

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

**LA AUDITORIA LEGAL EN LAS SOCIEDADES
Y EMPRESAS MERCANTILES**

(Nuevas Proyecciones en el Ejercicio Profesional de la Abogacía)

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

JOSE GUSTAVO ARIAS

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE DOCTOR EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES



JULIO DE 1975

SAN SALVADOR

EL SALVADOR

CENTRO AMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

(Nuevas Proyecciones en el Ejercicio Profesional
de la Abogacía)

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

JOSE GUSTAVO ARIAS

Previa a la opción del título de

DOCTOR

En Jurisprudencia y Ciencias Sociales

San Salvador - El Salvador - Centro América

Julio - 1975



LA AUDITORIA LEGAL EN SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

PROLOGO

En el curso de los estudios universitarios se presentan circunstancias, acontecimientos que dejan su huella y moldean la visión del futuro profesional. Una de estas circunstancias se presenta precisamente al escribir la Tesis Doctoral, oportunidad para el estudiante de poder devolver a su Alma Mater y a su comunidad, algo de lo que ha recibido en sus años de estudio, proyectando su conocimiento y -- sus inquietudes intelectuales a la sociedad en general, con la debida modestia, como un servicio a la colectividad, para que otros mas tarde, y con mejores aptitudes, puedan ampliar los alcances de nuestras personales inquietudes.

La concepción de la Auditoría Legal, ha madurado en nosotros, - pensando que se trata de un enfoque innovador que permitirá. proyectar el ejercicio profesional de la abogacía hacia nuevos campos. En la actualidad las empresas y las sociedades mercantiles, cuentan por disposición de Ley con la Auditoría Contable, ejercida por Contadores Públicos Certificados, quienes mediante normas y procedimientos que la técnica aconseja dan fe pública del contenido de los Estados Financieros, mediante procedimientos contables ajustados a la reali-

dad económica del ente auditado.

No existiendo en el país ninguna práctica profesional ni legislación que requiera la intervención de abogados para dictaminar sobre la situación legal de una empresa, tanto en su aspecto interno como externo, se piensa que precisamente por ello cabe formular la teoría de la Auditoría Legal, como un nuevo campo para el ejercicio útil y positivo de la abogacía. El derecho condiciona la empresa desde su nacimiento, durante su desarrollo y eventualmente en su liquidación, por lo que es absolutamente necesario que el profesional de leyes dictamine sobre la correcta y oportuna aplicación y observancia de las leyes de parte de las empresas o de cualquier naturaleza que estas fueren.

El dictamen u opinión profesional a través de una Auditoría Legal, es aplicable al comerciante individual lo mismo que al comerciante social, pues ambos viven permanentemente, dentro de un marco legal.

La tesis se ha desarrollado aplicando un esquema de Auditoría Legal a Sociedades Anónimas de tipo industrial; pero como hemos dicho, es aplicable a cualquier tipo de sociedad, de personas o de capitales, lo mismo que al comerciante individual. Bastará en cada caso que el auditor legal penetre en la estructura del ente y con base en su experiencia y sus conocimientos en materia de la legislación aplicable.

En ningún momento hemos concebido la Auditoría Legal en forma com--

pulsoria u obligatoria, sino como un servicio a la empresa y economía privada, en completa libertad de aprovechar los beneficios inherentes, a su mejor conveniencia. Pensamos en que este nuevo enfoque profesional debe acreditarse por la alta calidad del servicio y no por los canales compulsivos de una ley.

Con el propósito de presentar un estudio mas completo e ilustrativo, tratamos de obtener información en los demás países del área centroamericana, pero en ninguno de ellos existe la Auditoría Legal como servicio profesional especializado.

En los Estados Unidos, existe el Abogado de Corporaciones --- (Corporate Lawyer), quien actúa a manera de consultor y asesor, -- pero no con los alcances con que se ha planteado y desarrollado - nuestra tesis. Se exige por ley en los Estados Unidos, la intervención de un abogado únicamente para que dictamine sobre la situación legal de una empresa, cuando tal empresa es objeto de un contrato - de compraventa. También se requiere la intervención calificada del profesional del Derecho, cuando se trata de la fusión de empresas o de la compra de acciones en la bolsa de valores. De la información obtenida en España y en Suiza, pudimos comprobar que tampoco existe una práctica como la que se plantea en la presente tesis.

En abril de 1973, tuvimos la oportunidad de leer un artículo en la revista "DIRECCION Y CONTROL", No. 28, editada en México por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, año 14, Vol. 14, en el cual se hacía referencia a la necesidad de la Auditoría Legal para dictaminar sobre la aplicación de las leyes en las empresas. Recientemente hemos hecho contacto con profesio-

nales en México, quienes nos han confirmado que no existe en ese país el servicio profesional a que nos venimos refiriendo, de manera institucionalizada.

Con estos antecedentes nos decidimos a profundizar en el tema y a desarrollarlo con base en la experiencia con que se desenvuelve el abogado a nivel de empresa privada.

Es nuestro mayor deseo que la Auditoría Legal sirva como un incentivo y un estímulo para que se desarrollen en el país las sociedades de profesionales, formando equipos de trabajo para atender la demanda de servicios especializados, que se deriven de la aplicación de la Auditoría Legal en el campo empresarial. Esto es para nosotros, sin lugar a dudas, uno de los aspectos básicos, puesto que a través de equipos de profesionales, se prestaría un mejor servicio con positivos beneficios para los usuarios y un más eficiente ejercicio de la profesión, que cada día tiende más hacia la especialización, al igual que en otras ramas del conocimiento humano.

En el presente estudio hemos hecho marcado énfasis en la necesidad de crear en nuestra Facultad de Derecho la especialidad de la "AUDITORIA LEGAL" a nivel de post-grado, para dotar al abogado de un conjunto de conocimientos complementarios en materias de contenido jurídico y económico, para que pueda rendir servicios más eficientes.

Quedan expuestas estas ideas fundamentales, en torno a las cuales, mejores criterios que los nuestros podrán manifestarse.

Si la presente tesis contribuye a la formación de un nuevo tipo de profesional, inspirado en una nueva especialización que se incorpore a las exigencias de un medio económico en constante cambio; si dejamos huella; si abrimos nuevos caminos y nuevas proyecciones al ejercicio profesional de la abogacía, habremos compensado, en alguna medida, con nuestro modesto esfuerzo de cada día en las empresas y en las aulas universitarias, el beneficio recibido de la Universidad Nacional de El Salvador en nuestra propia formación académica.

EL AUTOR

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

RECTOR :

Dr. Carlos Alfaro Castillo

FISCAL :

Dr. Manuel Antonio Ramírez

SECRETARIO GENERAL:

Dr. Manuel Atilio Hasbún

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO :

Dr. Luis Domínguez Parada

SECRETARIO :

Dr. Pedro Francisco Vanegas Cabañas

TRIBUNALES EXAMINADORES

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

Dr. Jorge Alberto Barriere

Dr. Juan Portillo Hidalgo

Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

Dr. Luis Domínguez Parada

Dr. Francisco Arrieta Gallegos

Dr. René Quiñónez Quezada

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

Dr. Luis Alfonso Méndez Rodríguez

Dr. Carlos Rodríguez

Dr. Jorge Alberto Gómez Arias

TR I B U N A L C A L I F I C A D O R

PRESIDENTE:

Dr. Román Gilberto Zúniga Velis

PRIMER VOCAL:

Dr. Jorge Eduardo Tenorio

SEGUNDO VOCAL:

Dr. Enrique Argumedo

Aesor de Testis :

Dr. Mauro Alfredo Bernai Siva

DEDICATORIA

A la memoria de mi padre

A mi adorada madre

A mi querida esposa

A mis adorados hijos

A mi padre político, quien con su gran espíritu de empresario ha sido un ejemplo de esfuerzo constante.

A mi abuelita paterna

A mis tías

Y con especial reconocimiento y afecto al Personal de mi Despacho Profesional, quienes en todo momento han participado de mis inquietudes intelectuales.

El Autor

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

DESARROLLO Y BIBLIOGRAFIA

- I) Relaciones entre la Economía y el Derecho.
- II) Concepto de Auditoría. Tipos de Auditoría. Gráficas.
- III) Objeto y Alcances de la Auditoría Legal. Importancia del tema. Nuevas Proyecciones en el ejercicio profesional de la Abogacía. A quienes interesa la Auditoría Legal?. Auditores Legales. Normas y Procedimientos.
- IV) Gráficas Explicativas.
- V) La Auditoría Legal y sus relaciones con las Auditorías: Contable, Administrativa, Estatal-Mercantil, Estatal-Bancaria, Fiscal e Interna.
- VI) Asesoría Jurídica. Departamento Jurídico o Sección Jurídica. Necesidad e Importancia. Relaciones con la Auditoría Legal.
- VII) Caso Práctico de Auditoría Legal aplicado a una Sociedad Anónima. Datos Básicos y Características de la Sociedad y de la Empresa. Leyes Aplicables al caso Práctico.
- VIII) Dictamen-Opinión
- IX) Conclusiones y Recomendaciones:
 - 1 - Crear la especialidad de la Auditoría Legal en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.
 - 2 - Esquema de Organización Docente de la Auditoría Legal.
 - a) Materias de Estudio
 - b) Legislación Económica. Discusión y Comentarios. Detalle de Leyes en Anexo.

3 - Control Profesional por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.

X) Algunos casos prácticos legales que se presentan en las Sociedades y Empresas Mercantiles.

XI) Anexos.

DESARROLLO

I - RELACIONES ENTRE LA ECONOMIA Y EL DERECHO

Ambas disciplinas pertenecen al grupo de las Ciencias Sociales y se ocupan del individuo, de sus actos y de su desarrollo en sociedad.

Encontramos principios y referencias a la ciencia económica en filósofos como Aristóteles y Platón, en la antigüedad, aunque en un sentido general y amplio desde que el hombre tuvo que producir bienes para su subsistencia, ya empezó a usar, sin comprenderse de ello, los principios de la ciencia económica. Situándonos a grandes pasos en la historia podemos ubicarnos en el siglo XVIII en donde ya podemos hablar de una ciencia económica cuyo conocimiento hasta esa época aparece en el libro de Adam Smith titulado INVESTIGACION DE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES publicado en 1776. En el siglo 19 la ciencia se desarrolla a mayores niveles y sus grandes expositores son David Ricardo, John Stuart Mill, --- Karl Marx, Stanley Jevons y Alfred Marshall.

En este siglo XX aparece la gran figura del Inglés John Maynard Keynes quien introdujo nuevos conceptos a la ciencia económica, que representaron una fuerte crítica a los Economistas clásicos.

cos.

Por considerar que la teoría Keynesiana es de mas reciente actualidad, creemos oportuno sintetizarla diciendo que consiste en los siguientes postulados básicos : (1)

- 1.- La teoría de la demanda efectiva, cuyo mecanismo permite la posibilidad del equilibrio económico a niveles inferiores del empleo pleno.
- 2.- La teoría del multiplicador
- 3.- La teoría de las expectativas.
- 4.- La tasa de interés y la preferencia por la liquidez.

Keynes era partidario de la intervención del estado en la dirección del proceso económico, posición ésta totalmente opuesta a la escuela liberal o escuela clásica que proclamaba la total abstención del estado en las relaciones del intercambio.

Otros grandes expositores de la ciencia económica tambien han marcado etapas en el desarrollo de la misma cuyos nombres figuran con caracteres indelebiles como :

MARIE ESPRIT LEON WALRAS	(1834 - 1910)
CARL MENDER	(1840 - 1921)
ALFRED MARSHALL	(1842 - 1924)
VILFREDO PARETO	(1848 - 1923)

(1) Principios Generales de Teoría Económica, por Javier Angel, Apuntes de Clase, Páginas 36 y 37, Departamento de Publicaciones Facultad - de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador.

EUGEN VON BOHM-BAWERK	(1851 - 1914)
FRANK WILLIAM TAUSSIG	(1859 - 1940)
IRVING FISHER	(1867 - 1947)
WESLEY CLAIR MITCHEL	(1874 - 1948)

Habría que agregar a Karl Marx (1818 - 1883) y a John Maynard Keynes (1883 - 1946) mencionado con anterioridad, cuyas enseñanzas siguen dominando el pensamiento económico.

Qué debemos entender por Economía? Son muchas las definiciones que se han dado en torno a esta materia, casi tan variadas como los expositores mismos.

Para los fines de esta tesis nos valdremos de la definición del profesor Samuelson : "La Economía es el estudio de la manera en que los hombres y la sociedad utilizan - haciendo uso o no del dinero - unos recursos productivos escasos para obtener distintos bienes y distribuirlos para su consumo presente o futuro entre las diversas personas y grupos que componen la sociedad" (2)

Podemos concretar que la economía trata entonces de tres aspectos fundamentales :

- 1 - La producción de bienes y servicios.
- 2- La distribución de esos bienes entre los miembros de la colectividad, y
- 3- El consumo o sea la satisfacción de la necesidad.

(2) Paul A. Samuelson. Curso de Economía Moderna, Página 5, Décimosexta Edición. Editorial Aguilar, S.A., España. Año 1968.

Finalmente haremos referencia a la definición que utiliza el profesor guatemalteco Julio Gómez Robles, quien dice : "Economía Política es el estudio de las relaciones que resultan de la actividad colectiva de los hombres tendiendo a la satisfacción de sus necesidades!"(3)

La otra disciplina objeto de nuestro estudio es el Derecho - que trataremos de definir para luego expresar las relaciones íntimas entre las dos ramas del conocimiento mencionadas anteriormente. El Derecho es también muy antiguo; pero para efectos de la -- presente tesis haremos referencia el Código de Hammurabi, por ser entre otros uno de los documentos mas antiguos, en que hay principios del Derecho manifestado en leyes. Hammurabi gobernó Babilonia alrededor de 42 años, como sexto rey de la primera dinastía ---- (2123-2081). Su grandeza se atribuye a sus capacidades como gobernante justo y equitativo. Su reinado es conocido en la historia -- como "La Edad de Oro de Oro de Babilonia".

Hammurabi se interesaba principalmente por el bienestar de - su pueblo. Construyó canales de irrigación para estimular y mejo-- rar la agricultura. Constituyó precios máximos y salarios mínimos, estableció leyes de bienes raíces y derecho mercantil, tasas de -- interés adecuadas y reorganizó la tributación sobre una base justa y equitativa. Decretó que el Acadio, hablado por el vulgo, se---

(3) Julio Gómez Robles. La Noción y los Elementos Esenciales de --- La Economía Pura, Página 13. 1939. Tipografía Nacional de Guatemala.

rfa el idioma oficial de su reino, mejorando así las comunicaciones entre los hombres de negocios.

El Código de Hammurabi consiste en una recopilación de leyes de Babilonia, que Hammurabi organizó en forma sistemática e inscribió en la mejor escritura cuneiforme arcaica, en un pilar de diorita negra de más de 7 pies de alto. El Código incluye casi 300 disposiciones legales. Este imponente monolito fue desenterrado en 1901-1902 en la Montaña de Acrópolis de Susa, Iraq (la antigua Persia). El Pilar original se encuentra ahora en el Museo de Arte El Louvre, de París, y la única reproducción tomada directamente del original está en el Museo Oriental de la Universidad de Chicago. (4)

Para destacar la importancia del derecho en las relaciones de la vida en comunidad, preferimos usar los conceptos del profesor Jacobo Ramírez Sánchez, quien en su obra "Introducción al Estudio del Derecho y Nociones de Derecho Civil", publicado por la Universidad Nacional Autónoma de México, citando a su vez a Fritz Schreier dice :

"A muchos, si no es que a la mayoría, sucede con el derecho lo que suele ocurrirnos con los primeros bienes de la vida física. Respiramos el aire; el agua apaga nuestra sed; cuando tenemos hambre, el pan nos sacia; y, sin embargo, cuan a menudo con-

(4) Historia de la Contabilidad (History of Accounting), Editado por The National Cash Register Company, Dayton, Ohio, U.S.A.

sideramos estos bienes como objetos indiferentes...

y pregunta el autor si no ocurre acaso lo propio con el derecho ya que a pesar de que todos los días y a toda hora, gozamos de sus - beneficios, muy pocos tienen conciencia de su grandeza y de lo que - ellos y el mundo le deben"

Continuando con nuestro desarrollo usaremos una definición de derecho en sentido objetivo, tomada del profesor Luis Claro Solar: "Es el conjunto de reglas establecidas por el legislador y cuya observancia puede ser obtenida en un país por medio de la coersión ex terna (5)

Ya expuestos los conceptos entre ambas ciencias, indicaremos sus vinculaciones.

El proceso económico está consituido por un conjunto de actos tendientes a la producción de bienes y servicios para la comunidad. Cada fase del proceso de producción, como el de cambio y el consumo, representan un sinúmero de actos de transferencia del derecho de - propiedad sobre esos bienes y también sucede lo mismo, en el momen- to final del consumo, de tal manera, que el derecho viene a ser el marco preciso en donde se desenvuelven esas relaciones. Existe pues una estrecha vinculación entre la Economía y el Derecho, que pode--- , mos constatar aún en los actos de realización instantánea, como en el caso de la compra de un modesto artículo de consumo en el esta--

(5) Luis Claro Solar, Curso de Derecho Civil. Tomo I. Página 6.

blecimiento del comerciante, o en el momento de contratación de un servicio, en estos casos la norma jurídica viene a sancionar cada una de esas circunstancias individuales, y los actos quedan perfectos, aunque sus contratantes no hayan sospechado que en el fondo - de sus relaciones está el derecho actuando a través de la Ley Mercantil o Laboral, según el caso.

No es posible entonces separar la Economía y el Derecho ya -- que su interrelación viene a ser un apoyo en el proceso económico. Las actividades económicas generan necesariamente la aplicación de las leyes, de tal suerte, que la Economía y el Derecho marchan paralelamente en ese mundo de intercambio.

Este punto ha sido tratado por el profesor Dr. Javier Angel - en términos muy precisos por lo que transcribimos el párrafo pertinente de sus Principios Generales de Teoría Económica (Apuntes de clase) que literalmente dice:

ECONOMIA Y DERECHO. La aplicación del trabajo del hombre a la producción de bienes necesarios para su subsistencia constituye el mas elemental de los actos humanos. Ese trabajo no se realizó, sin embargo, en función puramente individual, debido a la División del Trabajo que trae consigo la especialización. Todo hombre produce - bienes de acuerdo con sus propias aptitudes. Esto tiene dos consecuencias: lo.) Que cada hombre produce para los demás, lo que de--

UNIVERSIDAD DE LOS RIOS

termina que el trabajo cumpla una finalidad social; 2o.) Que por motivo de la división del trabajo y de la especialización, cada hombre produce mas de lo que necesita para si mismo. Se crea, en consecuencia, un excedente que debería servir para repartirlo entre los miembros de la sociedad a fin de aliviar su trabajo.

