



**Facultad de
Economía y Empresa
Universidad Zaragoza**

TRABAJO FIN DE MÁSTER EN AUDITORIA

**“ESTUDIO COMPARATIVO DE LA NORMATIVA APLICABLE
A LA PROFESION DE AUDITORIA ENTRE ESPAÑA Y EL
SALVADOR”**

Presentado Por: **Rafael Vicente Cortez Rodríguez**

Directores:

D. Javier Castillo Eguizábal

D. Vicente Cóndor López

Facultad de Economía y Empresa

2016

Contenido

| | |
|--|----|
| PARTE I. INTRODUCCIÓN..... | 6 |
| 1. Objetivos y organización de trabajo..... | 7 |
| 1.1 Concepto y Evolución de auditoría de cuentas..... | 8 |
| 1.2 Principios y Elementos de auditoria..... | 10 |
| PARTE II. NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA EN ESPAÑA | 11 |
| 2.1 Instituciones reguladoras de la profesión de auditoría | 11 |
| 2.2 Formalidades y requisitos para poder auditar | 12 |
| 2.3 Características del auditor..... | 12 |
| 2.4 Legislación aplicable..... | 13 |
| 2.5 Entidades obligadas a llevar auditoria | 14 |
| PARTE III. PROCESOS RELEVANTES APLICABLES EN UNA AUDITORIA EN ESPAÑA | 14 |
| 3.1 Desarrollo de la auditoria..... | 14 |
| 3.2 Estudio y evaluación del control interno | 14 |
| 3.3 Riesgos de la auditoria | 15 |
| 3.4 Evidencia de la auditoria | 16 |
| 3.5 Integración global de la auditoria | 17 |
| 3.6 Programas de auditoría..... | 17 |
| 3.7 Emisión de informe | 18 |
| 3.8 Cierre de la auditoria..... | 18 |
| PARTE IV. NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA EN EL SALVADOR..... | 19 |
| 4.1 Instituciones reguladoras de la profesión de auditoría | 19 |
| 4.2 Formalidades y requisitos para poder auditar | 19 |
| 4.3 Características del auditor..... | 20 |
| 4.4 Legislación aplicable..... | 21 |
| 4.5 Entidades obligadas a llevar auditoria | 21 |
| PARTE V. PROCESOS RELEVANTES APLICABLES EN UNA AUDITORIA EN EL SALVADOR..... | 22 |
| 5.1 Desarrollo de la auditoria..... | 22 |
| 5.2 Estudio y evaluación del control interno | 22 |
| 5.3 Riesgos de la auditoria | 23 |
| 5.4 Evidencia de la auditoria | 23 |
| 5.5 Integración global de la auditoria | 24 |
| 5.6 Programas de auditoría..... | 24 |

| | |
|--|----|
| 5.7 Emisión de informe | 24 |
| 5.8 Cierre de la auditoria..... | 25 |
| PARTE VI. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE ESPAÑA Y EL SALVADOR | 25 |
| 6.1 Similitudes legislativas y normativas..... | 26 |
| 6.2 Diferencias legislativas y normativas | 26 |
| A) Perfil del auditor: Formación y requisitos administrativos..... | 26 |
| B) Responsabilidades | 27 |
| C) Normas eticas | 27 |
| 6.3 Diferencias y similitudes respecto al proceso de auditoria | 32 |
| A) Desarrollo de la auditoria | 33 |
| B) Procesos internos..... | 33 |
| C) Programas de auditoria..... | 34 |
| D) Informe final | 34 |
| PARTE VII. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES | 38 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 40 |

Índice de Tablas

| | |
|--|----|
| Tabla 1: Principios de auditoria..... | 11 |
| Tabla 2: Instituciones reguladoras en España, principios y funciones..... | 12 |
| Tabla 3: Requisitos profesionales de los auditores en España | 12 |
| Tabla 4: Magnitudes a cumplir por las compañías para llevar auditoria | 14 |
| Tabla 5: El proceso de evaluación interna. | 15 |
| Tabla 6: Manifestaciones de auditor según NIA-ES 315. | 16 |
| Tabla 7: Objetivos fundamentales de la Institución reguladora de la profesión de auditoría. .. | 19 |
| Tabla 8: Requisitos para ejercer la profesión de auditoría en El Salvador..... | 20 |
| Tabla 9: Perfil profesional del Contador Público en El Salvador | 21 |
| Tabla 10: Requisitos de entidades que lleven a cabo auditoría financiera..... | 21 |
| Tabla 11: Resumen de criterios de control interno. | 22 |
| Tabla 12: Técnicas de evaluación de riesgo. | 23 |
| Tabla 13: Similitudes entre España y El Salvador, Institución reguladora de los auditores..... | 26 |
| Tabla 14: Requisitos a cumplir sobre la profesión de Auditoria en España y El Salvador..... | 29 |
| Tabla 15: Cuadro comparativo de las principales obligaciones y otros requisitos del auditor de cuentas en España y auditor financiero en El Salvador. | 30 |
| Tabla 16: Criterio comparativo de los honorarios profesionales del auditor de cuentas en España y auditor financiero en El Salvador | 31 |
| Tabla 17: Normativa interna aplicable en España y El Salvador | 35 |
| Tabla 18: Cuadro comparativo aspectos importantes de la contabilidad según código de comercio entre España y El Salvador | 36 |

| | |
|---|----|
| Tabla 19: Cuadro comparativo aspectos importantes de la contabilidad normativa interna aplicable entre España y El Salvador | 37 |
|---|----|

Índice de Esquemas

| | |
|--|----|
| Esquema 1: Concepto de auditoría en España..... | 9 |
| Esquema 2: Evolución de la auditoria en el Mundo y España..... | 10 |
| Esquema 3: Elementos de auditoria | 11 |
| Esquema 4: Legislación aplicable a los auditores de cuentas en España..... | 13 |
| Esquema 5: Conceptos de tipos de riesgos en auditoria. | 16 |
| Esquema 6: Criterios de emisión de informe del auditor | 18 |
| Esquema 7: Normativa aplicable al auditor en El Salvador..... | 21 |
| Esquema 8: Los tipos de Riesgo | 23 |
| Esquema 9: Requisitos del Informe del auditor en El Salvador. | 25 |

RESUMEN

En los últimos años se ha fortalecido y potencializado la figura del Auditor de Cuentas en España y la profesión de Contadores Públicos Certificados para países latino americanos como El Salvador. Estos son profesionales altamente cualificados que en la última década bajo las normas internacionales y adaptadas a cada país se han ido ampliando los conocimientos sometidos a mejoras continuas en las áreas de auditoría, contabilidad, consultoría y finanzas entre otras, con el fin de asesorar a las distintas entidades de diferente complejidad, garantizando resultados óptimos.

En las dos últimas décadas se han producido cambios importantes en la legislación y normativa que regula el ejercicio de la profesión del auditor en ambos países. Sin embargo los cambios en sí y su impacto en la regulación del ejercicio de la profesión de auditor de cuentas han sido diferentes entre ambos. España ajusta la evolución de la figura de este profesional a la legislación y normativa común de la Unión Europea (UE) mientras que El Salvador adapta las directrices mundiales a su realidad a nivel nacional sin que ello suponga una continuidad legislativa y normativa de la magnitud de España.

A pesar de la situación de la figura del Auditor de Cuentas en España y su origen en el derecho romano, es muy diferente a la de los países como El Salvador. Así en España los profesionales de la contabilidad y auditoría cuentan con un único título oficial de Auditor de Cuentas, que se obtiene con un examen del Estado, y que cuenta con actividades reservadas relacionadas esencialmente con la auditoría de cuentas. En cambio en El Salvador el profesional que obtiene la licenciatura en Contaduría Pública Certificada deberá cumplir ciertos requisitos por el organismo competente que es el Consejo de Vigilancia de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría. Estas diferencias abarcan varios aspectos relativos a la de la normativa y la legislación así como de desarrollo del proceso de la auditoría de cuentas y financiera entre ambos países.

El trabajo presentado a continuación está organizado en siete partes. La primera parte se dedica a una breve introducción sobre el concepto de auditoría, evolución, principios etc.

En la segunda y cuarta parte se realiza una profunda y extensa revisión de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y financiera, instituciones que la regulan, formalidades y requisitos para poder auditar, características del auditor, legislación aplicable y entidades obligadas a llevar auditorías, respectivamente para España y El Salvador. En la tercera y quinta parte el trabajo está centrado en analizar el proceso de auditoría para ambos países.

La sexta parte está dedicada a analizar y resaltar de forma pormenorizada las diferencias y similitudes más relevantes entre España y El Salvador respecto a la figura del profesional del auditor de cuentas atendiendo la normativa reguladora y el proceso global de una auditoría de cuentas.

El trabajo finaliza con la séptima parte “Conclusiones y Reflexiones” en el cual se extraen las conclusiones y se plasman algunas reflexiones a tener en cuenta para el futuro profesional del Contador Público Certificado en El Salvador.

Palabras claves: **Profesional de auditoría, Normativa comparativa, España, El Salvador.**

PARTE I. INTRODUCCIÓN

Es notable la relevancia que se le ha brindado al ejercicio de la profesión del auditor en el siglo XXI, lo cual ha planteado grandes retos para el futuro.

En España, la legislación en materia de auditoría tiene su origen en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 1988 por la que se incorporaba al marco jurídico del país la Directiva 84/253/CEE26 de la UE. En el transcurso del tiempo así como los cambios producidos en el entorno económico y financiero, mucho más internacionalizado, obligaron a la promulgación de nuevas directivas comunitarias que forzaron al legislador español a modificar igualmente su ordenamiento jurídico de cara a establecer medidas de desarrollo de la Ley de Auditoría. Cabe destacar la Ley 44/2002 de la UE, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del sistema financiero con el propósito de avanzar y contribuir a la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría y de fortalecimiento de la credibilidad de la actividad auditora. En el artículo 26 de la citada Directiva se establece textualmente que “Los Estados Miembros exigirán que los auditores efectúen las auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) adoptadas por la Comisión...”. En el año 2006 se modificó la octava directiva, que abogó por una regulación más detallada de una actividad que con el paso del tiempo fue adquiriendo un papel cada vez más relevante debido al interés público inherente a la misma.

Así, la actividad de auditoría de cuentas adquiere una mayor relevancia pública en un entorno económico y empresarial globalizado, que demanda ante todo transparencia y fiabilidad de la información financiera que suministran las empresas. La modificación de la octava directiva, se transpone en España a través de la ley 12/2010, de 30 de junio que dio lugar posteriormente a la publicación del real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la ley de auditoría de cuentas y el Real Decreto Legislativo 1517/2011, por igual el reglamento que lo desarrolla. A tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) constituyó un equipo de trabajo a fin de dar el primer paso para trasladar las Norma Internacional de Auditoría (NIA) a la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España que ha dado como fruto la Resolución de 15 de octubre de 2013 mediante la cual se publicaron las nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) para su aplicación en España. En consecuencia, las vigentes Normas Técnicas de Auditoría se verán sustituidas por estas NIA adaptadas, con carácter general, para las auditorías de cuentas anuales contratadas o encargadas a partir del 1 de enero de 2015, con independencia de los ejercicios económicos a los que hagan referencia los estados financieros auditados. La promulgación de la Resolución del ICAC viene motivada por el espíritu armonizador en materia auditora contenido en la Directiva 2006/43/CE, que en su artículo 2628 establece para los Estados Miembros el mandato a los auditores de efectuar sus trabajos basándose en las normas internacionales de auditoría 29 adoptadas en el ámbito de la Unión Europea. En los últimos 6 años las modificaciones a nivel de España obedecen a los cambios introducidos en el marco legislativo de la UE.

Mientras en El Salvador en la década de los 90's, la Corporación de Contadores, el Colegio de Contadores Públicos Académicos y la Asociación de Contadores Públicos del país, unifican sus esfuerzos y realizan varias Convenciones Nacionales de Contadores, producto de las cuales surgen las Normas de Contabilidad Financiera (NCF), posteriormente se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC's – del extinto IASC(en transición a NIRF's del IASB) y,

finalmente, se constituye el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP), el 31 de octubre de 1997. Como una entidad de nacionalidad salvadoreña, con duración indefinida, con carácter no lucrativo, apolítico y laico, con domicilio en San Salvador; cuyos objetivos son elevar el nivel intelectual, cultural y moral de sus socios, proteger y defender la profesión contable y promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros, entre otras cosas. En el año 2000 se implementaron importantes reformas al Código de Comercio, a la Ley del Registro de Comercio, ya aparecieron la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Tributario. El Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, la Corporación de Contadores ha trabajado con instancias internacionales en la difusión de las Normas Internacionales de Contabilidad en el nuevo marco jurídico, para unificar los programas de estudio y el ejercicio de la profesión a nivel centroamericano y el resto de países.

