

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA DE CONTROL DE CALIDAD Y LAS FIRMAS AUDITORAS

1. Generalidades de los programas de auditoría

1.1. Programa de auditoría

1.1.1. Definición

“Documento preparado por el auditor en la fase de planificación del trabajo de auditoría, en el que se establecen las pruebas a realizar dentro de cada área y extensión para cumplir con los objetivos de auditoría. Debe ser lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría y permite controlar la adecuada ejecución del mismo.”¹

“Un programa de auditoría expone la naturaleza tiempos y grado de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoria global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones y como un medio para controlar la ejecución apropiada del trabajo”.²

¹ Calpe, S.S .Diccionarios de Economía y Negocios, 1999.

² Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. Normas Internacionales de Auditoría, Segunda Edición, 1999,México, D.F.



1.1.2. Importancia

Elaborar el programa permite a las firmas seleccionar las técnicas y procedimientos adecuados que serán aplicados en el respectivo examen.

Al preparar el programa debe considerarse los objetivos planteados en la auditoría a realizar, la existencia o inexistencia de normas de control de calidad, todo la información disponible sobre las actividades a examinar y su familiarización con los mismos.

1.1.3. Estructura

La estructura básica de un programa debe contener los atributos siguientes: encabezado de la cédula, objetivos del programa, detalle de los procedimientos a aplicar, espacio para colocar las iniciales o nombre del auditor que desarrolló el procedimiento y la fecha en que éste fue desarrollado.

Nombre de la Institución
 Programa de Control de Calidad
 Área o Departamento
 Período Objeto de Examen
 Objetivo:

Referencia Pt's

Elaborado :
Revisado :
Supervisado:

No.	Procedimientos	Ref. P/T	Hecho por	Fecha



1.2. Papeles de trabajo

1.2.1. Definición

“Los papeles de trabajo comprenden las evidencias comprobatorias obtenidas por el auditor y que incluyen, por lo tanto, el trabajo de verificación que llevó a cabo, los métodos y procedimientos que siguió y las conclusiones a los que llegó”.³

“ Los papeles de trabajo son los medios específicos utilizados para registrar la evidencia. La forma exacta y el contenido de los papeles deben determinarse de acuerdo con las circunstancias y necesidades de los diferentes labores”.⁴

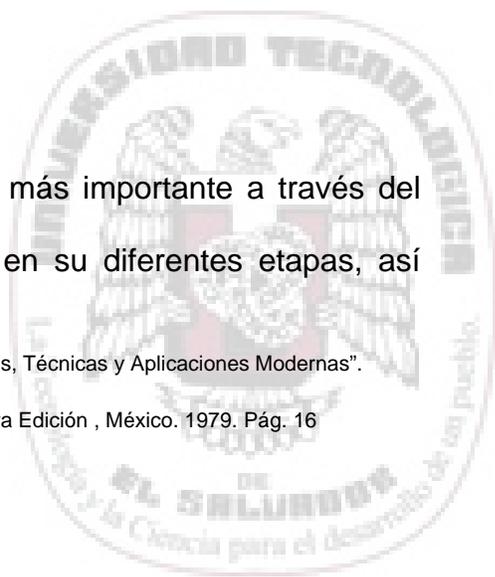
1.2.2. Importancia

Los papeles de trabajo constituyen un instrumento de vital importancia en el desarrollo del trabajo de auditoría, en ellos se encuentran la evidencia de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, la prueba del cuidado y diligencia razonable que ejerció el auditor en la conducción de su examen.

Por otra parte los papeles constituyen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión en su diferentes etapas, así

³ Heffes Gabriel, Galán Alfonso y Otro. “Auditoría de los Estados Financieros, Técnicas y Aplicaciones Modernas”. Grupo Editorial Iberoamericana, S.A. de C.V. México 1994. Pág. 14

⁴ Willingham John J., Carmichael D.R. “Auditoría conceptos, Método”. Tercera Edición , México. 1979. Pág. 16



mismo con relación al costo de la auditoría estos representan un factor de gran importancia ya que en el transcurso de un examen el auditor se la pasa diseñando papeles de trabajo, necesarios para respaldar una opinión sobre estados financieros, consecuentemente se puede decir que su adecuada planificación y preparación tiende a reducir considerablemente el costo de la auditoría”.⁵

“En el curso de su trabajo, el auditor necesitará examinar los libros y los documentos que amparen las operaciones registradas y deberá, además, conservar constancia de la extensión en que practicó ese examen. Al examinar el contenido de los libros, estos extractos serán necesariamente, más elaborados pues habrá de contener nombres, cifras, cálculos, descripción de comprobantes, referencia, autorizaciones y demás información que se juzgue de interés.

Estos extractos, análisis, notas y demás constancias forman lo que en el lenguaje de auditoría, se conocen como cédulas y su conjunto, debidamente clasificado y ordenado, forman los llamados papeles de trabajo”.⁶

⁵ Heffes, Gabriel, Op. Cit.P. 15

⁶ Ruiz de Velasco, Luis y Otros, Auditoria Práctica. 13ª. Edición, México, D.F., Editorial Banca y Comercio, 1999.
Pág.20



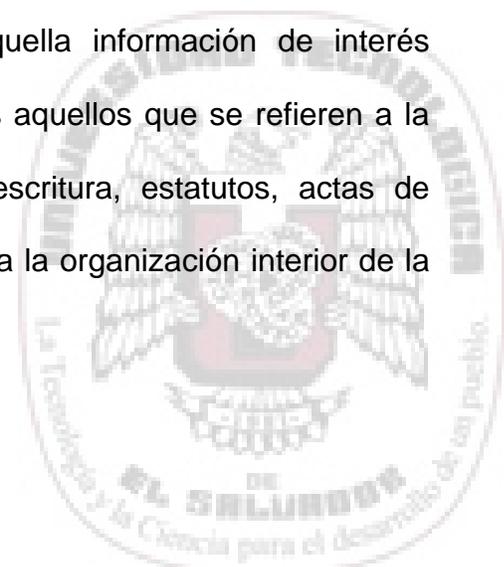
“Los papeles de trabajo deberán contener información suficiente que permita a un auditor experimentado que no ha tenido contacto previo con la auditoría realizada, obtener evidencia que sustente las conclusiones y juicios significativos que emitan”.⁷

1.2.3. Clasificación

Entre las cédulas obtenidas, existen cédulas analíticas o de detalle sumarias y hojas de trabajo, hay algunas que contienen información de carácter permanente y otras que se refieren únicamente a la auditoría que se está desarrollando, por lo que es conveniente formar los siguientes archivos:

Archivo permanente: Como su nombre lo indica, en el archivo permanente deben conservarse las cédulas que no sólo interesan para la auditoría que se está practicando, sino también para la auditoría que se practicará en lo sucesivo. Por lo general el trabajo del contador público se desarrolla en forma continuada, en estas condiciones conviene que el profesional conserve un expediente por separado conteniendo toda aquella información de interés permanente, entre los que se pueden citar todos aquellos que se refieren a la constitución y manejo de la empresa, como escritura, estatutos, actas de asambleas de accionistas, documentos relativos a la organización interior de la empresa.

⁷ Normas de Auditoría Gubernamental, Revisión, 1994, Pág. 15



Para la clasificación adecuada del archivo permanente no se puede decir que exista una regla fija, pero por conveniencia práctica es aconsejable agrupar sus notas y documentos por asuntos, marcándolos con letras claves que los identifique fácilmente, dentro de cada grupo habrá seguidamente un número más o menos amplio de documentos que se distinguan por la misma letra clave y el ordinal que les corresponda.

- **Archivo corriente** los forman todos aquellos papeles de trabajo que se han originado en el examen realizado, por razones de orden se acostumbra usar papelería con rayado columnar que permite la ordenada clasificación de datos y cantidades y además se refleja la estética con que el auditor ha elaborado su trabajo.
- **Archivo general**, es aquel en el cual se guarda toda la información obtenida por parte del cliente, pero únicamente del período que se esta auditando, como por ejemplo memorándum, oferta técnica, registros de firmas autorizadas, etc.

1.2.4. Índice y marcas de auditoría

- **Índice**

La localización de las cédulas, dentro del conjunto que forman los papeles de trabajo, se facilita por medio de un sistema de índices que las relacione entre sí y las conecte con los estados financieros.

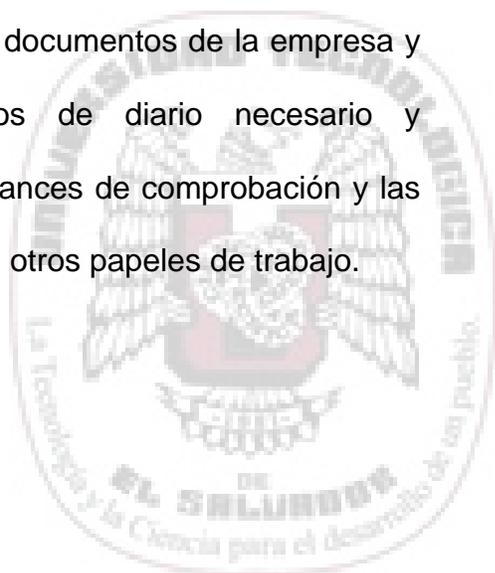


- **Marcas de auditoría**

Las marcas de auditoría constituye un lenguaje técnico que identifica la labor efectuada por el auditor, para indicar el significado de cada marca de auditoría se usa una cédula de marcas, la cual generalmente se elabora en una hoja de catorce columnas cuando la auditoria o elaboración de los papeles es en forma manual para que al momento de efectuar la supervisión de los papeles de trabajo esta sea extendida para facilitar su uso; en algunos casos también suele usarse colocar el significado al final de cada cédula donde se ha colocado la marca. Ahora se usa mucho los papeles electrónicos es recomendable que las marcas de auditoría sean consistentes, sin implicar esto una rigidez en la utilización de las mismas.

- **Contenido**

Normalmente los papeles de trabajo incluyen el programa de auditoría; los análisis de cuentas que explican la composición de los respectivos estados financieros, las conciliaciones de los registros correspondientes, las cartas de confirmación y declaración, los resúmenes de los documentos de la empresa y de otras información pertinente, los asientos de diario necesario y recomendados para corregir las cuentas y los balances de comprobación y las hojas resúmenes que comprendan el contenido de otros papeles de trabajo.



2. Generalidades del control de calidad

2.1. Antecedentes históricos

La Organización Internacional de Estandarización (ISO) es una Federación Mundial de Organismos Nacionales de normalización creada en el año de 1974 con el objetivo de publicar documentos para el intercambio de información entre los miembros y cooperación con organismos internacionales de normalización y certificación. Las normas desarrolladas por la Organización Internacional de Estandarización (ISO) abarcan todos los campos de normalización exceptuando las normas correspondientes a la tecnología eléctrica y electrónica; dichas normas establecen las características que deben cumplir los bienes y servicios, fijando sus niveles de calidad y de seguridad. Los resultados de los trabajadores técnicos ISO son publicados en forma de normas internacionales.

La gestión y aseguramiento de la calidad han alcanzado tal relevancia como motor de continuidad y de progreso de las empresas, las normas sobre calidad tienen una característica común a todas estas, es el enfoque hacia la prevención, a través de métodos que aseguran:

- Hacer las cosas bien a la primera y siempre.
- En caso de no conseguirlo establecer un sistema de acciones correctoras que evitan la repetición de la falla.



Para inspirar confianza a un cliente actual o futuro es necesario demostrar que los bienes o servicios ofrecidos cumplen con sus expectativas.

El aseguramiento de calidad debe por lo tanto probar que la misma ha sido planeada y construída desde el principio y que es monitoreada a lo largo de todo el proceso.

La certificación del sistema de calidad garantiza que la empresa diseña, elabora y suministra bienes o servicios dentro de un marco de gestión acorde a estándares internacionales.

Estos estándares brindan a los clientes la seguridad de que contarán con un proveedor de productos o servicios de la clase y cantidad requeridos, orientado a satisfacer sus requisitos de calidad.

A consecuencia de esa normalización, los profesionales de la Contaduría pública reconocen la necesidad de la aplicación de la calidad en el trabajo de auditoría, debido que la normalización es el punto de partida en la estrategia de la calidad.