El estado de la estructura de la producción da lugar al apareamiento de super estructuras. Una de ellas está constituida por el derecho, que norma las relaciones entre los productores mismos, y entre ellos y los que consumen sus productos. La relación es cada vez mas necesaria, puesto que, al especializarse el trabajo en forma mayor -lo que sucede todos los días- la producción adquiere un mayor carácter social. De ahí que la Economía constituya una fuente de normas jurídicas las cuales, a su vez, constituyen el marco en donde se mueve el sistema económico.

La legislación laboral, la mercantil, la que rige la propiedad, los contratos, las relaciones internacionales, la emisión de moneda, el funcionamiento de las instituciones bancarias y de seguros; las normas sobre el ingreso y el gasto públicos y sobre la deuda del Estado; las que atienden a la conservación y racional explotación de los recursos del suelo y del sub-suelo, y tantas otras, tienen raíces profundamente económicas.

De ahí que las bases sobre las cuales esas normas están funda-

das, no pueden conocerse a menos que se conozca la teoría económica. Este es el motivo por el cual es tan importante para el futuro jurista el conocimiento de esta disciplina".

II - CONCEPTO DE AUDITORIA. TIPOS DE AUDITORIA. GRAFICAS.

Concepto de Auditoría

"En su acepción mas amplia "Auditoría" significa cualquier revisión profesional o no profesional de registros o informes de contabilidad."

" Cuando se usa por el Contador Público, la palabra se aplica en un sentido mas estricto y profesional, a sus actividades en el desarrollo de la revisión periódica o examen del Balance General" (Pág. 23 del Libro AUDITORIA de Eric L. Kohler). (6)

Generalmente, en nuestro medio, cuando hablamos de auditoría, nos referimos a la auditoría contable, a la revisión de cuentas, verificada por profesionales autorizados denominados genéricamente auditores o auditor. En nuestro país tales profesionales son Contadores Públicos Certificados. Es posible que esta acepción de la palabra auditoría, se deba a que tal actividad es muy antigua, aunque reglamentada aparece en el Siglo XIII.

El diccionario de la Real Academia Española al darnos el concepto Auditoría se expresa en los siguientes términos: "La de Empleo de Auditor; la de Tribunal o Despacho del Auditor."

Tipos de Auditoría

Basándonos en nuestra legislación vigente, y en la práctica --

(6) Auditoría.- Introducción a la práctica de la Contaduría Pública. Edición 5a.- Editorial Diana, México 12, D. F.- Año 1966.

profesional lo mismo que en lo que la técnica aconseja podemos hablar de los siguientes tipos de Auditoría:

1. Auditoría Legal
2. Auditoría Administrativa
3. Auditoría Estatal-Mercantil
4. Auditoría Fiscal
5. Auditoría Interna
6. Auditoría Estatal Bancaria
7. Auditoría Contable-Financiera

La Auditoría Legal es el tema de nuestra tesis, que como hemos expresado en el prólogo, es una actividad nueva que ofrece nuevas oportunidades a los profesionales del Derecho. Consiste en la intervención del abogado con el propósito de dictaminar si una sociedad o empresa individual se ajusta en un todo a la legislación - que le es aplicable.

Continuaremos el desarrollo del punto conforme al esquema -- planteado, de tal suerte, que oportunamente se expresarán nuevos - conceptos para determinar el contenido de la Auditoría Legal.

La Auditoría Administrativa es también otra actividad profesional que no existe en El Salvador, en forma institucionalizada, aunque es posible que algunas empresas utilicen esta otra rama especializada de la Economía.

La Auditoría Administrativa les corresponde ejercerla a los administradores de empresa y es por consiguiente uno de los campos exclusivos de desarrollo.

"La Auditoría Administrativa puede definirse como el examen comprensivo y constructivo de la estructura de una empresa, de una institución, una sección del gobierno, o cualquier parte de un organismo, en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y sus facilidades humanas y físicas.

Se lleva a cabo una revisión y consideración de la organización con el fin de precisar:

1. Pérdidas y deficiencias
2. Mejores Métodos
3. Mejores formas de control
4. Operaciones mas eficientes
5. Mejor uso de los recursos físicos y humanos.

La Auditoría Administrativa pretende ayudar y complementar a la administración en determinadas áreas que requieren economías y prácticas mejoradas." (7)

De lo que antecede podemos concluir que tanto los abogados - (7) Fernández Arena. La Auditoría Administrativa. Edición 1a.- Editorial JUS, S. A. - México- Año 1966. Pág. 10.

en nuestro país como los administradores de empresa, tienen nuevos campos donde proyectarse. Lo importante es, que por tratarse de actividades nuevas, tienen que desarrollar el mercado de trabajo, a través de un eficiente servicio y de la mas alta calidad posible.

Es nuestro deseo que las ideas expuestas en nuestra tesis, -- puedan servir de base para desarrollar ambas actividades a los más altos niveles de eficiencia en beneficio directo de la empresa privada.

Auditoría Estatal-Mercantil

Nos referiremos a la Auditoría que ejerce la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles. La ley correspondiente fue emitida a los nueve días del mes de Octubre de 1973 y publicada en el Diario Oficial de fecha 29 de Octubre de ese mismo año, No. 201 Tomo 241.

El artículo 2o. está concebido en los siguientes términos: --
"La Superintendencia ejercerá la vigilancia por parte del estado sobre los comerciantes, los actos de comercio y las cosas mercantiles, en los casos y términos expresamente determinados por la ley."

A su vez el artículo 3o. establece lo siguiente:

"Atribuciones de la Superintendencia". Corresponde a la Superintendencia la vigilancia:

- a) En la constitución, funcionamiento, modificación, transformación, fusión, disolución y liquidación de las sociedades, excepto las sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Bancos y otras instituciones financieras, y las establecidas en el artículo 20 del Código de Comercio;
- b) En la organización, funcionamiento, traspaso, modificación, disolución y liquidación de las empresas individuales de Responsabilidad Limitada;
- c) De las actividades mercantiles sujetas a su competencia por disposición expresa del Código de Comercio y otras leyes; y
- ch) Del ejercicio de las profesiones y actividades relacionadas con el comercio que expresamente le atribuya la ley."

Además de la ley constitutiva de la Superintendencia, aparecen otras disposiciones en el Código de Comercio vigente en cuyo capítulo 14 titulado "Vigilancia del Estado", en los artículos -- 362 y 363 que a continuación transcribimos:

Art. 362. El Estado ejercerá su vigilancia sobre las sociedades y las actividades mer-- cantiles que este Código señala, me---

diante las oficinas siguientes:

I - La Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras, que vigilará a las Sociedades que se dedican a operaciones bancarias, financieras, de seguros y de ahorro.

II - La inspección de Sociedades Mercantiles y Sindicatos, que ejercerá la vigilancia en todos los demás casos no comprendidos en el ordinal anterior.

Las mencionadas oficinas se rigen por su leyes especiales, pero necesariamente deberán tener, cuando menos, órganos jurídicos, económicos y actuarial.

Art. 363. Las oficinas que ejercen la vigilancia del Estado, tendrán todas las facultades y ejercerán todas las funciones que les asigne este Código y, además, aquellas que sus leyes especiales les confien. De manera especial realizarán las funciones siguientes:

I - Vigilancia general sobre todas las sociedades en relación con el cumplimiento de las normas de orden público.

- II - Vigilancia especial para las sociedades de capitales, tanto para asegurar los intereses de terceros que contraten con ellas, como para defender los intereses de las minorías. Esta disposición se aplica igualmente a las entidades de responsabilidad limitada.
- III - Vigilancia estricta y constante sobre aquellas empresas que desarrollan actividades bancarias, de seguros, de ahorro y en general que trabajan con dinero del público, a fin de asegurar la debida protección de los intereses de todas las personas que con ellas contraten.
- IV - Vigilancia sobre las sucursales y agencias que en el país tengan las sociedades extranjeras.

La ley de la Superintendencia en su artículo 10. modificó el ordinal 2o. del artículo 362, que para información relacionamos - la parte pertinente, así:

"La Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, tendrá las atribuciones que el Código de Comercio confiere a la Inspección de

Sociedades Mercantiles y Sindicatos, y en el texto de esta ley se denominará abreviadamente "La Superintendencia".

Auditoría Fiscal

La ejerce la Dirección General de Contribuciones Directas a través del cuerpo de peritos con base en el artículo 63, Capítulo IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta. El --- texto de la referida disposición es el siguiente:

"Artículo 63. La Dirección General contará con un cuerpo de peritos.

En cada intervención pericial podrá tomar parte uno o mas peritos que la Dirección General designe, y los dictámenes podrán ser ampliados por los mismos peritos o -- por otros diferentes, a juicio de la mencionada dirección cuando encuentre que dichos dictámenes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencia y le instruyan suficientemente para una justa tasación, o cuando estime que el dictamen no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la tasación, cuando ocurra intervención pericial, deberá basarse en uno o en varios dictámenes --- que la Dirección escoja, los que serán transcritos en

los pasajes pertinentes para la información del contribuyente.

Los peritos quedan facultados para proceder a la investigación directa de la renta o a la comprobación de la declarada pudiendo practicar inspecciones, valúos y toda clase de encuestas acerca de la producción, gastos de explotación y demás datos que puedan ser útiles para la determinación de la renta.

Cuando los peritos encuentren que la contabilidad de un contribuyente no revela su verdadero estado económico o adolece de vacíos que permitan la evasión del impuesto, procederán a determinar la capacidad contributiva del sujeto del impuesto por los medios que determine esta ley."

El campo de aplicación de esta Auditoría, se concreta a determinar la renta, con un criterio puramente fiscal, esto nos lleva a la conclusión de que existe también la renta o utilidad económica, que difiere notablemente de la renta fiscal. Los peritos en su actuación aplican como fundamento de su investigación la ley de impuesto sobre la renta y su reglamento y también la Ley de Vialidad para determinar el capital imponible y las disposiciones que emite la Dirección General de Contribuciones Directas para desarrollar en mejor forma la Auditoría Fiscal.

Auditoría Interna

Esta actividad es relativamente nueva y se contrae a controlar el patrimonio y el manejo interno de la empresa; pero con fines exclusivamente privados, es decir, la Auditoría Interna sirve a los intereses empresariales para un mas eficiente control de la misma.

Son muy pocas las empresas, que en nuestro medio cuentan con un servicio de auditoría interna, no obstante el gran beneficio que representa para una buena administración.

Es importante destacar que la Auditoría Externa encuentra un fuerte apoyo en la Auditoría Interna, de tal manera, que los alcances y la profundidad del trabajo de aquella están en función de la eficacia de esta última, la que está a cargo de Contadores Públicos o profesionales idóneos quienes forman parte del personal de empresa y consecuentemente, desempeñan su cargo en forma permanente.

"En su actual etapa de desarrollo, las actividades de la Auditoría Interna pueden dividirse en tres grupos, mas o menos de la siguiente manera:

- 1 - El trabajo común de contabilidad que generalmente se describe, por razones de mayor prestigio, como Auditoría Interna.
- 2 - El verdadero trabajo de verificación llevado a cabo por un personal independiente de auditores in--

ternos.

3 - La revisión de las políticas y decisiones de la Dirección." (8)

En nuestro país todos los bancos cuentan con un departamento de auditoría interna; también existen departamento de auditoría interna en las grandes empresas de nuestro medio económico. Queremos dejar claramente expresado, que según nuestro criterio, no es necesario que la empresa sea una gran empresa, con un patrimonio elevado, pues aunque se trate de una pequeña unidad económica siempre hay controles internos y un patrimonio que debe registrarse y sobre el cual se ejerce un control contable y físico.

Auditoría Estatal-Bancaria

En el capítulo 5o. de la Ley Orgánica del Banco Central de Reserva de El Salvador, se establece la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras. El artículo 36 determina las atribuciones de la Superintendencia, así:

Art. 36 - La Superintendencia de Bancos desempeñará sus funciones por medio del Superintendente o de las personas que éste designe y tendrá las siguientes atribuciones:

(8) R. K. Mautz. - Fundamentos de Auditoría - Tomo II - Pags. 783 y 784. Ediciones MACCHI, S. A.- Argentina - Año 1970.

- a) Hacer cumplir las leyes, reglamento y disposiciones aplicables a los bancos o instituciones financieras bajo su control;
- b) Fiscalizar todas las operaciones y actividades del Banco Central, debiendo verificar la contabilidad y los inventarios mediante arqueos y otras comprobaciones convenientes; examinar los diferentes Balances y estados de cuentas, comprobarlos con los libros y documentos y certificarlos cuando los estime correctos.
- g) Realizar, cuando lo creyere conveniente y sin previo aviso, por lo menos una vez al año, una inspección completa de cada banco e institución financiera, efectuando arqueo de fondos, revisión de cartera y verificación de libros y comprobantes, para lo cual las referidas instituciones están obligadas a suministrar todos los datos e informaciones que les sean solicitadas, - sobre sus operaciones y actividades, así como a mostrar los libros y demás documentos que sean necesarios.

- i) Hacer cumplir a los bancos y demás instituciones financieras, todas las disposiciones que dicta la Junta Directiva o el Presidente del Banco Central, sobre política monetaria y crediticia."

Hemos transcrito únicamente los literales que mas directamente están relacionados con la revisión de cuentas.

En la propia ley de instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, denominada prácticamente Ley de Bancos, también se hace referencia a la auditoría que venimos analizando, por lo que para efectos informativos consideramos útil transcribir la parte pertinente de dicha ley.

"Art. 247 - El ejercicio de las atribuciones que esta ley y los reglamentos confieren al Banco Central se regirá por las reglas que se mencionan a continuación:

III - Corresponderá a la Superintendencia:

- a) Ejercer, de acuerdo con las leyes, la inspección y vigilancia permanente de las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares;

- b) Velar porque tales instituciones y organizaciones cumplan con las leyes y reglamentos aplicables y con las normas dictadas por el Banco Central en ejercicio de sus atribuciones;
- c) Fiscalizar y atestiguar operaciones específicas de las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, en los casos en que las leyes o reglamentos requieren la intervención del Banco Central;
- d) Conocer y resolver sobre los casos a que se refiere el numeral I, literales b) y c) de este artículo, cuando la Junta Directiva le haya conferido autoridad delegada para decidir sobre ellos;
- e) Abrir informativos sobre posibles infracciones a las leyes y reglamentos, y dar cuenta de sus resultados a la autoridad correspondiente, según lo dispuesto en esta ley; y
- f) Proponer a la Presidencia del Banco cualesquiera iniciativas que según su expe-

riencia y juicio sean convenientes para mejorar la organización y métodos de la Superintendencia, así como las operaciones y servicios de las instituciones y organizaciones sometidas a su fiscalización."

En la ley de Creación de la Junta Monetaria, encontramos otra disposición relativa a la auditoría que venimos comentando, por lo que es de interés citar la disposición correspondiente.

De la Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras.

Art. 8 - La Superintendencia de Bancos y Otras Instituciones Financieras, dependerá de la -- Junta Monetaria y vigilará el cumplimiento de los acuerdos y disposiciones tomados -- por aquella, sin perjuicio de las funcio-- nes y atribuciones que le confieran otras disposiciones legales.

El Superintendente de Bancos y otras Instituciones Financieras, será de nombramiento de la Junta; durará en sus funciones - cinco años, pudiendo ser reelecto y rendi-

rá sus informes al Ministerio de Economía, al Banco Central de Reserva de El Salvador, y a la Junta, pudiendo asistir a las sesiones de ésta cuando sea requerida su presencia. El nombramiento y remoción del personal de la Superintendencia, corresponde a la Junta Monetaria."

Esta disposición derogó el Art. 32 de la Ley Orgánica del Banco Central, que se refería al nombramiento del Superintendente.

Con anterioridad hemos hecho referencia a los artículos 362 y 363 del Código de Comercio que contienen disposiciones relativas a la Auditoría Estatal-Bancaria.

Auditoría Contable-Financiera

Ya habíamos expresado que la auditoría, en su sentido más corriente, de revisión de cuentas, y de Estados Financieros, es realmente muy antigua; pero se legisló sobre este particular hasta en el Siglo XVI.

La Auditoría Contable o Financiera nació en Inglaterra durante el reinado de Enrique VIII, época en que se emitieron "órdenes" y "ordenanzas" para la mejor administración de un hospital, esas disposiciones eran reglas para la Auditoría de esa institución. (9)

(9) Rogerio Casas-Alatraste H. - Auditoría de Estados Financieros-

Con posterioridad auditores ingleses se trasladaron a los Estados Unidos en donde se fusionaron con sus colegas norteamericanos dando origen a las grandes firmas que actualmente operan en el mundo entero, prestando servicios como auditores de cuentas.

El Instituto Americano de Contadores Públicos es el máximo organismo representativo de la Contaduría Pública en los Estados Unidos, con mas de 70.000 profesionales afiliados, y creado a principios de este Siglo. (10). Su influencia se ha proyectado en toda América y las normas y procedimientos de Auditoría que se utilizan en América Latina, tienen, en gran parte, su origen en las del --- Instituto Americano de Contadores Públicos.

Esa experiencia norteamericana la ha recibido directamente -- México, país donde se ha logrado un alto desarrollo profesional.

En El Salvador podemos hablar de Auditoría, desde hace varias décadas, pero fue hasta el 21 de Septiembre de 1940 en que se publicó la Ley del Ejercicio Profesional de la Contaduría Pública. El texto del Decreto No. 57 fue publicado el 15 de Octubre de 1940 en el Diario Oficial No. 233. Con la emisión del Código de Comercio que contiene disposiciones específicas para la Auditoría se derogó totalmente la ley de referencia.

La Auditoría Contable-Financiera está instituida en los artí-

(10) La Profesión Contable y su Futuro.- Editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, D. F. - 1965.

culos 289, 290 y 291 del Código de Comercio, existiendo muchos otros artículos en el mismo Código, que se refieren a esta institución.

En especial mencionaremos el artículo 291 porque trata sobre -- las responsabilidades del auditor, en los siguientes términos:

"Art. 291 - Son facultades y obligaciones del Auditor:

- I - Cerciorarse de la constitución y vigencia de la Sociedad.
- II - Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
- III - Exigir a los administradores un Balance Mensual de Comprobación.
- IV - Comprobar las existencias físicas de los inventarios.
- V - Inspeccionar una vez al mes, por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en Caja.
- VI - Revisar el Balance Anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.

- VII - Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la Junta General de Accionistas, los puntos que crea pertinentes.
- VIII - Convocar las Juntas Generales ordinarias y extraordinarias de Accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro en que los juzgue conveniente.
- IX - Asistir, con voz, pero sin voto, a las Juntas Generales de Accionistas.
- X - En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la Sociedad."