El 26 de enero del año 2000 entró en vigencia la Ley reguladora del Ejercicio de la Contaduría y Auditoría, mediante decreto legislativo No 828, publicado en el diario oficial No 42, tomo No 346 del 29 de febrero del mismo año, con los objetivos de: 1. Regular el Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública. 2. Regular la función de la Auditoría 3. Regular los derechos y obligaciones de las personas naturales y jurídicas que ejerzan la Auditoría. Y así se creó el actual Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. El Consejo ha emprendido a partir del año 2002, un plan de requerimiento de datos completos y actualizados de todos los contadores públicos con el objetivo de disponer de una fuente de información confiable que permita contar con un adecuado registro de expediente de cada contador público, lo cual a la vez ayuda a proveer datos a terceros sobre los contadores públicos inscritos en el consejo. El 23 de agosto del 2005, el consejo acordó aprobar la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera No 1 (IFRS1) International Financial Reporting Standards, en castellano se denomina NIIF, e incorporarla como parte del marco de referencia de la normas en vigencia en El Salvador. La implementación de la Norma Internacional de Control de Calidad le daría un impulso significativo a la credibilidad de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y proporcionaría una herramienta provechosa para identificar las dificultades reales en la aplicación de las normas y las necesidades de orientación y capacitación de estas. Los datos expuestos anteriormente fueron extraídos de boletín informativo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. A finales del año 2004, dicho Consejo (CVPCPA), inicio el Programa de Control de Calidad de práctica Profesional, con el objetivo de asegurar el respeto y aplicación de la Normas Internacionales de Auditoría (El Salvador, Ministerio de Economía, 2002 y 2008). Actualmente el Consejo trabaja para lograr la amplia difusión de la Normas Internacionales de Auditoría, para que sean de total dominio y conocimiento en el ámbito profesional, pero también en el sector académico y docente.

1. Objetivos y organización de trabajo

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto el objetivo general del presente trabajo es realizar un análisis comparativo de desarrollo y desempeño de las funciones principales de la profesión de auditores de cuentas y financieros entre España y El Salvador.

El objetivo principal del presente trabajo es:

- Identificar y resaltar las diferencias y similitudes más notables que presenta el ejercicio y la figura del profesional de auditor externo entre España y El Salvador.

Para lograr el objetivo principal del trabajo y abordar el trabajo con la mayor rigurosidad se han marcado los siguientes objetivos específicos:

- Compilar la evolución y desarrollo de la normativa en un horizonte temporal de 15 años y realizar dentro de lo posible las consultas y la jurisprudencia en vigor en materia de auditoría de cuentas y de la figura del auditor de cuentas en España.
- Compilar la evolución y desarrollo de la normativa en un horizonte temporal de 15 años y realizar dentro de lo posible las consultas y la jurisprudencia en vigor en materia de auditoría financiera y de la figura del auditor financiero o externo en El Salvador.

Una vez realizado la recopilación de la información y presentado para ambos países en un formato resumido (tablas y esquemas) confiando en que constituya una herramienta útil para realizar las comparaciones de las actividades y características de la figura profesional del auditor de cuentas entre ambos países se ha cumplido con el objetivo final:

- Presentar las diferencias más notables y puntos en común que de la normativa que regula la figura del profesional de la auditoria y las actividades del auditor de cuentas.

1.1 Concepto y Evolución de auditoría de cuentas

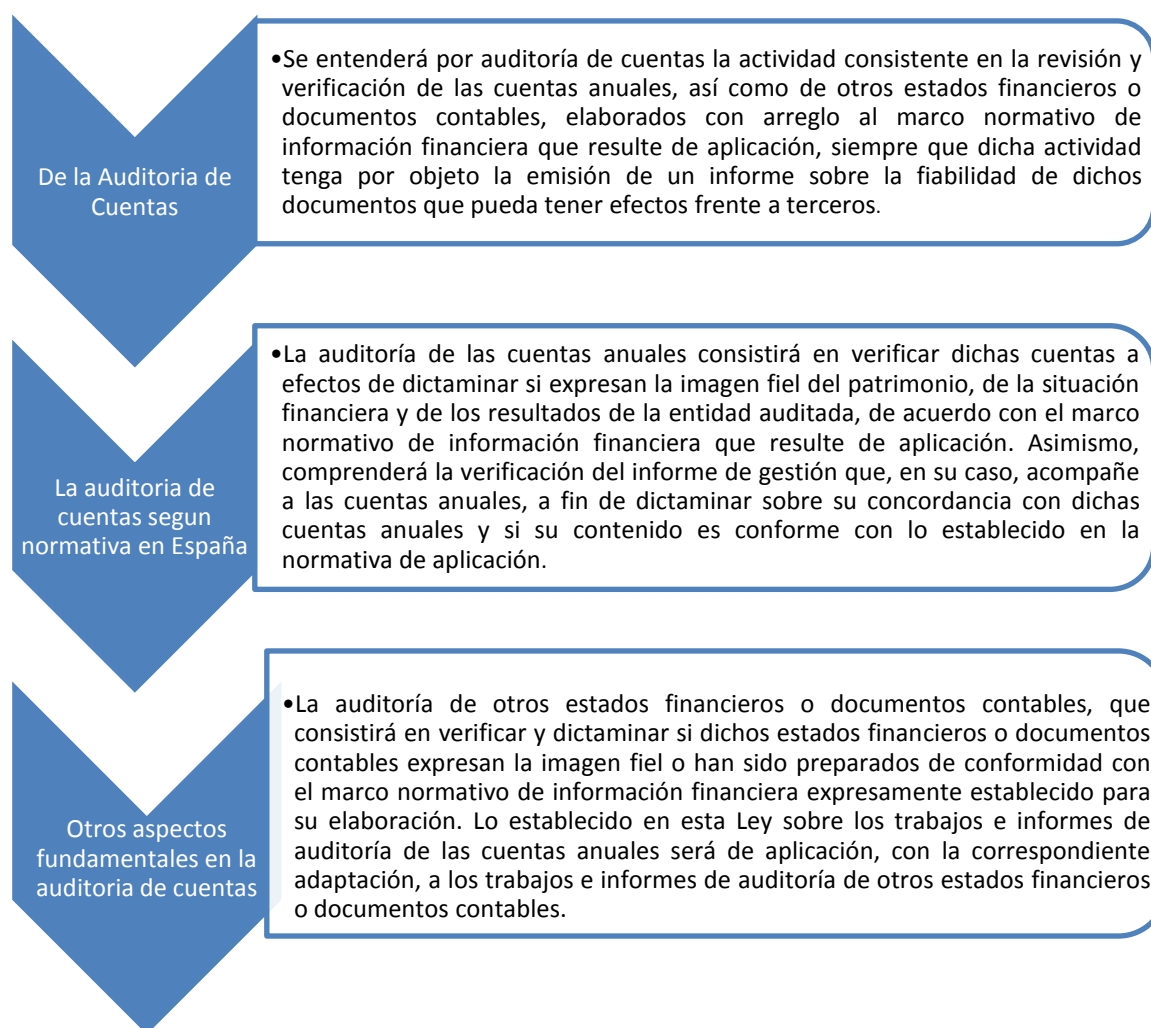
Desde su nacimiento y creación el concepto de auditoría y la definición del auditor como profesional se ha ido evolucionando a lo largo del tiempo distinguiendo cuatro fases importantes; i) A principios de la revolución industrial con el objetivo principal del auditor en descubrir si se había cometido algún fraude en negocios que eran más bien pequeños ii) Con el desarrollo industrial se produce el crecimiento de las empresas y de su actividad que comienza a separar el capital y la propiedad del negocio, es decir, la Administración. El auditor sin dejar de hacer lo que realizaba en la primera fase, tiene una nueva actividad que es la de verificar, certificar, la información de esos administradores que le pasan a través de las cuentas de resultados, sean veraz y oportunos iii) En la tercera fase es el desarrollo de las tecnologías como ordenadores, programaciones entre otros y teniendo en cuenta que las transacciones a lo largo del año son bastante voluminosas. Esto hace que empiece a funcionar el sistema de control interno de la empresa a su vez que sigue revisando que la información contable refleje la imagen fiel conforme a lo acontecido, revisando además el control del sistema interno de la empresa iv) la cuarta fase corresponde a que aparte de lo anterior, el auditor prepara un informe normalmente dirigido a los accionistas o socios de la entidad auditada.

En la literatura a nivel mundial se pueden encontrar diversas definiciones respecto a la auditoria ya que puede ser de forma especializada según el área de desarrollo del profesional. Sin embargo en nuestro trabajo hacemos referencia al concepto de la auditoría de cuentas¹, de la normativa aplicable en España y otros aspectos fundamentales² detallados en el siguiente esquema:

¹ Título Preliminar Artículo 1,2 Ámbito de aplicación y objeto. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

² Título I Artículo 4, 1,2 de las modalidades de auditoria de cuentas, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Esquema 1: Concepto de auditoría en España



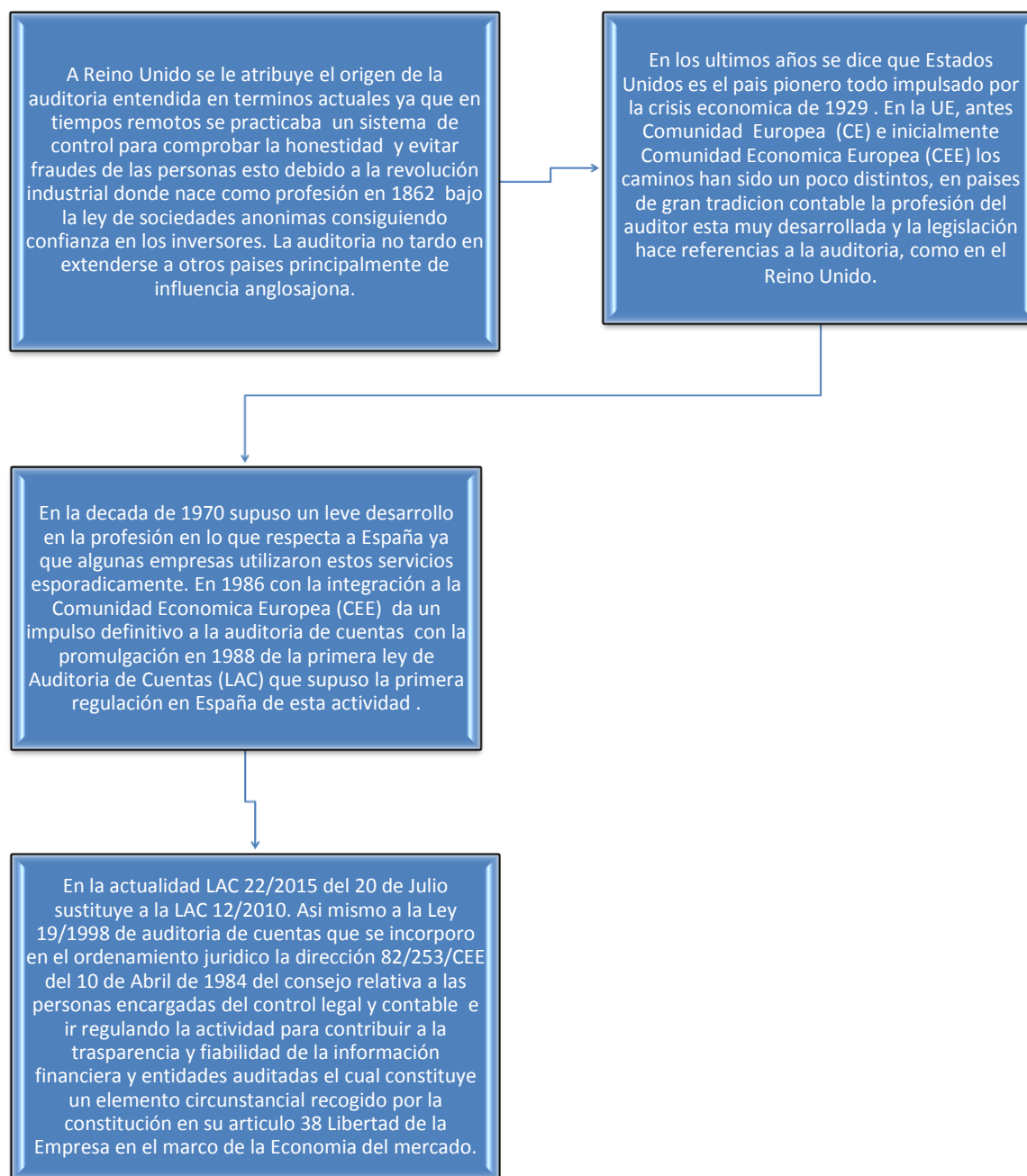
Fuente: Elaboración propia.

Tal como se puso en evidencia en el apartado anterior la función de auditoría se limitaba a la vigilancia de evitar errores y fraudes. Con el crecimiento de empresas a nivel mundial y los intereses de terceros como las entidades de crédito, administración pública, acreedores entre otros (de la Heras et al., 2010). Se ha hecho necesario garantizar la información económica-financiera y el interés de ampliar la fiabilidad de la información tal y como se ha venido evolucionando en el mundo³ y en los últimos años en España.⁴ A continuación se muestra de forma resumida el nacimiento de la auditoría, el auge en su desarrollo y la actualidad en el país antes mencionado según el siguiente esquema:

³ Publicado en [Ciencias administrativas](#) Etiquetado con: [La auditoría: conceptos clases y evolución](#)

⁴ Villalba, Envid y Cía. (2015). Auditores SLP, Transparencia: Auditoría de cuentas, Máster universitario en Auditoría, Universidad de Zaragoza

Esquema 2: Evolución de la auditoría en el Mundo y España



Fuente: Elaboración propia.

