuarse la misma.

Lo establecido en este artículo es sin perjuicio de lo que dispongan otras leyes sobre la materia.

#### DEL PRESIDENTE

Art. 37.- Son atribuciones del Presidente:

- a) Presidir las sesiones del Consejo y dirigir los debates;
- b) Convocar directamente o por medio del Secretario a sesiones ordinarias y extraordinarias;
- c) Preparar conjuntamente con el Secretario, la agenda de cada sesión;
- d) Representar, judicial y extrajudicialmente al Consejo;
- e) Distribuir las labores del Consejo entre sus miembros, cuando éstas no estén determinadas por la ley o sus reglamentos;
- f) Ordenar, conjuntamente con el Secretario, la publicación de la lista de los contadores públicos autorizados e inscritos en el Registro del Consejo;
- g) Tomar la protesta o juramento de los profesionales al ser inscritos;
- h) Resolver toda cuestión urgente, dando cuenta al Consejo en la próxima sesión que realice;
- i) Cualquiera otra atribución inherente a su cargo.

#### DEL SECRETARIO

Art. 38.- Son atribuciones del Secretario:

- a) Elaborar las actas de las sesiones del Consejo y asentarlas en el libro respectivo;
- b) Llevar el Registro de los Contadores Públicos;
- c) Ser el responsable de los archivos, libros y registros del Consejo;
- d) Convocar por delegación del Presidente, a sesiones ordinarias y extraordinarias;

- e) Extender y firmar las certificaciones y credenciales de inscripción y de rehabilitación de los profesionales;
- f) Ordenar conjuntamente con el Presidente, la publicación de la lista de los contadores públicos autorizados e inscritos en el Registro del Consejo;
- g) Cualquier otra atribución inherente a su cargo.

#### DE LOS DIRECTORES PROPIETARIOS

Art. 39.- Son atribuciones de los Directores Propietarios:

- a) Asistir puntualmente a las sesiones para las que fuere convocados;
- b) Cumplir con las comisiones que le sean encomendadas por el Consejo;
- c) Convocar a sesiones ordinarias cuando las circunstancias lo ameriten.

#### DE LOS DIRECTORES SUPLENTE

Art. 40.- Son atribuciones de los Directores Suplentes:

- a) Sustituir a los propietarios en las condiciones indicadas en esta ley, cuando sean llamados para este efecto;
- b) Cumplir con las comisiones que le sean encomendadas por el Consejo.

### CAPÍTULO IV

#### DEL PERSONAL Y AUXILIARES DEL CONSEJO

##### DEL PERSONAL

Art. 41.- El Consejo deberá contar con la estructura organizativa necesaria para ejercer con eficiencia sus funciones, para lo cual, previa autorización del Ministro de Economía, organizará dicha estructura y procederá a nombrar al personal necesario.

##### COMISIONES O PERSONAS AUXILIARES

Art. 42.- Para el mejor cumplimiento de su finalidad, el Consejo podrá nombrar Comisiones o personas auxiliares en aspectos especializados de sus funciones, tales como:

- a) Normas de Ética Profesional;
- b) Principios de Contabilidad;
- c) Normas de Auditoría;
- d) De control de calidad;
- e) Educación Continuada.

El Consejo formulará el Reglamento o Reglamentos en base al cual funcionará cada comisión.

##### COLABORACIÓN Y ASISTENCIA TÉCNICA

Art. 43.- El Consejo podrá solicitar colaboración y asistencia técnica en los casos que considere necesarios a entidades públicas o privadas, sobre asuntos relacionados con el mismo.

### CAPÍTULO V

#### DEL PATRIMONIO

##### RECURSOS DEL CONSEJO

Art. 44.- El patrimonio del Consejo estará compuesto por los siguientes recursos:

- a) Los subsidios que le otorgue el Estado;
- b) Los ingresos que perciba por los servicios prestados, tales como: derechos de inscripción en el registro profesional, extensión de certificados y constancias;
- c) Los productos de seminarios, congresos y otros eventos profesionales, así como la venta de sus publicaciones;
- d) Ingresos derivados de donaciones, herencias, legados o cualquier otro título otorgados por particulares;
- e) Cualquier otro ingreso o bienes que reciba de conformidad a la ley.

Para los efectos de los literales b) y c) del presente artículo, el Consejo definirá los derechos correspondientes de conformidad a la Ley.

#### TÍTULO IV

#### DE LAS INFRACCIONES, SANCIONES, PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS

#### CAPÍTULO I

#### DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

#### INFRACCIONES

Art. 45.- Para los efectos de esta Ley, se entenderá como infracciones cometidas por los Contadores Públicos, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley.

#### APLICACION DE SANCIONES

Art. 46.- El Consejo será el encargado de aplicar las sanciones a los contadores públicos, ya sean personas naturales o jurídicas, que incumplan las disposiciones legales, así como las resoluciones emitidas válidamente por el mismo.

#### TIPOS DE SANCIONES

Art. 47.- 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 ética 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), de este artículo.

El infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso el Consejo tendrá la obligación de avisar de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

En los casos del ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo procederá de inmediato a dar aviso a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

#### CASO DE DIRECTORES DEL CONSEJO

Art. 48.- Cuando un Director del Consejo sea sancionado de conformidad a la presente ley, el Consejo deberá informarlo al Ministro de Economía y a la Institución que representa para proceder a su remoción y sustitución.