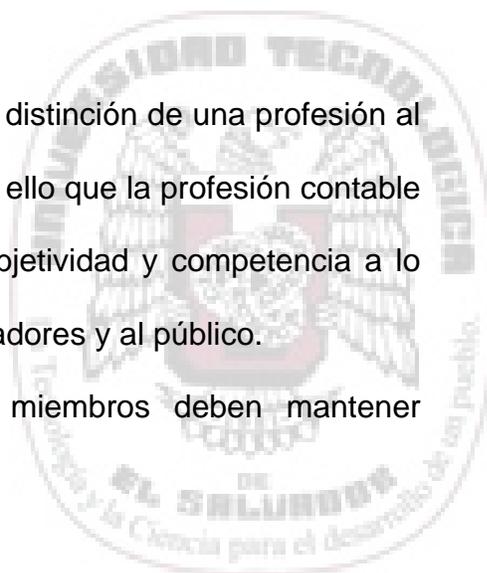
En Agosto de 1999 la Federación Internacional de Contadores (IFAC) promulgó una declaración de práctica profesional titulada: **La Calidad de los Servicios Profesionales**, en la cual urgen a sus organismos miembros que:



- Adopten o desarrollen normas de control de calidad que requieran de las firmas el establecimiento de políticas y procedimientos de control de calidad con el propósito de proveer con certeza razonable el cumplimiento con las normas profesionales de contabilidad en el desempeño de sus servicios.
- Desarrollen programas de revisión de control de calidad diseñados para evaluar si las firmas:
 - ⇒ Han establecido las políticas y procedimientos apropiados para un sistema de control de calidad.
 - ⇒ Están cumpliendo con las normas internacionales de auditoría en el desempeño de los trabajos de auditoría.
- Tomen las acciones apropiadas para corregir las deficiencias, incluyendo, capacitación profesional, acciones correctivas, acciones disciplinarias, o como lo requieran las circunstancias.

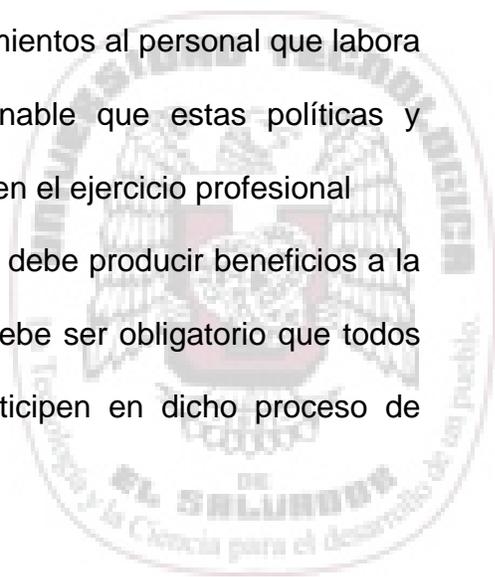
De acuerdo a los pronunciamientos técnicos publicados la IFAC en este mismo mes, estableció que:

- El Código de Ética de IFAC, es la marca de distinción de una profesión al aceptar su responsabilidad al público, es por ello que la profesión contable ha adquirido su reputación de integridad, objetividad y competencia a lo largo del tiempo tras servir a clientes, empleadores y al público.
- La IFAC, sostiene que sus organismos miembros deben mantener



programas adecuados de regulación que demuestren con seguridad razonable que sus profesionales se adhieren a las normas profesionales en la práctica de contabilidad.

- IFAC también propone que la regulación de la profesión contable puede ser implementada con costos eficientes y eficaces por todos aquellos individuos que comprometen a la profesión.
- El deber de adherirse a los requisitos profesionales esta en manos del contador profesional, pero, la determinación y evaluación de sí el contador ha cumplido con este deber, debe ser supervisada por los organismos profesionales de cada país.
- Los organismos profesionales de cada país deben promulgar e identificar las normas contra las cuales se van a medir las políticas y procedimientos de control de calidad de las firmas en práctica de contabilidad. Estas normas deben establecer los objetivos del control de calidad.
- Cada firma debe implementar políticas y procedimientos que provean con seguridad razonable el alcance de los objetivos propuestos; así como también comunicar éstas políticas y procedimientos al personal que labora en ella para proveer con seguridad razonable que estas políticas y procedimientos son entendidos y cumplidos en el ejercicio profesional
- El proceso de revisión del control de calidad debe producir beneficios a la firma y al público. Es por esta razón que debe ser obligatorio que todos los socios y profesionales de la firma participen en dicho proceso de



revisión.

- Los Organismos Profesionales de cada país deben establecer comités que evalúen los resultados de las revisiones de calidad, a los cuales los socios de las firmas deben representar y comprometerse a mejorar los resultados de las revisiones de calidad.

Un mes después, el 23 de Septiembre de 1999, la Comisión de Comunidades Europeas recomendó los requerimientos mínimos que los países miembros de la Unión Europea deben considerar al establecer un sistema de control de calidad en el ejercicio de la auditoría, entre ellos se mencionan los siguientes:

a) Cobertura de un programa de control de calidad

Los países miembros deben tomar las medidas necesarias para asegurarse que todas las personas que ejercen la auditoría se encuentren sujetas a un sistema de control de calidad.

b) Metodología

La **Revisión por pares** o **monitoreo** son métodos aceptables para implementar un sistema de control de calidad.

c) Cobertura de la revisión y selección de revisores.

El objeto de la revisión del control de calidad es el auditor, el cual puede ser



una firma de auditores o el auditor de forma individual.

La selección de los auditores sujetos a la revisión de control de calidad debe ser hecha en una manera consistente, la cual debe dar seguridad que todos los auditores son sujetos a la revisión sobre un periodo predeterminado.

En el caso de firmas que posean varias oficinas, el tamaño óptimo de la revisión es la oficina. La determinación de calidad de una firma de auditoría con oficinas múltiples debe siempre incluir la cobertura adecuada de sus oficinas.

El ciclo para obtener total cobertura de todos los auditores debe ser de un máximo de 6 años.

El ciclo debe ser reducido para aquellos auditores legales que han sido revisados anteriormente con resultados no satisfactorios.

d) Alcance de la revisión de calidad

El alcance de la revisión de calidad debe incluir una evaluación de los sistemas de control de calidad Interna de la firma de auditoría que indiquen el cumplimiento con los procedimientos de control de calidad .

e) Diferenciación en metodología

Es apropiado diferenciar el enfoque de la revisión de control de calidad para auditores con clientes cuyos intereses se deben al público y auditores con



clientes sin intereses al público. La diferenciación es relativa a algunos aspectos sistemáticos del control de calidad como una revisión mas frecuente, una mayor supervisión pública en la administración del control de calidad y la posibilidad de acceso a los archivos pertinentes a la revisión de calidad por las autoridades competentes. Esta diferenciación no altera el alcance, los objetivos o la metodología en general de la revisión de calidad.

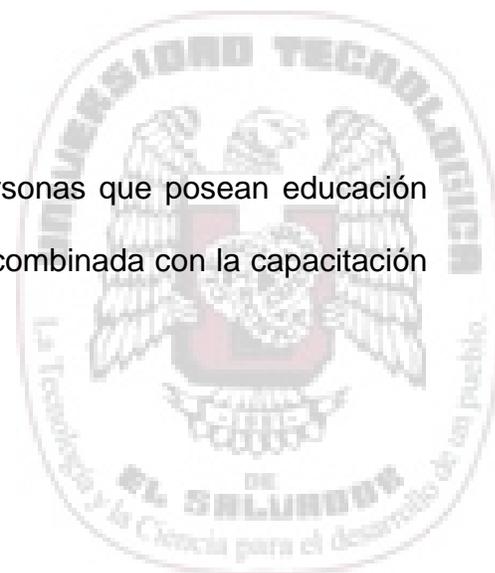
El término interés al público se refiere a entidades, como: bancos, instituciones de crédito, compañías de seguros, compañías de inversiones y fondos de pensión que cotizan en bolsa.

h) Confidencialidad

Los revisores deben ser sujetos a las mismas reglas de confidencialidad que aplican a los auditores con respecto a la información de los clientes. Pero cuando es necesario dar acceso a un regulador o autoridad competente para revisar los archivos, esto no constituye una violación de confidencialidad.

i) Calidad de los revisores

El control de calidad debe ser ejecutado por personas que posean educación profesional adecuada y la experiencia necesaria combinada con la capacitación específica a la revisión de control de calidad.



j) Independencia y objetividad del revisor

Al realizar la evaluación del control de calidad se deben obviar los conflictos de interés que el revisor posea, esta deberá mantener en todo momento su independencia y objetividad.

2.1.1. Sistema de control de calidad de las firmas

Definición

El sistema de control de calidad de firmas en la práctica privada de contabilidad y auditoría, consiste en la aplicación de las normas de control de calidad contra las cuales se va a medir la organización estructural de la firma, las políticas adoptadas y los procedimientos establecidos para proveer con razonable seguridad que las normas profesionales de contabilidad, auditoría y ética son observadas en el ejercicio profesional.

2.1.2. Base técnicas del control de calidad

La bases técnica que establece la implementación y el cumplimiento del control de calidad son:

- Normas Internacionales de Auditoría
- Código de Ética Profesional
- Estándares establecidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).



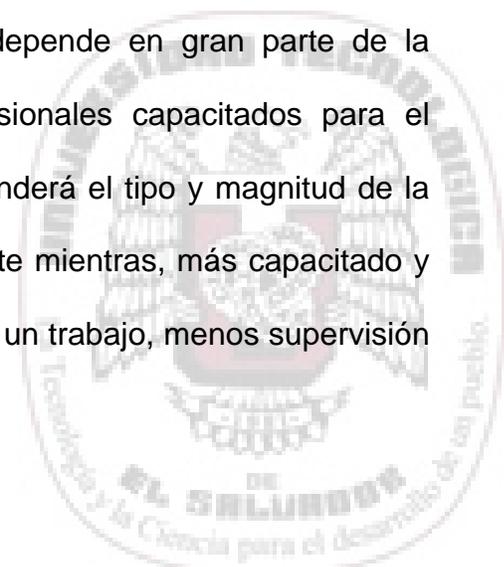
De acuerdo de las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas de Control de Calidad que proveen la seguridad razonable de que las políticas y procedimientos establecidos por la firma sean suficientes, completos y adecuadamente diseñados para garantizar que sus profesionales se desenvuelvan de acuerdo a normas de contabilidad, auditoría y ética en el ejercicio de trabajos de contabilidad y auditoría son las siguientes:

Independencia, integridad y objetividad

Las políticas y procedimientos adoptados por la firma deben proveer con seguridad razonable la independencia de sus profesionales en todas las circunstancias desarrollando su trabajo con imparcialidad, así mismo la firma requiere de profesionales honestos y que ejecuten sus responsabilidades profesionales con integridad manteniendo objetividad en el descargo de las mismas.

Administración del personal

El sistema de control de calidad de la firma depende en gran parte de la eficiencia de sus empleados; al asignar profesionales capacitados para el desempeño de los trabajos, ya que de ello dependerá el tipo y magnitud de la supervisión que se realizará, ya que generalmente mientras, más capacitado y experiencia tengan los profesionales asignados a un trabajo, menos supervisión directa es requerida.



Ejecución de los trabajos

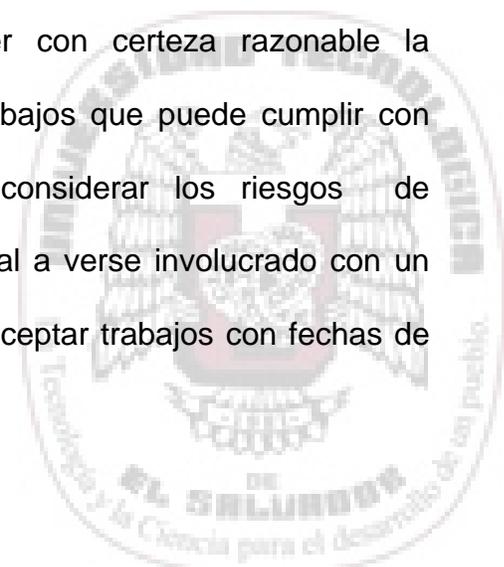
Las políticas y procedimientos establecidos por la firma deben proveer con certeza razonable la seguridad de que los trabajos desempeñados por el personal profesional de la firma, cumplen con normas profesionales, requerimientos legales y las normas de calidad.

Las políticas y procedimientos en el desempeño de los trabajos deben comprender todas las facetas de diseño y ejecución de los trabajos, las cuales incluyen el planeamiento, el desempeño, la supervisión, la revisión, la documentación y la comunicación de resultados de los trabajos.

Aceptación y retención de los clientes

Las políticas y procedimientos establecidos deben incluir un proceso de decisión que permite la aceptación o retención de la relación con un cliente como también la ejecución de trabajos específicos para el cliente.

Las políticas y procedimientos deben proveer con certeza razonable la seguridad de que la firma acepte solamente trabajos que puede cumplir con competencia profesional, así como también considerar los riesgos de asociación con un cliente, que lleve al profesional a verse involucrado con un cliente que tiene operaciones ilícitas, así como aceptar trabajos con fechas de reporte que sean factibles.



Es importante que en la carta contrato se especifique el alcance del trabajo para que el cliente conozca hasta donde un servicio está o no incluido en el trabajo.