1.2 Principios y Elementos de auditoría

La auditoría se caracteriza por desprender de varios principios. Estos deberán hacer de la auditoría una herramienta eficaz y fiable en apoyo de políticas y controles de gestión, proporcionando información sobre la cual una organización debe actuar para mejorar su desempeño, estos se detallan a continuación⁵:

⁵ PRINCIPIOS y NORMAS de AUDITORÍA del SECTOR PÚBLICO Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español [www.sindicatura.org/.../16/.../Principios+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEx+\(2\).pdf](http://www.sindicatura.org/.../16/.../Principios+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEx+(2).pdf)

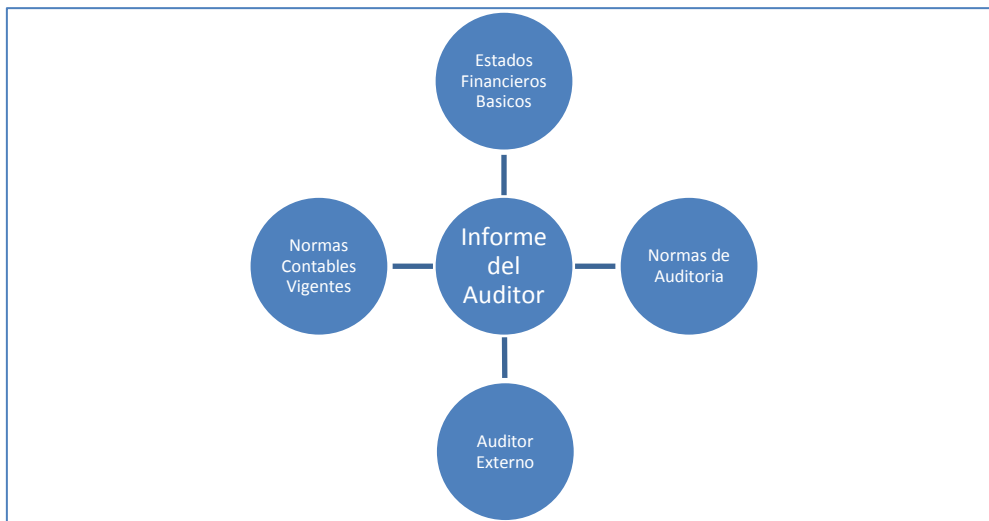
Tabla 1: Principios de auditoría

| Principios de Auditoría | Concepto |
|---|--|
| 1) Formación técnica y capacidad profesional. | La auditoría deberá ser realizada por personas con formación técnica y capacidad profesional adecuada. |
| 2) Independencia. | Durante su actuación profesional tanto los órganos de control externo como los auditores mantendrán una actitud independiente y una posición de objetividad total. |
| 3) Diligencia Profesional. | La ejecución de los trabajos y la emisión de los informes se llevarán a cabo con el debido cuidado profesional. |
| 4) Responsabilidad. | El auditor deberá realizar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría establecidas y será responsable de su informe. |
| 5) Secreto profesional. | Los auditores deberán mantener y garantizar la confidencialidad sobre la información obtenida en el curso de sus actuaciones. |

Fuente: Elaboración propia.

Para el desarrollo de una auditoría es primordial tener en cuenta los siguientes elementos⁶:

Esquema 3: Elementos de auditoría



Fuente: Elaboración propia.

PARTE II. NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA EN ESPAÑA

2.1 Instituciones reguladoras de la profesión de auditoría

La institución reguladora de la profesión de la auditoría es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC) siendo su página web: www.icac.meh.es sus principales funciones y corporaciones⁷ a continuación:

⁶ Comisión Dr. Cossío (2015). Auditoría Externa de estados contables Universidad Nacional Lomas de Zamora, Republica de la Argentina

⁷ Pagina Web www.icac.meh.es

Tabla 2: Instituciones reguladoras en España, principios y funciones

| ICAC Funciones Principales | Corporaciones Profesionales | Funciones Principales de Corporaciones |
|---|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Control y disciplina del ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas en España. 2. Homologación y publicación de las NTA elaboradas por las corporaciones profesionales. 3. Custodia y gestión del (ROAC) 4. Ejercicio de la potestad sancionadora sobre los auditores. 5. Aprobación de los programas para los exámenes de acceso a la profesión. 6. Control, vigilancia y custodia de las finanzas de los auditores ejercientes. 7. Actividades de investigación. 8. Armonización de las normas contables de auditoría. 9. Coordinación con organismos internacionales. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Instituto censores jurados de cuenta (ICJCE) 2. Registro de Economistas auditores (REA) 3. Registro General de Auditores (REGA) | <ol style="list-style-type: none"> 1. Elaboración y revisión de la NTA 2. Realizar los exámenes de acceso a la profesión. 3. Organizar programas de formación permanente de sus miembros. 4. Efectuar el control de calidad sobre la auditora de cuentas en España. 5. Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas. 6. Colaborar con el ICAC y proponer la iniciación del procedimiento sancionador. |

Fuente: Elaboración propia.

2.2 Formalidades y requisitos para poder auditar

Según la Ley de Auditoría de Cuentas LAC 22/2015 los requisitos se detallan en la tabla a continuación:

Tabla 3: Requisitos profesionales de los auditores en España

| REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTA (ART. 8 LAC 22/2015) | REQUISITOS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA DE CUENTAS (ART. 9 y 11 LAC 22/2015) | |
|---|---|--|
| | PERSONAS FISICAS | SOCIEDADES |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Podrán realizar dicha actividad las personas físicas o jurídicas que reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos siguientes, fueren inscritos en el ROAC del ICAC y presten garantía financiera a que se refiere el art. 27. 2. El ROAC será público y su información será accesible por medios electrónicos. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Ser mayor de edad 2. Tener nacionalidad española o la de alguno de los estados miembros de la UE. 3. Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos. 4. Autorización del ICAC por medio de: <ul style="list-style-type: none"> • Titulación universitaria de carácter oficial y validez en España. • Programas de enseñanza teórica y adquirida una formación práctica. • Examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el estado. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Que las personas físicas que realicen el trabajo y firmen los informes en nombre de una sociedad estén autorizadas en España. 2. Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores o sociedades autorizadas para realizar la actividad dentro de la UE. 3. Que una mayoría de los miembros del órgano de admón. sean socios o sociedades autorizadas dentro de la UE. |

Fuente: Elaboración propia.

2.3 Características del auditor

El auditor de cuentas⁸ es un profesional independiente y su labor consiste en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

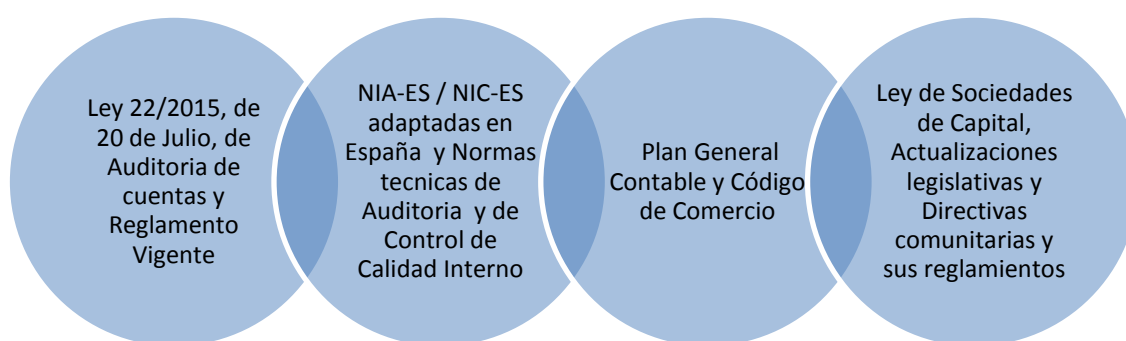
⁸ BOE-A-2015-8147 Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015

Esta actividad tendrá necesariamente que ser realizada por dicho profesional, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la (LAC) 22/2015 (Puig de Travy, 2012), y las normas técnicas de auditoría, que constituyen el cuerpo regulatorio que establece la actuación profesional del auditor. En razón de los documentos contables objeto de examen, la actividad de auditoría de cuentas presenta las modalidades, trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la normativa aplicable. Cabe destacar que los procedimientos de auditoría se realizan para dar una opinión de los estados contables del ente, y mediante la misma dar a conocer si reflejan razonablemente la situación económico financiera de la entidad.

2.4 Legislación aplicable

Algunas normativas aplicables y que afectan el trabajo de auditoría de cuentas según el (ICAC)⁹ se detalla a continuación:

Esquema 4: Legislación aplicable a los auditores de cuentas en España



Fuente: Elaboración propia.

Las NIAS adaptadas para su aplicación en España se identificarán como NIA-ES aunque conservando el número original que corresponde a cada una de las normas del catálogo original de las NIA y junto con la vigente Norma de Control de Calidad Interno, conformarán el conjunto de Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España. En virtud de lo que dispone el artículo 2 de la Resolución del ICAC, las NIA-ES serán de aplicación obligatoria una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a aquellos ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014. Es decir que, en general, su aplicación efectiva se contempla para los trabajos de auditoría que se contraten o se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2015 puesto que las cuentas anuales de los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2014 se auditarán una vez cerrado el ejercicio y, por tanto, después del 1 de enero de 2015. Excepcionalmente, se pueden presentar trabajos de auditoría sobre aquellos “estados financieros” que no contemplen períodos anuales.

⁹ Normativa actual vigente según ICAC www.icac.meh.es/

*Obligación auditoría Art 263LSC: total activo 2.850.000; Cifra de negocio 5.000.000; Número medio de trabajadores 50.

2.5 Entidades obligadas a llevar auditoría

En cuanto a la Ley de Sociedades de Capital (LSC) especifica que se deberá cumplir con al menos dos de las tres magnitudes y demás requisitos establecidos en el artículo mencionado a continuación para tener la obligación de llevar la auditoría:

Tabla 4: Magnitudes a cumplir por las compañías para llevar auditoría

| Magnitud | Balance Normal (Art 263 LSC)* |
|------------------------------|-------------------------------|
| Total Activo | 2.850.000 € |
| Cifra de Negocio | 5.000.000 € |
| Número Medio de Trabajadores | 50 |

Fuente: Elaboración propia.

PARTE III. PROCESOS RELEVANTES APLICABLES EN UNA AUDITORIA EN ESPAÑA

3.1 Desarrollo de la auditoría

El marco regulatorio mercantil se ha completado con la aprobación, en las Cortes españolas el pasado 9 de julio de 2015,¹⁰ de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), que se suma a la reciente aprobación de la modificación de la Ley de Sociedades de Capital y el Código de buen gobierno para las sociedades cotizadas implica relevantes cambios internos en las funciones organizativas de todas las empresas, pero afecta principalmente a las Entidades de Interés Público (EIP).

Con la aprobación de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas las empresas españolas disponen hasta el 17 de junio de 2016, para adaptarse al nuevo entorno regulatorio. La finalidad de la nueva LAC es recuperar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera que se audita y reforzar la calidad e independencia de las auditorías.

La Ley transpone la Directiva europea al mismo tiempo que recoge las opciones elegidas por España en relación al Reglamento Europeo de auditoría aprobado junto con la Directiva, y que es un instrumento legal de aplicación directa en todos los países miembros. Por tanto, contribuye a armonizar aún más las tareas y responsabilidades del auditor en todo el territorio comunitario. Entre los principales cambios que incorpora esta norma destacan las nuevas obligaciones y requisitos relacionados con la Comisión de Auditoría y los informes de auditoría; la rotación obligatoria de la firma de auditoría; y la limitación o prohibición de determinados servicios distintos de auditoría prestados por el auditor.

3.2 Estudio y evaluación del control interno

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección. Por muy eficaz que sea un sistema de control interno, sólo podrá proporcionar seguridad del cumplimiento de los objetivos de información financiera, ya que el factor humano puede hacer que éste no funcione del todo

¹⁰ Claves de la nueva ley de auditoría para las Empresas -KPMG

correctamente en base al siguiente proceso que se presenta en la Tabla siguiente¹¹(ICAC, 2013 Resolución de 20/12/13).