#### CASO DE PERSONAS JURÍDICAS

Art. 49.- Cuando las infractoras sean personas jurídicas autorizadas para prestar los servicios de contaduría pública, la sanción comprenderá solidariamente también al profesional responsable; y en el caso, que este último sea un miembro del Consejo se procederá de conformidad al artículo anterior.

#### REHABILITACION

Art. 50.- Cumplida la suspensión impuesta, el infractor podrá solicitar por escrito al Consejo su rehabilitación, la cual se autorizará en un plazo no mayor de 60 días siempre y cuando no haya ninguna observación.

CAPÍTULO II  
DE LOS PROCEDIMIENTOS Y RECURSOS

FACULTAD DE DENUNCIA

Art. 51.- Toda persona tiene derecho a denunciar cualquier infracción relacionada con la profesión que regula esta Ley, con el Código de Comercio, así como de cualquier otra Ley y reglamentos respectivos.

La denuncia debe hacerse por escrito ante el Consejo, éste la recibirá y la firmará en señal de recibido, si el denunciante no pudiese hacerlo por escrito lo hará otra persona a su ruego. A la denuncia se deberá acompañar las pruebas o los indicios que se tengan, así como cualquier información que ayude a investigar los hechos.

Los denunciantes serán responsables de las consecuencias legales correspondientes cuando actúen de mala fe o persigan móviles encaminados exclusivamente a perjudicar a los denunciados.

Sin perjuicio a lo establecido en el presente artículo, si el Consejo tuviere conocimiento de alguna infracción a esta Ley, podrá iniciar de oficio la investigación pertinente.

DEL PROCESO

Art. 52.- Luego de admitida la denuncia o los informes sobre el comportamiento del contador público, el Consejo la dará dentro del plazo de ocho días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación, a efecto de que ejerza sus derechos. El interesado podrá solicitar dentro del término ya expresado, un plazo adicional de cinco días hábiles para presentar las pruebas de descargo.

Dentro de los ocho días siguientes al vencimiento del período de prueba, o al vencimiento del plazo de la audiencia, si no se hubiere solicitado el término de prueba, el Consejo deberá emitir la resolución respectiva.

El infractor deberá acatar y cumplir con los términos de la resolución emitida.

FORMALIDAD DE CITACIONES Y NOTIFICACIONES

Art. 53.- Las citaciones y notificaciones deberán hacerse personalmente en la dirección que aparezca registrada en el expediente respectivo, con la entrega de una esquila que contenga la resolución que la ordena y una breve relación del hecho que la motiva; dichas providencias deberán efectuarse de una manera ágil y segura, sin menoscabar el derecho de audiencia y defensa del presunto infractor.

Para los efectos del inciso anterior, si se tratase de una persona natural, y no se le encontrare, se le dejará con una persona mayor de edad. Si se trata de una persona jurídica se hará a su representante legal, y no encontrándose éste, se le dejará a un miembro mayor de edad del personal administrativo, igual se procederá si fuere un directivo o empleado de la misma. Si las personas antes mencionadas se negaren a recibir la esquila, esta se fijará en la puerta del lugar.

La persona a quien se entregue la esquila firmará su recibo si quisiere o pudiese. El encargado de practicar la diligencia levantará un acta en la que deberá constar la forma en que se llevó a cabo la notificación, so pena de nulidad.

RESOLUCIONES

Art. 54.- Toda decisión o sanción del Consejo deberá hacerse constar por escrito. El contenido material de las resoluciones deberá ser razonado y fundamentado en las pruebas obtenidas.

El Consejo deberá expresar en la resolución que establezca las sanciones, los motivos que la justifican.

Si no se interpusiere recurso de la resolución que impone la sanción de multa, el Consejo la declarará firme o definitiva, y la certificación que de ella extienda tendrá fuerza ejecutiva, para los efectos de su cumplimiento.

RECURSO DE APELACION

Art. 55.- El interesado a quien le fuere desfavorable alguna resolución podrá interponer el recurso de apelación para ante el Ministro de Economía, dentro del plazo de ocho días hábiles, contados desde el siguiente al de la notificación que se le haga de la resolución de que se recurre.

El recurso deberá presentarse ante el Consejo en el plazo establecido, quien remitirá las diligencias al Ministro de Economía, previa notificación al interesado.

TRAMITE DE LA APELACION

Art. 56.- Recibidas las diligencias por el Ministro de Economía, dará audiencia por ocho días hábiles al recurrente, y evacuada o no, podrá abrirse a pruebas por ocho días hábiles si lo considera necesario. En todo caso, el Ministro de Economía dentro de los ocho días hábiles siguientes, pronunciará la resolución que a derecho corresponda y devolverá el expediente al Consejo con certificación de la resolución dictada. La certificación de esta resolución tendrá fuerza ejecutiva.

FUERZA EJECUTIVA

Art. 57.- Las multas que establezca el Consejo deberán hacerse efectivas en las instituciones que se habiliten para tal efecto, dentro de un plazo no mayor de veinte días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación de la resolución definitiva. Si no fueren canceladas dentro del plazo expresado, el Consejo remitirá certificación de la resolución al Fiscal General de la República para que la haga efectiva judicialmente.