Queremos dejar expresamente indicado en nuestra tesis la urgencia que existe en nuestro país de emitir una nueva ley para que regule el ejercicio profesional de la Contaduría Pública, por la importancia que a esta actividad le ha otorgado la ley mercantil. A su vez, los profesionales se han superado desde el punto de vista técnico lo que garantiza un mejor servicio a la comunidad.

Actualmente la Contaduría Pública en El Salvador, se ha establecido al nivel de licenciatura en la Universidad Nacional y en la Universidad "José Simeón Cañas". Esta circunstancia redundará grandemente en beneficio de la Economía de nuestro país.

En anexo aparece esquematizada en forma gráfica, la Auditoría en sus diversas manifestaciones con el propósito de lograr una mejor exposición del tema. También en anexo aparece otra gráfica en que se presentan las dos auditorías que consideramos íntimamente vinculadas y que podemos afirmar en forma categórica que son complementarias. Nos estamos refiriendo a la Auditoría Contable Externa y a la Auditoría que hemos denominado Auditoría Legal Externa.

Es muy importante exponer algunas ideas en torno a las denominaciones de "la Auditoría Legal". Nos hemos decidido por tal denominación por considerar que resulta precisa en cuanto a su fundamento y desarrollo que es la legislación vigente aplicable a las sociedades y empresas mercantiles.

Para los fines de esta tesis a la Auditoría que se establece en el Código de Comercio, no obstante ser por ello "Auditoría Legal" la hemos calificado como Auditoría Contable o Financiera. Podríamos entonces concretar que la Auditoría Legal lo es por su aplicación y efectos y la otra, es también legal porque está basada en la ley. Aunque es indiscutible que hay un problema de terminología, que debemos aceptar por tratarse de una institución nueva, por lo que más aconsejado sería una reforma al Código de Comercio en su capítulo VII. Sección "F", relativa a la "Vigilancia" e in-

troducir ahí la reforma definiendo los dos nombres con que hemos denominado la Auditoría. Esta reforma traería consigo la revisión de otras disposiciones del Código de Comercio que habría que armonizarlas. No obstante creemos que es prematuro tratar de una legislación especial sobre el tema.

III. OBJETO Y ALCANCES DE LA AUDITORIA LEGAL. IMPORTANCIA DEL TEMA. NUEVAS PROYECCIONES EN EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA ABOGACIA. A QUIENES INTERESA LA AUDITORIA LEGAL. AUDITORES LEGALES. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS.

Objeto y Alcances de la Auditoría Legal.

La Auditoría Legal en las Sociedades y Empresas Mercantiles, tiene por objeto comprobar la correcta aplicación de las leyes y el mejor uso de las disposiciones que puedan redundar en una administración mas eficiente y en un control legal mas adecuado. De la revista "DIRECCION Y CONTROL" (11) ya mencionada, tomamos los siguientes conceptos que sirven para determinar los objetivos que persigue la Auditoría Legal, lo mismo que las áreas sujetas a examen, es decir, sus alcances:

"Objetivos:

- 1) Determinar la debida constitución y existencia legal de la sociedad. Comprobar la oportuna celebración de sus Juntas Generales de Accionistas, revisar las Actas, las Convocatorias a sesiones, las publicaciones de ley, la inscripción de sus Estados Financieros, las Credenciales y los Poderes de sus Representantes Legales.

(11) Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- Vol. 14 - Revista "Dirección y Control" - Edición 1973 - Mexico - Año 1973- Pag.

- 2) Determinar su derecho o su título de los Activos y el estado y características de su pasivo.
- 3) Determinar su validez y urgencia de los permisos, autorizaciones, licencias, concesiones, contratos y convenios para llevar a cabo el o los negocios a los que la empresa se dedica.
- 4) Determinar el estado de los juicios, recursos y procedimientos en general en los cuales la empresa sea parte o tenga intereses.
- 5) En general, verificar el cumplimiento de las obligaciones y la vigencia de sus derechos, determinando con ello su situación y la de sus activos y pasivos dentro del marco legal de sus actividades e incluyendo la determinación de las fallas, errores, acciones u omisiones que puedan representar la pérdida, nulidad o inexistencia de un derecho o la obligación de hacer pagos.
- 6) Además un reporte completo de Auditoría Legal debe incluir una descripción amplia del estado y desarrollo de la sociedad y sus negocios.

Alcances:

Entre las áreas sujetas a examen se enumeran las siguientes:

- 1) Asuntos corporativos
- 2) Bienes Raíces
- 3) Maquinaria y Equipo
- 4) Asuntos Laborales y de Seguro Social
- 5) Adeudos, financiamiento
- 6) Impuestos
- 7) Programa de Fabricación y Exenciones Fiscales, autorizaciones y permisos especiales.
- 8) Suministros y Servicios Públicos.
- 9) Patentes, licencias y marcas de fábrica registradas y contratos de asistencia técnica.
- 10) Registros de Capital Extranjero
- 11) Seguros y Fianzas
- 12) Juicios y Reclamaciones
- 13) Garantías y fianzas otorgadas por la empresa

Con algunas reformas que hemos introducido a los expuesto en la revista "DIRECCION Y CONTROL", hemos dejado definido los objetivos y alcances de esta materia.

Por tratarse de una materia nueva intentaremos una definición en los siguientes términos:

"LA AUDITORIA LEGAL CONSISTE EN LA APLICACION AL ENTE AUDITADO DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE INVESTIGACION PARA DICTAMINAR SOBRE EL CORRECTO Y MEJOR USO DE LAS LEYES, REGLAMENTOS Y DEMAS DISPOSICIONES."

Importancia del Tema

En nuestro medio las empresas y sociedades mercantiles cuentan con la asistencia y la asesoría que proporciona una auditoría externa, pero no existe, tal como queda indicado en esta tesis, la Auditoría Legal o sea la opinión de profesionales en derecho sobre el desenvolvimiento empresarial dentro del marco legal. De ahí su importancia, pues en la actualidad solamente podemos tener una opinión técnica con un criterio económico y contable sobre los entes examinados; pero carecemos de la opinión calificada de un abogado sobre la situación legal de la sociedad y de su empresa. Esto significa que solo existe un dictamen parcial relativo al patrimonio a través de los Contadores Públicos; pero volvemos a insistir, se desconoce la situación legal de ese patrimonio. Es por ello que en la presente tesis queremos dejar expresamente indicada la necesidad de institucionalizar tales servicios.

Nuevas Proyecciones en el Ejercicio Profesional de la Abogacía.

Es indudable que el tema requiere de una capacitación profesional superior a la que ostenta el Abogado enmarcado en los moldes clásicos. No pretendemos que se cambie la estructura básica de formación de profesionales en la forma actualmente existente; pero si recomendamos que se le proporcionen nuevos conocimientos, ampliando su formación jurídica y cimentando su preparación económica y financiera. En otras palabras debemos dinamizar la profesión, volverla mas actuante, con mayor participación en el desarrollo económico del país.

Consideramos que esta nueva actividad es un reto para los actuales y futuros abogados quienes buscarán en estos nuevos campos la satisfacción a sus inquietudes intelectuales, a la vez que estarán en capacidad de proporcionar un eficiente servicio a la comunidad, que como la nuestra, está en vías de desarrollo.

Creemos que un perfeccionamiento a nivel de post grado permitirá al futuro jurista interpretar en mejor forma las relaciones económicas, en un ambiente tan cambiante como el nuestro, que por su naturaleza tiende a desarrollarse a mayores niveles.

Nuevas instituciones financieras aparecen en el mundo de los negocios, hemos hablado bastante en Centro América del Mercado Co-

Común, de la Integración Económica, se habla también de las grandes sociedades y empresas multinacionales, de los grandes consorcios financieros que vienen a ser algo así como una banca flotante cuyo verdadero domicilio es difícil de establecer. No es posible incorporarse a este movimiento de transformación sino es preparándose y capacitándose profesionalmente para responder a este reto.

Por lo anterior concluimos entonces, que es indispensable para el jurista del futuro, que tenga también algo de economista para -- que ambos profesionales hablen un mismo lenguaje y puedan perfectamente entenderse. Es más corto el camino del jurista hacia la Economía que del Economista hacia el Derecho, por lo que considerando la independencia de ambas profesiones aconsejamos especializar -- al abogado con conocimientos económicos y financieros que le den -- más agilidad y mayor dinamismo para que pueda servir con un mejor criterio a la comunidad en que vive.

A Quienes Interesa la Auditoría Legal?

A la empresa privada en primer término le es de importancia la Auditoría Legal por las razones que ya hemos expuesto y además porque esta actividad viene a complementar las otras áreas o zonas de su interés.

El Estado a través del surgimiento de sus leyes tiene necesi-

dad de la Auditoría Legal para constatar la correcta aplicación de las mismas en la mejor forma posible.

Los terceros que contratan con las empresas ya sean acreedores de la misma o personas que prestan sus servicios, también les conviene que sus relaciones se muevan dentro del marco legal.

El público, en general, se beneficia con la vigencia de la ley en las empresas o instituciones que suministran bienes y servicios a la colectividad.

Es también de suyo importantísimo, la Auditoría Legal para el profesional mismo, quien encontrará en ella un medio para mejorar su formación académica.

Audidores Legales.

De conformidad con la exposición de este tema, consideramos que los abogados que en el futuro se dediquen a esta especialidad, deben ser autorizados con el nombre de Auditores Legales. Aunque éste término, ofrece controversias en su significación ya que podrían optar a la misma denominación los Contadores Públicos Certificados o Licenciados en Auditoría quienes pretenderían tal calificativo con base en el Código de Comercio en donde se les autoriza para practicar la Auditoría, por lo que lógicamente serían Auditores Legales.

Pero no obstante esta discrepancia se gana mucho en precisión cuando aplicamos el término Auditoría Legal para el profesional que ejerza la vigilancia de la aplicación de la ley.

Normas y Procedimientos

Las normas son los principios básicos o fundamentos de la Auditoría Legal. Sus procedimientos representan los medios y las formas de como realizar la Auditoría Legal, para establecer conclusiones.

En cuanto a las normas trataremos de enunciar lo que consideramos indispensable:

- 10.) El examen legal de la empresa deberá ser llevado a cabo directamente por el auditor legal o por el personal bajo su dirección.
- 20.) En los asuntos relativos al servicio que se presta deberá mantenerse en todo momento independencia de criterio.
- 30.) En la interpretación de las leyes deberá ceñirse a las técnicas de interpretación correspondiente, y
- 40.) En todo momento deberá el auditor observar las normas de ética profesional.

En relación con los procedimientos, éstos deben versar sobre:

- 1) Conocimiento de la estructura legal de la empresa, de sus estatutos y reglamentos.
- 2) Determinar la legislación que es aplicable en el desarrollo de la actividad objeto de la sociedad.
- 3) Planificar adecuadamente el trabajo para que haya unidad de procedimiento.
- 4) Obtener evidencia comprobatoria suficiente por medio de entrevistas personales, inspecciones en libros, registros y documentos, observaciones, preguntas y confirmaciones para constatar la aplicación de las leyes.
- 5) Aplicar como técnicas de investigación los temarios (tests) que para el estudio de cada ley deberán prepararse con la debida anticipación.

En esta tesis se incluyen como anexos varios tests de investigación para que puedan ser consultados por los auditores legales.

IV - GRAFICAS EXPLICATIVAS

Para mayor información sobre el tema en estudio hemos incluido como anexo dos gráficas en una de las cuales se indica en forma global el conjunto de materias sobre las cuales se proyecta la Auditoría Legal, que comprende desde la Constitución Política hasta los Decretos y Convenios de carácter internacional. En otra de las gráficas se detalla en forma analítica cada una de las grandes ramas en que se ha dividido la legislación vigente.

Esta última gráfica aparece complementada con el detalle de la legislación que anexamos y que consideramos tiene un contenido económico y que debe conocer el Auditor Legal, por lo que atentamente remitimos al lector a la consulta del anexo correspondiente que aparece al final de esta tesis.

V - LA AUDITORIA LEGAL Y SUS RELACIONES CON LAS AUDITORIAS: CONTABLE, ADMINISTRATIVA, ESTATAL, BANCARIA, FISCAL E INTERNA.

Las interrelaciones son muy estrechas según se desprende de lo que se ha relacionado. Con la Auditoría Contable o Financiera, la relación la hemos calificado de complementaria, pues ambas nos dan una opinión sobre el aspecto económico y el aspecto legal.

Con la Auditoría Administrativa es también útil la relación, ya que ésta garantiza que los controles internos funcionan adecuadamente y son por consiguiente una garantía para la Auditoría Legal.

En lo que respecta a la Auditoría Estatal-Mercantil, es también muy estrecha la vinculación, ya que tal auditoría confirmará la correcta aplicación del Código de Comercio y de las leyes conexas al ente en estudio.

La Auditoría Estatal-Bancaria es exclusivamente aplicable a los Bancos para vigilar la aplicación a la actividad bancaria, de su propia ley, la ley del Banco Central, el Código de Comercio y otras disposiciones afines.

En relación con la Auditoría Fiscal, su nexos o relación es muy importante, ya que la Auditoría Fiscal informará sobre la aplicación de la ley para efectos impositivos.

Finalmente la Auditoría Interna suministrará la información sobre el patrimonio y los controles internos que proporcionen una base mas sólida a la auditoría legal.

VI - ASESORIA JURIDICA. DEPARTAMENTO JURIDICO O SECCION JURIDICA.
NECESIDAD E IMPORTANCIA. RELACIONES CON LA AUDITORIA LEGAL.-

En nuestro país en todos los Bancos existe un Departamento Jurídico o una Sección Jurídica que se encarga de atender los asuntos legales y los trámites a seguir para adecuar la institución dentro de la ley. La importancia y la amplitud que se le quiera dar a esta actividad, determinará si se constituye dentro de la empresa un departamento jurídico, que será desde luego una unidad mayor a lo que es una sección jurídica, que representa una parte de un departamento.

En algunas empresas se tiene departamento jurídico pero no se presenta en la mediana y pequeña empresa. La forma de operar de estas últimas entidades, es solamente cuando se presenta la necesidad de un servicio legal, es hasta entonces que se consulta con el profesional, de lo contrario no hay asistencia legal permanente.

La Auditoría Legal tomará como punto de referencia al Departamento Jurídico o a la Sección Jurídica, pues es de ahí de donde derivará la mayor parte de información que requiera y según sea la eficacia del departamento será una mayor garantía para la Auditoría Legal.

Observamos una similitud igual que la existente entre la Auditoría Externa Contable y el Departamento de Auditoría Interna, son unidades que se desarrollan paralelamente aunque sus efectos son notablemente diferentes.

VII - CASO PRACTICO DE AUDITORIA LEGAL APLICADO A UNA SOCIEDAD ANONIMA. DATOS BASICOS Y CARACTERISTICAS DE LA SOCIEDAD Y DE LA EMPRESA. LEYES APLICABLES AL CASO PRACTICO.

- 1) Denominacion: "LA INDUSTRIAL MODELO, S. A."
- 2) Sociedad Anónima de Capital Fijo
- 3) Objeto. La Industria de Panificación en todas sus formas (galletas, pan y pastelería). Producción y Venta.
- 4) El Capital Social es de ₡ 2.400.000 colones y participan inversionistas extranjeros con ₡ 400.000 colones. Diez accionistas son nacionales y dos extranjeros; de éstos una es Sociedad Anónima y el otro una persona natural.
- 5) Se ha firmado un contrato de asistencia técnica con una firma extranjera a quien se le reconoce el 2% sobre las ventas, en concepto de honorarios.
- 6) Se paga un derecho del 3% a otra firma extranjera por el uso de una marca de fábrica (Royalty).
- 7) La Sociedad celebra Asamblea General Ordinaria una vez al año.

- 8) Reparte el 10% sobre el valor de cada acción, anualmente, en concepto de dividendos.
- 9) Las acciones son nominativas.
- 10) El personal de oficinas administrativas y de fábrica asciende a 600 personas.
- 11) El edificio social y la planta industrial son propiedad de la sociedad.
- 12) Sus marcas de fábrica se denominan "La Galleta" y "Modelo".
- 13) Existe en la empresa un Sindicato de trabajadores denominado: El Sindicato de Trabajadores de la Industrial Modelo, S. A.
- 14) La Sociedad capitalizó parcialmente sus utilidades obtenidas en dos años, 1973 y 1974, habiendo establecido Reservas.
- 15) En el personal existen personas de nacionalidad extranjera.
- 16) El Balance de la Industrial Modelo S. A. al 30 de Junio de 1975 aparece como anexo.

Con los datos que anteceden el auditor legal procederá a hacer el estudio para emitir dictamen .

Leyes Aplicables al Caso Práctico

A continuación se detallan, a manera de ejemplo, las leyes que en el caso en estudio se deben aplicar para constatar la correcta aplicación de las mismas, así:

- 1 - CODIGO DE COMERCIO;
- 2 - LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO.
- 3 - LEY DE VIALIDAD
- 4 - LEY DE REGISTRO DE COMERCIO
- 5 - REGLAMENTO DE LA LEY DE REGISTRO DE COMERCIO
- 6 - LEY DE PATENTES
- 7 - LEY DE MARCAS DE FABRICA
- 8 - LEY DE LA SUPERINTENDENCIA DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES
- 9 - LEY DE CONTROL DE TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES.
- 10 - CODIGO CIVIL
- 11 - , REGLAMENTO DEL REGISTRO DE LA PROPIEDAD RAIZ E HIPOTECAS
- 12 - LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES
- 13 - CODIGO DE TRABAJO
- 14 - LEY ORGANICA DEL MINISTERIO DEL TRABAJO
- 15 - LEY DE MIGRACION
- 16 - DECRETOS LEGISLATIVOS Nos. 609 del 20 de Mayo de 1966 y 319 del 3 de Mayo de 1973.
- 17 - TABLAS DE RETENCION DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y REGLAS PARA SU APLICACION
- 18 - CODIGO PENAL
- 19 - LEY DE ALCABALAS
- 20 - DECRETO QUE CREO EL IMPUESTO DEL 1/2% SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAICES, ENTRE VIVOS, A CUALQUIER TITULO.
- 21 - LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DEL COMERCIO E INDUSTRIA.
- 22 - LEY DE LA DIRECCION GENERAL DE ESTADISTICA Y CENSOS
- 23 - LEY DE FOMENTO DE EXPORTACIONES, y
- 24 - CONVENIO CENTROAMERICANO DE INCENTIVOS FISCALES AL DESARROLLO INDUSTRIAL.

El Auditor Legal procederá a desarrollar sus servicios en dos fases que comprenderán: 1o.) La Sociedad en su conjunto. Su constitución y el desarrollo de sus objetivos y fines, y 2o.) El estudio legal del patrimonio.