Tabla 5: El proceso de evaluación interna.

| Proceso Alternativo | Definición |
|--|--|
| Evaluar el control interno de la entidad | El auditor deberá identificar las cuentas contables, determinar la materialidad, realizar procedimientos generales y analíticos de planificación, determinar la intervención de especialistas, controles a nivel de entidad. |
| Realizar un test de eficacia operativa | Cuando se trate de un control que ha sido diseñado correctamente para prevenir y detectar un error sobre una aserción. |
| Análisis de control | Realizar una revisión preliminar del sistema de control con el fin de conocer el proceso y los métodos implantados por la empresa. |
| Desarrollo y cumplimiento | Se realizarán pruebas de cumplimiento con el fin de evaluar la efectividad de los procedimientos instaurados. |
| Análisis de Riesgos | Analizado el sistema de control interno de la empresa, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es un riesgo significativo, lo que supondrá la necesidad de obtener conocimiento de los controles de la entidad para el mismo. |
| Juicio del Auditor | El auditor determinará que es significativo cuando se trate de un riesgo de fraude, esté relacionado con acontecimientos recientes económicos o contables, afecte a transacciones con partes vinculadas o afecte a transacciones ajenas al curso normal del negocio de la entidad. |
| Comunicación e información | Las NIAS denominan control a nivel de entidad al entorno de control y directrices de una organización influyendo en la conciencia de los empleados para tener en cuenta en todo momento factores como la integridad y valores éticos. |

Fuente: Elaboración propia.

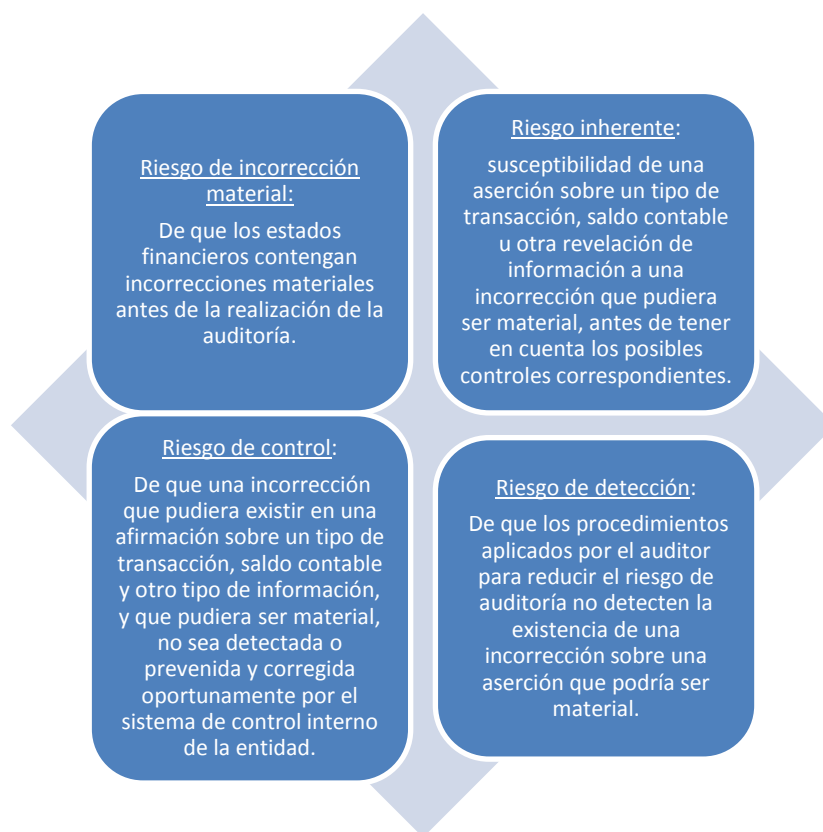
3.3 Riesgos de la auditoría

Planificado el encargo de auditoría a llevar a cabo, el auditor comenzará evaluando los riesgos de la entidad¹², para ello, analizará la situación económica y financiera de la empresa, estudiando su rentabilidad económica, financiera, ratios de solvencia, liquidez, endeudamiento y fondo de maniobra. A continuación se detalla los riesgos y su concepto:

¹¹ NIA-ES 315 ICAC <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf> Pombo J. R., (2013). Contabilidad y fiscalidad (Ed) Paraninfo.

¹² Pombo J. R., (2013). Contabilidad y fiscalidad (Ed) Paraninfo.

Esquema 5: Conceptos de tipos de riesgos en auditoría.



Fuente: Elaboración propia.

El riesgo de detección será el único riesgo que el auditor puede controlar, los recogidos dentro del riesgo de incorrección material, sólo serán evaluados por éste. El auditor se referirá a asecciones de los estados financieros, de acuerdo con la NIA-ES 315 y detallados en la siguiente tabla:

Tabla 6: Manifestaciones de auditor según NIA-ES 315.

| Asecciones | Concepto |
|-------------------------|--|
| Integridad: | Inexistencia de activos o pasivos que deban estar recogidos en los estados financieros y no estén registrados. |
| Existencia: | Un activo, pasivo o transacción existen realmente en una fecha a la que es referido los estados contables. |
| Exactitud | La cantidad, fecha, precio etc. son los que deberían haberse registrado. |
| Valoración | Activos y pasivos registrados por su valor correcto. |
| Obligaciones y derechos | La empresa tiene los derechos sobre los activos que figuran y obligaciones sobre sus pasivos. |
| Desglose y presentación | La información viene descrita tal y como se propone en las políticas contables. |

Fuente: Elaboración propia.

3.4 Evidencia de la auditoría

La NIA-ES 500 Evidencia de auditoría, describe la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con los cuales obtener evidencia suficiente

y adecuada para poder determinar conclusiones en las cuales basar su opinión. Para obtener dicha evidencia, las NIAS 315 y 330 explican que hay que llevar a cabo procedimientos de valoración del riesgo y procedimientos de auditoría posteriores mediante pruebas de control y procedimientos sustantivos.

3.5 Integración global de la auditoría

El auditor desarrollará un plan global que deberá documentarse y que comprenderá, entre otros aspectos, los siguientes¹³ (PLG, 1990):

- a) Los términos del encargo de auditoría y responsabilidades correspondientes.
- b) Principios y normas contables, Normas Técnicas de Auditoría, leyes y reglamentaciones aplicables.
- c) La identificación de las transacciones o áreas significativas que requieran una atención especial.
- d) La determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- e) La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- f) El grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.
- h) El trabajo de los auditores internos y su grado de participación, en su caso, en la auditoría externa.
- i) La participación de otros auditores en la auditoría de filiales y/o sucursales de la entidad.
- j) La participación de expertos.

3.6 Programas de auditoría

El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría¹⁴ en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría. El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal y la participación de otros auditores o expertos. El correspondiente programa deberá revisarse a medida que progresa la auditoría.

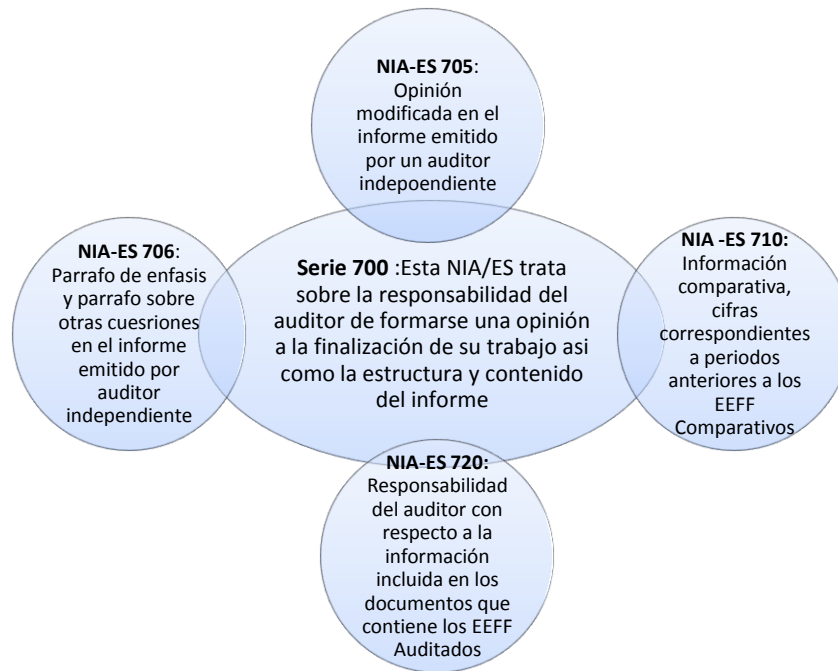
¹³ Apuntes de auditoría resolución del 19 de Enero de 1991 El [Plan General de Contabilidad de 1990](#), aprobado por Real Decreto 1643/1990 de [20 de diciembre](#), fue el texto legal que reguló la contabilidad de las empresas en España desde 1991 hasta el [31 de diciembre](#) de [2007](#), cuando fue sustituido por el actual plan, aprobado por Real Decreto 1514/2007. Tenía carácter obligatorio para todas las empresas y supuso la adaptación española a toda la normativa comunitaria sobre la materia, tras la incorporación de España a la hoy Unión Europea.

¹⁴ Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Relación entre auditores".

3.7 Emisión de informe

Uno de los aspectos fundamentales en el entorno de la auditoría de cuentas es la finalización del trabajo auditado en la entidad correspondiente, el auditor de cuentas deberá emitir el informe tal y como lo plasma la serie 700 la estructura que se muestra a continuación¹⁵:

Esquema 6: Criterios de emisión de informe del auditor



Fuente: Elaboración propia.

3.8 Cierre de la auditoría

La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.¹⁶

Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado cinco (c) de la NIA-ES 560 que manifiesta que la fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de

¹⁵ Norma Internacional de Auditoría. Serie 700 Formación y Emisión de informe del auditor adaptadas en España, adaptada en España mediante resolución de ICAC 15 de octubre del 2013. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20700%20p%20def.pdf>

¹⁶ NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (NIA 700, apartado 41). En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto en el proceso de información de los estados financieros. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20700%20p%20def.pdf>

conformidad con la NIA 700 y A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 5.1.g) de la LAC vigente la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

PARTE IV. NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA EN EL SALVADOR

4.1 Instituciones reguladoras de la profesión de auditoría

En El Salvador la institución reguladora de la profesión de la auditoría es el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) siendo su página web: www.consejodevigilancia.gob.sv. El objetivo principal es de disponer de un marco de referencia a observar por los contadores públicos, a efecto de asegurar que los trabajos de auditoría fiscal serán realizados con un alto grado de profesionalismo y, tanto el dictamen como el informe fiscal, sean documentos que revelen de manera adecuada el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y garanticen el interés fiscal. Entre sus objetivos principales los más importantes se detallan a continuación:

Tabla 7: Objetivos fundamentales de la Institución reguladora de la profesión de auditoría.

| Objetivo General | Objetivos Específicos | Objetivos Estratégicos |
|---|--|---|
| <p>Vigilar el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, función de la auditoría sobre aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> éticos y técnicos de acuerdo con las disposiciones de la ley para que la función de auditoría. otras actividades autorizadas a profesionales y personas jurídicas dedicadas a ella, se ejerza con arreglo a las normas éticas y legales. | <ul style="list-style-type: none"> Analizar y proponer reformas a la LREC, en consulta con actores claves de los gremios de profesionales. Dar seguimiento a la implantación del Código de Ética actualizado. Atender oportunamente denuncias de profesionales y resolver de acuerdo a Ley y al Código de Ética vigente. Fortalecer y promover la educación continuada. Desarrollar los programas de control de calidad. Revisar el marco regulatorio aprobado y adoptado por el Consejo. Mejorar el proceso de inscripción y registro. | <ul style="list-style-type: none"> Mejorar mecanismos de información y documentación actualizada de los profesionales a través de los expedientes físicos. Actualizar de los requerimientos mínimos que se deberán cumplir (LREC), Mantener la identificación de los profesionales inscritos en el Consejo. Coadyuvar a la consolidación en la aplicación de estándares internacionales de Contabilidad, Auditoría y Ética Profesional. Mejorar la calidad técnica del profesional. Promover la actualización de conocimientos y competencia al profesional, Promover la ética profesional entre los gremios de la contabilidad y auditoría. |

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Formalidades y requisitos para poder auditar

En el país de El Salvador existen leyes que rigen el desarrollo de la profesión contable como lo son el código de ética profesional para Contadores Públicos y la Ley Reguladora del Ejercicio de la profesión contable, es por ello que es necesario que los Contadores Públicos en el desempeño de su actuación profesional actúen bajo normas generales de conducta y principios éticos para ejercer la auditoría externa o financiera.

Esta se encuentra regulada en el código de comercio. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y en su defecto, por el que señale la junta general en el

acto del nombramiento.¹⁷ La Auditoría a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una Ley especial regulará su ejercicio.¹⁸

A continuación se establece las personas que pueden ejercer la profesión de contaduría pública y auditoría en El Salvador y los requisitos necesarios para ejercer la profesión:

Tabla 8: Requisitos para ejercer la profesión de auditoría en El Salvador

| PERSONAS QUE PUEDEN EJERCER LA CONTADURÍA PÚBLICA (ART. 2 LREC) | REQUISITOS PARA SER AUTORIZADO COMO CONTADOR PÚBLICO (ART. 3 LREC) | |
|---|---|--|
| | PERSONAS NATURALES | PERSONAS JURICAS |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las universidades autorizadas en El Salvador; 2. Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados; 3. Los que hubieren obtenido en universidades extranjeras, título de Licenciado en Contaduría Pública y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente; 4. 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. 5. Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta Ley. 6. Quienes reúnan la calidad antes expresada, deberán cumplir los requisitos que esta Ley establece para ser autorizados a ejercer la contaduría pública. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Ser de nacionalidad Salvadoreña; 2. Ser de honradez notoria y competencia suficiente; 3. No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos; 4. Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano; 5. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. | <ol style="list-style-type: none"> 1. Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio; 2. Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas; 3. Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña; 4. Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural; 5. Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria; 6. Que la representación legal de la misma así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan sólo quienes estén autorizados. 7. Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. |

Fuente: Tesis sistema de control de calidad para el cumplimiento de la norma internacional de control de calidad (NICC 1) Adoptado por el CVPCPA para las firmas de auditoría 2013.