PRESCRIPCION

Art. 58.- La facultad para imponer las sanciones a que se refiere esta Ley, prescribirá en dos años contados a partir de la fecha en que se hubiere cometido la infracción. Si hubiere transcurrido más de tres años desde la fecha de inicio del trámite para conocer sobre una posible infracción, sin haberse resuelto definitivamente al respecto, también prescribirá la acción, debiendo alegarla el interesado. Los responsables del retardo en la resolución deberán asumir las consecuencias legales de su negligencia.

TÍTULO V  
DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

CAPÍTULO I

PUBLICACIONES

Art. 59.- Toda publicación que deba realizar el Consejo la hará por una sola vez en el Diario Oficial y en un diario de circulación nacional.

PREFERENCIA DE ESTAS NORMAS

Art. 60.- Lo dispuesto en esta Ley prevalecerá sobre otras disposiciones legales que la contraríen.

CASOS NO PREVISTOS

Art. 61.- En todos aquellos casos no previstos en la presente Ley, el Consejo resolverá de conformidad a los principios de contabilidad y auditoría reconocidos a nivel internacional.

CAPÍTULO II  
TRANSITORIAS

PLAZO PARA ADECUARSE A LA LEY

Art. 62.- Las sociedades que se encuentren ejerciendo la profesión de contaduría pública y no reúnan los requisitos establecidos en esta Ley, tendrán un plazo de doce meses, contados a partir de la vigencia de esta Ley, para adecuarse a ella.

Las personas naturales que estén autorizadas para ejercer la contaduría y que no reúnan los requisitos establecidos en esta Ley, deberán presentar ante el Consejo, dentro del plazo antes mencionado, solicitud de autorización acompañada de la documentación que los acredite como contadores, o que los faculte para el ejercicio de la contaduría.

DEL PRIMER CONSEJO

Art. 63.- El Consejo deberá conformarse dentro del plazo de sesenta días hábiles contados a partir de la vigencia de la presente Ley.

Para la integración del Primer Consejo, a sus miembros les serán exigidos los requisitos establecidos en el Art. 30 de esta Ley, excepto la autorización a que se refiere el literal b) del mismo.

VIGENCIA

Art. 64.- El presente Decreto entrará en vigencia el día uno de abril del año dos mil.

DADO EN EL SALON AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO: San Salvador, a los veintiséis días del mes de enero del año dos mil.

JOAN DUCH MARTINEZ,  
PRESIDENTE.

GERSON MARTINEZ,  
PRIMER VICEPRESIDENTE.

CIRO CRUZ ZEPEDA PEÑA,  
SEGUNDO VICEPRESIDENTE.

RONAL UMANA,  
TERCER VICEPRESIDENTE.

NORMA FIDELIA GUEVARA DE RAMIROS,  
CUARTA VICEPRESIDENTA.

JULIO ANTONIO GAMERO QUINTANILLA,  
PRIMER SECRETARIO.

JOSE RAFAEL MACHUCA ZELAYA,  
SEGUNDO SECRETARIO.

ALFONSO ARISTIDES ALVARENGA,  
TERCER SECRETARIO.

GERARDO ANTONIO SIVILLAGA GARCIA,  
CUARTO SECRETARIO.

ELVIA VIOLETA MENJIVAR,  
QUINTA SECRETARIA.

JORGE ALBERTO VILLACORTA MUÑOZ,  
SEXTO SECRETARIO.

CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los tres días del mes de febrero del año dos mil.

PUBLIQUESE,

FRANCISCO GUILLERMO FLORES PEREZ,  
Presidente de la República.

MIGUEL E. LACAYO,  
Ministro de Economía.

LUIS ENRIQUE CORDOVA MACIAS,  
Viceministro de Hacienda,  
Encargado del Despacho.

REFORMA A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURIA  
PÚBLICA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL.

REPUBLICA DE EL SALVADOR EN LA AMERICA CENTRAL

1



# DIARIO OFICIAL



DIRECTOR INTERINO AD HONOREM: Tito Antonio Bazán Velásquez

TOMO N° 417

SAN SALVADOR, MIERCOLES 22 DE NOVIEMBRE DE 2017

NUMERO 218

*La Dirección de la Imprenta Nacional hace del conocimiento que toda publicación en el Diario Oficial se procesa por transcripción directa y fiel del original, por consiguiente la institución no se hace responsable por transcripciones cuyos originales lleguen en forma ilegible y/o defectuosa y son de exclusiva responsabilidad de la persona o institución que los presentó. (Arts. 21, 22 y 23 Reglamento de la Imprenta Nacional).*

## SUMARIO

### ORGANO LEGISLATIVO

	Pág.
Decreto No. 646.- Reformas a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.....	3-8
Decreto No. 837.- Ley Especial Transitoria para la Aplicación de la Resolución 2100(2013) del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas, Relativa al Establecimiento de la Misión Multidimensional Integrada de Estabilización de las Naciones Unidas en Malí, MINUSMA.....	9-11
Decisiones números: 10, 11, 12 y 13 de la Comisión Administradora del Tratado de Libre Comercio entre la República de China (Taiwán) y las Repúblicas de El Salvador y Honduras; Acuerdo Ejecutivo No. 1880, del Ramo de Relaciones Exteriores, aprobándolas y Decreto Legislativo No. 826, ratificándolas. ....	12-38