En la primera fase tendrá que seleccionar las leyes que son aplicables tomadas de la Legislación vigente considerando la naturaleza de la Sociedad.

A manera de ejemplo podemos citar la revisión de la Escritura Pública de Constitución y confirmar su debida inscripción en el Registro. De su estudio podrá el auditor comprobar si la estructura legal adoptada responde a las necesidades económicas del ente examinado.

Revisará además los asuntos relativos a la celebración de -- las Asambleas Generales, el otorgamiento de poderes a los repre-- sentantes legales, las publicaciones de ley en cada caso y la inscripción de los documentos en el Registro de Comercio.

En cuanto al Código de Trabajo revisará la existencia de contratos individuales, la del contrato colectivo, el Re-- glamento interno de la empresa y el cumplimiento de las otras disposiciones aplicables a los trabajadores nacionales y extranjeros.

Para estudiar el patrimonio el Auditor Legal se servirá del Balance General, que deberá ser redactado por la administración según el modelo que aparece como anexo.

Con vista en el Balance analizará primero el Activo y de ahí se encontrará con las Cuentas por Cobrar. En relación con éstas, confirmará si existe la documentación legal que respalde los valores invertidos, comprobará asimismo si existen documentos vencidos cuyo cobro habrá necesidad de agilizar.

En el Activo aparece también la cuenta de Inversiones que se refiere a la compra de títulos valores, se verificará la existencia de tales títulos y su legal emisión.

A continuación y en el Activo Fijo analizará las escrituras de propiedad de los bienes raíces de la Sociedad.

En el desarrollo de su estudio tendrá que revisar la cuenta que registra las marcas y patentes con el propósito de establecer la vigencia de las marcas o la necesidad de su próxima renovación.

De la misma manera, al proceder a analizar el Pasivo, deberá comprobar las obligaciones que tienen garantía real, cerciorarse de que se haya cumplido fielmente con los compromisos de pago contraídos o aconsejar la necesidad de arreglos legales para consolidar - deudas u obtener nuevos plazos. Esta revisión del Pasivo compren-

derá tanto el Pasivo a Corto como a Largo Plazo.

Finalmente se pasará a estudiar lo relacionado con el Capital y la Reserva.

En este aspecto determinará si se ha hecho la emisión de acciones y otros títulos de participación tal como lo ordena la Escritura Pública de Constitución. Revisará el libro de Registro de Accionistas y también puede aconsejar, después de detenido estudio, si conviene transformar la Sociedad a régimen de Capital Variable.

En cuanto a las reservas deberá comprobar si se ha pagado el impuesto que establece el Decreto 609 titulado "Régimen Especial Sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País." En relación con este Decreto también tendrá que estudiar la aplicación del Decreto 319 que interpreta en forma auténtica el Decreto 609.

Finalmente y en conexión con las utilidades, comprobará si se presentaron las declaraciones de Impuesto sobre la Renta y Vitalidad ciñéndose a lo que establecen las correspondientes leyes.

Para mayor información hemos creído de utilidad presentar como anexos, en forma analítica y con amplios detalles, los temarios preparados para algunas de las leyes aplicables al ejemplo que se ha seleccionado.

derá tanto el Pasivo a Corto como a Largo Plazo.

Finalmente se pasará a estudiar lo relacionado con el Capital y la Reserva.

En este aspecto determinará si se ha hecho la emisión de acciones tal como lo ordena la Escritura Pública. También puede aconsejar, después de detenido estudio, si conviene transformar la Sociedad a régimen de Capital Variable.

En cuanto a las reservas deberá comprobar si se ha pagado el Impuesto que establece el Decreto 609 titulado "Régimen Especial Sobre las Utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País". En relación con este Decreto también tendrá que estudiar la aplicación del Decreto 319 que interpreta en forma auténtica el Decreto 609.

Finalmente y en conexión con las utilidades, comprobará si se presentaron las declaraciones de Impuesto sobre la Renta y Vialidad ciñéndose a lo que establecen las correspondientes leyes.

Para mayor información hemos creído de utilidad presentar como anexos, en forma analítica y con amplios detalles, los temarios preparados para algunas de las leyes aplicables al ejemplo que se ha seleccionado.

La experiencia aconsejará los temarios que deben elaborarse para cada caso de estudio, con el propósito de trabajar sobre una base técnica y científica y evitar improvisaciones en esta materia.

VIII. DICTAMEN-OPINION

Al concluir su trabajo el Auditor Legal estará en posición de emitir un dictamen que se concretará a exponer la opinión de dicho profesional en relación con la sociedad que ha examinado. Este es un documento importantísimo ya que en él aparecen las conclusiones de la actuación.

Presentamos un modelo que puede ser adoptado para los fines de expresar opinión, así:

25 de Julio de 1975.

A la Junta General Ordinaria de
Accionistas de
La Industrial Modelo, S. A.,
Ciudad.

He examinado la documentación legal de la "Industrial Modelo, S. A." al 31 de Diciembre de 1974. Mi examen se basó en las normas y procedimientos de Auditoría Legal y comprendió la revisión de la Escritura Pública de Constitución, las Escrituras Públicas de Adquisición de Bienes Raíces, los Contratos Individuales de Trabajo, el Reglamento Interno de Trabajo, el Contrato Colectivo celebrado con el Sindicato; también revisé los libros de Actas de la Junta Directiva y de las Juntas Generales habiendo constatado que las sesiones se han celebrado de acuerdo a la ley y que las Actas aparecen debidamente autorizadas.

Mis servicios profesionales comprendieron, además, la revisión de todo el patrimonio desde el punto de vista legal y se extendió a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta y de Vialidad, lo mismo que la aplicación del Impuesto de Capitalización y de Mantenimiento en Reserva por las operaciones que la Sociedad realizó con las utilidades de los años 1973 y 1974.

Finalmente revisé el cumplimiento de los acuerdos tomados por la Junta General y por la Junta Directiva.

En mi opinión, la Industrial Modelo, S. A., se ha ajustado en forma conveniente a la legislación que le es aplicable y hago constar que no tiene pendientes juicios civiles, mercantiles, laborales, contencioso-fiscales, ni de ninguna otra naturaleza.

Atentamente,

(f) _____
Auditor Legal

IX - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 1 - Crear la Especialidad de la Auditoría Legal en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales.

En el prólogo de esta tesis expusimos que el tema era novedoso, y ya en el desarrollo hicimos notar la conveniencia de ofrecer al abogado una especialización a nivel de post grado.

Ratificamos ahora, la opinión relativa a que nuestra Facultad de Derecho establezca la Auditoría Legal, como una oportunidad de adquirir conocimientos especializados y como un medio de servir en mejor forma al desarrollo económico del país.

Sirva esta tesis para trasladar ante las autoridades correspondientes la posibilidad de considerar las grandes ventajas que puedan derivarse de un nuevo enfoque en el ejercicio profesional de la abogacía.

- 2 - Esquema de organización docente de la Auditoría Legal.

a) Materias de Estudio

Nos permitimos sugerir las materias que consideramos deben estudiarse en el plan de especialización. Algunas son netamente jurídicas y ya conocidas por

el abogado; pero sobre las cuales pensamos que debe profundizarse en determinados aspectos. -
Otras asignaturas son de contenido económico-contable que le permitirán al profesional proyectarse con una nueva visión y mas dominio de la ciencia económica:

- 1 - Derecho Constitucional
- 2 - Derecho Administrativo
- 3 - Derecho Financiero
- 4 - Derecho Tributario
- 5 - Finanzas Públicas
- 6 - Derecho Bancario
- 7 - Derecho Agrario
- 8 - Derecho de Integración. Legislación.
- 9 - Derecho Mercantil Comparado.
- 10 - Contratos Mercantiles
- 11 - Derecho de Sociedades
- 12 - Comercio Internacional
- 13 - Economía de Empresas Industriales
- 14 - Principios de Contabilidad
- 15 - Contabilidad Superior
- 16 - Elementos de Matemáticas Financieras y
Nociones de Estadística

17 - Análisis e Interpretación de Estados Financieros. Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias.

18 - Legislación Económica. Discusión y Comentarios.

19 - Auditoría Legal. Normas y Procedimientos.

b) Legislación Económica. Discusión y Comentarios.

De la legislación vigente se ha hecho una selección de leyes que tienen un contenido económico y que figuran en el anexo correspondiente. La enunciación no es en manera alguna taxativa, pero si consideramos que, para efectos docentes, es suficientemente amplia.

Esta legislación será discutida y comentada en las sesiones de estudio pues se supone que el profesional que aspire a la especialización, debe conocer previamente, aunque sea en forma general, toda la legislación mencionada. A esta altura queremos hacer una aclaración importante - relacionada con el ejercicio de la Auditoría Legal. No pretendemos que el auditor sea un especialista en todas las ramas del Derecho, ya que ello resulta físicamente imposible.

En consecuencia, aconsejará a la Sociedad auditada, que contrate los servicios de otros abogados especializados

en la ley que haya necesidad de aplicar. A manera de ejemplo el auditor sugerirá la contratación de un colega suyo especializado en Código del Trabajo, en Código Civil o en Tributación Fiscal.

Sin embargo, si el Auditor Legal ejerce como abogado especializado en determinadas ramas del Derecho, no existe incompatibilidad en que el mismo pueda atender el servicio que se solicita.

3 - Control Profesional por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles.

En la ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles en la sección de atribuciones de la Superintendencia se establece lo siguiente: "Artículo 3)

Corresponde a la Superintendencia la Vigilancia:

Ch) del ejercicio de las profesiones y actividades relacionadas con el comercio, que expresamente le atribuya la ley.

Conforme con la disposición citada somos de opinión de que tal organismo debe ejercer control sobre los auditores legales y -- consecuentemente deberá recibir, en cada caso, el estudio y el dic-

tamen que dicho profesional prepare como resultado de la prestación de sus servicios.

PALABRAS FINALES

Deseamos expresar especial agradecimiento a nuestros queridos profesores de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales por sus sabias enseñanzas, a los compañeros de estudio por su constante estímulo y fraternal amistad. Este agradecimiento es cordial y extensivo al doctor René Fortín Magaña, profesional con quien hemos discutido el contenido de esta tesis, al doctor José Mendoza por sus atinados comentarios en relación con el título, quien nos sugirió los nombres de: "LA SUPERVISION LEGAL EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES" "EL CONTROL LEGAL EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES", "LA VIGILANCIA LEGAL EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES", y evitar así la discrepancia que existe con la auditoría a que se refieren los artículos 289 y siguientes del Código de Comercio. No obstante la atinada observación del distinguido abogado hemos sacrificado el aspecto legal por lograr una mayor adecuación técnica considerando los alcances de la expresión AUDITORIA LEGAL. Igualmente expresamos nuestras frases de gratitud al estimado colega Economista Rafael Huezso Selva por sus frases de optimismo que personalmente nos expresara al conocer el tema de nuestra tesis y a todas aquellas personas que en una u otra forma estimularon nuestras inquietudes profesionales.

X - ALGUNOS CASOS PRACTICOS LEGALES QUE SE PRESENTAN EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES.

En esta sección trataremos sobre casos prácticos que se presentan a diario en las empresas y sobre los cuales el Auditor Legal debe tener un criterio definido para poder emitir su opinión sobre una base sólida y ajustada al precepto legal:

COMENTARIOS SOBRE LA PUBLICACION DE LA
MEMORIA ANUAL Y DE LA GESTION EN LAS
SOCIEDADES ANONIMAS CON ESPECIAL REFERENCIA
A LOS BANCOS

Dada la actualidad y la importancia del tema para muchas empresas en el país, hemos creído conveniente presentar los comentarios y las opiniones que han sido expuestos sobre el particular.

La legislación vigente y en especial el artículo 286 del Código de Comercio, literalmente dice:

"En la Junta General respectiva se discutirán los términos de la Memoria Anual, sus resultados y las demás cuestiones a que haya lugar, debiendo aquélla resolver si se aprueba o rechaza y tomar las medidas que estime convenientes.

Aprobada la GESTION, se publicará en el Diario Oficial, a mas tardar quince días despues de la celebración de la Junta.

Si no se aprueba la gestión se convocará a nueva junta general para los efectos correspondientes"

También en el Artículo 285 se lee lo siguiente:

"El órgano de administración pondrá el balance con sus anexos y con el dictamen, observaciones y propuestas del órgano de vigilancia, a la disposición de los accionistas en los términos indicados en el inciso primero del artículo 236.

Dichos documentos deberán ser acompañados de una Memoria Anual circunstanciada, referente a la gestión realizada por la administración social durante el ejercicio a que alude el balance."

Con base en los dos Artículos transcritos surge entonces la interrogante: La Memoria Anual es lo mismo que la gestión anual para efectos legales? y si son sinónimas debe entonces publicarse la Memoria Anual en el Diario Oficial?

Sobre este particular existen varias corrientes o formas de interpretación por parte de los entendidos en el Derecho, las cuales se resumen así:

PRIMER CRITERIO

La memoria anual contiene la gestión, por lo que al aprobarse ésta (la gestión) debe publicarse la memoria, según se desprende - del último inciso del Artículo 286 referido.

SEGUNDO CRITERIO

La gestión es un sinnúmero de actos, hechos y transacciones - que se producen durante el ejercicio económico y encuentran su materialización, o mejor dicho, su representación física en el Balance.

De tal suerte, que al aprobarse la gestión lo que procede es publicar el Balance y el Estado de Ganancias y Pérdidas, pero no la MEMORIA.

Agregan los expositores de ésta última tendencia, que el legis_lador ha separado completamente los términos "Memoria" y "Gestión", tanto en el artículo 286 que se transcribió, como también en el ar_tículo 278 del Código de Comercio que en lo conducente dice:

"La responsabilidad de los administradores frente a la sociedad quedará extinguida:

I - Por la aprobación de la MEMORIA ANUAL...

II - Por la aprobación de la GESTION...

Independientemente de lo anterior, también la publicidad material que establece el Artículo 484 del Código de Comercio a realizarse a través del órgano oficial del Registro de Comercio en el cual se publicarán los Balances que le envíen las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades de capitales, y las empresas individuales de responsabilidad limitada.

Lo expuesto es en relación al derecho positivo nuestro, debiendo agregar que el Código Civil al tratar la gestión de negocios se refiere a "Administración".

TERCER CRITERIO

Pero cabría entonces preguntarse si una institución bancaria únicamente debería estar sujeta a la publicidad que establece la Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares en su artículo 240 que literalmente dice:

"En los primeros treinta días de cada semestre, las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares deberán publicar el Balance de situación correspondiente al final del semestre inmediato anterior y su Estado de Ganancias y Pérdidas.

En el caso de instituciones que operan distintos departamentos, la publicación de estados financieros

se hará en la forma separada que determina el artículo 40 de esta ley.

Todos los balances, estados, avisos y notificaciones que las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares tengan que hacer saber de manera general, se publicarán en el Diario Oficial y, por lo menos, en dos de los diarios que tengan amplia circulación en el país."

Consideramos que la Ley de Bancos es una ley especial, que -- prevalece sobre la ley general y en aquélla únicamente se hace mención a la publicidad del Balance y Estado de Ganancias y Pérdidas. Debe entonces entenderse que no hay por qué aplicar a las instituciones bancarias las disposiciones del artículo 286 del Código de Comercio?

ASPECTO DOCTRINARIO

Pero veamos ahora lo que dicen los expositores del Derecho:

Del Diccionario de Derecho Usual del Profesor Cabanellas, --- transcribimos lo que define por MEMORIA, así: "Recapitulación de - hechos, exposición de datos demostrativos de una actividad. Informe, anual casi siempre que suelen publicar las empresas, para dar cuenta de su GESTION y de su situación financiera, con anticipo de

sus proyectos y previsión presupuestaria. Relato, estudio, disertación escrita acerca de un asunto. Especie de inventario. Relación de gastos"

Nos inclinamos a creer que la cita del profesor Cabanellas en cuanto a la publicación de la Memoria, se deba a satisfacer requerimientos de una publicidad privada a que mas adelante nos referiremos, y no a la publicidad material, ya que en ese caso el mismo profesor hubiese citado posiblemente el artículo de la Ley en que tal requisito se establece.

En cuanto al término GESTION en el mismo diccionario encontramos lo siguiente: "Acción y efecto de gestionar o administrar. ADMINISTRACION. Desempeño de una función o cargo. Diligencia. Encargo. Trámite. Intervención."

No hay ninguna duda respecto a la publicación de los estados financieros, del nombramiento de Directores, Gerentes. la obtención de la matrícula de comerciante, disolución -- de Sociedades y también podemos mencionar, además la publicidad por medio de los Registros de Comercio, etc.; pero no se ha encontrado una disposición expresa que se refiera a la publicación

de la memoria, a excepción del Derecho Argentino citado por el Profesor Cabanellas.

Sin embargo algunos países Anglo-Sajones sí acostumbran publicar la Memoria en boletines y en revistas lujosamente empastadas para fines de publicidad. Estas memorias son generalmente breves en cuanto a su exposición de conceptos pero extensas en cifras y datos estadísticos. Nos parece que este tipo de publicidad responde a lo que se llama en Derecho Mercantil "Publicidad Privada".

En nuestro medio, el doctor Roberto Lara Velado (12), al tratar sobre las Sociedades Anónimas, a fojas 99 se lee lo siguiente:

"Periódicamente, se dará cuenta de la gestión administrativa a la Junta General de Accionistas, mediante la presentación de una Memoria circunstanciada de los actos de gestión y de los documentos contables que reflejan la situación económica de la sociedad; la presentación de estos documentos está a cargo de la Junta Directiva o del administrador único en su caso, pero no pueden presentarse sin que hayan sido revisados y aprobados por los órganos de vigilancia; especialmente los cuadros contables que acompañan la memoria, han de ser certificados por ---

(12) Introducción al Estudio del Derecho Mercantil - Primera Edición - Editorial Universitaria - San Salvador - 1969.

el auditor. La legislación vigente establece que se dará cuenta de la gestión administrativa dos veces al año o sea al final de cada semestre; el Proyecto de Código de Comercio lo reduce a una vez al año, con objeto de que la rendición de cuentas cubra todo un ejercicio social; además señala plazos máximos a la directiva y al auditor, para que preparen sus informes respectivos.

Si el informe es aprobado, la gestión queda firme y cesa la responsabilidad de los directores frente a la sociedad por los actos de gestión específicamente incluidos en la Memoria, en los términos que se ha indicado mas arriba. El balance aprobado debe ser objeto de publicidad, para asegurar su conocimiento con el público, ya que servirá a éste de guía sobre la situación económica de la sociedad, por lo tanto, sirve para dar elementos de juicio a las personas que contratarán con la misma. En la legislación vigente, solamente se establece la obligación de publicarlo en el Diario Oficial; en el Proyecto de Código de Comercio, además de la obligación de publicar el balance en el Diario Oficial, existe la de enviarlo al Registro de Comercio, a fin de que lo haga figurar en el Registro

de Balances, que es un depósito de los mismos destinado a permitir al público informarse con facilidad, mediante el examen del balance respectivo, de la situación económica de la sociedad."