El Art. 4 de la misma ley manifiesta que sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.

4.3 Características del auditor

El profesional de auditoría deberá poseer características¹⁹ propias de la profesión del Contador Público Académico y/o Certificado. Estas se refieren al grado de especialización que logra todo en su carrera y con la experiencia adquirida al ofrecer sus servicios profesionales. En la actualidad existen muchos conceptos de lo que es un perfil profesional entre ellos los detallados la siguiente Tabla:

¹⁷ Código de Comercio Artículo 289/Ley reguladora del ejercicio de la Profesión Contable

¹⁸ Código de Comercio Artículo 290

¹⁹ EDUCACONTA Características y Perfil Profesional del Contador Público en El Salvador.

Tabla 9: Perfil profesional del Contador Público en El Salvador

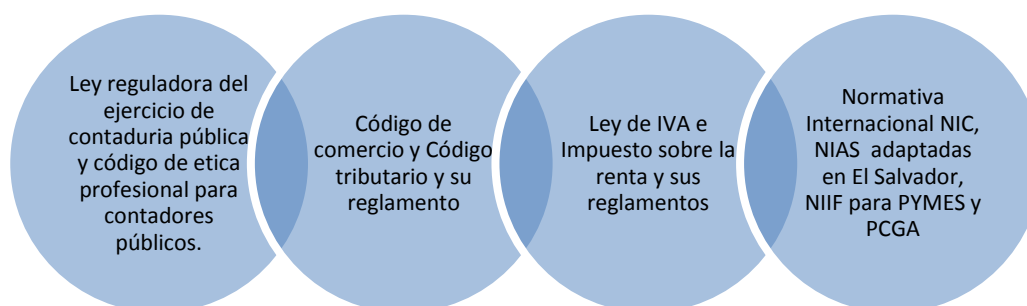
| Habilidades del Contador Público | Campos de Acción del Contador Público | Áreas de desarrollo |
|--|--|---|
| <p>1. Las bases para desarrollar el perfil profesional del contador público lo determinan en cuanto a sus conocimientos, actitudes y habilidades y destreza, según el campo de acción.</p> <p>2. El Contador Público debe ser un especialista en información financiera y contable capaz de desempeñarse en diversos campos, de donde se desglosarían una serie de aéreas en que podría laborar.</p> | <p>1. Conocimiento de la contabilidad de una empresa</p> <p>2. Organización e implementación de sistemas contables.</p> <p>3. Organización e implementación de sistemas de costos</p> <p>4. Diseño e implementación de sistemas de control interno</p> | <p>1. La auditoría financiera o fiscal.</p> <p>2. Asesoría de negocios, y finanzas</p> <p>3. Docencia, área fiscal, gubernamental,</p> <p>4. otro sector económico entre otros.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

4.4 Legislación aplicable

Alguna de las normativas aplicables a la profesión de auditoría se menciona en el Esquema a continuación:

Esquema 7: Normativa aplicable al auditor en El Salvador



Fuente: Elaboración propia.

4.5 Entidades obligadas a llevar auditoría

En cuanto a la legislación Salvadoreña según el código de comercio vigente regula lo siguiente:

Tabla 10: Requisitos de entidades que lleven a cabo auditoría financiera

| Art.474 | Art. 290 |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> Los comerciantes individuales cuyo activo sea igual o superior a doce mil dólares de los Estados Unidos de América, y cuando el activo sea igual o superior a treinta y cuatro mil dólares, además deberán ser certificados por auditor que reúna los requisitos establecidos en el Art. 290 de este Código. Las sociedades mercantiles y empresas individuales de responsabilidad limitada, están obligadas a presentar sus balances generales de cierre de ejercicio al Registro de Comercio para depósito, debidamente firmados por el representante legal, el contador y el auditor externo. | <p>La Auditoría a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una Ley especial regulará su ejercicio.</p> <p>La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley le confiera.</p> <p>El cargo de auditor es incompatible con el de administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores los parientes de los administradores o gerentes de la sociedad, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.</p> |

Fuente: Elaboración propia.

PARTE V. PROCESOS RELEVANTES APLICABLES EN UNA AUDITORIA EN EL SALVADOR

5.1 Desarrollo de la auditoria

En la auditoría financiera se considera que los programas de auditoría son un conjunto de procedimientos que se van aplicar para examinar un rubro específico de los estados financieros para verificar la razonabilidad de las cifras presentadas en los mismos en dar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros evaluados en su conjunto al 31 de diciembre del año auditado, mediante una auditoría ejecutada bajo Normas Internacionales de Auditoría adaptadas en El Salvador y adicional el auditor como el auditado deberán tener en cuenta acuerdos y resoluciones emitidos por el (CVPCPA) vigentes para poder ejercer la profesión de la auditoria en el país mencionado.

5.2 Estudio y evaluación del control interno

El auditor deberá ejecutar la revisión del control interno o procedimientos internos de la empresa, relacionados con la salvaguarda de los activos de la empresa, lo cual permitirá determinar el grado de confianza sobre la preparación de los estados financieros. Asimismo le permitirá establecer la extensión, naturaleza y oportunidad que van a tener los procedimientos de auditoría. Se consideran cinco componentes para la evaluación del control interno a continuación se detallan²⁰ en la siguiente tabla:

Tabla 11: Resumen de criterios de control interno.

| Componentes del control Interno | Concepto |
|-----------------------------------|--|
| Ambiente de Control | Es el componente que define el carácter de una organización, al estimular y promover la conciencia y compromiso de Control entre todo personal, al generar orden y disciplina puede considerarse como el fundamento de los demás comprobantes de control interno. |
| Evaluación de Riesgo | Es la evaluación de un auditor que usa a su juicio profesional para evaluar numerosos factores, así como el riesgo inherente y la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. |
| Procedimiento de Control | Las actividades de control son todas a aquellas políticas y procedimientos, que permiten asegurar la ejecución de las directrices gerenciales. |
| Información y Comunicación | La información que se considere esencial debe ser identificada, capturada y comunicada al personal en forma y tiempo adecuados, de manera que ayude al mejor cumplimiento de sus responsabilidades. |
| Supervisión y Seguimiento | Los sistemas de control deben ser supervisados mediante un proceso que evalúe la calidad con que se desempeña, y como se mantiene dicha calidad en el tiempo. |

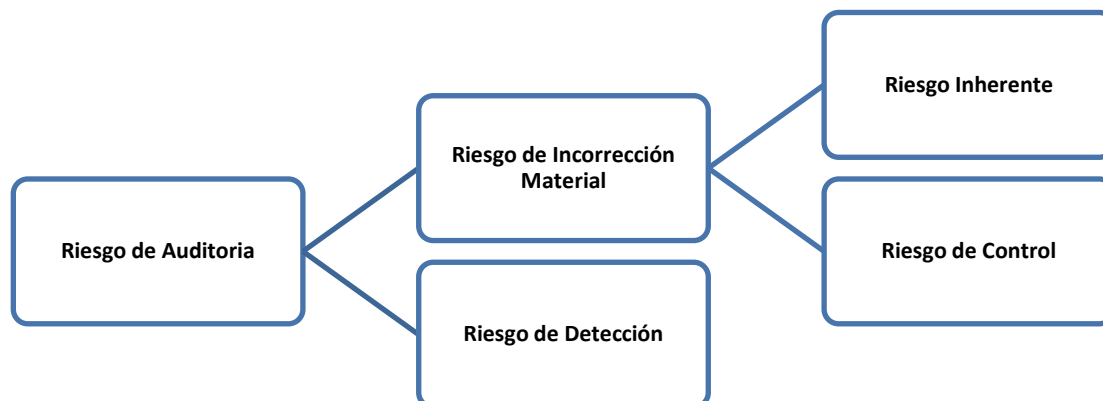
Fuente: Elaboración propia.

²⁰ Normas Internacionales de Auditoría / NIA'S 400

5.3 Riesgos de la auditoría

Los tipos de riesgos se clasifican según el siguiente esquema²¹:

Esquema 8: Los tipos de Riesgo



Fuente: Elaboración propia.

Para la evaluación del riesgo una técnica conocida y muy usada, como herramienta de trabajo, es la representación que se observa a continuación:

Tabla 12: Técnicas de evaluación de riesgo.

| La evaluación del auditor del riesgo es: | | | | |
|--|-------|--------------------|-----------------|--------------------|
| | | Alta | Media | Baja |
| La evaluación del auditor del riesgo inherente | Alta | Lo más baja | Más baja | Media |
| | Media | Más baja | Media | Más alta |
| | Baja | Media | Más alta | Lo más alta |

Fuente: Elaboración propia.

5.4 Evidencia de la auditoría

El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias con el fin de obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría²². Cuando se diseñan y realizan procedimientos de auditoría, deberá considerar la relevancia y confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia en ella. Dicha evidencia es necesaria para soportar la opinión del auditor en el dictamen o informe.

Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría pueden incluir los siguientes: inspección, observación, confirmación, re cálculos, re procesos y procedimientos analíticos, a menudo en alguna combinación de los mismos, además de la investigación. Aunque esta puede proporcionar evidencia de auditoría importante e incluso generar evidencia de una representación errónea, la investigación por sí misma, generalmente, no proporciona evidencia suficiente de auditoría sobre la ausencia de una representación errónea de

²¹ NIA 315 Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2009

²² NIA 500 Evidencia de auditoría, Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2009

importancia relativa a nivel aseveración ni de la efectividad operativa de los controles por lo que es importante diseñar y efectuar procedimientos analíticos sustantivos de acuerdo a la normativa y juicio del auditor.

5.5 Integración global de la auditoría

El auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido preciso de acuerdo al tamaño de la entidad, a la complejidad de la auditoría y a la metodología y tecnología específicas usada por el auditor.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluye²³:

- a) Entendimiento de la entidad y su entorno
- b) Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- c) Riesgo e importancia relativa.
- d) Naturaleza tiempos y alcance de los procedimientos.
- e) Coordinación, dirección, supervisión y revisión,
- f) Otros asuntos importantes

5.6 Programas de auditoría

El objetivo de formular un programa como guía de los procedimientos básicos de auditoría financiera²⁴ que deben ser realizados de acuerdo con las condiciones particulares de cada empresa y según las circunstancias, es el de indicar los pasos de las pruebas de cumplimiento y de las pruebas sustantivas cuya extensión y alcance dependen de la confianza en el sistema de control interno.

Estos programas permiten realizar el trabajo de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, tener en cuenta todos los procedimientos que se considere necesarios contribuyendo al establecimiento de un plan a seguir en la auditoría, verificación de procedimientos aplicables dentro del entorno auditado, servir de guía para la planeación de futuras auditorías, controlar los papeles de trabajo indicando que se ha cumplido con el procedimiento señalado entre otros.

5.7 Emisión de informe

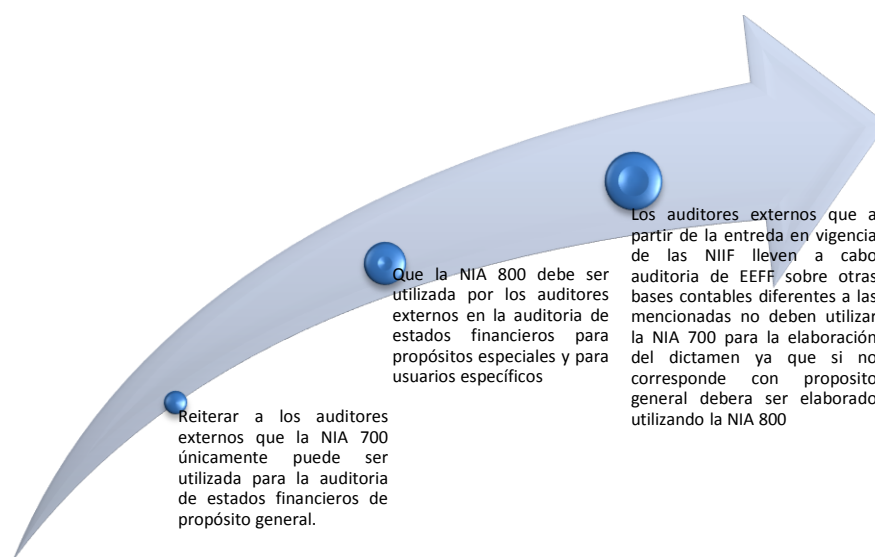
En relación al informe del auditor el CVPCPA hizo conocimiento público el siguiente acuerdo²⁵:

²³ Plan global de auditoría Capítulo IV manual de auditoría externa basado en NIAS Séptima edición

²⁴ Papeles de Trabajo en la Auditoría Financiera 2ª edición Rodrigo Estupiñán – Pág. 49

²⁵ Resolución del CVPCPA publicado el 08 de Septiembre de 2010

Esquema 9: Requisitos del Informe del auditor en El Salvador.