Inspección

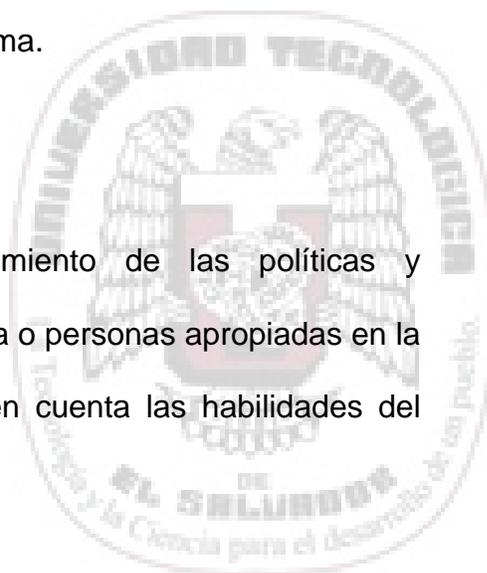
Las políticas y procedimientos adoptados deben proveer a la firma con certeza razonable la seguridad de que las políticas y procedimientos establecidos por la misma son diseñados y aplicados efectivamente para todos los elementos de control de calidad, ésta inspección consiste en evaluar que las políticas y procedimientos sean relevantes y adecuados, que las guías de práctica sean apropiadas y que las actividades desarrolladas sean eficientes y efectivas.

2.1.3. Administración del sistema de control de calidad

Para proveer con certeza razonable la seguridad de que el sistema de control de calidad de la firma cumple con sus objetivos, se debe tomar en consideración la apropiada designación de las responsabilidades y la comunicación oportuna a todo el personal de la firma.

Designación de responsabilidades

La responsabilidad en el diseño y mantenimiento de las políticas y procedimientos deben ser designadas a la persona o personas apropiadas en la firma. Al hacer la designación, debe tomarse en cuenta las habilidades del



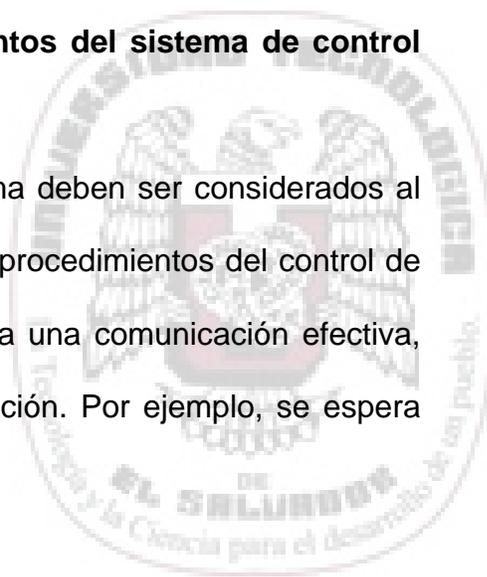
individuo, la autoridad a ser delegada y alcance de la supervisión en el trabajo a desarrollar. De todas maneras, todo el personal de la firma es responsable por el cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad de la Firma.

Comunicación

La firma debe comunicar las políticas y procedimientos de su sistema de control de calidad a sus profesionales para de esta manera proveer con certeza razonable la seguridad de que esas políticas y procedimientos han sido entendidos y cumplidos por sus profesionales. La forma y extenuidad de esta comunicación debe ser suficientemente completa para proveer al personal de la firma el entendimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad que les son aplicables a ellas. Además, la firma debe establecer la manera de comunicar sus políticas y procedimientos de control de calidad adoptados, de una manera puntual.

Documentación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad.

El tamaño, estructura y tipo de práctica de la firma deben ser considerados al determinar si la documentación de las políticas y procedimientos del control de calidad adoptados por la firma, es adecuada para una comunicación efectiva, así como también lo extenso de esta documentación. Por ejemplo, se espera



que la documentación para una firma grande es más extensa que para una oficina pequeña como también para una firma de oficinas múltiples que firmas con una sola oficina.

Documentación del cumplimiento de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad.

La firma debe preparar la documentación adecuada para demostrar su cumplimiento con sus políticas y procedimientos del sistema de control de calidad. La forma y manera de documentación esta sujeta a la discreción, la cual depende en varios factores como, el tamaño de la firma, el número de oficinas, el nivel de autoridad permitida a su personal y a sus oficinas, el tipo y complejidad de su práctica, su organización y apropiada consideración del costo - beneficio. La documentación debe ser retenida por un periodo de tiempo suficiente que permita a aquellos que hacen la inspección y la revisión del sistema de control de calidad evaluar el cumplimiento de la firma con las políticas y procedimientos del control de calidad.⁸

2.2. Definiciones y objetivos

2.2.1. Definición de control de calidad

De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (Sección 220) el Control de Calidad incluye las políticas y procedimientos adoptados por una

⁸Iván Sotomayor, CPA, www/soto_co@hotmail.com, Proyecto Comité de Control de Calidad, AIC-AICPA



firma para proporcionar una razonable seguridad de que todas las auditorías hechos por la firma se llevan a cabo de acuerdo a los objetivos y principios básicos que gobiernan una auditoría, según se expone en las normas Internacionales de Auditoría (NIA).

“Para una firma de auditoría, el control de calidad incluye los métodos que se utilizan para asegurarse de que la firma cumple con sus responsabilidades profesionales con clientes. Entre estos métodos se incluye la estructura organizacional de la firma, y los procedimientos que establece dicha firma.”⁹

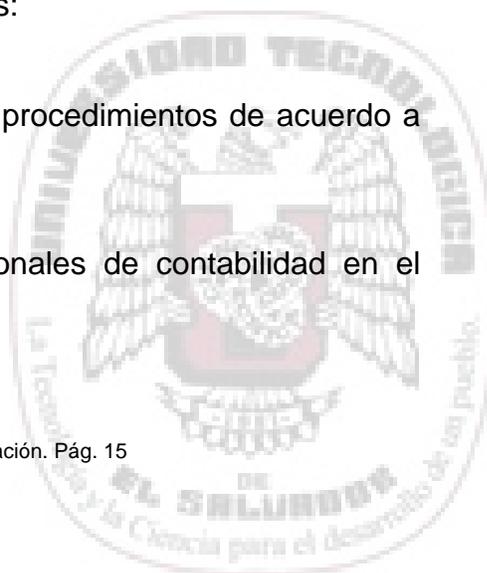
El control de calidad se aplica para todos los servicios de auditoría y contabilidad, para la cual se han establecido normas profesionales.

2.2.2. Objetivos

Los objetivos que se persiguen con el establecimiento de normas de control de calidad en las Firmas Auditoras, son los siguientes:

- Que las firmas establezcan sus políticas y procedimientos de acuerdo a normas de calidad.
- Que se cumplan con las normas profesionales de contabilidad en el desempeño de los trabajos de auditoría.

⁹ Alvin Arens, Auditoría un Enfoque Integral, Sexta Edición, Pearson Educación. Pág. 15



- Que las políticas y procedimientos establecidos estén constantemente sujetos a revisión con el fin de mejorarlos en caso que sea necesario.
- Que puedan detectarse las deficiencias oportunamente.

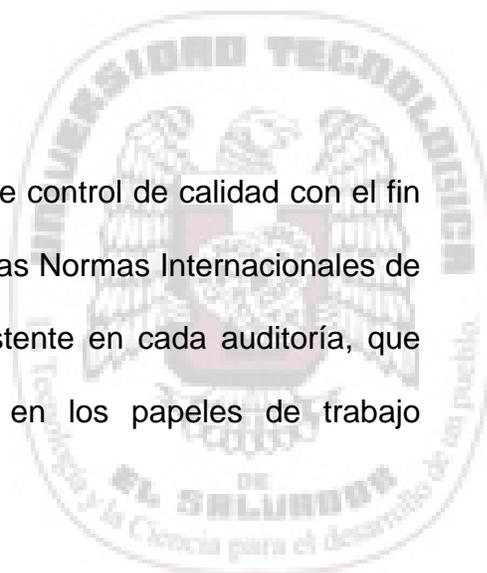
2.3. Importancia del control de calidad

La importancia del control de calidad radica en mejorar la calidad del trabajo desempeñado por las firmas auditoras, a través del cumplimiento de Normas Internacionales de Auditoría y Código de ética, lo cual conlleva a que las firmas auditoras puedan ser competitivas y cumplir con las expectativas de los clientes.

2.4. Propósito del control de calidad

El propósito del control de calidad es evaluar cada fase de la auditoría mediante el desarrollo de programas, con el fin de identificar oportunamente las deficiencias e incumplimientos a las normativas establecidas y sostener una seguridad razonable de que la labor de auditoría ha sido desempeñada con calidad.

Una firma de auditoría debe adaptar un sistema de control de calidad con el fin de proporcionar una razonable seguridad de que las Normas Internacionales de Auditoría están siendo seguidas en forma consistente en cada auditoría, que garantice así mismo que la calidad obtenida en los papeles de trabajo

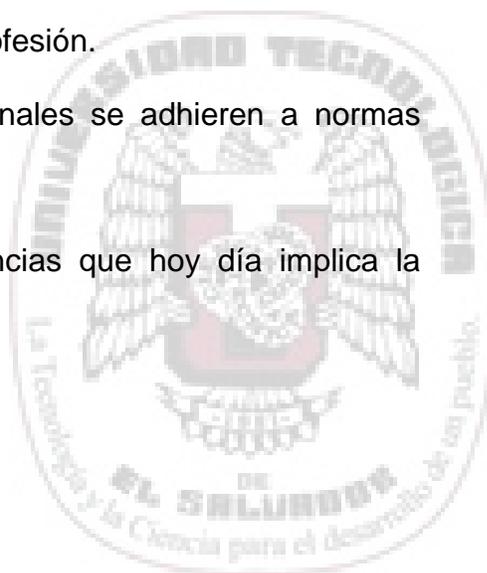


representa una base adecuada y fundamentada para la emisión de la opinión del auditor y la presentación del respectivo informe de auditoría.

2.5. Beneficios

Dentro de los beneficios que proporciona un buen sistema de control de calidad pueden mencionarse los siguientes:

- Ofrece una seguridad razonable a la firma, de que su personal cumple con las normas profesionales en el desempeño de los trabajos de auditoría.
- Constituye una herramienta que permite documentar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad en el desarrollo de cada auditoría.
- Permite tomar las acciones apropiadas para corregir las deficiencias, prevenir problemas potenciales.
- Proporciona credibilidad ante terceros.
- Competitividad en el mercado
- Responsabilidad en el desempeño de la profesión.
- Seguridad razonable de que sus profesionales se adhieren a normas profesionales en la práctica de contabilidad.
- Resguardo para la firma, ante las exigencias que hoy día implica la ejecución de la auditoría.
- Motivación del personal.



- Herramienta de adiestramiento efectivo.
- Documentación de políticas de control de calidad.

2.6. Limitaciones para implementar el control de calidad.

Existen algunos obstáculos que, en ciertos casos, limitan o dificultan alcanzar los niveles de calidad requeridos, entre éstos se pueden mencionar:

- ✓ Poca o ninguna importancia que se le dé al control de calidad a través de una adecuada supervisión.
- ✓ No asumir responsabilidades
- ✓ Falta de capacidad de la persona que evalúa el desempeño y ejecución de los trabajos.

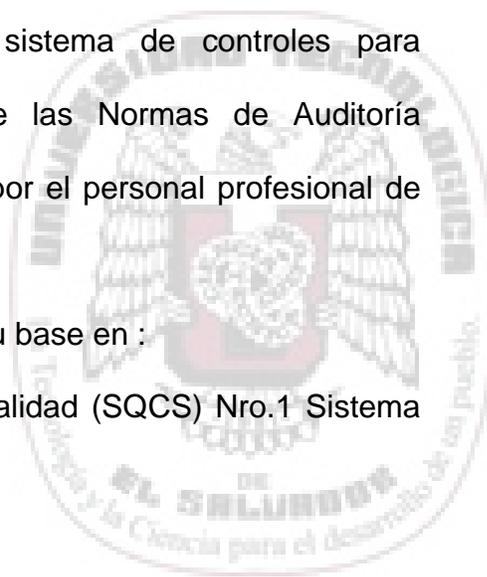
Falta de tiempo e interés, por parte de los directores, para evaluar eficientemente el control de calidad.

2.7. Normativa y leyes aplicables

Una firma de contadores debe adoptar un sistema de controles para proporcionar una razonable seguridad de que las Normas de Auditoría generalmente aceptadas están siendo seguidas por el personal profesional de la firma (SAS – 25).

Los estándares para el control de calidad tienen su base en :

1. Declaración sobre normas de control de calidad (SQCS) Nro.1 Sistema



de Control de Calidad para una Firma de Contadores Públicos Certificados (fue reemplazado por SQCS – 2).