### ORGANO EJECUTIVO

#### PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Acuerdos Nos. 589, 590, 593, 594, 595 y 596.- Se encargan Despachos Ministeriales a funcionarios públicos.....	39-40
--	-------

#### MINISTERIO DE GOBERNACIÓN Y DESARROLLO TERRITORIAL

##### RAMO DE GOBERNACIÓN Y DESARROLLO TERRITORIAL

Escritura pública, estatutos de la Asociación de Abogados, Notarios y Abogados Docentes Universitarios de El Salvador y Acuerdo Ejecutivo No. 259, aprobándolos y confiriéndole el carácter de persona jurídica. ....	41-46
Escritura pública, nuevos estatutos de la Asociación de Ginecólogos y Obstetras de Santa Ana y Acuerdo Ejecutivo No. 302, aprobándolos.....	47-54

	Pág.
Estatutos de las Iglesias "Misión Profética Monte de Sion", "De la Profecía Pronto Sonará la Final Trompeta", "Misión Evangélica El Refugio en Cristo Jesús" y "Profética La Fuente del Poder de Dios" y Acuerdos Ejecutivos Nos. 186, 295, 319 y 328, aprobándolos y confiriéndoles el carácter de persona jurídica. ....	55-66

#### MINISTERIO DE ECONOMÍA

##### RAMO DE ECONOMÍA

Acuerdo No. 1410.- Se modifica parcialmente el listado de incisos arancelarios no necesarios para la actividad incentivada, con sus respectivas excepciones, solicitada por la sociedad Confecciones Del Valle, Sociedad Anónima de Capital Variable.....	67-94
---	-------

#### MINISTERIO DE EDUCACIÓN

##### RAMO DE EDUCACIÓN

Acuerdo No. 15-0849.- Se reconoce como directora del Centro Educativo denominado Colegio "Thomas Gray", a la profesora Edith Concepción Alfaro López. ....	95
Acuerdos Nos. 15-1228, 15-1229, 15-1363 y 15-1364.- Reconocimiento de estudios académicos. ....	96-97

### ORGANO JUDICIAL

#### CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Acuerdo No. 268-D.- Se Autoriza al Licenciado Guillermo Eduardo Pacheco Durán, para ejercer las funciones de notario. ....	98
Acuerdos Nos. 915-D, 927-D, 1029-D, 1053-D, 1111-D, 1112-D, 1114-D, 1118-D, 1130-D y 1145-D.- Autorizaciones para ejercer la profesión de abogado en todas sus ramas.....	98-99

**ORGANO LEGISLATIVO****DECRETO No. 646****LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR,****CONSIDERANDO:**

- I- Que por Decreto Legislativo No. 828, de fecha 26 de enero del año 2000, publicado en el Diario Oficial No. 42, Tomo 346, del 29 de febrero del mismo año, se emitió la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, la cual tiene por objeto regular el ejercicio de la profesión de Contaduría Pública, los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que la ejerzan.
- II- Que es necesario adecuar el texto de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría a los cambios y nuevas exigencias nacionales e internacionales de la profesión contable, y especialmente al ejercicio de la función de auditoría, para fortalecer la transparencia de la información financiera de las empresas y para atraer la inversión extranjera.
- III- Que es necesario que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, fortalezca su función reguladora y vigilancia, la metodología para la verificación de la suficiencia y competencia de los profesionales que serán autorizados para ejercer la función de la Contaduría Pública.
- IV- Que para un adecuado desarrollo de las atribuciones y obligaciones que posee el Consejo, es pertinente dotarlo de las facultades necesarias para un mejor ejercicio eficaz de sus fines.

**POR TANTO,**

en uso de sus facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministro de Economía.

**DECRETA** las siguientes:**REFORMAS A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA**

Art. 1.- Sustitúyase el artículo 1, por el siguiente:

**"DE LOS CONTADORES PÚBLICOS Y LA FUNCIÓN DE LA AUDITORIA**

Art. 1.- La presente ley tiene por objeto, regular el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública, la función de la fe pública auditora, los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan. Para efectos de esta ley, deberá entenderse como Contaduría Pública, una profesión especializada de la contabilidad, sobre aspectos económicos y financieros de la actividad mercantil, los registros de sus operaciones y revelaciones de las mismas. Las personas naturales o jurídicas que la ejerzan, dan fe plena y pública, sobre una base contable de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría, respectivamente, adoptadas y legalizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que podrá denominarse el Consejo o CVPCPA."

Art. 2.- Sustitúyase el artículo 2 de la ley, por el siguiente:

**"PERSONAS QUE PUEDEN EJERCER LA CONTADURIA Y AUDITORIA**

Art. 2.- Podrán ser autorizados para ejercer la Contaduría y la Auditoría, quienes cumplan los requisitos siguientes:

- a) Para el ejercicio profesional de la contaduría:
  1. Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador.
  2. Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.
  3. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.
  4. Los que tuvieren título de contador, tenedor de libros, bachiller en comercio y administración, bachiller en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría, reconocido por el Estado.
- b) Para el ejercicio profesional de la auditoría:
  1. Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador.
  2. Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados (CPC).
  3. Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el ordinal 1 y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente.
  4. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta ley.