Fuente: Elaboración propia.

5.8 Cierre de la auditoría

Durante el proceso de la auditoría de estados financieros existen etapas en las cuales el auditor debe poner mucho énfasis en la aplicación de su juicio profesional, en especial las dos principales etapas son la planeación y el cierre de la auditoría.

La fecha del dictamen del auditor informa al usuario que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y transacciones que llegaron a ser de su conocimiento y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por los hechos y transacciones después de la fecha del dictamen del auditor se trata en la NIA 560²⁶. En el caso de los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de presentación razonable, la opinión del auditor declara que los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes, o presentan un punto de vista verdadero y razonable de la información con que están diseñados para presentar, por ejemplo, en el caso de muchos marcos de referencia de propósito general, la situación financiera de la entidad al cierre del ejercicio, y el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad para esa misma fecha²⁷.

Puesto que la opinión del auditor se proporciona en los estados financieros y estos son responsabilidad de la administración de la entidad, el auditor no está en posición para concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría hasta que consigue evidencia que se han preparado todos los estados que forman el juego completo de estados financieros, incluyendo las notas relacionadas y la administración que la entidad asume la responsabilidad por ellos²⁸.

²⁶ NIA 560, Eventos 10-17

²⁷ Párrafo 29 NIA 700 Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros 2009

²⁸ Párrafo 39 NIA 700 Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros 2009

PARTE VI. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS APRECIABLES ENTRE ESPAÑA Y EL SALVADOR

6.1 Similitudes legislativas y normativas

Las similitudes más básicas entre los dos países se refieren a las instituciones encargadas de perfilar requisitos profesionales, controlar el ejercicio de la profesión de auditores a base de las normativas establecidas para cada uno de los países en cuestión y prácticamente creados a la par en el bienio 1997-1999.

Ambos países cuentan con Instituciones reguladoras de la profesión de Auditoría a nivel nacional y cuyo principal objetivo es velar para que el auditor ejerza su profesión de auditoría en el marco de la normativa aplicable (Tabla 13).

Tabla 13: Similitudes entre España y El Salvador, Institución reguladora de los auditores

| España | Objetivos | El Salvador | Objetivos |
|---|--|--|---|
| El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). <ul style="list-style-type: none"> Organismo autónomo de carácter administrativo. Dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda. Creado por la Ley de Auditoría 19/1988, como Principal organismo. | Controlar y supervisar la profesión de auditoría y aplicar las normativas regulatorias | El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA). <ul style="list-style-type: none"> Organismo autónomo. Organismo que depende del ministerio de Economía de El Salvador (creado 1997). | Velar que la profesión del auditor independiente se ejerza con arreglo a las normas legales y se apliquen oficialmente las NIIF para PYMES y las NIAS ²⁹ |

Fuente: Elaboración propia.

Como se aprecia en los países respectivos existe un organismo regulador que vigila, controla y supervisa la profesión de auditoría siendo los entes encargados de la aplicación de normativas internacionales y nacionales que ayudan a la regulación y aplicación de la mejora continua de la actividad, que se ha venido desarrollando en los últimos años en la búsqueda de oportunidades de mejora contribuyendo al desarrollo del profesional en el ámbito laboral, favoreciendo su entorno y comprometiéndolo a brindar un mejor servicio a las entidades auditadas cumpliendo las expectativas según las adaptaciones que van evolucionando en el transcurso del tiempo.

6.2 Diferencias legislativas y normativas

A) Perfil del auditor: Formación y requisitos administrativos

Las diferencias más apreciables se presentan en torno a los requisitos para ejercer la profesión de auditoría de cuentas y auditoría financiera en España y El Salvador cuyas bases se presentan en la Tabla 14.

²⁹ NIIF y NIIF para PYMES actualizadas en 2009 y estas últimas vigentes a partir de 2011 en El Salvador

En España el ejercicio de la profesión de auditor está enfocado a requisitos generales poniendo un especial énfasis en la formación del mismo.

En cambio en El Salvador se mantiene en líneas generales los requisitos de profesión con un enfoque también a los llamados requisitos administrativos. En El Salvador se considera importante en el ejercicio de la profesión haber obtenido el título de Licenciado en Contaduría Pública, mientras que en España con haber obtenido una titulación oficial que cumpla algunos requisitos específicos y haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el estado.

En cuanto a experiencia o la formación práctica ambos países siguen la misma vía de demostración de esta formación mediante la experiencia laboral con un techo de demostración máxima de 3 años.

Aun en El Salvador no se ha podido implementar un examen de profesionalidad al Contador Público certificado para ejercer la auditoría. Sin embargo en los últimos años se han barajado diferentes propuestas al respecto estando en un plan borrador para el futuro próximo.

B) Responsabilidades

En la Tabla 15 se presenta un resumen de las principales diferencias que se presentan entre ambos países. Respecto a los responsabilidades que deben de asumir los profesionales de auditoría en España se procede inicialmente a la constitución de una fianza que permite asumir responsabilidad civil siendo esto proporcional al inicio y ejercicio posterior de la actividad. En El Salvador se carece por completo de una legislación o reglamento que regule la responsabilidad civil de los contadores públicos.

En relación a la contratación de los auditores la normativa en España marca pautas para la rotación de estos según lo señalado en el artículo 22 de la LAC 22/2015. En cambio en El Salvador no está contemplada dicha situación y el auditor puede llevar la auditoría siempre y cuando la entidad o empresa lo nombre y renueve el contrato las veces que sea necesario, solo podrá cambiar por justa causa el auditor acordados por los accionistas, socios, consejo de administración o alta dirección y el auditor independiente o firma de auditoría.

Respecto a la independencia del auditor la ley contempla la ley de 22 de julio del 2015 de Auditoría de cuentas establece en su Art. 14 el principio general de auditor de cuentas estableciendo en los artículos sucesivos las limitaciones para la ejecución del trabajo y desempeño del auditor de cuentas: cuando existe una relación sanguínea, laboral, comercial o de otro índole que puede influir en el resultado del trabajo de auditoría. El ICAC es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia. En cambio en El Salvador existen ciertos vacíos que pueden tener una repercusión negativa y afecte la independencia del auditor financiero.

C) Normas éticas e incompatibilidades

En España El auditor de cuentas se debe de caracterizar por la Independencia, integridad y objetividad “El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad. (Véase el artículo 8 de la LAC en la página 265, y la NTA en 1c1, página 194)” (Sosa Álvarez y Frutos Velasco, 2015).

Los servicios como consultoría y asesoramiento, no provocan incompatibilidad a priori. Para garantizar la independencia profesional, la LAC establece las siguientes incompatibilidades en

los supuestos siguientes: Quienes ostenten cargos directivos, de administradores o sean empleados de las empresas o entidades auditadas. Ser socio o accionista de las empresas o entidades con una participación directa o indirectamente de más del 20 por ciento de los derechos de voto de la entidad auditada, o en las que la entidad auditada posea directa o indirectamente más del 20 por ciento de los derechos de voto. Ley de Auditoría de Cuentas 3.1 Normas técnicas 19 Tener vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado con los empresarios, directivos o administradores de las empresas o entidades. Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo establecido en otras disposiciones legales. La duración de la incompatibilidad se extenderá hasta el término del tercer ejercicio. El auditor debe aceptar solamente los trabajos que puede realizar con la debida diligencia profesional, considerada en una capacidad de 25.000 horas al año por auditor ejerciente. Podrá obtener asesoramiento de profesionales especializados cuando lo considere necesario. Debe mantener la calidad de su trabajo, con procedimientos de control formalizados en manuales por escrito, comunicados a todo el personal, revisados y actualizados y bajo el control de la Corporación profesional. El auditor debe mantener estricta confidencialidad sobre la información adquirida, salvo autorización escrita del cliente y en los casos previstos por la LAC. Debe garantizar el secreto profesional de sus ayudantes y colaboradores y la información no se puede usar en provecho propio ni de terceras personas. En España se regula la cantidad de los honorarios percibidos por los auditores fijando como techo de las mismas el 15 % de los ingresos en tres últimos años consecutivos del ejercicio de la actividad. En la Tabla 16 se presentan las grandes diferencias entre ambos países en materia de algunos requisitos de la ética profesional. Al contrario en El Salvador la regularización como tal no existe pero se dirige el contador público por normas éticas. En países más desarrollados en el aspecto contable existen tablas de honorarios para la profesión de la Contaduría Pública, datos que son ausentes en el caso de El Salvador. PRINCIPIOS y NORMAS de AUDITORÍA del SECTOR PÚBLICO Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español Sería conveniente y necesario que en El Salvador se estableciera una tabla de honorarios autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, esto para dignificar esta labor profesional, ya que en algunos casos, se prestan servicios profesionales por honorarios que desvaloran este tipo de actividad.

Tabla 14: Requisitos a cumplir sobre la profesión de Auditoría en España y El Salvador.

| Procedimiento a seguir | España | El Salvador |
|---|---|---|
| Requisitos Fundamentales para poder ejercer la profesión | <ol style="list-style-type: none"> 1) Mayor de edad. 2) Tener nacionalidad Española o de algún estado miembro de la unión Europea. 3) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos. 4) Haber obtenido la correspondiente autorización del ICAC | <ol style="list-style-type: none"> 1) Ser de nacionalidad Salvadoreña 2) <u>Ser de honradez notoria y competencia suficiente.</u> 3) No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos. 4) Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano. 5) Estar autorizada por el Consejo de conformidad a la ley reguladora del ejercicio de la contaduría. |
| Para obtener la autorización de los organismos son requisitos fundamentales los siguientes | <ol style="list-style-type: none"> 1) <u>Haber obtenido una titulación oficial universitaria.</u> 2) Haber seguido cursos de enseñanza teórica: Auditoría, Contabilidad, Otras materias restringidas al nivel de conocimientos que se requieren en la actuación del auditor. 3) Los cursos deberán estar homologados, previamente, por el ICAC. 4) Haber adquirido una formación práctica. Deberá extenderse por un periodo mínimo de <u>tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable</u>, especialmente referidos a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Parte de dicha formación práctica se realizarán con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. 5) Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. Constará de dos fases: teórica y práctica. | <ol style="list-style-type: none"> 1) Una fotografía reciente, tomada de frente, traje formal, tamaño cédula; 2) Original y Fotocopia del título certificada ante Notario de Licenciado en Contaduría Pública, extendido por una universidad autorizada en El Salvador, Autenticado por el Ministerio de Educación. 3) Original de la partida de nacimiento; (antigüedad máxima: 3 meses) 4) Original y fotocopia del Documento Único de Identidad certificada ante Notario (DUI) vigente. 5) Original y fotocopia de la tarjeta de Identificación Tributaria certificada ante Notario (NIT). 6) Constancia de la Dirección General de Centros Penales de no tener antecedentes penales; 7) Declaración jurada, ante notario, de no haber sido declarado en quiebra ni es suspensión de pagos y de encontrarse en el ejercicio pleno de sus derechos de ciudadano; 8) Tres constancias de honradez notoria, con firma legalizada ante Notario; cada una acompañada de la fotocopia del DUI de la persona quien la extendió (no deben ser emitidas por personas con vínculo familiar o laboral). Si se tratare de un profesional inscrito en el Consejo que no se encuentre actualizado en el registro, no será recibida dicha constancia. 9) <u>Constancias de trabajos, relacionados con la auditoría; en las cuales se indique el tiempo laborado y las actividades y funciones desempeñadas.</u> 10) Hoja de vida con fotografía, actualizado con el detalle de la experiencia adquirida; Si ha asistido a eventos de capacitación, anexe copias de diplomas o certificaciones |

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 15: Cuadro comparativo de las principales obligaciones y otros requisitos del auditor de cuentas en España y auditor financiero en El Salvador.

| Cumplimiento y obligaciones del profesional | España | El Salvador |
|---|--|--|
| Garantía del Auditor | <p>Para hacer frente a la responsabilidad civil en el artículo 26 de la LAC 22/2015, complementado por el artículo 55 de su reglamento de desarrollo impone a los auditores y sociedades de auditoría la obligación de prestar la debida fianza o garantía adoptando las siguientes modalidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Depósito en efectivo. ✓ Títulos de deuda pública. ✓ Aval de entidad financiera o ✓ Seguro de responsabilidad civil <p>En el caso de los auditores de cuentas, la fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, será de 300.000 €. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.</p> | N/A |
| Contratación de los auditores | <p>Según el artículo 22 de la LAC 22/2015 Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.</p> | N/A |
| Los auditores y su independencia | <p>La sección segunda de Independencia en la LAC 22/2015. Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar la auditoría en caso de incurrir en las causa de incompatibilidad o en las prohibiciones establecidas en la Ley y en particular no podrán participar ni influir en el resultado de la auditoría aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses. Se añade como amenazas a la independencia la existencia de conflictos de Interés derivado de relaciones comerciales, financieras, etc.</p> | <p>En el artículo 22 de la LREC literal e) manifiesta lo siguiente: Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma.</p> |

Fuente: Elaboración propia

Tabla 16: Criterio comparativo de los honorarios profesionales del auditor de cuentas en España y auditor financiero en El Salvador

| Honorarios Profesionales del Auditor de cuentas y auditor Externo | España | El Salvador |
|---|---|---|
| Normativa Aplicable | <p><u>Artículo 41 LAC 22/2015 Honorarios y transparencia</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente. 2. El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad 3. El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las normas de auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría. 4. En relación con las limitaciones de honorarios se aplicará lo establecido en el Reglamento (UE) N.º 537/2014, de 16 de abril, en particular, los artículos 4.1 y 4.2. 5. Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, dicho auditor o sociedad de auditoría deberá abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente. 6. Abstenerse prevista en el párrafo anterior cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red. | <p>Con respecto a la normativa los honorarios a devengar por los contadores públicos en sus actuaciones, serán libremente pactados con la parte contratante. Los contadores públicos deberán cumplir con lo convenido y observar las reglas éticas. Art. 21 (LREC).</p> |

Fuente: Elaboración propia.