Como puede observarse, el profesor de Derecho Mercantil, Dr. Lara Velado, no hizo ninguna referencia a la publicación de la memoria, ni tampoco en la exposición de motivos del Código de Comercio vigente.

Ni el Código de Comercio Mexicano, ni el de Guatemala, hacen referencia a la publicación de la Memoria.

NUESTRA OPINION

Tomando en cuenta todo lo anteriormente expuesto y considerando que no hemos encontrado en el Código de Comercio ninguna disposición que expresamente diga que debe publicarse la memoria, nos inclinamos por opinar, salvo mejor criterio, que:

- 1 - Las Sociedades Anónimas, como tales, únicamente deben publicar sus Balances (no su cuadro de Pérdidas y Ganancias) conforme al artículo 286 del Código de Comercio vigente.
- 2 - En el caso de los Bancos, deben sujetarse al Artículo 240 de su propia ley y dar publicidad a sus Balances y Estados de Ganancias y Pérdidas.

3 - La Memoria únicamente debe ser conocida por los accionistas, por razones de orden legal y práctico.

Finalmente, creemos oportuno hacer referencia al segundo inciso del Artículo 19 del Código Civil, que al referirse a la interpretación de la ley en lo conducente dice: "...pero bien se puede, - para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento".

En cuanto a esta última parte de su antecedente histórico, es oportuno citar el artículo 286 en el proyecto del Código de Comercio publicado en 1959 por el Ministerio de Justicia, cuyo texto literal es el siguiente:

"En la Junta General respectiva se discutirán los términos de la MEMORIA ANUAL, sus resultados y las demás cuestiones a que haya lugar, debiendo aquella resolver si se aprueba, rechaza o modifica". "APROBADA LA GESTION SE MANDARA EL BALANCE AL DIARIO OFICIAL, DENTRO DE LOS QUINCE DIAS SIGUIENTES A LA FECHA DE SU JUNTA, PARA SU PUBLICACION".

Como puede observarse, el artículo del proyecto es claro en cuanto a la publicación del Balance como una forma de materialización de la gestión.

El actual texto vigente es oscuro en ese sentido, por lo que nos acogemos a la interpretación histórica, opinando, bajo la reserva de mejores criterios, que lo que el legislador ha querido, es dar notoriedad a la gestión a través de la publicidad del Balance en las Sociedades Anónimas y de los Estados Financieros en el caso de los Bancos.

EL BALANCE EN EL CODIGO DE COMERCIO

El Balance es uno de los mas importantes estados contables que demuestra en un momento dado la posición económica y financiera de un negocio. El hecho de ser la expresión cuantitativa a una fecha determinada le da al Balance la calidad de un documento con información estática no asi el Estado de Rentas y Gastos (Pérdidas y -- Ganancias), que es por esencia un documento que nos demuestra la -- dinámica de la Empresa, su proceso operativo.

En nuestro Código se hace referencia al Balance General y al - Estado de Pérdidas y Ganancias (esta denominación no es muy feliz, aunque muy antigua, mas adecuado resulta el nombre de Estado de -- Rentas y Gastos), en repetidas ocasiones, por lo menos en cuarenta de sus artículos se mencionan específicamente dichos estados finan_ cieras, o se citan en forma indirecta. En cuanto al nombre del documento que ahora comentamos, están generalmente aceptados los de Balance General o simplemente Balance, indicando la fecha a que di_ cho documento se refiere.

Presentamos a continuación un proyecto de Balance que hemos estructurado analizando los Artículos: 443, 444, 445 y 447.

BALANCE GENERAL

AL _____ DE _____ DE 19 _____

A C T I V O

DISPONIBLE		₡
Caja	₡	
Bancos	"	

REALIZABLE		₡
Cuentas por Cobrar	₡	
Documentos por Cobrar	"	
Menos: Reserva para Cuentas Incobrables	"	
Productos Terminados**	"	
Productos en Proceso**	"	
Materias Primas**	"	
Otros Materiales**	"	
Repuestos y Accesorios**	"	
Cuentas Transitorias	"	
Suscriptores de Acciones	"	

FIJO**		₡
Maquinaria y Equipo Industrial	₡	
Mobiliario y Equipo de Oficina	"	
Equipo de Transporte	"	
Equipo de Laboratorio	"	
Edificios	"	
Menos: Reserva para Depreciaciones.	"	
Terrenos	"	
Inversiones	"	
Patentes y Marcas de Fábrica	"	
Derechos de Autor	"	
Derecho de Llave	"	
Menos: Amortización de Intangibles	"	

DIFERIDO		₡
Pagos por Adelantado	₡	
Primas de Seguros	"	
Gastos por Amortizar	"	
Papelería y Utiles de Oficina		
Especies Fiscales		
Gastos Organización y Ampliación*		
Gastos Emisión de Obligaciones*	"	

		₡

CUENTAS DE ORDEN		₡

BALANCE GENERAL

AL _____ DE _____ DE 19 _____

PASIVO

EXIGIBLE A CORTO PLAZO		₡
Préstamos Hipotecarios	₡	
Préstamos Prendarios	"	
Proveedores	"	
Bonos y Obligaciones por Amortizar	"	
Otros Acreedores	"	

EXIGIBLE A LARGO PLAZO		₡
Préstamos Hipotecarios	₡	
Préstamos Prendarios	"	
Bonos y Obligaciones por Amortizar	"	
Provisión para Obligaciones Laborales	"	
Otros Pasivos a Largo Plazo	"	

CAPITAL		₡
Capital Social Suscrito	₡	
Cuotas Suplementarias***	"	

RESERVAS		₡
Legales	₡	
Estatutarias	"	
Voluntarias	"	
Por Revaluación de Activos Fijos	"	

SUPERAVIT		₡
Remanente de Utilidades Ejercicios Anteriores	₡	
Utilidades del Ejercicio	"	

		₡

CUENTAS DE ORDEN POR CONTRA		₡

- * Amortizables en 5 años
- ** Valuados al Precio de Adquisición y costo.
- *** Para el caso de la empresa Individual de Responsabilidad Limitada.

Al presentar el esquema del Balance hemos tomado en consideración los siguientes aspectos:

La posición de las cuentas se ha hecho con base en un criterio de liquidez, es decir, la prioridad en la clasificación de los bienes está determinada por su mayor facilidad de la conversión de los mismos en dinero efectivo, en vista de que éste es el bien más líquido. Esta modalidad es la que se usa en nuestro medio, por cuya razón el proyecto de Balance que aparece en este ejemplar se ajusta a tal práctica. Así sucesivamente se continúa la descripción de los bienes hasta llegar a aquellos Activos que no tienen un destino definido a la fecha del Balance. Igual sistema se sigue con el Pasivo dándole una posición según sea su grado de exigibilidad. Finalmente aparecen clasificados: el Capital, las Reservas y el Superavit.

En algunos países de la América del Sur se acostumbra clasificar los bienes del Activo en dos grandes grupos:

- A) Bienes en Cambio
- B) Bienes en Uso

Volviendo a nuestro Código de Comercio observamos que sigue un criterio completamente diferente al expuesto anteriormente.

Como puede apreciarse de la lectura del artículo 443, los bienes a que se les da mayor importancia en el Balance es a los Inmuebles y muy posteriormente se cita el efectivo en Caja y Bancos.

Este criterio es observado por la técnica contable inglesa.

No obstante, la circunstancia de dar mas importancia a unos bienes que a otros, no tiene mayor trascendencia en cuanto a la determinación del patrimonio.

El proyecto de Balance que se presenta en esta tesis sigue, en el fondo, la naturaleza de los bienes que aparecen mencionados en el artículo 443; pero hemos variado el nombre de la cuenta tratando de darle mayor rigor científico.

El proyecto puede ajustarse a empresas individuales y sociales.

Por último debemos aclarar que será la oficina del Estado a quien corresponde la fiscalización de las empresas individuales o sociales, la que con toda autoridad indicará como deben estructurarse los Balances. Nosotros únicamente expresamos nuestro punto de vista técnico, con el propósito de aportar una opinión sobre el particular.

Consultando la publicación "Leyes y Códigos de México", observamos que en relación con el Balance, únicamente se limita a establecer que dicho documento debe expresar el Activo, Pasivo y Capital, pero sin ocuparse de los detalles, o sea de las subclasificaciones que integran cada uno de los tres grandes elementos del Balance. (Artículos 172 y 173).

Consideramos que en nuestro caso el Código de Comercio ha legislado sobre un aspecto puramente técnico, que pertenece a las --

normas y procedimientos de contabilidad generalmente aceptados y no a un Código.

EL INFORME DEL AUDITOR

Las normas y procedimientos que utiliza el auditor en el análisis de los Estados Financieros, son la base para que dicho profesional esté en condiciones de emitir su opinión sobre si el Balance General, el Estado de Pérdidas y Ganancias y cualquier otro documento contable o financiero reflejen, dentro de ciertos límites, la concordancia de dichos estados con la superación de la Empresa y con su posición económica y financiera. Generalmente los auditores formulan su opinión a través de los informes, que la práctica norteamericana ha dividido en Informe Corto e Informe Largo.

El Informe Corto comprende los siguientes documentos:

- I - El Dictamen, que es la opinión del profesional sobre --
los Estados que le han sido sometidos a su conocimiento.
- II - El Balance General.
- III - El Estado de Ganancias y Pérdidas (Estado de Rentas y Gastos).
- IV - Estado de Modificaciones al capital; y
- V - Notas a los Estados Financieros.

Por su parte el Informe Largo comprende las observaciones y las sugerencias que el auditor considere oportuno sugerir para la buena marcha de la Empresa de que se trate o para corregir irregu-

laridades en el control interno. Aunque en cada empresa el profesional de la Contaduría Pública tiene que hacer sus propias observaciones, generalmente el Informe Largo puede comprender los siguientes aspectos:

- I - El Control Interno
- II - El Aspecto Administrativo
- III - La situación económica y financiera de la empresa
- IV - Política Comercial
- V - Régimen Legal
- VI - Aspectos Fiscales, y
- VII - Varios

Es posible que en una empresa haya que tratar todos los puntos enunciados o algunos de ellos, pues en esta materia entra en juego el criterio profesional para poder determinar qué aspectos debe contener el informe.

Esta circunstancia, que consiste en determinar la profundidad con que debe realizarse la auditoría y el alcance del informe del auditor, permite utilizar el criterio profesional que presenta esta actividad.

En nuestro Código de Comercio, en el artículo No. 233 se menciona: "el informe del Auditor" y en el artículo 284 establece que el auditor formulará Dictamen sobre el Balance y Anexos."

Nos corresponde ahora exponer el alcance del Artículo 223 y -- 284 del Código de Comercio e indicar a cuál de los Informes se refieren dichos artículos.

El Artículo 223 al determinar los asuntos que debe conocer la Junta General Ordinaria de Accionistas, en el Ordinal I, dice:

"La Memoria de la Junta Directiva, el Balance General, el Estado de Pérdidas y Ganancias y el INFORME DEL AUDITOR..."

Por su parte el Artículo 284 establece lo siguiente: "

"El Auditor, en el término de 30 días contados desde que reciba el Balance y anexos, formulará DICTAMEN SOBRE EL MISMO, CON TODAS LAS OBSERVACIONES Y PROPOSICIONES QUE JUZGUE CONVENIENTES".

De los artículos transcritos surgen entonces las siguientes - preguntas:

- a) ¿Es el Dictamen el que debe prevalecer o es el Informe que menciona el Artículo 223 el que debe presentar el Auditor ante la Junta General de Accionistas?

NUESTRA OPINION

Nos parece que ambos documentos tienen que ser elaborados por el Auditor.

El Dictamen sintetiza la opinión del referido profesional sobre los Estados Financieros por él examinados, aunque es posible que el mismo Dictamen contenga "salvedades". El informe comprende ampliaciones sobre el contenido de las cuentas del Balance o bien puede comprender aspectos fiscales, económicos, administrativos y de control interno de la empresa de que se trate.

Analizando el artículo 284, somos de opinión que se refiere al Dictamen y además al Informe cuando dice: "Con todas las proposiciones y observaciones que juzgue convenientes".

De tal manera que el Dictamen es uno técnicamente considerado y las observaciones y proposiciones representan el Informe sobre el Balance y anexos.

1 En la experiencia profesional mexicana, con el nombre de INFORME se comprende tanto el Dictamen como los comentarios sobre los Estados Financieros. Este mismo criterio es el que se utiliza en el artículo 223 cuya parte pertinente ya se relacionó y que expresamente dice: "EL INFORME DEL AUDITOR".

Estas consideraciones nos llevan a la conclusión que de confor-

midad con nuestro Código de Comercio los auditores cuando prestan su colaboración en las empresas deben presentar a conocimiento de la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, el Dictamen y el Informe sobre el Balance y sus anexos.

ASPECTO DOCTRINARIO

El Dictamen es el equivalente al "CERTIFICADO" usado por nuestros profesionales salvadoreños, denominación que la práctica moderna mas reciente está sustituyendo por la primera de estas acepciones o simplemente por la de "OPINION" o "INFORME-OPINION".

La forma de redacción del Dictamen se ha vuelto casi universal y comprende dos partes principales que son: A) Párrafo de alcance o de procedimiento, y B) Párrafo de Opinión. A su vez el párrafo de alcance presenta la siguiente estructura: a) La afirmación del auditor de haber examinado los estados de conformidad a las normas de auditoría, y b) la afirmación del profesional de que utilizó los procedimientos que consideró necesarios en las circunstancias.

La segunda parte también contiene dos enunciados: A) La opinión del profesional en cuanto a que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa a la fecha a que dichos estados se refieren de conformidad a principios de contabilidad generalmente aceptados y

B) que tales principios contables han sido aplicados en forma consistente en relación con el ejercicio precedente.

El Dictamen de estilo clásico ha servido durante muchos años y su redacción se ha utilizado de manera casi universal, sin embargo, las tendencias modernas pugnan por revisar su contenido y puede suceder que en algún próximo Congreso sea tema de discusión.

En cuanto al Informe, como es de suponerse, no existe ninguna fórmula especial ni puede existir y queda a buen criterio del profesional su estructura y redacción.

¿CUANTAS VECES DEBE PUBLICARSE EL BALANCE ANUAL
DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS EN EL DIARIO OFICIAL?

El artículo 286 del Código de Comercio determina que aprobada la gestión en las Sociedades Anónimas se publicará en el Diario Oficial, a mas tardar 15 días despues de la celebración de la Junta.

Entendemos que al publicar el Balance, queda publicada la gestión, aunque solo sean los resultados económicos y financieros finales de ésta los que figuran en dicho estado. Esta tesis es importante y es la base de la cual partiremos para continuar el presente estudio. Hay que convenir con que el artículo 286 se presta a dudas y a diversas interpretaciones.

Nos toca ahora tratar sobre las veces que debe publicarse el Balance en el Diario Oficial.

Ultimamente hemos observado que las sociedades anónimas publican el Balance "tres veces en el Diario Oficial y tres veces en un diario de circulación nacional. Si a eso agregamos que el artículo 484 numeral 3o.) indica que el Registrador de Comercio debe publicar en su órgano oficial los Balances que le envíen las sociedades

- de responsabilidad limitada, las sociedades de capitales y las empresas individuales de responsabilidad limitada.

Es indudable que la base legal que se ha tenido para tal -- procedimiento de publicación, lo encontramos en el artículo 486 del Código de Comercio al cual queremos hacerle algunos comen-- tarios:

"Art. 486.- Siempre que la ley determina que un ACTO debe publicarse, este se hará en el Diario Oficial y en un diario de circulación nacional, por tres veces en cada uno, a menos que la ley determine un número diferente. Las publicaciones deberán ser alternas".

Los plazos consiguientes se contarán desde el día siguiente al de la última publicación en el Diario Oficial".

Como puede observarse en la primera parte dice claramente siempre que la ley determine que un acto debe publicarse, este se hará en el Diario Oficial y en un Diario de circulación nacional por tres veces en cada uno, en forma alterna. Entendemos que el término ACTO está aquí en un sentido lato, es decir, como una mera manifestación de voluntad y no en sentido jurídico. En este aspecto caeríamos en la teoría del acto jurídico - que nos llevaría hablar de los actos jurídicos voluntarios, de los actos jurídicos involuntarios, de los hechos jurídicos y a

todas aquellas manifestaciones de voluntad, que crean, modifican o extinguen derechos u obligaciones.

Es difícil aceptar que un Balance sea un acto; para nosotros es un documento que se convierte en un documento oficial con la aprobación de la Asamblea General de Accionistas. En última -- instancia el Balance representa una serie de actos, pero no UN ACTO.

Consideramos entonces que la publicación del Balance está ordenada en el artículo 286 y es, por consiguiente, especial para el Balance (gestión), y no consideramos muy feliz la aplicación del criterio del artículo 486, tal disposición es de carácter general y no puede prevalecer sobre la disposición especial que está contenida en el primer artículo mencionado. Además, tal disposición es muy precisa cuando dice que debe publicarse en el Diario Oficial y no hace ningún otro agregado a diarios o periódicos de --- circulación nacional.

Este criterio es sustentado por un grupo de distinguidos -- profesionales del Derecho quienes han tenido la gentileza de externarnos su opinión, la cual compartimos plenamente. Los actos que deben publicarse aparecen en el Código de Comercio identificados con la expresión "se publicará". Esta expresión, así llanamente,

queda directamente vinculada con el artículo 486, de tal suerte que los actos publicables son, entre otros, las convocatorias a Asambleas, el acuerdo del aumento de capital, la solicitud de reposición de una acción extraviada y otros semejantes. En materia de publicidad hay dos aspectos: la publicidad formal a que se refiere el artículo 461 y la publicidad material del ya referido artículo 484.

CONCLUSION

Nos inclinamos por aconsejar, salvo mejor opinión, que el Balance solo debe publicarse una vez en el Diario Oficial con base en el artículo 286.

Lo anterior es independiente de la publicación material dada al Registrador en relación con los Balances de las sociedades a que se refiere el artículo 484, del Código de Comercio.

UN NUEVO CONCEPTO DE RENTA IMPONIBLE

En vista de que ha tomado mucha actualidad e interés la interpretación auténtica que ha dado la Honorable Asamblea Legislativa al Decreto 609 del 20 de Mayo de 1966, que establece un REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS DOMICILIADAS EN EL PAIS.

Este tema tiene aspectos jurídicos y también efectos económicos que es muy del caso relacionar para poder situar este asunto en toda su realidad objetiva.