Quienes ejerzan la contaduría y la función de la auditoría, además de cumplir con la normativa internacional de contaduría y de auditoría, deberán cumplir el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y Auditoría, adoptado y legalizado por el Consejo y Norma de Educación Continuada emitida por el mismo".

Art. 3.- Refórmase el artículo 3, incorporándose dos numerales en el literal a) y un inciso al final de ese literal, así:

"6) Comprobar la experiencia de práctica profesional, por lo menos de un año, para el caso de los contadores sin grado de licenciatura, tenedores de libros, bachiller en comercio y administración, bachiller en comercio y administración opción contaduría o vocacional en contaduría y;

7) Para auditores deberán acreditar dos años de experiencia comprobada en la práctica profesional".

"El Reglamento, establecerá los criterios y requisitos para verificar y validar la práctica profesional, por acreditar en relación a los numerales 6 y 7 de este literal."

Art. 4.- Sustitúyase el artículo 4 por el siguiente:

#### **"DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA**

Art. 4.- Para ejercer la función pública de la Auditoría Privada, se deberá poseer previamente, la autorización de contador público extendida por el Consejo.

Para la formación y actualización técnica, el CVPCPA hará convenios con las gremiales de la contaduría pública, entidades educativas superiores nacionales e internacionales. Los programas de formación y de divulgación técnica de la Contaduría Pública, serán supervisados por el Consejo."

Art. 5.- Refórmase el artículo 5, incorporando un tercer inciso de la forma siguiente:

"A solicitud del profesional inscrito en el Consejo, podrá habilitarse cuando la causa de su suspensión haya finalizado. El Consejo de oficio marginará el Registro de los Profesionales de la Contaduría Pública que fallezcan, indicando en el asiento su defunción."

Art. 6.- Modifícase el artículo 6 de la manera siguiente:

"Art. 6. "El Consejo será la entidad que inscribirá a los profesionales de la contaduría pública, sean personas naturales o jurídicas, para su ejercicio; para ello llevará un registro, que será público.

No obstante, independientemente del trámite de inscripción efectuado ante el Consejo, cuando un contador público pretenda prestar servicios de auditoría externa a las entidades integrantes del sistema financiero, deberá ademas solicitar su inscripción en el registro que para tales efectos lleva la Superintendencia del Sistema Financiero, de conformidad a lo establecido en la normativa que les es aplicable, la Ley de Supervisión y Regulación del Sistema Financiero y demás leyes especiales.

Además, el Consejo llevará los expedientes y demás registros que sean convenientes para una adecuada y eficaz vigilancia de los contadores públicos, así como para resolver sobre aspectos contables y financieros que sean de su competencia.

Las copias o reproducciones que deriven de ellos, tendrán el mismo valor probatorio que los originales, siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por el Presidente y el Secretario del Consejo, previa confrontación con los originales".

Art. 7.- Sustitúyase el artículo 10 de la forma siguiente:

#### **"TRÁMITE DE SOLICITUD**

Art. 10.- La solicitud de inscripción, se presentará en la sede del Consejo, quien resolverá en un plazo no mayor a sesenta días hábiles el cumplimiento de la documentación que comprueba los requisitos establecidos en la ley.

Todo profesional que haya cumplido con los requisitos legales establecidos, previo a recibir las credenciales, cancelará los derechos de inscripción respectivas."

Art. 8.- Sustitúyase el Art. 11, de la manera siguiente:

#### **"DENEGATORIA DE SOLICITUD**

Art. 11.- Denegada la solicitud de inscripción, el solicitante podrá interponer recurso de revisión ante el Consejo, dentro de plazo de ocho días, contados a partir del día de su notificación."

Art. 9.- Sustitúyase el artículo 12 por el siguiente:

#### **"CERTIFICACIÓN Y CREDENCIAL DE IDENTIFICACIÓN**

Art. 12.- Realizada la inscripción, se entregará al interesado certificación literal de la resolución del Consejo que le acredita su calidad de contador público habilitado para ejercer dicha función. Además se le entregará la credencial de identificación de contador público que será extendida y firmada por el presidente y secretario del Consejo, que contendrá:

- a) Nombre completo del contador público.
- b) Número de Inscripción.
- c) Número y fecha del acta en la cual aparece asentada su autorización.
- d) Fotografía y la firma del contador público.

Las personas jurídicas recibirán su credencial y se marginará en el testimonio de la escritura de constitución de la sociedad la constancia de fecha y número de inscripción en el registro de inscripción profesional, con la firma del presidente y secretario.

Adicionalmente se le entregará la credencial de identificación de contador público que será extendida y firmada por el presidente y secretario del Consejo y contendrá:

- a) Denominación o razón social de la persona jurídica, según su instrumento de constitución.
- b) Número de inscripción.

c) Número y fecha del acta en la cual aparece asentada su autorización.

Las credenciales de identificación, serán extendidas por una primera vez y deberán ser renovadas cada tres años.