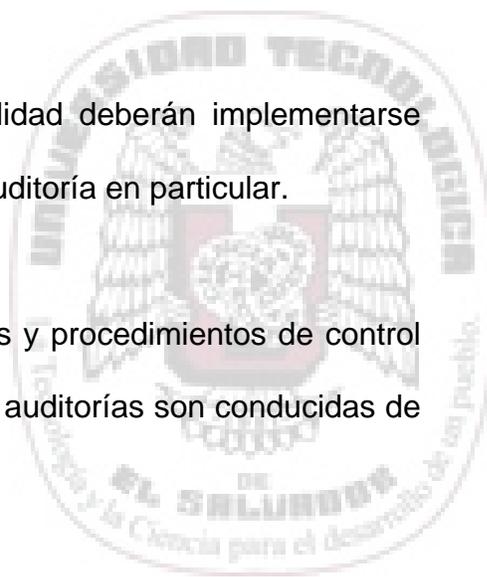
2. Declaración sobre Normas de Control de Calidad (SQCS) Nro.2 Sistema de Control de Calidad para la Práctica de Contabilidad y Auditoría de una Firma de Contadores Públicos Certificados.
3. Declaración sobre Normas de Control de Calidad SQCS Nro. 3 Vigilando la Práctica de Contabilidad y Auditoría de una Firma de Contadores Públicos Certificados.

Así mismo las Normas Internacionales de Auditoría No.220, tiene como propósito el establecimiento de normas para proporcionar lineamientos sobre el control de calidad mediante:

- Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y
- Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de la firma de auditoría como en la auditoría en particular.

La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de



acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría o con normas o prácticas nacionales relevantes.

La naturaleza, tiempos, y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo / beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptados por firmas de auditoría en particular variarán, igual que el grado de su documentación. En un apéndice a esta NIA se presentan ejemplos ilustrativos de procedimientos de control de calidad.

Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría ordinariamente incorporarán lo siguiente:

a) Requisitos profesionales

El personal de la firma observará los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad, y conducta profesional.

b) Competencia y habilidad

La firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los estándares técnicos y competencia profesional requeridos para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.



c) Asignación

El trabajo de auditoría deberá asignarse a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.

d) Delegación

Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.

e) Consultas

Cada vez que sea necesario, se consultará, dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.

f) Aceptación y retención de clientes

Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberán considerar la capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de la administración del cliente.

g) Monitoreo

Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las



políticas y procedimientos de control de calidad.

Las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deberán comunicarse a su personal en una manera que brinde certidumbre de que las políticas y procedimientos son comprendidos e implementados.

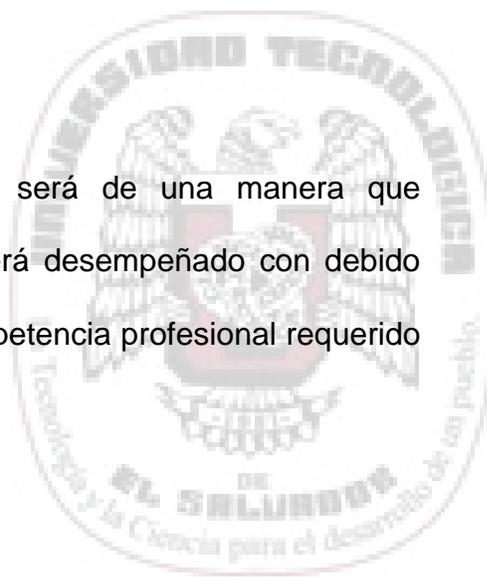
El aseguramiento de calidad, es el término aplicado a la supervisión interna y procedimientos de revisión mientras que control de calidad es el término aplicado a revisiones de calidad externas.

h) Auditorías particulares

El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean, en el contexto de las políticas y procedimientos de la firma, apropiados a la auditoría en particular.

El auditor, y los auxiliares con responsabilidades de supervisión, considerará la competencia profesional de los auxiliares que desarrollan el trabajo delegado a ellos, cuando decidan el grado de dirección, supervisión, y revisión apropiados para cada auxiliar.

Cualquiera delegación de trabajo a auxiliares será de una manera que proporcione certidumbre de que dicho trabajo será desempeñado con debido cuidado por personas que tienen el grado de competencia profesional requerido en las circunstancias.



i) Dirección

Los auxiliares a quienes se delega trabajo necesitan la dirección apropiada. La dirección implica informar a los auxiliares de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a desarrollar. También implica informarles de asuntos, como la naturaleza del negocio de la entidad y de los posibles problemas de contabilidad o de auditoría que puedan afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría con los que se involucran.

El programa de auditoría es una herramienta importante para la comunicación de las direcciones de auditoría. El presupuesto de tiempos y el plan global de la auditoría son también útiles para comunicar las direcciones de la auditoría.

j) Supervisión

La supervisión está muy relacionada con la dirección y la revisión y puede implicar elementos de ambas.

El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría:

- Monitorear el avance de la auditoría para considerar si:
 - Los auxiliares tienen la habilidad y competencia necesarias para



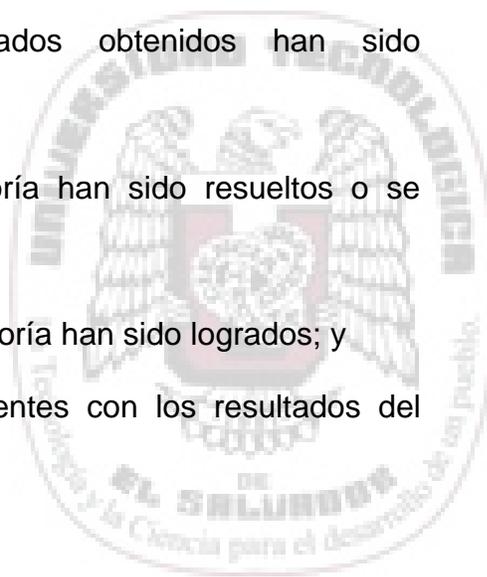
llevar a cabo sus tareas asignadas;

- ☑ Los auxiliares comprenden las direcciones de auditoría; y
- ☑ El trabajo está siendo realizado de acuerdo con el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
- Ser informados de y plantear cuestiones importantes de contabilidad y auditoría surgidas durante la auditoría, mediante la valoración de su importancia y la modificación del plan global de auditoría y del programa de auditoría según sea apropiado;
- Resolver cualesquiera diferencias de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado.

k) Revisión

El trabajo desarrollado por cada auxiliar necesita ser revisado por personal de cuando menos igual competencia para considerar sí:

- el trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría;
- el trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados;
- todos los asuntos significativos de auditoría han sido resueltos o se reflejan en conclusiones de auditoría;
- los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados; y
- las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del



trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría.

Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente

- El plan global de auditoría y el programa de auditoría;

- Las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, hechas al plan global de auditoría y al programa de auditoría como resultado consecuente;

- La documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes, incluyendo los resultados de consultas; y

- Los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos, y el dictamen propuesto del auditor.

El proceso de revisar una auditoría puede incluir, particularmente en el caso de grandes auditorías complejas, solicitar a personal no involucrado por otra parte en la auditoría, a desempeñar ciertos procedimientos adicionales antes de emitir el dictamen del auditor.¹⁰

¹⁰ Instituto Mexicano de Contador Público. Normas Internacional de Auditoría, 5ªed. IFAC. México. D.F. 2000. Pág. 20-72.



Por otra parte es de mencionar la normativa técnica que establece el código de ética profesional emitido por la IFAC, para contadores públicos, en el cual se menciona la responsabilidad que tiene la profesión ante la sociedad de actuar con preparación y calidad profesional y sostener un criterio libre e imparcial.

Trata además sobre las responsabilidades hacia quienes patrocinan sus servicios, lo cual consiste en servir con lealtad, guardar el secreto profesional, rechazar tareas que no cumplan con la moral, así mismo, se refiere a deberes para la profesión misma, como lo son: respetar a los colegas y a la profesión, dignificar la imagen profesional a base de la calidad, mantener las más altas normas profesionales y de conducta, contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión entre otros.

3. Generalidades de las firmas auditoras en El Salvador

3.1. Antecedentes históricos de la contaduría pública y la auditoría en El Salvador

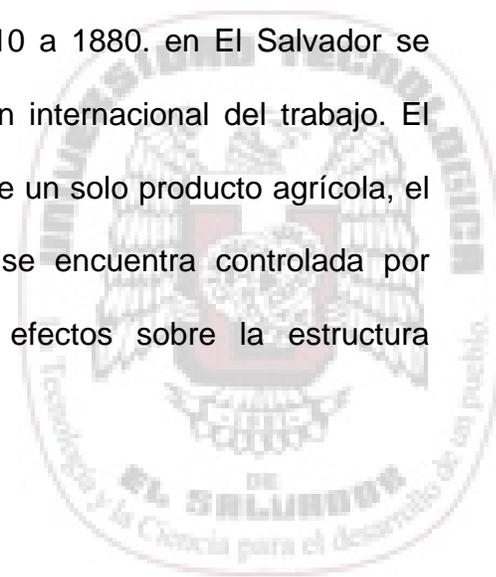
Tomando como base la investigación realizada por el licenciado Oscar Armando Melgar y otros, sobre el origen y la evolución de la Contaduría Pública hasta el 2002, a continuación se sintetizan algunos aspectos claves de la misma:



A fines del siglo XIX, y a inicios del XX, El Salvador se caracterizaba por ser un gran productor de añil en el período que oscila entre 1821 a 1940. En el ámbito nacional podemos categorizar la evolución de la economía en diversos períodos, así por ejemplo el primer período que comprende entre la independencia y la década de 1920 es el marco temporal en que las relaciones mercantiles con sus procesos de monetarización e intercambio se expanden y profundizan en El Salvador, hasta transformar la estructura económica colonial el surgimiento y desarrollo de las relaciones capitalistas de producción. En ese sentido, el citado período marca dos características relevantes, según la historia económica salvadoreña:

- ⇒ la expansión del consumo de productos industriales importados veloz al principio y luego más lenta, que dejaría crónicos problemas de la balanza de pagos y
- ⇒ la rápida liquidación del limitado dinero hasta 1810.

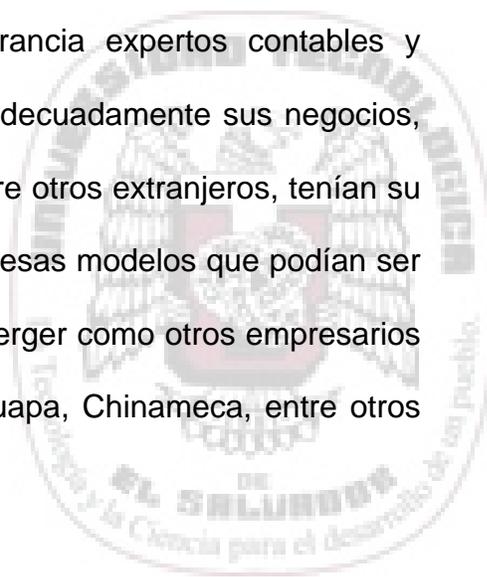
En un segundo período, que comprende de 1810 a 1880. en El Salvador se articula al mercado mundial dentro de la división internacional del trabajo. El hecho de ligarse al mercado externo por medio de un solo producto agrícola, el café, cuya comercialización interna y externa se encuentra controlada por capital extranjero fundamentalmente, produce efectos sobre la estructura económica.



A principios del siglo XX, con el fin de satisfacer las necesidades de un mercado interno limitado, por su propia naturaleza, surge un incipiente industrialización productora esencialmente de bebidas, textiles, tabaco, alimentos que compiten con las producciones del sector artesanal. En esa época, El Salvador no contaba con Contadores Públicos que satisficieran las necesidades de información en las empresas, así mismo no existían escuelas que enseñaran contabilidad; misma razón por la cual se desarrolló la teneduría de libros llevada a mano, el conocimiento contable no era muy abundante y la auditoría no era una práctica corriente.

Con la inserción del país al mercado mundial a mediados del siglo XX, las actividades agro-exportadas desarrolladas por empresas extranjeras, fueron demandando mayores conocimientos administrativos y de control, cubriendo este vacío arribaron compañías extranjeras dentro de las cuales podemos citar: Meardi Hermanos, Daglio y Cía., entre otras.

Estas compañías trajeron de Suiza, Italia y Francia expertos contables y administradores experimentados para gerenciar adecuadamente sus negocios, prueba de ello es que Don Emilio Homberger, entre otros extranjeros, tenían su personal experimentado que hicieron de sus empresas modelos que podían ser adaptados por las empresas locales. El Sr. Homberger como otros empresarios se radicaron en poblaciones de San Miguel, Jucuapa, Chinameca, entre otros



lugares. Con la llegada de estas personas (contadores y auditores extranjeros) se inició la difusión y la enseñanza contable en El Salvador.

Estos empresarios extranjeros ocuparon personal idóneo en las citadas zonas geográficas y con ello lógicamente cobra vida el mismo auge comercial el cual comienza a demandar mayor número de contables en actividades comerciales, consecuentemente, ello propició el entrenamiento del personal salvadoreño por parte de éstos técnicos extranjeros para cubrir la demanda insatisfecha de esa época aunque es de subrayar que ya se encontraba en vigencia el código de Comercio de 1904.