El Decreto 609 en su Artículo 15 expresa claramente que en -- las materias no reguladas por dicho Decreto se aplicarán las dis-- posiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Hay que hacer notar además, que el Decreto en comento, no da definiciones, por lo que en cuanto a procedimientos y conceptos de algunas instituciones del Derecho Tributario, debe aplicarse la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como queda expresado.

Al hacer una comparación conceptual en lo referente a la Renta Imponible que proporciona la Ley de Impuesto sobre la Renta y la determinación que da el Decreto 319, podemos comprobar que se trata de institutos diferentes en sus elementos constitutivos.

Veamos a manera de ejemplo la comparación que se deduce de lo

anteriormente expresado:

	Renta Imponible según Ley de Impuesto Sobre la Renta	Renta Imponible según interpre- tación auténti- ca del Decreto 319
	<u> </u>	<u> </u>
RENTA BRUTA	<u>100.00</u>	<u>100.00</u>
Menos:		
Ingresos exentos por ley (arts. 21 y 24 de la ley de Im- puesto sobre la Renta).	5.00	5.00
Deducciones del Artículo 26*	<u>40.00</u>	<u>40.00</u>
RENTA NETA	<u>55.00</u>	<u>55.00</u>
Deducciones adicionales del ar- tículo 27*	15.00	15.00
Deducciones adicionales del ar- tículo 28* (Especialmente Utili- dades Reinvertidas en Empresas Industriales)	<u>10.00</u>	<u>-.-</u>
RENTA IMPONIBLE	<u><u>30.00</u></u>	<u><u>40.00</u></u>

* Se refiere a Artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Como puede observarse en este ejemplo simplificado, el concepto de Renta Imponible en el Decreto 319 es mas restringido puesto que excluye las deducciones del artículo 28. Este artículo 28 comprende las siguientes deducciones adicionales a la Renta Bruta en las sociedades anónimas:

- 1 - El monto de que sus utilidades hayan afectado durante el ejercicio las empresas industriales (sociedades anónimas) para el incremento de su capacidad productiva.
- 2 - El monto de los intereses que perciban las instituciones de crédito por razón de préstamos concedidos a empresas industriales organizadas como sociedades anónimas.
- 3 - Las Reservas Legales que constituyan las sociedades anónimas con base en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código de Comercio.

De tal suerte que aquellas sociedades anónimas que deseen - capitalizar o mantener en reserva sus utilidades reinvertidas, las reservas legales y los intereses (utilidades) provenientes de préstamo a empresas industriales, tendrán que pagar el impuesto de capitalización o de mantenimiento en reserva. El caso de los intereses es mas propio de las instituciones bancarias o financieras, que se reflejan en sus utilidades de fin de ejercicio. DE CONFORMIDAD A LA EXPOSICION QUE ANTECEDE CABE ENTONCES PREGUNTARSE SI JURIDICAMENTE EL DECRETO 319 ES A LA LUZ DEL DERECHO REALMENTE UNA INTERPRETACION AUTENTICA O UNA VERDADERA REFORMA?.

Nuestra opinión: La Ley de Impuesto sobre la Renta sirvió de base en el pasado para interpretar el Decreto 609 y continuará sirviendo en el futuro para aquellas materias no reguladas en el citado

Decreto, a excepción de lo que debe entenderse por RENTA IMPONIBLE.

Ante el Decreto 319 estamos en presencia de una disposición nueva pues restringe un concepto mayor de renta imponible que ya había sido tradicionalmente aceptado en forma expresa con base en el artículo 15 del citado Decreto.

¿Cuáles son entonces los efectos jurídicos de esta delimitación de conceptos? Por tratarse, según nuestra modesta opinión, de una REFORMA, debe aplicarse desde la fecha de su vigencia hacia el futuro, pero jamás darle efecto retroactivo por los mismos principios en que se basa el Derecho.

EFFECTOS ECONOMICOS

Existen dos caminos trazados por el Decreto 609, uno es la capitalización de utilidades y el otro el mantenimiento de las mismas en reserva. Tenemos también otras opciones: Distribuir las utilidades a través de Dividendos o reinvertirlas aumentando la capacidad productiva de las plantas industriales, estos aspectos aparecen en la ley de Impuesto sobre la Renta.

En lo referente a la política de reinversión de utilidades para aumentar la capacidad productiva de las plantas industriales, - puede suceder en el futuro que nuestro accionista se abstenga de fomentar la expansión de tales plantas. Antes del Decreto 319 era un

gran atractivo para el empresario reinvertir utilidades, con ello colaboraba al desarrollo económico del país en forma inmediata y posteriormente, cuando decidía capitalizar tales utilidades, no pagaba el impuesto de capitalización del 12% porque las utilidades capitalizadas no formaron parte de la renta imponible de conformidad con la ley de la materia.

Nuestro accionista preferirá que se le repartan dividendos, pues la "reversión" aunque realmente le beneficia, esto será a largo plazo; de inmediato no le ofrece mayores atractivos.

El panorama cambiaría mucho si se deja vigente el Decreto 319, pues se desvirtúan los efectos positivos económicos derivados de la inversión de utilidades, también los beneficios, -- aunque relativos, de la capitalización posterior y, finalmente, hay que considerar la incidencia del efecto multiplicador de la inversión en el campo económico.

Especulando un poco más sobre este tema, y considerando exclusivamente la capitalización y sus resultados económicos y financieros, podemos llegar a la conclusión de que tal política le interesa a nuestro accionista hasta cierto límite, pues tampoco le conviene seguir una política constante de capitalización -- porque puede resultar un exceso de capital en la empresa y las acciones resultan sobrevaluadas. Este sobreprecio en la acción provenientes de capitalizaciones sucesivas, produce una baja en

la rentabilidad de la acción que a su vez origina una disminución en la demanda de las mismas en el mercado de valores.

Debemos entonces rodear la capitalización de atractivos adicionales que provoque en el accionista un cambio de actitud favorable hacia las inversiones.

Muchas de las empresas industriales han llegado a mayores niveles de desarrollo en gran parte por los beneficios derivados de la exención de los impuestos sobre la renta para la sociedad con base en lo que dispone el artículo 28 de la ley, Este crecimiento ha ayudado a ofrecer nuevas oportunidades de empleo y a acrecentar la inversión de la empresa privada, colaborando en esta forma, a la política de inversión pública.

El tema en estudio tiene indudablemente estrechas relaciones con la política económica, la política fiscal y con los criterios de inversión y desarrollo de la iniciativa privada. Todos estos elementos son instrumentos determinantes a corto y largo plazo de un mayor ingreso, de mayores oportunidades de empleo y, en definitiva, a situarnos en mejores niveles de desarrollo económico y social.

Veamos ahora el Decreto 319 con un lente eminentemente técnico y preguntémosnos lo siguiente: ¿ EL DECRETO 319 HA RESUELTO EN SU FONDO EL ASUNTO DE LA CAPITALIZACION?

Consideramos que no y que además de sus efectos negativos, - jurídicos y económicos, también ha dejado instituido para el futuro la inconveniencia de centrar la capitalización referida a la renta imponible.

Este procedimiento no es técnico, pues debería la capitalización referirse a utilidades sociales, utilidades netas, o sea --- aquellas que están disponibles para los accionistas. Esas utilidades sí pueden capitalizarse, pero no la renta imponible o parte de la misma como lo expresan los decretos 609, artículo 2, y el decreto 319 en comento.

NUESTRA OPINION

- 1) Que el Decreto 319 no es una interpretación desde el punto de vista jurídico sino una verdadera reforma a la ley de Impuesto sobre la Renta.
- 2) Que como reforma que es debe aplicarse desde su vigencia hacia el futuro.
- 3) Que el Decreto 609 en su artículo 2 no debe referirse a la renta imponible cuando trata sobre la capitalización, si no que debe tomar como base el concepto de utilidad neta o utilidad social, conceptos estos que son hasta cierto punto divergentes con el de renta imponible. Este último incluye valores que económicamente representan gastos lo que imposibilita su capitalización.



- 4) Que la Honorable Asamblea Nacional Legislativa estudie con más detenimiento la interpretación auténtica para mejorar -- los efectos económicos jurídicos de la citada disposición -- fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- I) LA RIQUEZA DE LAS NACIONES
Adam Smith, Editorial Aguilar 1956
- II) PRINCIPIOS GENERALES DE TEORIA ECONOMICA
Dr. Javier Angel, Universidad de El Salvador
- III) DIEZ GRANDES ECONOMISTAS
J. A. Schumpeter, Editorial José M. Bosch 1955
- IV) CURSO DE ECONOMIA MODERNA
Samuelson, Editorial Aguilar XVI Edición 1968
- V) HISTORIA DE LA CONTABILIDAD (History of Accounting)
Editado por The National Cash Register Company,
1964.
- VI) INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO Y NOCIONES
DE DERECHO CIVIL
Publicado por Universidad Autónoma de México por
Profesor Dr. Jacobo Ramírez Sánchez, 1967.
- VII) AUDITORIA, INTRODUCCION A LA PRACTICA DE LA CON-
TADURIA PUBLICA
Eric L. Kohler. Editorial Diana, S. A.
Quinta Edición, 1966.
- VIII) LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA
Prof. José Antonio Fernández Arena,
Editorial Jus, S. A., 1966.
- IX) FUNDAMENTOS DE AUDITORIA - TOMO II -
R. K. Mautz, Ediciones Macchi, S. A., 1970

- X) AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
Rogerio Casas-Alatraste H.,
Editado por Universidad Autónoma de México,
1965.
- XI) CURSO DE AUDITORIA - TOMOS I Y II -
A. López de Sá, Selección Contable,
1962.
- XII) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
México, D. F.
- XIII) MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO
Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
México, D. F.
- XIV) AMERICAN BAR ASSOCIATION JOURNAL
Enero de 1973
- XV) ARTHUR YOUNG & COMPANY - AUDITORES
(Milwaukee, U. S. A.)
Correspondencia recibida.
- XVI) INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO MERCANTIL
Roberto Lara Velado
- XVII) CURSO DE DERECHO CIVIL - VOL. I -
Luis Claro Solar
- XVIII) LA PROFESION CONTABLE Y SU FUTURO
Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
México, D. F.

XIV) LEYES Y CODIGOS DE MEXICO
Sociedades Mercantiles y Cooperativas.
Colección PORRUA.- Décima Quinta Edición
México 1971.

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

B I B L I O G R A F I A

- I - CONSTITUCION POLITICA DE LA
REPUBLICA DE EL SALVADOR.
- II - CODIGOS Y LEYES DE LA REPUBLICA
DE EL SALVADOR.
- III - REVISTA DIRECCION Y CONTROL
No. 28, AÑO 14, MES DE ABRIL
DE 1973, VOL. 14, EDITADA EN
MEXICO. POR EL INSTITUO MEXICANO DE
CONTADORES PUBLICOS.
- IV - ECONOMIA DE LAS EMPRESAS INDUSTRIALES
(Rautenstrauch - R. Villers)
- V - PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
(Alejandro Prieto)
- VI - CONTABILIDAD SUPERIOR
(Alejandro Prieto)
- VII - BOLETINES Nos. 1 y 2 DE LA
SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES Y
EMPRESAS MERCANTILES.

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES
Y LA LEGISLACION APLICABLE

B I B L I O G R A F I A

- I - 1.1 CONSTITUCION POLITICA DE LA
REPUBLICA DE EL SALVADOR

- II - CODIGOS
 - 2.1 Código Civil
 - 3.2 Código de Comercio
 - 4.3 Código de Trabajo
 - 5.4 Código Penal
 - 6.5 Código Procesal Civil
 - 7.6 Código Procesal Penal
 - 8.7 Código de Minería

III -

LEYES

- 9.1** Ley de Procedimientos Mercantiles
- 10.2** Ley de Registro de Comercio
- 11.3** Ley de Impuesto sobre la Renta
- 12.4** Ley de Vialidad
- 13.5** Ley de Papel Sellado y Timbres
- 14.6** Ley de Gravamen de las Sucesiones
- 15.7** Ley de Impuesto sobre Donaciones
- 16.8** Ley de Alcabalas
- 17.9** Ley de Saneamiento y Pavimentación
- 18.10** Ley de Parcelaciones
- 19.11** Ley de Propiedad Horizontal
- 20.12** Ley del Instituto Salvadoreño del Seguro Social.
- 21.13** Ley del Fondo Social para la Vivienda
- 22.14** Ley de Arrendamiento de Tierras
- 23.15** Ley de Reforma Agraria
- 24.16** Ley de Creación del Instituto de Transformación Agraria (ISTA)
- 25.17** Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles
- 26.18** Ley de Control de Transferencias Internacionales
- 27.19** Ley de Fomento de Exportaciones
- 28.20** Ley de Fomento Industrial
- 29.21** Ley Reguladora del Ejercicio del Comercio e Industria.

- 30.22 Ley de Riego y Avenamiento
- 31.23 Ley de Inquilinato
- 32.24 Ley de Sociedades de Economía Mixta
- 33.25 Ley de la Dirección General de Estadística y
Censos
- 34.26 Ley de Patentes de Invención
- 35.27 Ley de Pesca y Caza Marina
- 36.28 Ley de Minería
- 37.29 Ley de Creación de la Junta Monetaria
- 38.30 Ley Monetaria de El Salvador
- 39.31 Ley de Instituciones de Crédito y
Organizaciones Auxiliares.
- 40.32 Ley de la Financiera Nacional de la
Vivienda y de las Asociaciones de Ahorro y
Préstamo
- 41.33 Ley sobre Constitución de Sociedades por
Acciones de Economía Mixta
- 42.34 Ley de Fomento de Turismo
- 43.35 Ley de Crédito Rural
- 44.36 Ley de Prenda Agraria, Ganadera e
Industrial
- 45.37 Ley Orgánica de la Dirección General de
Comercio, Industria y Minería.
- 46.38 Ley de Almacenaje
- 47.39 Ley General de Asociaciones Cooperativas
- 48.40 Ley de Creación del Instituto Salvadoreño de
Fomento Cooperativo.



- 49.41 Ley de Casación
- 50.42 Ley del Banco Hipotecario de El Salvador
- 51.43 Ley del Banco de Fomento Agropecuario
- 52.44 Ley de Migración
- 53.45 Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo
- 54.46 Ley de Comercialización y Regulación de Precios.

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

B I B L I O G R A F I A

IV -

REGLAMENTOS

- 55.1 Reglamento de la Ley de Registro de Comercio.
- 56.2 Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- 57.3 Reglamento para la Tasación de Impuesto de Saneamiento y Pavimentación.
- 58.4 Reglamento de la Ley Reguladora del -- Ejercicio del Comercio e Industria.
- 59.5 Reglamento para la Aplicación del Decreto Legislativo No. 38, Artículo 40.
- 60.6 Reglamento del Registro de la Propiedad Raiz e Hipotecas
- 61.7 Reglamento de la Ley de Control de Transferencias Internacionales.

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

B I B L I O G R A F I A

V -

DECRETOS

- 62.1 Impuesto del 1/2% sobre la Transferencia de Bienes Raíces, entre vivos, a cualquier título. Decreto Legislativo No.60 y el -- Reglamento para la aplicación del Decreto Legal No.38 Artículo 4o. del 24 de Abril - de 1939, Diario Oficial No.103, Tomo 126.
- 63.2 Decreto Legislativo No.216 del 25 de Noviembre de 1968, Diario Oficial No.23 Tomo 221 del 13 de Diciembre de 1968.
- 64.3 Decreto Legislativo No.609 "Régimen Especial sobre las utilidades Provenientes de Sociedades Anónimas Domiciliadas en el País"; del 20 de Mayo de 1966 Diario Oficial No.91 Tomo 211 del 20 de Mayo de 1966.
- 65.4 Decreto Legislativo No.319 del 3 de Mayo - de 1973 Diario Oficial No.88 Tomo 239, del 15 de Mayo de 1973.
- 66.5 Tablas de Retención del Impuesto sobre la Renta y Reglas para su Aplicación.
- 67.6 Impuesto de Timbres de Cuota Fija, Artículo 61, Ley de Papel Sellado y Timbres.
- 68.7 Decreto No.66 del Salario Mínimo, del 23 de Julio de 1974, Diario Oficial No.136 Tomo - 244 del 31 de Julio de 1974.

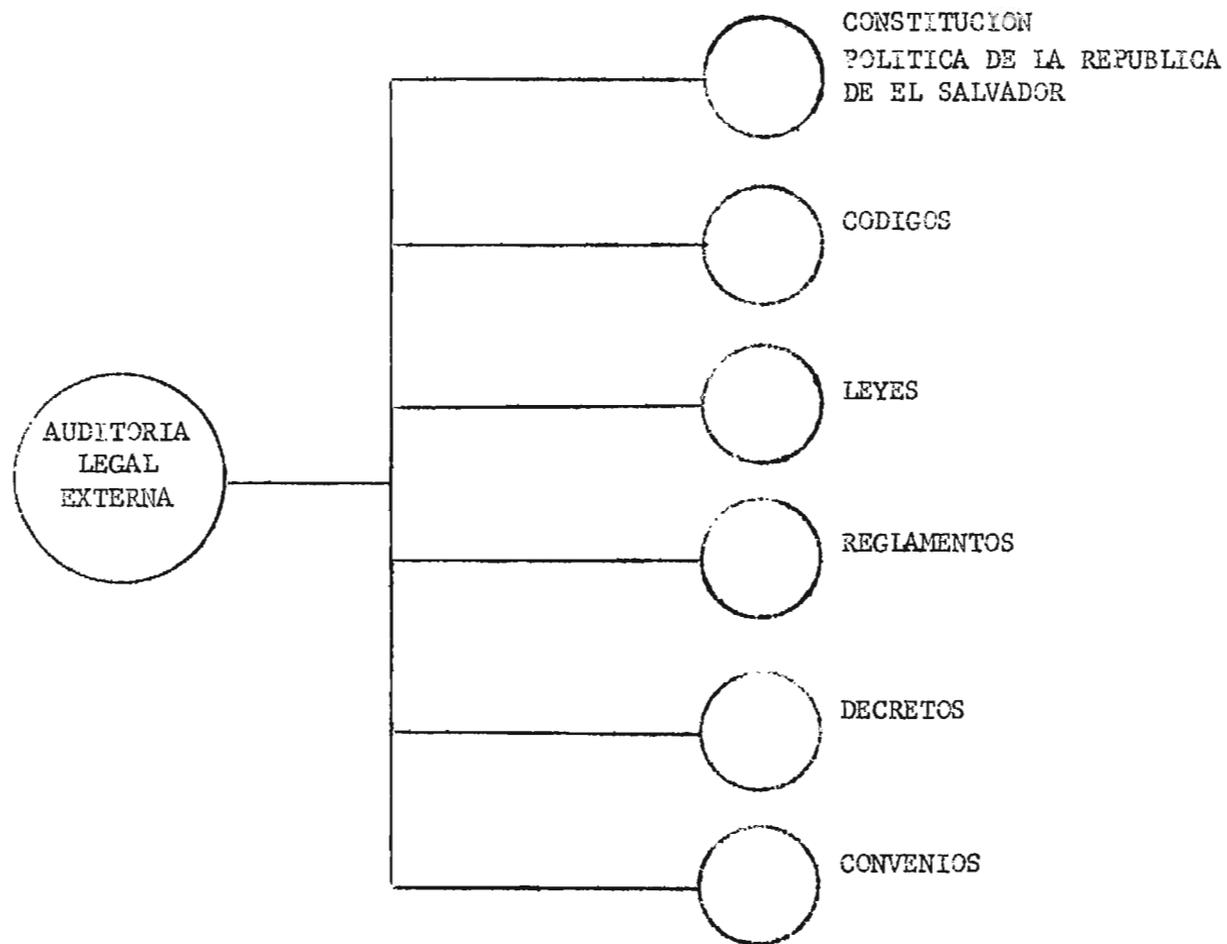
LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

B I B L I O G R A F I A

VI - CONVENIO CENTROAMERICANO DE INCENTIVOS FISCALES.