Para la renovación, en el caso de las personas naturales, el profesional deberá haber cumplido con el total de horas de educación continuada establecidas en el Reglamento del Consejo, según estándares internacionales y adoptados por el Consejo, para la actualización de sus conocimientos; además de haber actualizado sus datos y estar habilitado para el ejercicio de su profesión".

Art. 10.- Sustitúyase el artículo 13 de la forma siguiente:

#### **"LISTADO DE CONTADORES PÚBLICOS**

Art. 13.- El Consejo, una vez al año, a más tardar el último día hábil del mes de enero, publicará el listado de los autorizados para ejercer la contaduría pública; el listado a publicar incluirá a los profesionales que tengan vigente su credencial de identificación, que hubiesen cumplido y reportado las horas de educación continuada y demás obligaciones de esta ley; además, por separado aquellos que tengan incumplimientos legales, los suspendidos por el Consejo e inhabilitados a petición del profesional. La no inclusión de un contador público en el listado publicado, no implicará la existencia de inhabilitación para el ejercicio de la profesión.

Quienes no figuren en la lista publicada y estando acreditado, podrán solicitar al Consejo su inclusión en el listado. Quienes sean autorizados después de su publicación, podrán hacerlo a su costa; todo profesional que actualice datos extemporáneamente, podrá solicitar certificación de haber cumplido el requisito de ley."

Art. 11.- Modifíquese el epígrafe y el artículo 14 de la forma siguiente:

#### **"SELLO DE LOS CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES**

"Los contadores públicos autorizados para ejercer la auditoría, deberán tener un sello en forma circular que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del término "Auditor"; si se tratare de personas jurídicas, llevará la palabra "Auditores", y en la parte inferior la leyenda "República de El Salvador". En el caso de los que ejercerán la contaduría, deberán tener un sello en forma rectangular que llevará en la parte superior el nombre y apellido completo del profesional, precedido del término "Contador", si se tratare de personas jurídicas, llevará la palabra "Contadores", y en la parte inferior la leyenda "República de El Salvador".

En el sello para auditores y contadores, en ambos casos, deberá aparecer al centro "Inscripción" y el número, y las iniciales "CVPCPA" que identifiquen al Consejo. En el reglamento del Consejo se estipulará las dimensiones de los mismos.

El Reglamento establecerá las disposiciones necesarias para la autorización de sellos, así como para su reposición en caso de extravío o deterioro.

Podrá autorizarse un duplicado del sello.

Los titulares de estos sellos serán responsables de su uso y se considerarán oficiales para los efectos penales"

Art. 12.- Modificase el artículo 15 de la manera siguiente:

#### **"REPRESENTACIÓN DE FIRMAS EXTRANJERAS**

Art 15.- Quienes fueren autorizados para ejercer la contaduría pública, podrán acreditarse como miembros u otra categoría de firmas internacionales dedicadas a la contaduría pública y auditoría. Estas acreditaciones o credenciales deberán inscribirse en el Consejo. El reglamento del Consejo establecerá los requisitos para la acreditación respectiva.

En todo caso, la responsabilidad legal en El Salvador, será del contador público que ejerza dicha representación."

Art. 13. Sustitúyase el artículo 17 por el siguiente:

#### **"ATRIBUCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO**

Art. 17.- Los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los casos siguientes:

- 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 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 requisitos 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 e informar sobre entidades naturales o jurídicas y de cualquier naturaleza económica o sin fines de lucro, con base a Normas Internacionales de Contabilidad y auditoría basada en Normas Internacionales de Auditoría, adoptadas y legalizadas por el Consejo.
- e) Certificar estados financieros de las personas naturales o jurídicas de cualquier actividad económica o sin fines de lucro, conforme a una auditoría realizada en base a Normas Internacionales de Auditoría y responsabilizados por un contador, debidamente inscrito en el Consejo; asimismo, que estén obligados de conformidad al Código de Comercio, Código Tributario y leyes especiales.
- f) Certificar las valoraciones de inventarios cuando sea requerido.

- g) Realizar estudios de revaluación de activos de empresas y ajustar su valor contable.
- h) Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes.
- i) Certificar y razonar toda clase de asientos contables.
- j) Realizar la compulsa de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto.
- k) Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales.
- l) Comunicar oportunamente y por escrito a la persona auditada de aquellos incumplimientos técnicos en materia contable y violaciones a la ley que encontrare en el transcurso de la revisión o auditoría; y en el caso del informe de auditoría gubernamental, será rendido ante la institución pública que la haya contratado, el que deberá remitirse también, a la Corte de Cuentas de la República.
- m) Cuando la firma auditora sea una sociedad, los estados financieros deberán ser certificados y firmados por el representante legal de la sociedad auditora con indicación de su inscripción y número otorgados por el Consejo.
- n) Cuando la firma contable sea una sociedad, los estados financieros deberán ser firmados por el representante legal de la sociedad contable con indicación de su inscripción y número otorgados por el Consejo;
- o) En los demás casos que las leyes lo exijan.