A partir de 1910 aparecen los primeros intentos de fomentar la enseñanza de la contabilidad en El Salvador, algo que era novedoso y necesario para el desarrollo económico y social.

En el mes de febrero de 1915, siendo Presidente de la República el Dr. Alfonso Quiñónez Molina, se estableció anexo al Instituto Nacional la Escuela de Hacienda y Comercio, la cual tenía su propia reglamentación funcional, nombrando como Director al Coronel Julio Blas.

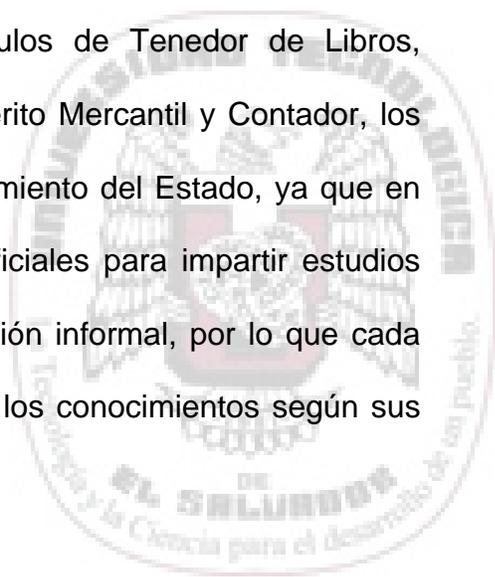
Entre los años de 1915 y 1928 comienza a desarrollarse la labor educativa en campo contable, se crean algunos centros educativos (no regulados



legalmente) en la ciudad capital de San Salvador, cuya especialidad era la enseñanza de la contabilidad, el comercio y conocimientos generales de leyes mercantiles y tributarias de esa época.

Entre estos centros figuraban: El Nuevo Colegio Mercantil a cargo del profesor Samuel E. Mármol; la Escuela Estrada, dirigida por el Sr. Víctor Estrada, El Nuevo Colegio de Comercio y Hacienda dirigida por don Francisco Toledo que posteriormente se transformó en El Instituto Orantes, el que fue dirigido por Don José Andrés Orantes y El Colegio El Salvador de Don Pedro Mena que después se denominó Instituto El Salvador, también se tiene conocimiento del Colegio Salesiano San José, ubicado en Santa Ana, El Instituto de Ciencias Comerciales fundado por el CP Carlos Valmore Martínez y Efraín Orantes, El Instituto Superior de Comercio y Hacienda y el Instituto Fuentes dirigido por Baudilio Fuentes entre otros que recuerdan algunos colegas que estudiaron en ellos en la citada época.

Estos centros de enseñanza otorgaban los títulos de Tenedor de Libros, Contador de Hacienda, Profesor de comercio, Perito Mercantil y Contador, los cuales eran extendidos, inicialmente sin reconocimiento del Estado, ya que en esa época no existían programas de estudios oficiales para impartir estudios contables, instituciones reguladoras de la educación informal, por lo que cada entidad tenía sus propios programas e impartían los conocimientos según sus



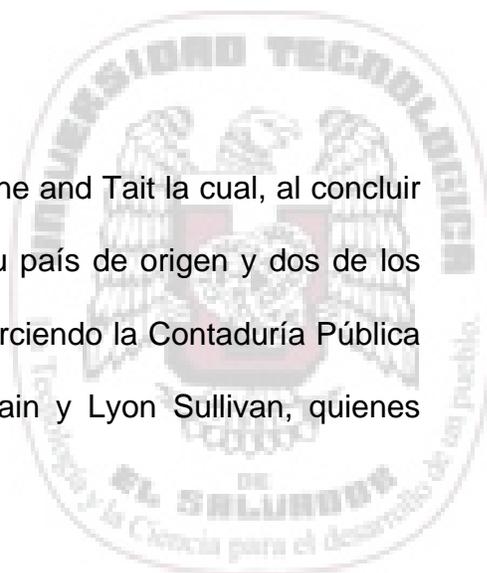
propios criterios, de ahí que cada uno extendía títulos bajos diferentes nombres tal como ya fueron citados anteriormente.

Para la obtención de los títulos se seguían los siguientes procedimientos: las entidades que enseñaban la contabilidad hacían dos exámenes a sus egresados, uno privado y otro público.

En el examen privado se evaluaban los conocimientos adquiridos durante el período de estudio; y el examen público se elaboraba un trabajo de investigación tipo tesis que se defendía públicamente ante un jurado, el cual era nombrado por el director del colegio, escuela e instituto respectivo.

Un acontecimiento que tuvo importancia e influyó para que la profesión de Contadores Públicos se reconociera oficialmente fue la contratación por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito, de una firma de auditores de origen inglés para estudiar la Contaduría Pública en El Salvador y proponer los medios para corregir sus deficiencias.

Esta firma fue la denominada Layton Bennet Chiene and Tait la cual, al concluir su trabajo y presentar su informe se marchó a su país de origen y dos de los auditores de esa firma se quedaron en el país ejerciendo la Contaduría Pública en forma independiente fueron ellos: William Brain y Lyon Sullivan, quienes



fueron los únicos que durante la década de 1929 y 1939 ejercieron de manera profesional la contaduría en El Salvador.

A partir de 1930, es decir a principios de la crisis económica y mundial, algunos auditores ingleses ofrecían sus servicios profesionales en importantes empresas industriales y comerciales a nivel local, algunas de las cuales ya hemos citado en párrafos anteriores.

El 5 de octubre de 1930 un grupo de contadores titulados en diferentes centros de enseñanza contable de ese entonces, quienes carecían de la calidad de Técnico Profesional y/o Contador Público Certificado (CPC) y liderados por don Carlos Valmore Martínez fundaron “La Asociación de Contadores de El Salvador”, entidad que posteriormente modificó su nombre por el de Corporación de Contadores de El Salvador, el acta de constitución fue aprobada por Acuerdo Ejecutivo del 21 de mayo de 1931,

A partir de 1931, el citado gremio auspicia la Escuela de Comercio y Hacienda, cuya misión era formar contadores.

En 1940 y a consecuencias del desarrollo económico del país se fundaron diversas entidades, entre ellas La Corte de Cuentas de la República de El Salvador.

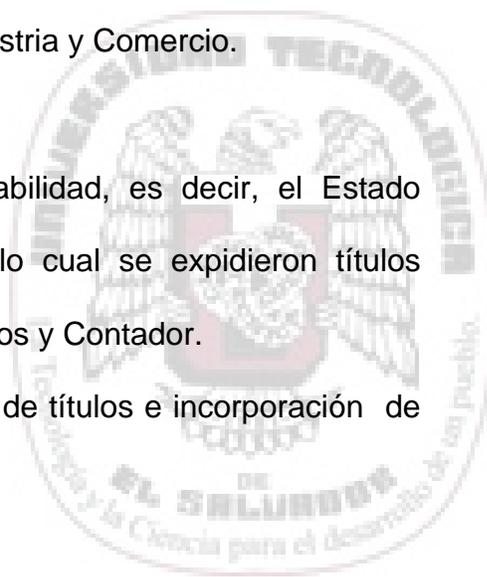


Se tiene conocimiento que en 1935, los contadores establecían los sistemas contables y el juego de libros que utilizarían en las empresas a sus cargos, estos se debían presentar para su autorización en el Departamento de Impuestos Diversos de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, y al Juzgado V de lo Civil y Comercio estas entidades legalizaban tanto los libros como los sistemas contables a esta fecha.

En 1937, se conoció un proyecto de Ley para que el Estado reconociera el TITULO DE CONTADOR como profesión, dicho proyecto, denominado Plan de Estudios de la Carrera de Contador, fue elaborado en ese entonces por el Ministerio de Instrucción Pública. Cabe mencionar que el Señor Subsecretario del Ministerio de Hacienda y Crédito, el Profesor José Andrés Orantes con la colaboración del Señor Manuel Enrique Hinds, quien se desempeñaba como Sub-Auditor general de la República elaboraron el Proyecto de la Ley de las funciones del Contador. Este proyecto fue enviado para su estudio a las autoridades competentes el 21 de abril de 1938 por el Señor Manuel Enrique Hinds y con nota de remisión al Ministerio de Industria y Comercio.

En 1939, surgen dos grandes acontecimientos:

- Se reglamento la enseñanza de la contabilidad, es decir, el Estado reconoció la profesión de contador, por lo cual se expidieron títulos reconocidos legalmente de Tenedor de Libros y Contador.
- Se emitió un decreto sobre la Legalización de títulos e incorporación de



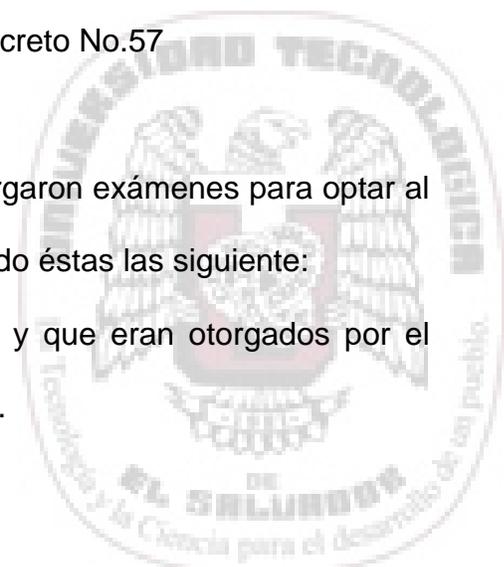
Contadores, a fin de que aquellas personas que antes de la reglamentación de la enseñanza de la Contaduría Pública habían obtenido su título, los cuales no eran reconocidos por el Estado, legalizaran su situación y/o título y obtuvieran el reconocimiento del Estado, tramite que se realizó en el Ministerio de Educación.

El 21 de septiembre de 1940 se decretó la **Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público**, por medio del decreto legislativo No.57, publicado en el diario oficial No.233 del 15 de octubre del mismo año, con lo cual se origino la legalidad del profesional contable como el Contador Público Certificado (C.P.C).

Entre los aspectos más importantes de la citada ley, se destacaban la calificación del Contador Público Certificado (C.P.C.) al profesional que se desarrollara en el campo de la Contaduría Pública; también se estableció los requisitos que debía cumplir dicho profesional; asimismo, es creado el primer Consejo de Contadores Públicos con el mismo decreto No.57

Se distinguieron dos épocas en las cuales se otorgaron exámenes para optar al título de Contador Público Certificado (CPC), siendo éstas las siguiente:

- La que cubre el periodo de 1942 a 1971 y que eran otorgados por el Consejo Nacional de la Contaduría Pública.



- La que comprende el periodo de 1976 y 1980, en el cual eran otorgados por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

En 1968 la profesión contable adquirió la categoría de universitaria, ya que en ese año se crea la Escuela de Contaduría Pública en la “Universidad de El Salvador” (UES) y en 1973 en la Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas” (UCA). Y finalmente en 1980 se dejaron de emitir las credenciales de CPC.

En 1971 se inician los programas de bachillerato diversificados, entre los cuales se creó el Bachillerato en Comercio y Administración (opción contador), sustituyendo éste al título de Contador y al mismo tiempo en la Universidad de El Salvador se fundó la Escuela de Contaduría Pública, formando parte de la facultad de Ciencias Económicas.

Se derogó la ley del ejercicio de las funciones del contador público por el actual código de comercio que entró en vigencia el 1º de Abril de 1971, la cual contenía algunos artículos que le dan base legal al ejercicio de la contaduría en el país.

El 31 de Octubre de 1997 se fundó el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, el cual nace por acta notarial de fusión otorgada por el Colegio de

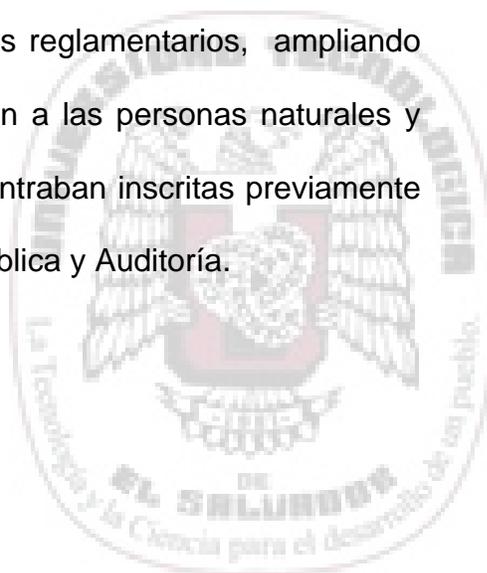


Contadores Públicos de El Salvador, la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador y El Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos.