6.3 Diferencias y similitudes respecto al proceso de auditoría

En lo que respecta a las diferentes normativas de los países en estudio (Tabla 17) se puede decir que en los últimos años España se ha venido evolucionando y a la vez ha regularizado aspectos importantes en cada una de las normativas internas que han entrado en vigencia recientemente. Así la Ley Concursal 4/2014 que modifica la Ley 22/2003 de 9 de julio que afecta la naturaleza de trabajo de los auditores como fechas y procedimientos en los papeles de trabajo a seguir. Asimismo la resolución de 15 de julio del 2016 del ICAC de la modificación de las normas técnicas de auditoría, resultado de adaptación de las normas internacionales para su aplicación en España. Con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría (en concreto NIA-ES) la NIA revisadas al marco jurídico nacional). Las NIA-ES publicadas en este marco sustituyen la normativa de trabajos de auditoría de cuentas desde el 17 de junio de este mismo año.

De las novedades más importantes según (Gutiérrez Vivas, 2016) sobresalen: i) la inclusión en el informe del auditor de una descripción por parte de autor de los riesgos considerados más significativos ii) los auditores de cuentas deben de presentar de forma individual un informe anual de transparencia de conformidad con el reglamento europeo 537/2014, iii) la planificación basada en riesgos, cobra una especial relevancia en cuanto sobre ello pivota el trabajo de auditoría en la nueva normativa . La Nueva Ley de Auditoría, adicionalmente en su disposición final, realiza una importante modificación de Código de Comercio. Concretamente, el apartado 4 del artículo 39, queda redactado como sigue: “4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente. El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años. En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.”

También las transformaciones de la Ley de Sociedades de Capital vigente, derogando la ley de sociedades anónimas en su oportunidad, al igual que la ley concursal 22/2003. Esto ha contribuido a mejorar aspectos importantes en el entorno económico-financiero y al enriquecimiento de la capacitación de los profesionales en el campo de auditoría y áreas similares. En cambio en El Salvador si es cierto que se han reformado algunos artículos del código de comercio en el año 2013 pero no contempla aspectos fundamentales como una ley concursal que proteja a una empresa y a sus acreedores por insuficiencia de pagos pero si es importante recalcar que se ha venido reformando la normativa fiscal en los últimos años.

En España se prevé un tiempo de conservación de la documentación contable de 6 años y en El Salvador este tiempo se incrementa hasta 10 años. En España cuando se da el cese de negociación se conservaran los documentos contables por el mismo periodo de tiempo de 6 años. En El Salvador este tiempo se reduce a 5 años en el caso de cese o liquidación de la actividad. Respecto a organización y legalización de libros de las cuentas se aprecia que se siguen las mismas pautas entre los dos países según (Tabla 18).

Es importante recalcar a grandes rasgos las diferencias en la aplicación de las normativas. En El Salvador se ve influenciado a optar por las normativas internacionales llámese NIAS/NIIF para PYMES última versión adaptada en 2009 y principios generalmente aceptados. La vigencia de estas últimas comienzan a partir del año 2011, pero no existe un marco normativo nacional que regule la práctica contable y estandarización en la contabilidad para grandes y medianas empresas como en España Ver reseña en (Tabla 19) y adicional resoluciones emitidas por el ICAC en los últimos años se ha venido armonizando la adaptación de la normativa internacional como las NIAS-ES.

En El Salvador los cambios nos son tan recientes y continuos al respecto. Es por eso que en dicho país el empresario junto con el administrador financiero evalúan los principales criterios contables y en conjunto con el auditor externo contemplan el desarrollo de su actividad para poder dictaminar un manual contable interno y en referencia al sector económico según su actividad económica así como lo relacionado a un manual de cuentas anuales, relaciones contables y sus distintos procedimientos.

Es importante destacar que en España para la aplicación de la normativa se actúa a través del Registro Mercantil como responsabilidad principal de control, legalización de documentos y depósitos de las cuentas anuales cumpliendo la normativa vigente. Al igual que en El Salvador es el CNR (Centro Nacional de Registros) a través del registro de Comercio requiere del cumplimiento de los aspectos principales enmarcados en el código de comercio para la legalización de documentos legales y depósitos de las cuentas anuales.

A) Desarrollo de la auditoría

En cuanto a la evaluación y proceso de la auditoría en España el trabajo se desarrolla según el juicio profesional del auditor en cuanto a los procedimientos que le sean necesarios para obtener la evidencia suficiente y adecuada para reducir el riesgo en la auditoría, es decir el riesgo que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales, adicional a esto el profesional deberá conocer la normativa interna aplicable y a las normas internacionales que se han adaptado a lo largo de los últimos años en consecuencia por obedecer los cambios introducidos en el marco legislativo-normativo de la Unión Europea, en cambio en El Salvador los procedimientos iniciales según la normativa internacional han tenido cierta semejanza pero no se ha venido evolucionando en los últimos años, adicional que no existe la aplicación de una normativa contable interna vigente como lo es un plan general de contabilidad que establezca una estructura adecuada regularizando estándares en el proceso y registro contable sea uniforme para las empresas de El Salvador el cual facilitaría enormemente el registro y control adecuado de sus operaciones.

B) Procesos internos

En cuanto a los procesos internos tanto en España como en El Salvador existe la similitud en la cual el auditor externo deberá evaluar si las entidades tienen implementado un sistema de control interno mediante las políticas adoptadas por esta, para el desempeño de sus procedimientos acordes a las actividades de mayor envergadura en la entidad, en consecuencia el trabajo del auditor para la auditoría en las empresas que tengan implementado un sistema que funcione adecuadamente; aunque el conocimiento del mismo

va a permitir desarrollar procedimientos de comprobación de información más eficientes en empresas que no tiene implementado un sistema de control interno y también dependerá del juicio del profesional en auditoría.

C) Programas de auditoría

En cuanto a los programas de auditoría quedara a juicio del auditor de cuentas en España mediante evaluación de pruebas que considere necesario aplicarlas según el estudio y evaluación del control interno de la empresa auditada y así disminuir los riesgos en beneficio para dicha entidad, también deberá considerar el cumplimiento de las normativas nacionales e internacionales vigentes reguladas por el instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (ICAC), así mismo al igual que en El Salvador el auditor externo deberá desarrollar los programas que considere necesarios de acuerdo a procedimientos y políticas adoptadas por la compañía para reducir el riesgo en la entidad auditada y poder emitir el informe respectivo de acuerdo a las normas estipuladas en dicho país y regulada por el Consejo de Vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría (CVPCPA).

D) Informe final

Con respecto al informe emitido por los auditores externos en los países de estudio es importante recalcar que en España ha tenido una gran evolución y desarrollo en los últimos años en cuanto a la adaptación de la serie 700 y 701 que trata sobre la responsabilidad del autor y comunicación en el informe de las llamada “Cuestiones claves de auditoría” (Orta Pérez y Bravo Fernández, 2016), para la elaboración del dictamen ya que si no corresponde con propósito general deberá ser elaborado utilizando la NIA 800 (Gutiérrez Vivas, 2015). Así que la formación de la opinión y emisión del informe en España se adapta de forma continuada a los requisitos de la UE que elabora el marco normativo regulatorio común. En cambio en El Salvador a pesar de la adaptación de los reglamentos internos a las NIAs así como la serie 700, no ha supuesto un mayor desarrollo en los últimos años ya que la adaptación ha sido paulatina sin poner una fecha tope por lo que una gran parte de empresas no utilizan aun la NIA 700.

Tabla 17: Normativa interna aplicable en España y El Salvador

| Profesional de Auditoría | Mercantil | Tributaria | Laboral | Otras Disposiciones |
|---|---|---|---|--|
| Normativa Aplicable en España | <ul style="list-style-type: none"> NIA-ES Código de Comercio. Reglamento del registro mercantil. Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Ley 22/ 2014, Concursal Propiedad industrial. Código de mercado de valores. Ley de sociedades de capital vigente. | <ul style="list-style-type: none"> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. LEY 28/2014, del 27 de Noviembre del Impuesto, sobre el Valor Añadido. Ley General Tributaria y sus reglamentos Impuesto sobre la renta de personas físicas. Código de legislación tributaria | <ul style="list-style-type: none"> Código laboral y de seguridad social. Cooperativas sociedades laborales y trabajo autónomo, Prevención de riesgos laborales. Código de legislación social. | <ul style="list-style-type: none"> Las establecidas según la provincia o comunidad en España. |
| Normativa Aplicable en El Salvador | <ul style="list-style-type: none"> Código de Comercio. Ley de registro de comercio. Ley de la superintendencia de obligaciones mercantiles. Ley de procedimientos civiles y mercantiles. Ley de marcas y otros signos distintivos | <ul style="list-style-type: none"> Código tributario. Ley de IVA. Ley de impuesto sobre la renta y sus reglamentos (ISR). Ley de registro de importadores | <ul style="list-style-type: none"> Código de trabajo. Ley del instituto salvadoreño del seguro social. | <ul style="list-style-type: none"> Código municipal. Ley de arrendamiento financiero. Ley de protección al consumidor |

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 18: Cuadro comparativo aspectos importantes de la contabilidad según código de comercio entre España y El Salvador

| Normativa Código de Comercio | España | El Salvador |
|---|--|--|
| Aspectos de la contabilidad y de libros legales de los empresarios: | <p>Art, 25</p> <p>1) Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.</p> <p>2) La contabilidad será llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. Art,27</p> <p>1) Los empresarios presentarán <u>los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro.</u> En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.</p> <p>2) Será válida, sin embargo, <u>la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.</u></p> <p>3) Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al libro registro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y al libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada, que podrán llevarse por medios informáticos, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.</p> <p>4) Cada Registro Mercantil llevará un libro de legalizaciones.</p> | <p>Art, 435.</p> <p>El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría.</p> <p>Art,436</p> <p>Los registros deben llevarse en castellano. <u>Las cuentas se asentarán en Colones o en Dólares de los Estados Unidos de América. Toda contabilidad deberá llevarse en el país, aún la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. La contravención será sancionada por la oficina que ejerce la vigilancia del Estado de conformidad su Ley. Toda autoridad que tenga conocimiento de la infracción, está obligada a dar aviso inmediato a la oficina antes mencionada.</u></p> <p>Art. 438.</p> <p>Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, las cuales estarán foliadas, y serán autorizadas por el Contador Público autorizado que hubiere nombrado el comerciante. Tratándose de comerciantes sociales, será el Auditor Externo quien autorizará los libros o registros,.</p> <p><u>Las hojas de cada libro deberán ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, debiendo poner en la primera de ellas una razón firmada y sellada,</u> en la que se exprese el nombre del comerciante que las utilizará, el objeto a que se destinan, el número de hojas que se autorizan y el lugar y fecha de la entrega al interesado. <u>La Oficina que ejerce la vigilancia del Estado fiscalizará el cumplimiento de esta obligación, pudiendo sancionar las deficiencias que existieren contra el Auditor, el comerciante o sus administradores, según el caso todo de conformidad a la Ley.</u></p> |
| Conservación de registros y libros del empresario | <p>Art,30</p> <p>1) <u>Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años,</u> a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales.</p> <p>2) El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese fallecido recaerá sobre sus herederos. En caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo.</p> | <p>Art,451</p> <p>Los comerciantes y sus herederos o sucesores conservarán los <u>registros de su giro en general por diez años y hasta cinco años después de la liquidación de todos sus negocios mercantiles. Todo sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 455.</u></p> <p>Art. 455</p> <p>Los comerciantes podrán hacer uso de microfilm, de discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información, con el objeto de guardar de una manera más eficiente los registros, documentos e informes <u>que le correspondan, una vez transcurridos por lo menos veinticuatro meses desde la fecha de su emisión. Las copias o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico o de cualquier otro medio, tendrán el mismo valor probatorio que los originales siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por notario, previa confrontación con los originales. En caso de falsedad, se estará a lo dispuesto en el código penal.</u></p> |

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 19: Cuadro comparativo aspectos importantes de la contabilidad normativa interna aplicable entre España y El Salvador

| | | |
|--------------------------------------|---|-----|
| Plan General de Contabilidad: | <p>El PGC RD1415/2007 Y para medianas empresas RD 1515/2007 hoy en vigor constituye la primera piedra del desarrollo contable de la legislación mercantil, pues a partir del mismo se ha ampliado y aún se desarrollará más la normativa contable. Esta tarea se encomienda, en el PGC, al ICAC. Entre su principal característica es el de Insertarse dentro de la contabilidad europea, lo que supone un paso adelante de cara a la internacionalización de la contabilidad española.</p> <p>El plan se divide en 5 partes que son:</p> <ul style="list-style-type: none">• Primera parte: principios contables.• Segunda parte: cuadro de cuentas.• Tercera parte: definiciones y relaciones contables.• Cuarta parte: cuentas anuales.• Quinta parte: normas de valoración. | N/A |
|--------------------------------------|---|-----|

Fuente: Elaboración propia.