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

Art. 14.- Agréguese los literales i), j) y k) del artículo 22 de la siguiente forma:

- "i) Emitir opiniones anticipadas que denoten que el auditor no actuará imparcialmente, de forma sesgada o prejuiciada.
- j) Firmar en calidad de contador, balances, estados de resultados, estados de flujos de efectivo y estados de cambios en el patrimonio, sin haber efectuado el trabajo contable en base a Normas Internacionales de Contabilidad y Código de Ética, adoptados por el Consejo.
- k) Certificar balances, estados de resultados, estados de flujos de efectivo y estado de cambios en el patrimonio, sin haber realizado previamente la auditoría de conformidad a las Normas Internacionales de Auditoría y Código de Ética, adoptados por el Consejo".

Art. 15.- Refórmase el inciso segundo del artículo 23 de la manera siguiente:

"Los contadores públicos podrán hacer uso de microfilm, discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información con el objeto de guardar de una manera más eficiente y segura 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 con competencia en materia mercantil, tratándose de casos judiciales".

Art. 16.- Refórmase el inciso 1° del artículo 24, de la manera siguiente:

"Art. 24. El Consejo es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo y financiero, adscrito al Ministerio de Economía y tendrá una asignación presupuestaria por éste."

Art. 17.- Sustitúyase el artículo 28 de la manera siguiente:

#### **"INTEGRACIÓN**

Art. 28. El Consejo estará integrado por:

- a) Un Director nombrado por el Ministro de Economía, quien será el Presidente del Consejo.
- b) Un Director nombrado por el Ministro de Hacienda.
- c) Un Director nombrado por la Superintendencia del Sistema Financiero.
- d) Un Director nombrado por las gremiales de la empresa privada.
- e) Dos Directores nombrados por las asociaciones gremiales de la contaduría y auditoría, legalmente constituidas en el país.

Cada Director tendrá su respectivo suplente, el cual será nombrado de la misma forma que el propietario y lo reemplazará en sus ausencias.

Los miembros suplentes del Consejo, podrán asistir a las sesiones con derecho a voz y sin voto; no devengarán dietas, salvo cuando sustituyan a un propietario, en cuyo caso tendrán los mismos derechos y obligaciones que éste.

Los Directores durarán tres años en sus funciones y no podrán ser nombrados por más de dos períodos consecutivos.

El Reglamento, establecerá el procedimiento de la elección de los representantes de la empresa privada y del sector profesional de la contaduría y auditoría, para ser acreditados ante el CVPCPA."

Art. 18.- Refórmase el inciso tercero del artículo 33 de la manera siguiente:

"Los miembros propietarios del Consejo, tendrán derecho a dietas, equivalente al 50% de un salario mínimo mensual del sector comercio y servicios vigentes, por sesión que asistan, en un máximo de dos sesiones al mes. En el caso de las comisiones técnicas, los directores propietarios y

suplentes que las integren, tendrán derecho a dietas, equivalentes al 40% de un salario mínimo mensual del sector comercio y servicios vigentes, por sesión que asistan y en un máximo de cuatro sesiones al mes."

Art. 19.- Sustitúyase el artículo 44 de la manera siguiente:

#### **"DEL PATRIMONIO DEL CONSEJO**

Art. 44.- El patrimonio del Consejo estará compuesto por los recursos siguientes:

- a) Las transferencias que le otorgue el Estado.
- b) Los ingresos que perciba por los servicios correspondientes a su función, tales como: derechos de inscripción en el registro profesional, extensión de certificaciones y constancias; extensión, renovación y reposición de la credenciales de identificación, modificaciones en el registro de profesionales y otros servicios relacionados con el ejercicio profesional de los autorizados.
- c) Los ingresos que resulten por convenios celebrados, por eventos de capacitación, seminarios, congresos y otros eventos profesionales, así como la venta de sus publicaciones.
- d) Por donaciones, herencias, legados o cualquier otro título otorgados por el Estado y por particulares.
- e) Cualquier otro ingreso o bienes que reciba de conformidad a la ley.

Para los efectos del literal b) del presente artículo, el Consejo definirá en su Reglamento, las tasas de los servicios de registro y de vigilancia de la profesión correspondiente.

Las tasas serán calculadas con base al prorrateo de sus costos y en un rango porcentual entre el 10% y 50% con base al salario mínimo del sector comercio y servicios.

El Consejo podrá revisar, analizar y modificar las tasas cada tres años, ajustándolas al salario mínimo del sector comercio y servicios vigente o en relación al índice de precios al consumidor."

Art. 20.- Sustitúyase el artículo 45, de la manera siguiente:

#### **"INFRACCIONES**

Art. 45.- Para los efectos de esta ley se entenderá como infracciones de los contadores públicos y los auditores, las siguientes:

##### **Faltas Leves:**

- a) No informar al Consejo en el plazo establecido por el artículo 7 inciso final, lo relacionado a la dirección, así como de cualquier otro cambio que haya surgido, respecto a la información requerida en dicha disposición.
- b) No renovar la credencial de identificación y/o no cumplir con las horas de educación continuada a que se refiere el artículo 12 de esta ley.
- c) No efectuar los trámites de inscripción de los documentos a que se refiere el artículo 15 de la presente ley.
- d) No permitir, o limitar de cualquier forma la realización de las verificaciones de control de calidad.