AUDITORIA LEGAL
EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

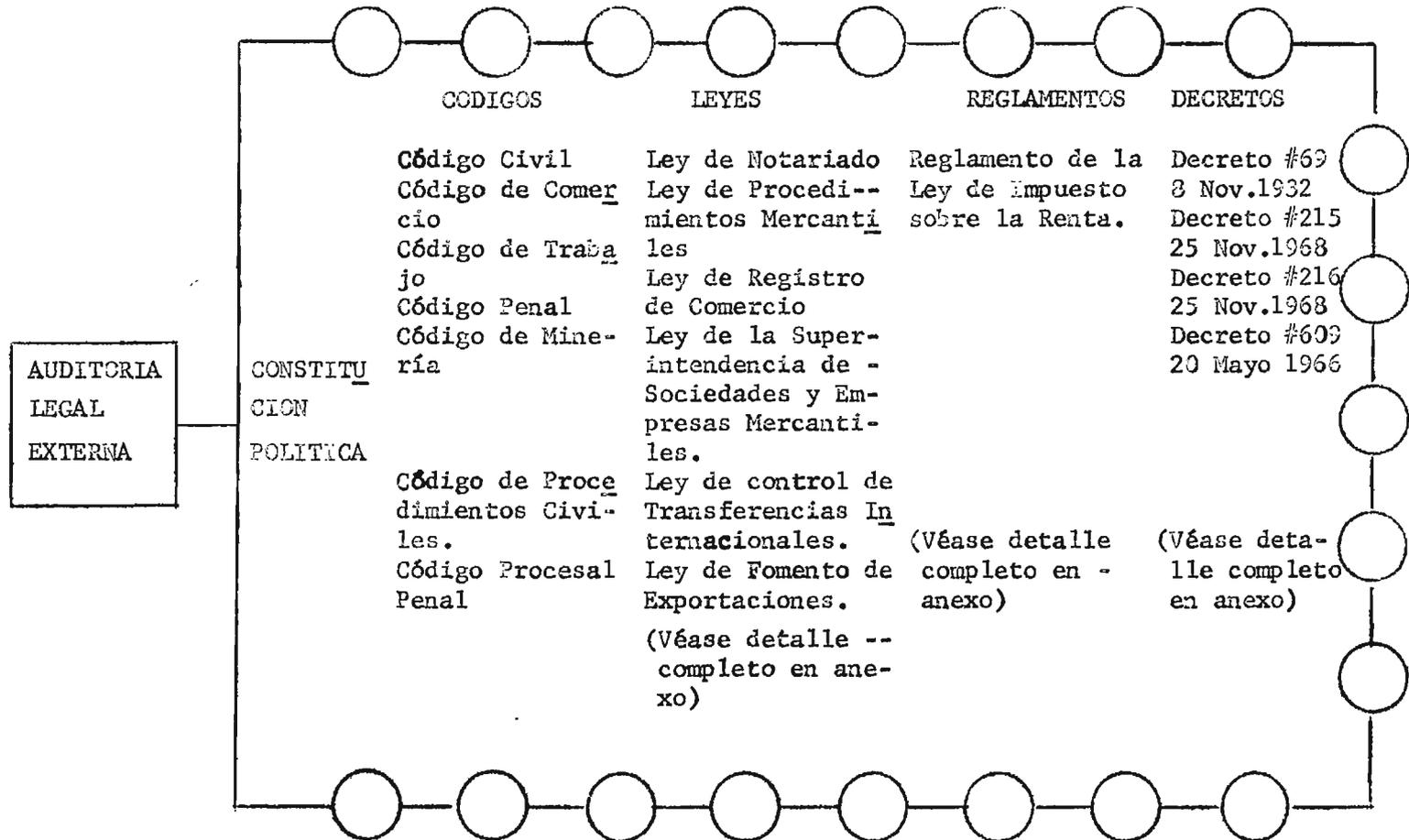
GRAFICA GLOBAL DE MATERIAS



AUDITORIA LEGAL

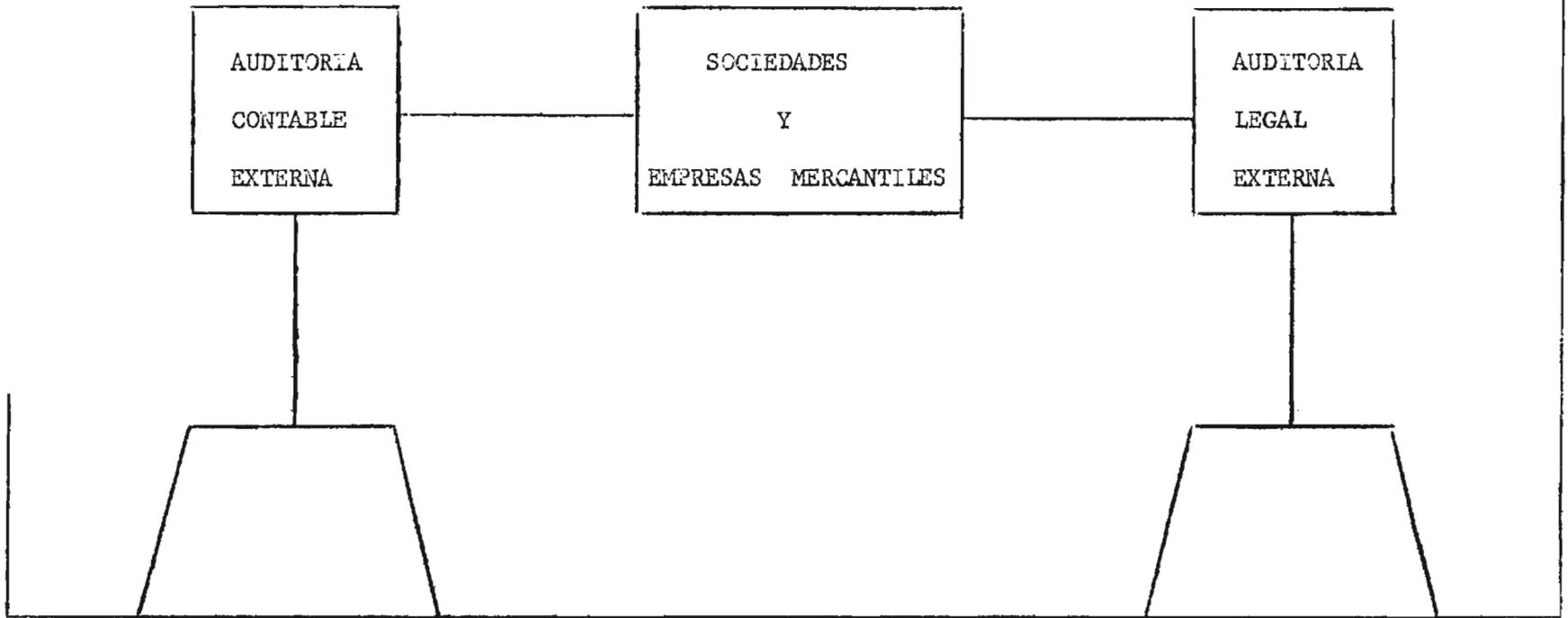
EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

GRAFICA ANALITICA DEL CAMPO DE APLICACION



AUDITORIA LEGAL
EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

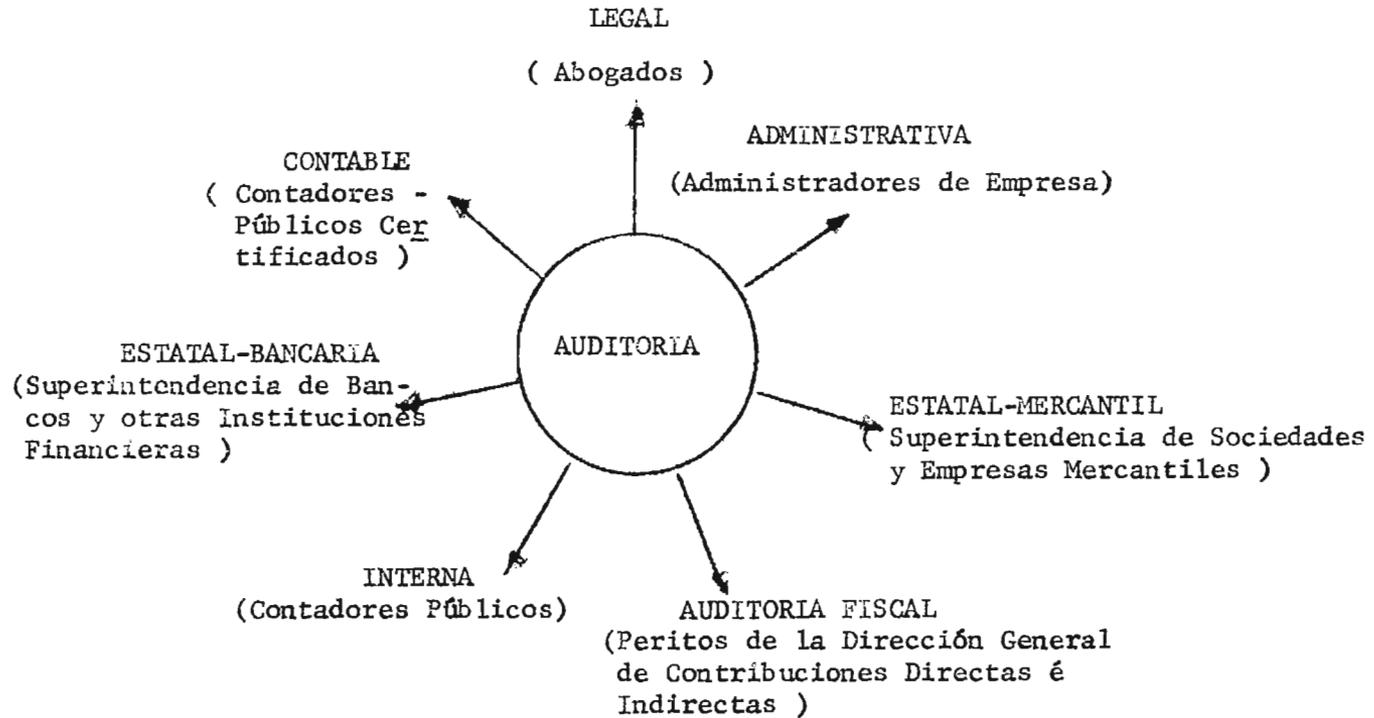
GRAFICA



AUDITORIA LEGAL
EN LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

G R A F I C A
T I P O S D E A U D I T O R I A

PROFESIONALES COMPETENTES



LIBRO 5114

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

CODIGO DE COMERCIO

CLAUSULAS DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCION

DE UNA SOCIEDAD ANONIMA

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD DE TIPO INDUSTRIAL

SI NO

- I) - NATURALEZA, NOMBRE, NACIONALIDAD Y DOMICILIO.
- II) - OBJETO DE LA SOCIEDAD.
- III) - PLAZO.
- IV) - CAPITAL SOCIAL.
- V) - SUSCRIPCION Y PAGO DEL CAPITAL SOCIAL.
- VI) - DE LAS ACCIONES.
- VII) - REGISTRO DE LAS ACCIONES.
- VIII) - PROINDIVISION DE ACCIONES.
- IX) - DISTRIBUCION DE LAS UTILIDADES.
- X) - JUNTAS GENERALES DE ACCIONISTAS.
- XI) - DE LAS CONVOCATORIAS A JUNTAS GENERALES.
- XII) - RESOLUCIONES DE JUNTA GENERAL.
- XIII) - ATRIBUCIONES DE LA JUNTA GENERAL ORDINARIA.
- XIV) - JUNTA GENERAL EXTRAORDINARIA.

SI NO

- XV) - VOTACIONES ESPECIALES PARA LAS JUNTAS
GENERALES EXTRAORDINARIAS.
- XVI) - ADMINISTRACION DE LA SOCIEDAD.
- XVII) - ELECCION DE DIRECTORES. PERIODO DE SUS
EJERCICIOS. Y REQUISITOS PARA OPTAR EL CARGO.
- XVIII) - ATRIBUCIONES DE LA JUNTA DE DIRECTORES.
- XIX) - RESOLUCIONES DE LA JUNTA DE DIRECTORES.
- XX) - REPRESENTACION LEGAL.
- XXI) - MODO DE PROVEER LA VACANTE DEL REPRESENTANTE
LEGAL Y DEL SECRETARIO.
- XXII) - MODO DE PROVEER LA VACANTE DE LOS DIRECTORES
PROPIETARIOS.
- XXIII) - ADMINISTRACION DIRECTA.
- XXIV) - AUDITORIA.
- XXV) - BASES PARA PRACTICAR LA LIQUIDACION DE
LA SOCIEDAD.
- XXVI) - ESTATUTOS SOCIALES.
CLAUSULA TRANSITORIA.

OBSERVACIONES

LA INDUSTRIAL MODELO, S. A.

BALANCE GENERAL AL 30 DE JUNIO DE 1975

A C T I V O

CIRCULANTE		4.498.745
<u>Disponible</u>		41.699
Caja		
Bancos		
<u>Realizable</u>		<u>4.465.696</u>
Cuentas por Cobrar	1.980.126	
-Sin Garantía Real		
Materiales	1.964.132	
Productos Terminados	361.095	
Productos en Proceso	143.043	
Inversiones	<u>8.650</u>	
FIJO		8.242.889
Mobiliario y Equipo	1.144.464	
-Reserva para Depreciación	<u>(603.475)</u>	540.989
Maquinaria	5.746.258	
-Reserva para Depreciación	<u>(1.889.778)</u>	3.856.480
Vehículos	909.869	
-Reserva para Depreciación	<u>(451.104)</u>	458.765
Edificios	2.347.895	
-Reserva para Depreciación	<u>(181.166)</u>	2.166.729
Instalaciones	211.803	
-Reserva para Depreciación	<u>(42.747)</u>	169.056
Terrenos		1.041.587
Intangibles		<u>9.283</u>
OTROS ACTIVOS		134.969
Cargos Diferidos		70.845
Cuentas Transitorias		<u>64.124</u>
	TOTAL ACTIVO	∅ <u>12.876.603</u>
CUENTAS DE ORDEN		∅ <u>67.183</u>

LA INDUSTRIAL MODELO, S. A.

BALANCE GENERAL AL 30 DE JUNIO DE 1975

P A S I V O

CIRCULANTE		5.076.127
Exigible		
Cuentas por Pagar	848.879	
-Sin Garantía Real		
Documentos por Pagar	135.254	
-Con Garantía Real		
Proveedores	1.589.448	
-Sin Garantía Real		
Préstamos a Corto Plazo	2.502.546	
-Con Garantía Real		
FIJO		2.228.234
Préstamos a Largo Plazo	2.228.234	
-Con Garantía Real	<u>2.228.234</u>	
CAPITAL Y RESERVAS		5.572.242
Capital Social Suscrito	2.400.000	
Pagado	<u>2.400.000</u>	
Reserva Legal	315.293	
Reserva Laboral	20.000	
Otras Reservas	408.866	
Utilidades por Distribuir	<u>2.428.083</u>	
Ejercicios Anteriores	1.753.753	
Ejercicio Corriente	<u>674.330</u>	
		<hr/>
	TOTAL PASIVO	∅ <u><u>12.876.603</u></u>
		<hr/>
CUENTAS DE ORDEN POR CONTRA		∅ <u><u>67.183</u></u>

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Es conveniente el tratamiento de Sociedad Colectiva en la Sociedad Anónima ? (Art.9)	_____	_____
2 - Es aconsejable para la Sociedad Anónima adoptar un ejercicio Económico y Fiscal Especial ?	_____	_____
3 - De acuerdo a la Actividad de la Empresa considera importante que ésta sea calificada de conformidad al Art.29 de la Ley para gozar de los Beneficios siguientes: ?		
Art.27 - Amortización de las Pérdidas		
Art.28 - Reinversión de Utilidades	_____	_____
4 - Para efectos de Impuesto sobre la Renta, cual es el domicilio de la Empresa?(Arts.40 y 41)		
Domiciliada - No domiciliada	_____	_____
5 - Están legalizados los Libros de Contabilidad y se llevan con la documentación, registros especiales, para establecer el monto de la Renta -- Bruta, las deducciones y cualquier información que se requiera para determinar la Renta Imponible ? (Art.58)	_____	_____
6 - La Sociedad Anónima le ha dado cumplimiento a la disposición del Art.61 referente a la copia de la Declaración del Pago ó Crédito de Dividendos ?	_____	_____

- | | SI | NO |
|---|-----|-----|
| 7 - Se efectúan las retenciones de Impuesto sobre la Renta a que hacen referencia los siguientes Artículos: 77 - 79 - 80 y 81 ? | ___ | ___ |
| 8 - Se ha cumplido con la disposición del Art.109, que se refiere al envío de lista de empleados con los sueldos respectivos ? | ___ | ___ |

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - El sistema contable es a base de efectivo ó de acumulación ? (Art.36)	___	___
2 - Se ha dado cumplimiento a la disposición del Art. 46 relativa a llevar Registro Pormenorizado de -- los Bienes Depreciables y la Depreciación ?	___	___
3 - Se llevan registros analíticos para el control de los ingresos gravables y de ingresos exentos ? (- Art.47)	___	___
4 - Se cumple con el Art.48 que menciona la contabilidad formal y Libros Legalizados ?	___	___
5 - Los registros de Costos de la Materia Prima de artículos elaborados o semi-elaborados son llevados por la Empresa de conformidad al Art.54 ?	___	___
6 - La empresa practica Inventario Anual según Art.58?	___	___
7 - El inventario anual practicado se valúa de acuerdo a los métodos que la Ley dice en su Artículo - 60 ?	___	___
8 - Se cumple con las disposiciones del Art.81 referente a la independencia de los ejercicios ?	___	___

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION : _____

LEY DE VIALIDAD

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Revisó la Declaración de Impuesto de Vialidad Serie "A" ?	___	___
2 - Es conveniente un ejercicio económico y fiscal especial para la Sociedad ?	___	___
3 - En la Declaración figuran separadamente los valores exentos que señala el Artículo 9 ?	___	___
4 - Verificó si la Sociedad determinó al cierre del ejercicio fiscal el valor real de la participación social de cada uno de los señores Accionistas ?	___	___
5 - La Declaración ha sido preparada y presentada dentro del término Legal ?	___	___

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEYES DE REGISTRO DE COMERCIO Y DE
PROCEDIMIENTOS MERCANTILES

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

Se encuentran inscritos en el Registro de Comercio
los documentos siguientes:

	SI	NO
1 - La matrícula de comerciante individual ?	___	___
2 - La matrícula de comerciante social ?	___	___
3 - La matrícula de empresa mercantil ?	___	___
4 - La patente para ejercer el comercio y la industria ?	___	___
5 - La Escritura Pública de Constitución ?	___	___
6 - Las Credenciales del Gerente General ?	___	___
7 - Las Credenciales de los Directores ?	___	___
8 - Está registrado el nombre comercial ?	___	___
9 - Tiene registradas las marcas de fábrica ?	___	___
10 - Tiene autorización para el uso de marcas de fábrica ?	___	___
11 - Tiene registro de distintivos comerciales ?	___	___

	SI	NO
12 - Tiene registrada la transferencia de distintivos comerciales?	___	___
13 - Tiene registro de patentes de invención ?	___	___
14 - Ha registrado el Balance General ?	___	___
15 - Ha legalizado los libros de contabilidad ?	___	___
16 - Tiene la empresa juicios mercantiles pendientes que exijan el cumplimiento de obligaciones contenidas en documentos ?	___	___
17 - Por imitación de una marca registrada en productos de igual naturaleza a los que se producen ?	___	___
Tiene la empresa juicios ejecutivos en materia mercantil tales como:		
18 - Ejecución de documentos como letras de Cambio, Libranzas, Vales y Pagarés ?	___	___
19 - Fueron protestados en tiempo y forma, previo el reconocimiento del responsable ante el Juez competente ?	___	___
20 - Por dividendos de cupones vencidos de acciones u obligaciones al portador ?	___	___

OBSERVACIONES: (En este espacio emitir opinión de la situación legal que tenga el profesional).