Las primeras firmas Profesionales de Auditoría con representación internacional que se registran en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública son:

- López Salgado y Compañía, con registro 214 de fecha 18 de diciembre de 1978, registrados como representantes de Price Waterhouse.
- Peat Marwick Michell & Co., S.A. con registro 215 de fecha 18 de diciembre de 1978 registrados como firma miembro.

El 21 de diciembre de 1981, por Decreto No. 918 de la Junta Revolucionaria de Gobierno, se ampliaba el período para exámenes para optar a la calidad de CPC; por un año más a partir de la fecha de vigencia del citado decreto, pero ello era únicamente para todos aquellos aspirantes que al vencer el Decreto 501, hubieran aprobado algunos de los exámenes reglamentarios, ampliando para este mismo plazo el ejercicio de la profesión a las personas naturales y jurídicas que al 31 de diciembre de 1980 se encontraban inscritas previamente en el Consejo de la Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

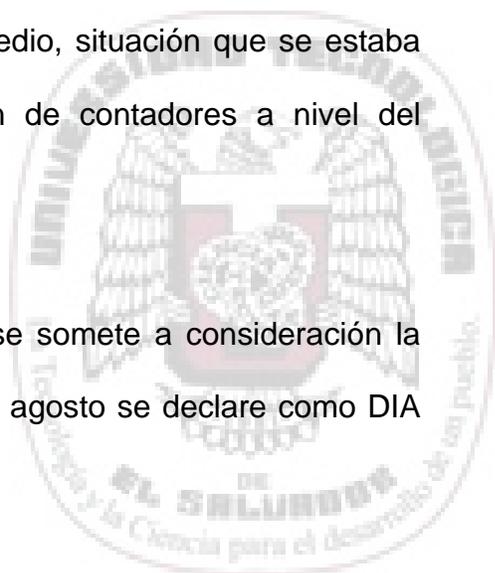


El 23 de febrero de 1984 nace formalmente LA ASOCIACIÓN DE AUDITORES INTERNOS DE EL SALVADOR (AUDISAL) que posteriormente se convierte en el capítulo número 221 de Instituto Internacional de Auditores Internos (IIA – The Institute of Internal Auditors). Su objetivo fundamental es promover el fortalecimiento de la profesión del auditor Interno a Nivel Nacional e Internacional.

El 24 de noviembre de 1987, nace formalmente la ASOCIACIÓN DE AUDITORES GUBERNAMENTALES DE EL SALVADOR (AUGES). Su objetivo fundamental es buscar la superación del Auditor Gubernamental desde el punto de vista técnico y ético tanto a nivel local como Internacional, cuyo primer Presidente fue el Lic. Pedro Salamanca.

El 31 de marzo de 1989 se inauguró la Escuela Contable, en las instalaciones de la Corporaciones de Contadores de El Salvador, y también auspiciada por la Fundación Empresarial para el Desarrollo Educativo (FEPADE). Esto vino a suplir la calificación de contadores a nivel intermedio, situación que se estaba generando por la baja calidad en la formación de contadores a nivel del bachillerato en Comercio y Administración.

A propuesta de AUGES el 25 de julio de 1989 se somete a consideración la Asamblea Legislativa, la moción que el día 31 de agosto se declare como DIA



DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL, situación que es conferida a tal gremio. El 31 de Agosto de 1989 se celebra por vez primera el DIA DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL.

En octubre de 1989 el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador otorga el primer galardón Contador Público Académico del año (1989) al Lic. Mario Wilfredo López Salgado, premio que se otorgaba a los contadores públicos socios del Colegio que hubieran aprontado aspectos técnicos, éticos para el desarrollo de la Contaduría Pública a nivel local, este premio se otorgó hasta 1995.

En 1997, la Federación Mundial de Contadores (IFAC, en sus siglas de Inglés) que es el organismo mundial de los contadores públicos, aceptó la solicitud de membresía de la Asociación Salvadoreña de Contadores Públicos, que se había enviada en 1996, y en mayo de 1998 ratificó la membresía, junto con la de la Corporación de Contadores de El Salvador, que también la solicitó posteriormente.

En 1998 se concretizó en El Salvador la fusión de tres gremiales para formar el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos de El Salvador (ISCP). Las entidades fusionadas fueron: El Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador (CPA), La Asociación Salvadoreña de Contadores Públicos

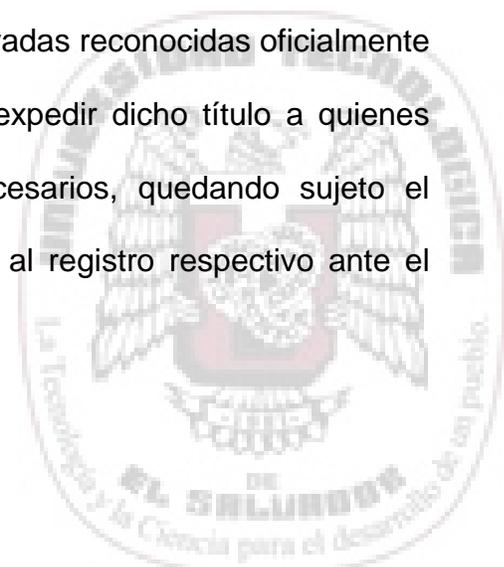


(ASCP) y el Colegio de Salvadoreño de Contadores Públicos (CSCP). La membresía de la IFAC que pertenecía a la Asociación Salvadoreña de Contadores Públicos, se traspasó al Instituto Salvadoreño de Contadores de El Salvador.”

De acuerdo con la información proporcionada por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, existen 156 firmas auditoras, con personería jurídica debidamente autorizados al 12 de octubre del 2001 .

El 26 de enero de 2000 se emite Decreto Legislativo No.826 el cual incluye las reformas de algunos artículos del Código de Comercio, en la misma fecha se emitió Decreto Legislativo No.828 dando origen a la primera Ley que regulará el ejercicio del Contador Publico; titulada **LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA.**

“Actualmente, en El Salvador, el Estado delega en las instituciones de educación superior (universidades estatales y privadas reconocidas oficialmente por el Ministerio de Educación), la facultad de expedir dicho título a quienes hayan cumplido los requisitos académicos necesarios, quedando sujeto el ejercicio de la profesión contable independiente al registro respectivo ante el



Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, conforme a lo establecido en el Art.290 del Código de Comercio”.¹¹

3.2. Definiciones, características y objetivos

3.2.1. Definiciones

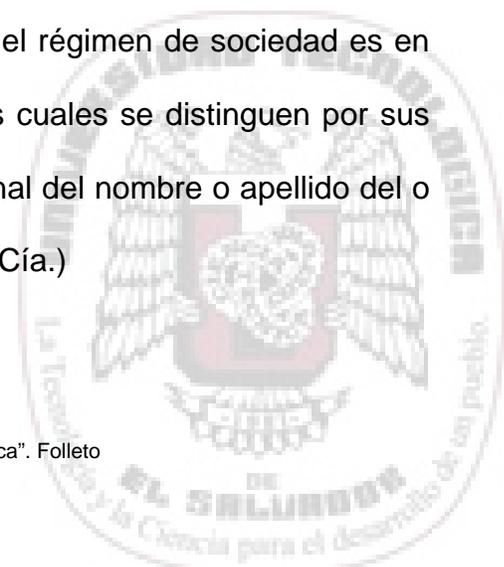
Firmas de auditoría

Los contadores públicos son los encargados de constituir firmas de auditoría con el objetivo de llevar contabilidades, asesorar sobre aspectos legales, financieros y administrativos a las diferentes clases de empresas, sin embargo, los auditores independientes cumplen con el objetivo principal de emitir un informe y dictamen financiero y fiscal, a cerca de los resultados obtenidos en el período, los cuales son reflejados en los estados financieros y de igual manera la evaluación acerca del cumplimiento del control interno de las entidades que auditan.

Con personería jurídica

Estos despacho son los que se constituyen bajo el régimen de sociedad es en nombre colectiva a través de un pacto social, los cuales se distinguen por sus abreviaciones que se agregan generalmente al final del nombre o apellido del o de los socios (& Cía, o de la palabra asociados & Cía.)

¹¹ Lic. Oscar Armando Melgar, “Origen y Evolución de la Contaduría Pública”. Folleto



Sin embargo, de acuerdo a la Ley Reguladora del ejercicio de la contaduría pública y auditoría, en caso de constituirse como sociedades en capital, sus acciones serán siempre nominativas.

De personas naturales

Son los constituidos por un Contador Público, que no se encuentra asociado bajo ningún pacto social, si no que es el único representante y el nombre generalmente se denomina de la forma siguiente, (despacho contable seguido del o de los apellidos del propietario), desde el punto de vista ético y técnico, el propietario del despacho deberá de ser un contador público autorizado, con el objeto de fortalecer y mejorar la imagen de la profesión contable.

Con representación de una firma internacional

Este tipo de despachos son los que se encuentran respaldados por una firma de auditoría internacional, siendo ésta la garantía para las empresas, debido a que son entidades de reconocido prestigio en el ámbito internacional, dichos despacho bajo esta figura emiten toda clase de informes con papel membretado con el logotipo de la firma internacional así como la del despacho que representan.

Como firma miembro

Este despacho contable, desempeña el rol de evaluar a firmas auditoras a nivel internacional de las firmas locales de auditoría de un determinado país, es



decir, que las firmas tales como la KPMG, PEAT MARWICH Y GRAND THORTON entre otras, se convierten en firmas de auditorías a nivel internacional en representación de firmas locales.¹²

3.2.2. Características firmas de auditoría

1. Son firmas de diferentes tamaño que se constituyen en su mayoría como sociedades en nombre colectivo, y secundado de capital.
2. Puede estar integrado por uno o más socios.
3. Pueden ejercer su trabajo desde dentro o fuera del despacho o firma.
4. Los servicios que ofrecen son de tipo intangible.
5. Se cobran los servicios con base a honorarios profesionales.
6. Desarrollan su trabajo de una manera independiente.

3.2.3. Objetivos

Proporcionar un servicio de calidad profesional.

Emitir un dictamen sobre los estados financieros de la entidad.

Desarrollar trabajos de tipo técnico en función de lo solicitado por el contratante.

¹² Yanira Castellón Márquez, "Diseño de una guía para la implementación de la planificación estratégica en las firmas auditoras en El Salvador", Trabajo de Graduación. UTEC, 1999.



3.3. Servicios profesionales con los que cuentan actualmente la mayoría de firmas auditoras en El Salvador.

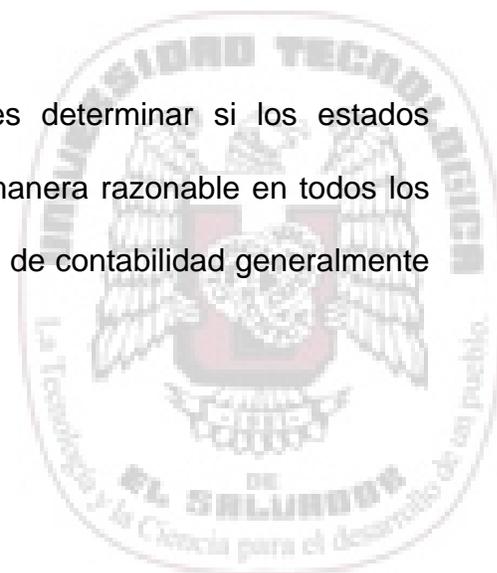
Actualmente las Firmas Auditoras de El Salvador cuentan con variados servicios profesionales, con el objeto de satisfacer las expectativas de los clientes y sacar el máximo provecho de la profesión involucrándose de esta manera en diferentes áreas, como:

- Auditoría de estados financieros
- Asesoría y planeación fiscal
- Consultoría en administración de empresas.
- Trabajos de revisión de estados financieros
- Compilaciones
- Certificaciones
- Procedimientos previamente combinados

En seguida se aborda en forma breve cada uno de los servicios antes citados:

a) Auditoría de estados financieros

El propósito de una auditoría independiente es determinar si los estados financieros del cliente son presentados de una manera razonable en todos los posibles aspectos y de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptadas (PCGA).



Referencia técnica aplicable

En una auditoría de estados financieros deben usarse las declaraciones de Normas Internacionales de auditoría (SAS) así mismo las normas internacionales de auditoría (NIAS).

Alcance

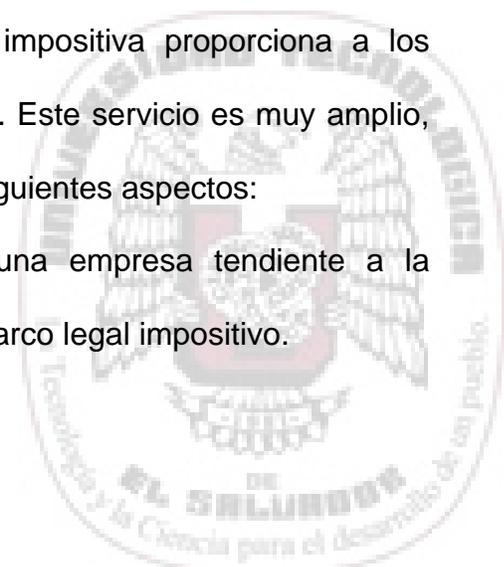
La auditoría de estados financieros normalmente incluye el siguiente alcance.

- Opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros (balance general, estados de resultados, estados de flujo defectivo, estados de cambios en el patrimonio).
- Revisar el adecuado diseño y funcionamiento del control interno utilizando como una de las fuentes de seguridad de la auditoría.
- Revisar el cumplimiento de las leyes y regulaciones que puedan tener un efecto importante en los estados financieros auditados.

b) Asesoría y planeación fiscal.

Representa el asesoramiento que en materia impositiva proporciona a los clientes por medio de especialistas en la materia. Este servicio es muy amplio, sin embargo, destacan en forma importante los siguientes aspectos:

- Planeación Fiscal de las operaciones de una empresa tendiente a la minimización del impacto fiscal, dentro del marco legal impositivo.

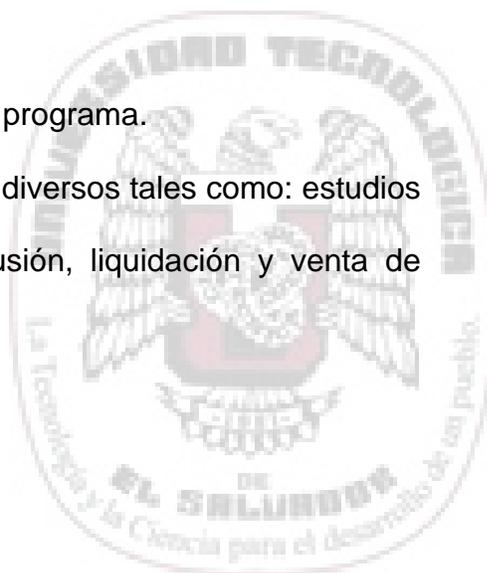


- Atención directa a consultas formuladas por los clientes sobre las diferentes leyes fiscales.
- Revisión y, en su caso, preparación de declaraciones de impuestos.
- Emisión de Boletines Informativos para comentar a los clientes y mantenerlos actualizados de los principales cambios en las Leyes Fiscales.

c) Consultoría en administración de empresas

Esta área incluye el desarrollo de servicios de diferentes tipos, entre los cuales podemos mencionar los siguientes:

1. Diseño e implantación de sistemas de costos.
2. Presupuestos en general (de operación, de efectivo, de gastos etc.)
3. Desarrollo e implantación de manuales de operación.
4. Sistema de Administración de Inventarios (Artículos Terminados, Productos en proceso y Materias Primas).
5. Sistema de Administración de cuentas por cobrar.
6. Sistemas de información a alta gerencia.
7. Diseño e implantación de presupuestos por programa.
8. Además, incluye una serie de trabajos muy diversos tales como: estudios de preinversión, productividad, compra, fusión, liquidación y venta de cualquier empresa.



d) Trabajos de revisión de estados financieros

El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requiere en una auditoría, surge algo que llame a la atención del auditor y que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificados.

e) Compilaciones

El objetivo de una compilación es asistir al cliente en la preparación de estados financieros exactos o completos o si están de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

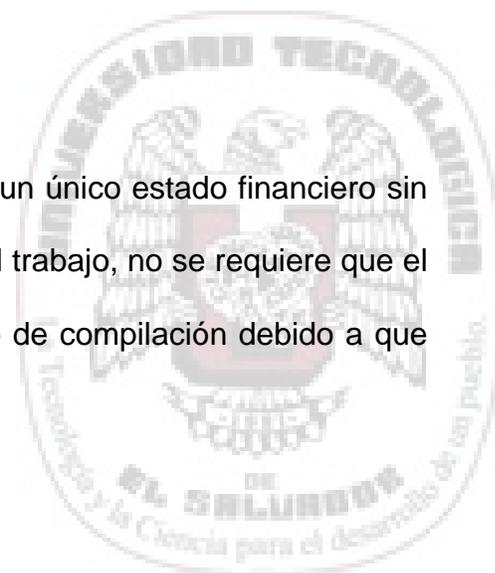
Referencia técnica

Sección 930 de las normas internacionales de auditoría (NIAS)

Declaraciones de normas de servicios de contabilidad y revisión (SSARS).

Alcance

Puede incluir compilar e informar con respecto a un único estado financiero sin que ello se considere una limitación al alcance del trabajo, no se requiere que el contador sea independiente para realizar un trabajo de compilación debido a que



no expresa ninguna opinión sin embargo en el informe se debe incluir un párrafo adicional declarando que el contador no es independiente.

f) Certificación

El objetivo de una certificación es emitir un informe escrito que exprese una conclusión respecto a la confiabilidad de una afirmación, también por escrito de la cual es responsable la otra parte.

Referencia técnica

Declaraciones de Normas Internacionales de Testimonio SSAE.

Alcance

- Certificar el control interno de una entidad respecto a su información financieras.
- Certificar sobre el cumplimiento con los requisitos de leyes, reglamentarios o contratos específicos.
- Informar con respecto a la eficacia del control interno del cliente en relación al complemento de los requisitos especiales.

g) Procedimiento preventivo convenidos

En un trabajo para realizar procedimiento previamente convenidos un auditor, es contratado para llevar a cabo dichos procedimientos de naturaleza de



auditoría sobre los que el auditor y la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas han convenido y a informar sobre los resultados.

Referencia técnica

Declaraciones de Normas de Auditoría No. 75.- Trabajos en que se aplican procedimientos previamente convenidos a elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

Declaración de Normas para Trabajo de Testimonio (SSAE) No.4.

Trabajos de procedimientos previamente convenido.

Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) sección 920.

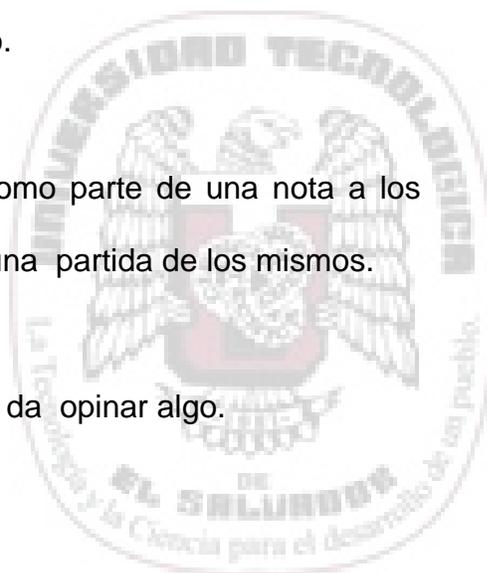
Trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera.

Alcance

En un trabajo de procedimiento previamente convenidos el auditor no realiza una auditoría ni ofrece seguridad alguna respecto a la presentación razonable de la información que constituye la hoja del trabajo.

El trabajo pueden referirse a una sola cuenta, como parte de una nota a los estados financieros o con detalles que respalden una partida de los mismos.

En ese tipo de trabajo no se da una certeza; no se da opinar algo.

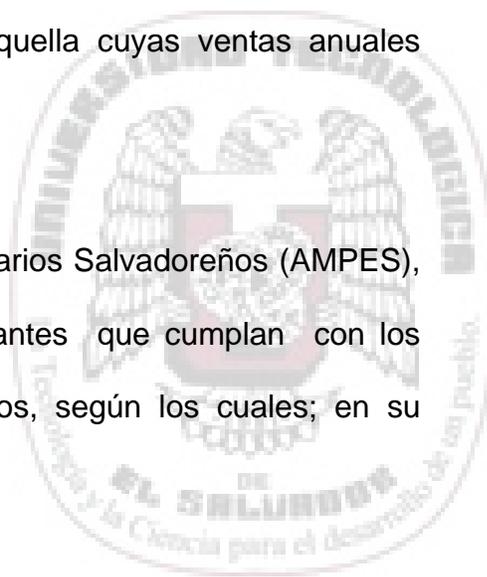


3.4. Criterios para la clasificación de la pequeña empresa.

Dentro de la pequeña empresa se observan características propias de cada una de acuerdo a su magnitud y grado de desarrollo, entre los diferentes criterios para clasificar a la pequeña empresa, el más utilizado es el de clasificarla por el monto de sus Activos. La mayoría de instituciones financieras y de otra índole. Se inclinan a considerar el tamaño de una empresa con base a elementos financieros contables y operacionales de la misma, como por ejemplo:

Los Bancos del sistema financiero de El Salvador toman como criterio para otorgar crédito el tamaño así: Pequeña empresa aquella cuyos activos llegan hasta $\$1000,000.00$; empresa pequeña aquella con activos hasta $\$2,000,000.00$ y empresa grande la que excede los $\$2,000,000.00$ en activos. La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda conceptualiza como pequeña empresa aquella cuyas ventas anuales según facturación alcanzan un monto de $\$300,000.00$; y para la pequeña empresa hasta los $\$2,000,000.00$ y empresa grande, aquella cuyas ventas anuales exceden los $\$2,000,000.00$.

La Asociación de Medianos y Pequeños Empresarios Salvadoreños (AMPES), admite como socios a todos aquellos comerciantes que cumplan con los requisitos establecidos acorde con sus estatutos, según los cuales; en su



artículo No 6 dice: microempresa es la que tiene un capital empresarial hasta ¢25,000.00; pequeña empresa es aquella cuyo capital empresarial fluctúa entre ¢25,000.00 y ¢200,000.00 y mediana es la que posee un capital empresarial mayor a ¢200,000.00.

Clasificación de las empresas por monto de activos

Tipos de empresa	Montos
Microempresa	Hasta ¢130,000.00
Pequeña empresa	Hasta ¢1,000,000.00
Mediana empresa	Hasta ¢2,000,000.00
Gran empresa	Más ¢2,000,000.00

Fuente : Banco Multisectorial de Inversiones.

TIPOS DE EMPRESA	MONTOS
Microempresa	Hasta ¢25,000.00
Pequeña empresa	Hasta ¢200,000.00
Mediana empresa	Hasta ¢500,000.00
Gran empresa	Mayor ¢500,000.00

Fuente: Asociación de Medianos y Pequeños Empresarios Salvadoreños (AMPES) .



Clasificación de empresas por número de empleados

Tipos de empresa	Montos
Microempresa	Entre 1 y 5
Pequeña empresa	Entre 6 y 20
Mediana empresa	Entre 21 y 50
Gran empresa	Más de 50

Fuente: Asociación de Medianos y Pequeños Empresarios Salvadoreños (AMPES).

Clasificación de empresas por monto de ventas anuales

Tipos de empresa	Montos
Pequeña empresa	Hasta ¢300,000.00
Mediana empresa	Hasta ¢2,000,000.00
Gran empresa	Mayor ¢2,000,000.00

Fuente: Dirección General de Impuestos Internos (Ministerio de Hacienda)

El criterio adoptado para clasificar las firmas será el establecido por la Asociación de Medianos y Pequeños Empresarios Salvadoreños (AMPES), considerando como pequeñas Firmas de Auditoría, las que tengan entre 6 – 20 empleados.



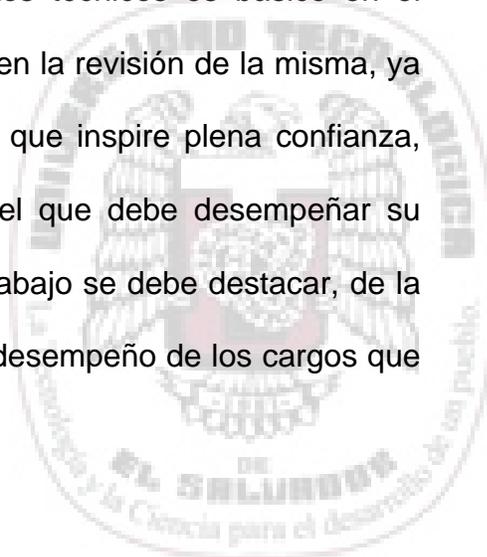
1.5. Aspectos técnicos, éticos y legales aplicables a la profesión del ejercicio de la contaduría pública.

3.5.1. Aspectos técnicos

La contaduría pública está regulada técnicamente a nivel internacional por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB); así mismo, también la auditoría se encuentra regulada a nivel internacional por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que son emitidas por el Comité de Prácticas de Auditoría (IAPC), la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el Código de Ética.

3.5.2. Aspectos éticos

El código de ética profesional emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); es un conjunto de normas y/o cualidades que el contador público debe cumplir, en el ejercicio de la profesión, es decir, que no debe perder de vista que la aplicación de los aspectos técnicos es básico en el procesamiento de la información financiera como en la revisión de la misma, ya que el perfil del auditor, debe ser de manera tal que inspire plena confianza, demostrando el grado de profesionalismo con el que debe desempeñar su trabajo, pues si bien es cierto que la calidad de trabajo se debe destacar, de la misma manera la honradez y la honestidad en el desempeño de los cargos que



se le confieren.