##### **Faltas Graves:**

- "a) Incumplir, sin causar daños a terceros, los requisitos legales necesarios para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de esta ley.
- b) Incurrir sin causar daños a terceros las prohibiciones establecidas en el artículo 22 de esta ley.
- c) No mantener el archivo según lo establecido en el artículo 23 de la presente ley; y
- d) Restringir de cualquier forma el acceso al Consejo a dichos documentos, en los casos establecidos en el artículo 23 de esta ley.

##### **Faltas muy Graves:**

- a) Incumplir, causando daños a terceros, los requisitos legales necesarios para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 17 de esta ley.
- b) Incurrir, causando daños a terceros, las prohibiciones establecidas en el artículo 22 de esta ley".

Art. 21.- Sustitúyase el artículo 47 de la manera siguiente:

#### **"TIPOS DE SANCIONES**

Art. 47.- Las faltas leves se sancionarán por el Consejo con amonestación escrita, la que se registrará en el expediente respectivo; las faltas graves se sancionarán con multa de dos a quince salarios mínimos mensuales del sector comercio y servicios; y las faltas muy graves se sancionarán con suspensión de uno hasta cinco años en el ejercicio de la profesión.

La sanción a imponer se determinará considerando los siguientes aspectos: la gravedad y circunstancias del hecho cometido, el beneficio o ganancias obtenidas por el infractor como consecuencia de los actos u omisiones constitutivos de infracción, el daño ocasionado y la capacidad de pago del sancionado al momento de cometer la infracción.

En el caso de la suspensión, el infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones señaladas se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso, así como en el de ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo tendrá la obligación de dar aviso de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas."

Art. 22.- Incorporase un inciso final al artículo 52 de la forma siguiente:

"Si el Consejo advirtiere, que de la denuncia pudieren derivarse conductas delictivas del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, hará la denuncia respectiva a la Fiscalía General de la República, para los efectos de ley correspondientes."

Art. 24.- El presente decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

DADO EN EL SALÓN AZUL DEL PALACIO LEGISLATIVO. San Salvador, a los veintinueve días del mes de marzo del año dos mil diecisiete.

GUILLERMO ANTONIO GALLEGOS NAVARRETE,  
PRESIDENTE.

LORENA GUADALUPE PEÑA MENDOZA,  
PRIMERA VICEPRESIDENTA.

DONATO EUGENIO VAQUERANO RIVAS,  
SEGUNDO VICEPRESIDENTE.

JOSE FRANCISCO MERINO LOPEZ,  
TERCER VICEPRESIDENTE.

RODRIGO AVILA AVILES,  
CUARTO VICEPRESIDENTE.

SANTIAGO FLORES ALFARO,  
QUINTO VICEPRESIDENTE.

GUILLERMO FRANCISCO MATA BENNETT,  
PRIMER SECRETARIO.

RENE ALFREDO PORTILLO CUADRA,  
SEGUNDO SECRETARIO.

FRANCISCO JOSE ZABLAH SAFIE,  
TERCER SECRETARIO.

REYNALDO ANTONIO LOPEZ CARDOZA,  
CUARTO SECRETARIO.

JACKELINE NOEMI RIVERA AVALOS,  
QUINTA SECRETARIA.

SILVIA ESTELA OSTORGA DE ESCOBAR,  
SEXTA SECRETARIA.

MANUEL RIGOBERTO SOTO LAZO,  
SEPTIMO SECRETARIO.

JOSE SERAFIN ORANTES RODRIGUEZ,  
OCTAVO SECRETARIO.

NOTA:

En cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 97 inciso tercero del Reglamento Interior de este Órgano de Estado, se hace constar que el presente Decreto fue devuelto con observaciones por el Presidente de la República el 27 de abril de 2017, habiendo sido éstas aceptadas por esta Asamblea Legislativa en Sesión Plenaria del 20 de octubre del presente año.

MANUEL RIGOBERTO SOTO LAZO,  
SÉPTIMO SECRETARIO.

CASA PRESIDENCIAL: San Salvador, a los veinte días del mes de noviembre del año dos mil diecisiete.

PUBLÍQUESE,  
SALVADOR SÁNCHEZ CERÉN,  
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.  
THARSIS SALOMÓN LÓPEZ GUZMÁN,  
MINISTRO DE ECONOMÍA.

Santa Ana, 09 de agosto de 2019

Instituto salvadoreño de contadores públicos

Presente

Deseándoles buena salud y éxito en sus actividades cotidianas



*Revisado por  
Diego Antonio Hernández*

Por medio de la presente solicito de forma cordial su colaboración para distribuir entre sus distinguidos asociados una encuesta provista por mi persona **Diego Antonio Hernández Raymundo** estudiante activo de la Universidad de El Salvador por Facultad Multidisciplinaria de Occidente en calidad de egresado de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública con numero de carnet HR13011, cuya encuesta servirá como instrumento de recolección de información la cual será utilizada con fines académicos en el proceso de elaboración del Trabajo de Graduación titulado **ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LAS REFORMAS A LA LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE CONTADURÍA PÚBLICA** cuyo docente asesor es el Lic. José Luis Salazar.



Sin más que notificar y a la espera de una respuesta positiva a mi solicitud me suscribo atentamente.

*Diego Antonio Hernández Raymundo*  
Diego Antonio Hernández Raymundo