PARTE VII. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES

La auditoría es una práctica de trascendental importancia social y económica, permite entablar relaciones de diversa índole entre los agentes económicos, debido a la confianza que se deposita en el trabajo de los contadores públicos cuando ellos extienden su garantía personal o fe pública, respecto del trabajo de investigación denominado auditoría.

El principal objetivo de este trabajo es realizar un estudio comparativo entre España y El Salvador centrado en la figura del auditor externo y la normativa aplicable al ejercicio de esta profesión puesto que el futuro de la auditoría pasa por reforzar el papel del auditor como generador de confianza, por lo que éste debe adaptar su actividad a un contexto más complejo. Ampliar el alcance y la profundidad de su trabajo se revela como un paso necesario para entender un mundo empresarial condicionado por múltiples dimensiones. Si bien es cierto que el sector de la auditoría y de la información financiera está en pleno cambio porque también es un periodo de transición en el mundo actual. Fenómenos como la crisis financiera, la globalización y las nuevas tecnologías han cambiado la naturaleza de los negocios y han redefinido un concepto clave para que en la economía funcione la confianza.

De las principales conclusiones del estudio conviene resaltar:

- España desde el año 2000 de forma sucesiva adapta los temas concernientes a las de auditoría de cuentas a las de la Unión Europea, que es el organismo encargado de emitir normas jurídicas y de procedimiento unificadas respecto a la emisión de la información contable y regularización de los aspectos claves que enmarcan la profesión del auditor y el trabajo a desarrollar por este. Este proceso en cierta medida se ha venido fortaleciendo a raíz del padecimiento de la crisis de los últimos años incertidumbres, incompatibilidades en el marco económico-financiero y que se han presentado una mejora continua en ir armonizando las normativas aplicables con el objetivo de contribuir y regularizar aspectos y vacíos que no se han tenido en cuenta en años anteriores. En este sentido las últimas modificaciones en la normativa en España tienen como referencia las que de forma comúnmente se han realizado para todos los países miembros de la UE.
- También es necesario tener en cuenta que para algunos países de América Latina en el caso de El Salvador objeto de estudio en el trabajo existen ciertas limitantes respecto a las normativas unificadas en algunos aspectos de auditoría de cuentas y de la labor que desarrolla al profesional de auditoría externa siendo más bien aplicables en este sentido las normativas internacionales.
- Las principales similitudes entre ambos países:
 - Institucionales: ambos cuentan con organismos nacionales encargados de regular y supervisar la figura y profesionalidad de auditor de cuentas.
 - Perfil Profesional: Establecer requisitos de formación, experiencia y administrativos al respecto.
 - Establecer normas y código ético.
 - De proceso y procedimiento: Seguimiento de trabajo y proceso de auditoría
- Las principales diferencias a las que hace referencia este trabajo entre España y El Salvador.

- Perfil Profesional: El Salvador cuenta con una carrera específica el de licenciado de Contador de Cuentas. En España existen requisitos en los contenidos de las carreras y un examen de capacitación como auditor externo.
- En España las responsabilidades y normas éticas del auditor externo están específicamente desarrolladas y puestas en la normativa. En El Salvador el desarrollo de las mismas es mínimo.
- Existen varias diferencias apreciables en cuanto al procedimiento del proceso de auditoría, conservación de documentos, etc.
- La mayor diferencia se produce en términos de normativa aplicable y Normativa Contable entre los dos países. El Salvador aplica las normas internacionales (NIAS/NIIF para PYMES última versión actualizada en 2009 y vigente a partir del año 2011 esta ultima) y principios generalmente aceptados pero el país carece de un marco normativo nacional que regule la práctica contable y estandarización en la contabilidad para grandes y medianas empresas. En España es el ICAC mediante resoluciones emitidas armoniza la adaptación de la normativa internacional como las NIAS-ES.
- Además la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en El Salvador ha sido difícil y limitada por la falta de recursos financieros y profesionales.
- El escaso conocimiento y preparación por parte de los Contadores, Auditores y los Empresarios han impedido el avance en este proceso.
- El proceso no incluyó revisión de cada norma ni identificación de los retos de implementación lo que dificulta adecuarlos a las necesidades de los distintos sectores.
- Los requerimientos para obtener el título de Licenciatura en Contaduría Pública en cualquier universidad Salvadoreña para el ejercicio profesional son escasos y poco exigentes, lo cual no garantiza la calidad en este tema.

En consecuencia a las diferencias y similitudes encontradas en este trabajo pueden servir como un inicio al desarrollo de oportunidades de mejora en cuanto a normativas, políticas entre otras que puedan fortalecer la profesión del auditor financiero en cuanto al aprendizaje, nivel de desarrollo y capacitaciones para el beneficio no solo de las firmas de auditoría si no que para las entidades auditadas.

Se puede concluir que todos los aspectos relevantes que enmarcan al auditor de cuentas en España su similitud y diferencia el del auditor financiero o externo en El Salvador pueda tener repercusión importante en el desarrollo de la profesión por medio de actualizaciones y mejoras en el desempeño de sus actividades, ampliando sus conocimientos y brindando mayor compromiso con las entidades auditadas con el propósito de estar a la vanguardia de normativas y procedimientos actuales.

BIBLIOGRAFÍA

- Ayala Maravilla, S.J., (2014). Tesis de grado en Licenciatura en Contaduría Pública. Sistema de control de calidad para el cumplimiento de la norma internacional de control de calidad (NICC 1) Adoptado por el CVPCPA para las firmas de auditoría en la zona paracentral de El Salvador en el periodo comprendido de Abril a Diciembre de 2013. Universidad de El Salvador.
- Ayala Menjívar, F.A., (2011). Tesis de grado en Licenciatura en Contaduría Pública. Metodología para elaborar notas a los estados financieros basada en la NIIF para pequeñas y medianas entidades en las empresas comerciales del municipio de San Salvador 2011. Universidad de El Salvador.
- Comisión, Dr. Cossío., (2015). Auditoría externa de estados contables, Universidad Nacional de Lomas de Zamora, Republica de la Argentina.
- Contabilidad y auditoría El Salvador. Monografias.com (2004). En <http://www.monografias.com/trabajos54/contabilidad-el-salvador/contabilidad-el-salvador2.shtml#firmas#ixzz4HuWwQZKd>.
- Contell Fontestad, A., (2015). Trabajo final de carrera: El informe de auditoría de cuentas anuales adaptado a las normas internacionales de auditoría en España (NIAS-ES). Universidad Politécnica de Valencia.
- De las Heras, E., Cañibano, I., García Osmá, B., AECA., (2010). La supervisión pública de la profesión de auditoría en España, nº 94, pp.38-41.
- El proceso de adopción de las NIIF/ES en las Pymes de El Salvador, asociadas a AMPES (2011). Publicado por NIIF para PYMES : Jonathan Recinos
- Gutiérrez Vivas, G., (2015). Informes Especiales del Auditor de Cuentas según la normativa legal en España. Revista Contable, nº 37, pp.47-71.
- Gutiérrez Vivas, G., (2016). Después de implantar el control de la calidad de NIA-ES ¿Qué hemos aprendido? Revista Contable, nº 47, pp.27-57.
- Informe sobre el cumplimiento de Normas y Códigos (ROSC), 2007. Contabilidad y Auditoría, El Salvador.
- Informe sobre el cumplimiento de Normas y Códigos (ROSC), 2005., Contabilidad y Auditoría, El Salvador.
- Ministerio de Economía (2002). Norma Para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. San Salvador., El Salvador.
- Ministerio de Economía (2008). Historia y principales actividades del Consejo 1940-2007. El Salvador.
- Orta Pérez, M., Bravo Fernández V., (2016). El nuevo Informe de auditoría. Revisión normativa y motivaciones de tales cambios. Revista Contable, nº 47, pp.69-11.
- Pagina Web www.consejodevigilancia.gob.sv
- Palazuelos Cobo, E., Sañudo Martín L., Montoya del Corte J., (2015). Evolución de la auditoría de cuentas en España, situación actual y perspectivas de futuro. Revista de la Agrupación joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresa (AJOICA), nº14, pp.21-37.

- Pérez Monge, I.A., (2006). Capítulo IV Manual de auditoría externa basado (NIAS) Séptima edición para contribuir al desempeño profesional en las firmas de auditoría del área metropolitana de San Salvador. Universidad Francisco Gavidia de El Salvador.
- Principios y Normas de auditoría: en [www.sindicatura.org/.../16/.../Principios+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEX+\(2\).pdf](http://www.sindicatura.org/.../16/.../Principios+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEX+(2).pdf)
- Pug de Travy, C., (2012). Reflexiones sobre auditoría de cuentas en España y sus perspectivas de futuro. Revista Contable, nº 3, pp. 18-20.
- San José García, A., (2012). Trabajo final de carrera: Planificación y ejecución de una auditoría de cuentas anuales. Aplicación práctica a una empresa de servicios e instalaciones de vigilancia. Universidad Politécnica de Valencia.
- Sánchez Lago, J.M., (2014). Trabajo fin de grado Evolución de la normativa auditora: Especial incidencia en el informe de auditoría. Universidad de Valladolid.
- Sierra Capel, F.J., Román Sánchez I.M., (2015). La formación continuada de los auditores de cuentas. Revista Contable, nº 36, pp. 50-83.
- Sosa Álvarez, F.J., Frutos Velasco San A.L., (2015). La incompatibilidad para el ejercicio de la auditoría motivada por la concentración de honorarios: el futuro de los pequeños auditores en el proyecto de ley de Auditoría de Cuentas. Revista Contable, nº 36, pp.29-49.
- Villalba, Envid y Cía. Auditores SLP., (2015). Transparencia: Auditoría de cuentas. Máster Universitario en Auditoría, Universidad de Zaragoza.

Referencia Marco Legislativo España:

- BOE, 16 de febrero (2016). Ministerio de Economía y Competitividad. Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. <http://www.boe.es>.
- BOE, 2 de julio de (2010). Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. Bruselas: Diario Oficial de la Unión Europea, L157/87.
- BOE, 20 de julio (2015). Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, Boletín Oficial del Estado no. 173, 21 de julio. Disponible en: <http://www.boe.es>.
- BOE, 21 de julio (2015). Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas.
- El [Plan General de Contabilidad de 1990](#), aprobado por Real Decreto 1643/1990 de [20 de diciembre](#), fue el texto legal que reguló la contabilidad de las empresas en España desde 1991 hasta el [31 de diciembre](#) de [2007](#), cuando fue sustituido por el actual plan, aprobado por Real Decreto 1514/2007. Tenía carácter obligatorio para todas las empresas y supuso la adaptación española a toda la normativa comunitaria sobre la materia, tras la incorporación de España a la hoy Unión Europea.

- ICAC ([www.icac.meh.es/.](http://www.icac.meh.es/)) Resolución de 20 de diciembre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011. <http://www.icac.meh.es/Temp/20160918163200.PDF>
- ICAC ([www.icac.meh.es/.](http://www.icac.meh.es/)) ICAC, NIA (700) Norma Internacional de Auditoría 700. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.
- Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.
- Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (...)
- Ley 19/1988 de 12 julio de Auditoría de Cuentas. Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (el texto no recoge las modificaciones de la Ley 12/2010) Reglamento de auditorías vigentes.
- Plan General de Contabilidad y de PYMES (2015), 9ª edición Ediciones Piramide2015.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. <http://www.contabilidad.tk/normalizacion-contable-en-espana-11.htm>.
- Texto refundido de la ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real decreto Legislativo 1/2011, de 1 de Julio.

Referencia Marco Legislativo El Salvador:

- Acuerdo del CVPCPA uso de NIAS 700 y 800 del 8 de Septiembre de 2010.
- Código de comercio vigente en El Salvador.
- Ley de registro de comercio vigente de El Salvador.
- Ley reguladora del Ejercicio de Contaduría Pública y Auditoría en El Salvador vigente.
- NIAS adoptadas en El Salvador última versión en 2009.
- NIIF para PYMES adoptadas en su versión oficial en idioma español en 2009 y vigentes a partir del año 2011 en El Salvador.