De acuerdo al código de ética de la IFAC, los principios éticos son:

a. Independencia

Es la imparcialidad con la que el auditor independiente deberá emitir su opinión en cuanto a la auditoría realizada, debiendo hacerlo con base a su propio juicio profesional.

b. Integridad

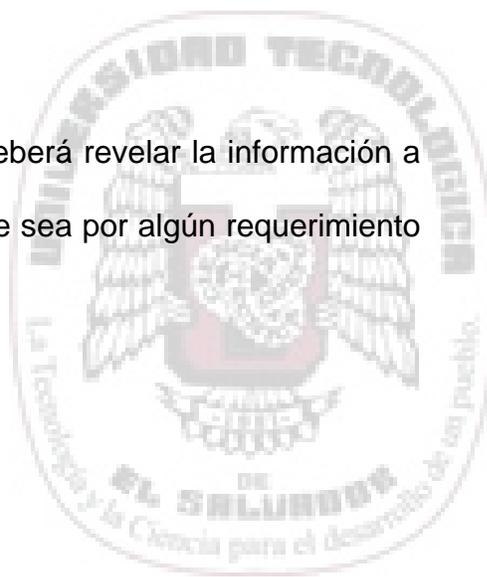
Cualidad que el auditor independiente debe poseer y además gozar de una conducta intachable en el desarrollo del ejercicio de su profesión.

c. Objetividad

El auditor independiente deberá ser específico en el trabajo de auditoría encomendado, el cual implica tener una actitud mental totalmente independiente.

d. Confidencialidad

Significa que por ningún motivo o circunstancia deberá revelar la información a un tercero, de la entidad examinada; al menos que sea por algún requerimiento legal.



e. Competencia profesional y cuidado debido

Un contador profesional debe ejecutar sus servicios con el cuidado debido, competencia y diligencia, manteniendo sus conocimientos y habilidades al nivel requerido para asegurar que el cliente o empleador reciben las ventajas de un servicio profesional.

f. Comportamiento profesional

Un contador profesional debe poseer una buena reputación y evitar cualquier conducta que pudiera traer descrédito así mismo y/o a la profesión.

g. Normas técnicas

Un contador profesional deberá llevar a cabo los servicios profesionales en concordancia con la técnica y normas profesionales pertinentes.

3.5.3. Aspectos legales

En relación al aspecto legal la profesión de la Contaduría Pública está regulada por el Código de Comercio de El Salvador y La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública así:

Código de comercio de El Salvador

Según el Art.289 del Código de Comercio de la República de El Salvador, la vigilancia de la sociedad anónima estará confiada a un auditor designado por la



Junta General, la cual señalará su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones en el plazo que determine el pacto social y en su defecto, por el que señale la junta General en el acto del nombramiento.

En el artículo 10, del mismo código reformado, establece que la ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública normará el ejercicio de esta profesión y la vigilancia de la misma estará a cargo del consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría; asimismo aclara que el cargo de auditor será incompatible con el del administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad auditada, así como también si fueren parientes en 4º grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los mismos.

De acuerdo Art. 291, del presente Código de Comercio, las facultades y obligaciones del auditor son las siguientes:

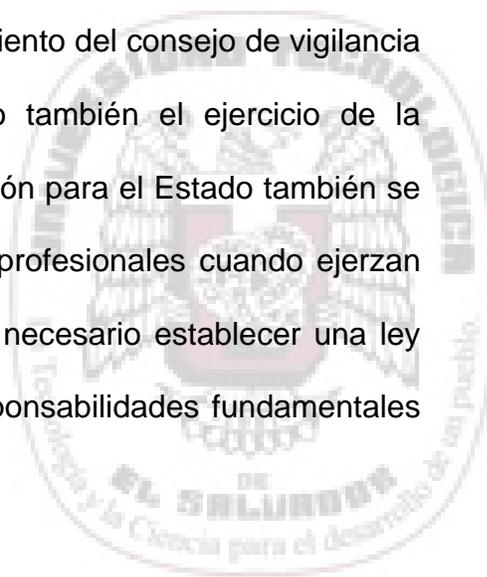
- I. Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad.
- II. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
- III. Exigir a los administradores un balance mensual de comprobación.
- IV. 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 a la Agenda de la Junta General de Accionistas, los puntos que crea necesarios.
- VIII. Convocar las Juntas Generales Ordinarias y Extraordinarias de Accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquiera otro en que juzgue conveniente.
- IX. Asistir con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas.
- X. Comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

La ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública.

La Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública es emitida por la Asamblea Legislativa de la República de EL Salvador, con el fin de que existiese una ley especial que regule el funcionamiento del consejo de vigilancia de la contaduría pública y auditoría, así como también el ejercicio de la profesión que supervisa y a manera de colaboración para el Estado también se encargase de supervisar las funciones de éstos profesionales cuando ejerzan funciones dentro del mismo. Por lo que se hace necesario establecer una ley que regule el ejercicio de esta profesión, las responsabilidades fundamentales

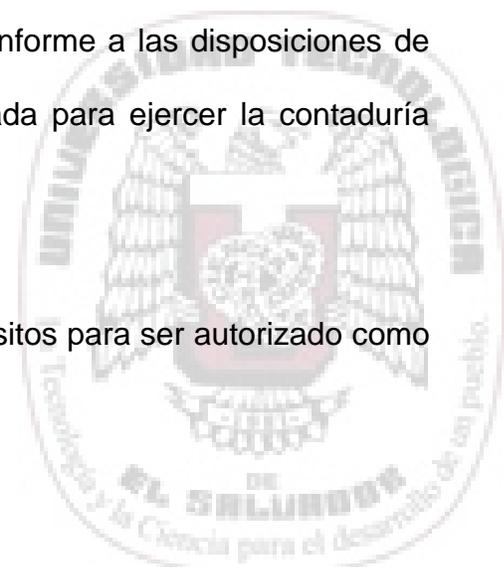


de los contadores públicos y la normativa básica para los contadores, así como los procedimientos de vigilancia para los que ejercen la contaduría.

Esta ley establece todos los requisitos que se deben poseer para ejercer la contaduría pública y quienes pueden ejercerla, así como también menciona que los únicos que pueden ejercer la auditoría son aquellas personas que estén autorizadas para ejercer la contaduría pública.

En el Art.2 de la presente ley, se establecen los requisitos que se deben cumplir para ejercer la contaduría pública, entre ellos: las personas con título de licenciado en contaduría pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador; los que tuvieren la calidad de contadores públicos certificados; las personas extranjeras con un título similar al requerido en nuestro país y que sea autorizado por el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente; las personas naturales y jurídicas, que conforme a tratados internacionales pudieren ejercer dicha profesión en El Salvador; por haber otorgado en dichos instrumentos el mismo derecho a los Salvadoreños en su país de origen y las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta Ley y que reúnan la calidad antes expresada para ejercer la contaduría pública

De acuerdo al Art. 3 de la presente Ley, los requisitos para ser autorizado como contador público son:



a) En el caso de personas naturales:

Ser de nacionalidad Salvadoreña;

Ser de honradez notoria y competencia suficiente;

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

Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano;

Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta ley;

b) En el caso de personas jurídicas:

1o. Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio.

En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas;

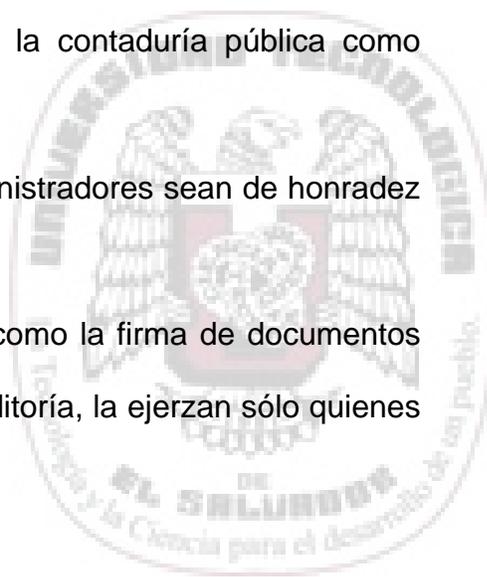
2o. Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas;

3o. Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña;

4o. Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural;

5o. Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria;

6o. Que la representación legal de la misma así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan sólo quienes



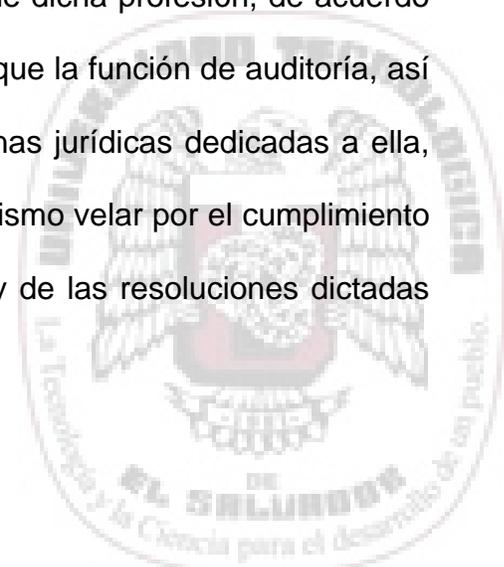
estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública.

7o. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta ley.

Según el Art.5 de ésta ley, “ la autorización de los Contadores Públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Para los efectos de esta ley, si un contador público una vez autorizado, dejare de reunir los requisitos para ser autorizado como contador público, no podrá continuar ejerciendo su función. El Consejo, de oficio, o a petición de cualquier persona, lo suspenderá de conformidad a esta Ley.

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



Atendiendo al artículo anterior, todo interesado en obtener su autorización deberá solicitarla al Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría. Según el Art.13, el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría dentro de los primeros veinte días de cada año, publicará el listado completo de los autorizados para ejercer la contaduría pública.

La presente Ley también regula la representación de las firmas extranjeras en el Art.15. “Quienes fueren autorizados para ejercer la contaduría pública, podrán celebrar contratos de corresponsalía, asociado, miembro u otros, con firmas extranjeras dedicadas a la contaduría pública o a la auditoría. Los mencionados contratos deberán inscribirse en el Consejo, así como los documentos que legitimen la existencia legal de la firma extranjera conforme la Ley bajo la cual se haya constituido; para su registro bastará únicamente la legalización de los mismos y su traducción.

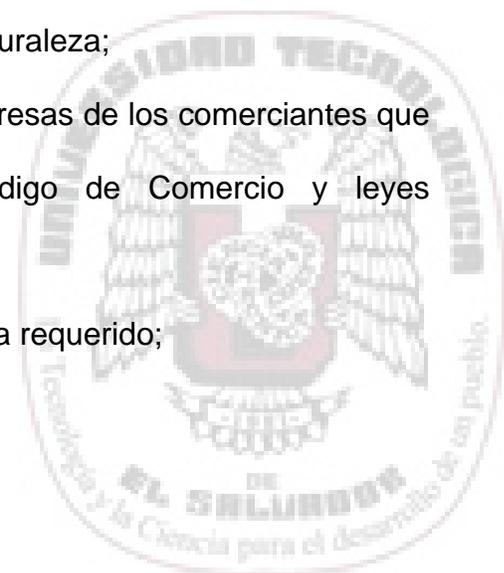
En todo caso, la responsabilidad en El Salvador, será la del contador público que figure como corresponsal u otra calidad, en los registros del Consejo.

Atribuciones del contador público

El Art.17 de la presente ley establece cuales son las actividades en las que los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria:



- a. Autorizar las Descripciones de los Sistemas Contables, los Catálogos de Cuentas y Manuales de Instrucciones que deben llevar los comerciantes, a los que la Ley exige llevar contabilidad y a quienes deseen un sistema contable. Esta autorización procederá en todos aquellos casos en que leyes especiales no establezcan que determinados entes fiscalizadores gubernamentales autoricen los sistemas contables de sus respectivos entes fiscalizados;
- b. Legalizar los registros o libros que deben llevar todos los comerciantes, de conformidad con las leyes de la materia, previa solicitud del interesado por escrito y autenticada;
- c. Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes, de conformidad a las leyes pertinentes;
- d. Dictaminar, basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo; sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o asociaciones de cualquier naturaleza;
- e. Certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al Código de Comercio y leyes especiales;
- f. Certificar los valúos e inventarios cuando sea requerido;



- g. Realizar estudios de revaluación de activos y pasivos de empresas, y ajustar su valor contable.
- h. Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes;
- i. Certificar y razonar toda clase de asientos contables;
- j. Realizar la compulsa de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios, a petición del juez de la causa o las partes en conflicto;
- k. Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales;
- l. Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontrare en el transcurso de la revisión;
- m. En los demás casos que las leyes lo exijan.

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