OBSERVACIONES _____

- LEY DE PATENTES DE INVENCION -

CLIENTE: _____

PERIODO DE

AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL.

	SI	NO
1. Tiene la empresa Patentes de Invención de su propiedad?	___	___
2. La propiedad de dicha patente está legalizada?	___	___
3. Se tiene el documento de patente extendida por la oficina respectiva del Registro de Comercio?	___	___
4. Está vigente la patente?	___	___
5. Hay posibilidades de reforma del descubrimiento o artículo patentado, a fin de obtener los <u>beneficios</u> necesarios?	___	___
6. Se tramitó conforme disposiciones del Título IV y V de la Ley de Patentes de Invención?	___	___
7.- Existe alguna causal de nulidad de las patentes, por disposiciones establecidas en el Título VIII de la Ley?	___	___
8. Se tomaron las medidas legales por algún caso de falsificación detectado?	___	___
9. Cuál es la situación del juicio?	___	___
10. Se cumplió con el arancel determinado por la Ley?	___	___

OBSERVACIONES

LEY DE MARCAS DE FABRICA

CLIENTE: _____

PERIODO DE: _____

AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL.

- | | SI | NO |
|--|-------|-------|
| 1. Dentro de los productos que elabora la fábrika, existe alguno que se deba proteger con las disposiciones de esta ley siempre que estén incluidas dentro de las estipuladas en el Art. 34? | _____ | _____ |
| 2. Comprobar si existen juicios de reclamación por uso <u>in</u> debido de marcas de fábrika o de comercio que sean <u>pro</u> piedad exclusivas de la empresa. | _____ | _____ |
| 3. Existen los documentos auténticos de la transferencia de una marca, y se encuentran inscritos en la oficina del Registro de Comercio? | _____ | _____ |
| 4. Si se encuentran en trámites algunos derechos para -- marca de fábrika o de comercio, comprobar si se están cumpliendo los requisitos exigidos por esta ley. | _____ | _____ |
| 5. Tiene en su poder todos los certificados de registro, de las marcas a favor de la empresa, según lo dispues <u>to</u> en el art. 18 de esta ley? | _____ | _____ |
| 6. Hay marcas que están por caducar, a fin de renovar -- las de acuerdo al art. 21? | _____ | _____ |
| 7. Se comprobó en la oficina de Patentes y Marcas de Fábrika del Registro de Comercio, si se encuentran inscritas en sus archivos, según el art. 22? | _____ | _____ |

- | | SI | NO |
|--|-------|-------|
| 8. Comprobar si la oficina del Registro de Comercio ha remitido a cada una de las Aduanas un facsimil de cada marca registrada, a fin de que no sean introducidas al país mercaderías con marcas imitadas. | _____ | _____ |
| 9. Se cumplió con las disposiciones de la ley con relación al arancel del Registro? | _____ | _____ |

OBSERVACIONES

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES
Y EMPRESAS MERCANTILES

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - El sistema contable actual, comprende manual y - catálogo de cuentas autorizado por la Superinten- dencia ? (Art.9)	___	___
2 - Se ha enviado a la Superintendencia Balance Gene- ral y Estado de Pérdidas y Ganancias del último cierre de ejercicio Económico ? (Art.11)	___	___
3 - Se ha enviado a la Superintendencia la nómina - de los Representantes ó Administradores, inclu- yendo Gerentes, Agentes, etc. ? (Art.11)	___	___
4 - Fueron publicados en el Diario Oficial los docu- mentos anteriores antes de ser enviados a la -- Superintendencia ? (Art.12)	___	___
5 - Se han constituido las Reservas Legales y las - estatutarias ? (Art.26)	___	___
6 - Se han distribuido utilidades realmente no per- cibidas ? (Art.26)	___	___
7 - Se cumplen las estipulaciones contenidas en las Escrituras Sociales ó en los Estatutos?(Art.26)	___	___
8 - Se ha enviado a la Superintendencia copias cer- tificadas de las Actas de quorum ó de Junta Ge- neral de Accionistas ? (Art.26)	___	___

- | | SI | NO |
|---|-----|-----|
| 9 - Se han registrado en el Registro de Comercio todo lo relativo a ello ? (Art.26) | ___ | ___ |
| 10 - La Reserva Legal está disponible ? (Art.28) | ___ | ___ |
| 11 - La Reserva Legal está invertida ? (Art.28) | ___ | ___ |

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY DE CONTROL DE TRANSFERENCIAS
INTERNACIONALES Y SU REGLAMENTO

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Le son atribuibles a su empresa los aspectos relacionados con la presente Ley de una manera directa?	_____	_____
2 - Es su empresa de las que poseen Capital Social - netamente Salvadoreño?	_____	_____
3 - Si la respuesta es "NO" prepare un detalle de la composición del Capital Social incluyendo procedencia.		
4 - Está el % de Capital Extranjero debidamente inscrito ante el Ministerio de Economía?	_____	_____
5 - Si la respuesta es "SI" dar el número ó números de las resoluciones de dicho Ministerio.		
6 - Se ha solicitado calificación del Ministerio de Economía a fin de gozar de los Beneficios que otorga el Art.40 del Reglamento de la presente Ley ?	_____	_____
7 - Ha operado su empresa Préstamos en Divisas Extranjeras con plazos menores de un año ?	_____	_____

SI NO

- 8 - Ha tramitado la aprobación y registro de los --
préstamos según el numeral anterior, ante el De-
partamento de control de Cambios del Banco Cen-
tral ? ____ ____
- 9 - Ha operado su empresa Préstamos en Divisas Ex--
tranjeras a plazos superiores a un año ? ____ ____
- 10 - Ha inscrito dichos préstamos ante el Ministerio
de Economía ? _____ dé el número de reso-
lución. _____

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION : _____

DECRETO 609

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Es conveniente la Capitalización de las Utilidades ?	___	___
2 - Es aconsejable mantener en reserva las Utilidades ?	___	___
3 - De conformidad a lo acordado en Asamblea General de Accionistas referente a las utilidades, se ha presentado la Declaración Correspondiente ?	___	___
4 - Ha sido pagado el Impuesto dentro del término Legal ?	___	___
5 - Ha sido informado cada Socio y la Dirección General de Contribuciones Directas de los datos que menciona el Artículo 10 ?	___	___
6 - Al determinar la Renta Imponible para la determinación del Impuesto de Capitalización ó mantenimiento de Reserva de las Utilidades se tomó en cuenta las disposiciones del Decreto 317 ?	___	___

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY REGULADORA DEL EJERCICIO
DEL COMERCIO E INDUSTRIA

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Entre los Accionistas hay personas naturales ó - jurídicas nacionales de países fuera del área cen- troamericana ? (Art.2)	_____	_____
2 - Los Accionistas no centroamericanos tienen paten- te para ejercer la industria a través de la Socie- dad ? (Art.5)	_____	_____
3 - El capital líquido de la sociedad es menos de los ¢ 100.000.00 ? (Art.3)	_____	_____
4 - Algún accionista no centroamericano ejerce el car- go de Director, Gerente ó Representante ? (Art.4)	_____	_____
5 - La Sociedad explota industria que no existe en al- guna circunscripción Departamental ? (Art.12)	_____	_____
6 - La patente tiene menos de 6 años de haber sido -- concedida ? (Art.12)	_____	_____
7 - La Sociedad tiene Agentes o empleados ambulantes dedicados a la venta al por menor de sus produc- tos fuera del establecimiento ? (Art.17)	_____	_____
8 - Si el capital líquido de la Sociedad es menor de ¢ 100.000.00 se ha pedido los Beneficios de la - Ley de Fomento Industrial?	_____	_____

NOTA: El Artículo 5 del Reglamento de la Ley Reguladora del Ejercicio e Industria excluye a las Sociedades de ejercer la Industria a través de Empresas que ya lo ejerzan; a menos, que las acciones de Capital en su totalidad, sean de propiedad de personas naturales que sean nacionales de los países centroamericanos.

OBSERVACIONES

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY DE FOMENTO DE EXPORTACIONES

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Es su empresa de las que fabrican o comercializan productos manufacturados, semi-manufacturados, -- agroindustriales, artesanales y agropecuarios no - tradicionales?	_____	_____
2 - Está su empresa efectuando ventas fuera del Merca <u>do</u> Común Centroamericano ?	_____	_____
3 - En cual de las tres clasificaciones ubicaría a su Empresa: ? a) Industria de Exportación Neta b) Industria Mixta c) Empresas Comerciales de Exportación		
4 - Ha gestionado para su empresa la calificación co <u>r</u> respondiente ante el Ministerio de Economía?	_____	_____
5 - Si la respuesta es afirmativa, determine los bene <u>f</u> icios.		
*		
6 - Está su empresa cumpliendo con las obligaciones que le son atribuibles por el otorgamiento de - Beneficios de acuerdo con esta Ley?	_____	_____

SI NO

7 - Exponga brevemente la forma en que está cumpliendo con los aspectos del numeral anterior.

8 - Está su empresa utilizando los servicios de las Zonas Francas? _____

9 - Si la respuesta es negativa exponga las razones para no utilizarlos.

10 - Posee su empresa inmuebles comprendidos en el área de una Zona Franca ? _____

OBSERVACIONES _____

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

CONVENIO CENTROAMERICANO DE INCENTIVOS
FISCALES AL DESARROLLO INDUSTRIAL

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Está gozando la empresa de los Beneficios del - Convenio?	___	___
2 - Si la respuesta es afirmativa, en qué clasificac <u>ión</u> le fueron otorgados los Beneficios ?		
a) _____		
b) _____		
c) _____		
3 - Tiene además de la clasificación, beneficios -- por equiparación ?	___	___
4 - Incluya en esta información la vigencia de los Beneficios y el número de Acuerdo.		
5 - Revisó si la empresa está contabilizando sepa- radamente los productos que tienen beneficios de los que no lo tienen?	___	___
6 - Está usted satisfecho de los beneficios otorga- dos a su empresa ó considera necesaria una re- visión para tratar de ampliarlos ?	___	___
7 - Está aprovechando en su totalidad los benefi- cios otorgados a su empresa ?	___	___
8 - Está su empresa acogida a Leyes nacionales que aumenten los beneficios del Convenio ?	___	___

	SI	NO
9. Si la respuesta es afirmativa, ha solicitado los beneficios que otorga esta ley según Art. 5o., antes de poner en práctica estos proyectos?	___	___
10. Obtuvo la empresa beneficios, según Decreto Legislativo No. 661 del 22 de Mayo de 1952?	___	___
11. Se encuentra la empresa sujeta a leyes especiales de Fomento?	___	___
12. Los artículos producidos por la empresa, están comprendidos dentro del tratado de libre comercio en Centro América?	___	___
13. Puede la empresa obtener en forma parcial o total, los beneficios que disfrutaban otras empresas en otros países de Centro América, que producen los mismos artículos?	___	___
14. Si la empresa goza o hubiere gozado de los beneficios de esta ley o si la ley de Fomento de Industrias de Transformación puede obtener los beneficios de equiparación?	___	___
15. Tiene la empresa autorización de los Ministerios de Economía y Hacienda, para hacer el registro aduanal en Pólizas de Importación Temporal, de materia prima, productos semi elaborados, envases y demás artículos empleados en los productos a exportarse?	___	___
16. En fechas anteriores se han negado total o parcialmente las solicitudes de la empresa, tendientes a obtener los beneficios que concede esta ley?	___	___
17. Si la empresa goza de los beneficios, se han dado cumplimiento a los requisitos del Art. 16 para no perder tal prerrogativa?	___	___
18. Se ha previsto la conveniencia de acogerse a la ubicación de la empresa dentro de un área de terreno que sea declarado recinto fiscal, según Art. 17 de esta ley?	___	___

	SI	NO
19. La resolución de beneficios solicitados, comprende todos los que establece la ley?	_____	_____
20. Si la empresa ha vendido artículos introducidos -- con franquicia al amparo de esta ley, se cumplió con las exigencias del caso, según Art. 25 y 27 de esta ley?	_____	_____
21. Si la empresa ha sido transferida, mas bien ha - cambiado de titulares, se ha solicitado la con-- tinuación de los beneficios según Art. 26?	_____	_____

OBSERVACIONES

LEY DE FOMENTO INDUSTRIAL

CLIENTE: _____

PERIODO DE:

AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL.

	SI	NO
1. Está la empresa comprendida dentro de las establecidas en el Art. 1o. de esta ley?	_____	_____
2. Se puede clasificar como de iniciación?	_____	_____
3. Se puede clasificar como de incremento?	_____	_____
4. Se han solicitado los beneficios que otorga esta ley?	_____	_____
5. Si se está gozando de estos beneficios, están -- comprendidos todos los que otorga esta ley, según su clasificación?	_____	_____
6. El beneficio obtenido cubre las exenciones de impuestos fiscales y municipales, tanto a la empresa como al socio individualmente, respecto a los dividendos?	_____	_____
7. Se están cumpliendo con los porcentajes establecidos tanto en las franquicias aduanales como en las exenciones de los impuestos fiscales y municipales que comprenden la obtención de los beneficios, según Art. 5o., 9o. y 10o. de la ley?	_____	_____
8. Tiene la empresa planes para incrementar su línea de producción industrial, ya sea esta industria - necesaria o conveniente?	_____	_____

SI NO

9 - A qué tipo de leyes nacionales está acogida su empresa? Indíquelas:

10 - Considera que además de este cuestionario se necesita una revisión completa de todos los aspectos económicos de su empresa relacionados con lo jurídico ?

Exponga dos razones en cualquier respuesta.

11 - Si su empresa ha cambiado de régimen de Capital Fijo a Variable, ha solicitado el cambio de Beneficios a la nueva Razón Social ?

OBSERVACIONES

LA AUDITORIA LEGAL EN LAS
SOCIEDADES Y EMPRESAS MERCANTILES

CLIENTE: _____

PERIODO DE AUDITORIA LEGAL: _____

FECHA REVISION: _____

LEY DEL SEGURO SOCIAL

TEST APLICABLE A TODA SOCIEDAD ANONIMA DE TIPO INDUSTRIAL

	SI	NO
1 - Se ha efectuado la afiliación patronal de la empresa dentro del término legal de 5 días, desde su funcionamiento ? (Art.7 Reglamento)	_____	_____
2 - Se ha inscrito o afiliado al personal que devenga hasta ¢ 700.00, del término legal de 10 días a partir de la fecha de su ingreso ? (Art.7 Reglamento)	_____	_____
3 - Se aplican todas las medidas de seguridad social que indica la Ley para prevenir accidentes ? (En caso de no aplicarlas la empresa está obligada a restituir al ISSS el valor de medicinas y atención médica suministrados al paciente accidentado. Arts.51 y 56)	_____	_____
4 - Se informa al ISSS dentro de las 48 horas de ocurrir un accidente ?	_____	_____
5 - Se ha considerado que en caso de quedar incapacitado permanentemente, el trabajador tendrá derecho a una pensión equivalente al 70% de su sueldo base y también a las asignaciones del Art.18 de la Ley de Seguridad Social ?	_____	_____
6 - Se ha considerado que puede pedirse ampliación de las 26 semanas de atención médica, hasta 52 - semanas, para prevenir invalidez del paciente ?	_____	_____

- | | SI | NO |
|---|-----|-----|
| 7 - Se está pagando la planilla de cotizaciones obrero-patronales dentro del plazo de 10 días señalados por la Ley ? (Art.49 del Reglamento) | ___ | ___ |
| 8 - Se hacen los cálculos de cotizaciones de acuerdo a los porcentajes indicados por la Ley ? | ___ | ___ |
| 9 - Se incluyen en la planilla las respectivas cotizaciones obrero-patronales para el Fondo de la Vivienda ? | ___ | ___ |
| 10 - Se pide a los nuevos trabajadores su tarjeta de afiliación que tuvo en la anterior empresa en que trabajó ? | ___ | ___ |
| 11 - Extiende oportunamente la empresa a los trabajadores el certificado patronal en los formularios de acuerdo a lo dispuesto en el Art.14 del Reglamento? Al no hacerlo así se incurre en multa de ₡ 25.00 a ₡ 500.00 | ___ | ___ |

OBSERVACIONES _____
