



# ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE CLIENTES

Transnational Auditors Committee – Guía de Buenas Prácticas en la Aceptación y Continuidad de Clientes

## Antecedentes

---

## Introducción

---

## Enfoque

---

### 1. Aceptación de cliente

---

- A. Determinar la integridad de un posible cliente
- B. Determinar la competencia de la Firma para realizar el encargo
- C. Cumplimiento de los requerimientos de ética
- D. Consideraciones adicionales a la aceptación del cliente

### 2. Continuidad de clientes

---

## Anexos

---

- 1. Informes de inspección externos revisados
- 2. Miembros Titulares del Foro de Firmas (a 1 de enero de 2010)
- 3. Comparativo de los requerimientos de aceptación y continuidad de clientes<sup>1</sup>
- 4. Obligaciones de los Miembros del Foro de Firmas
- 5. Requerimientos de la ISA 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros, y de la ISA 600 Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros del Grupo (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)
- 6. Párrafo A19 del Material de aplicación y otro material explicativo del ISQC1
- 7. Párrafo A18 del Material de aplicación y otro material explicativo del ISQC1

---

<sup>1</sup> En el documento original, el anexo 3 incluye un comparativo de la ISQC1 efectiva el 15 de diciembre de 2009 con la anterior, el cual no se ha considerado oportuno incluir en este cuaderno técnico.

La Resolución de 22 de diciembre de 2010, por la que se hace pública la Norma de Control de Calidad Interno (NICC) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, supone incorporar a nuestra normativa la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (International Standard on Quality Control 1 o ISQC1 en sus siglas en inglés), referente a nivel internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno. De esta forma se pretende que las prácticas de auditoría en España “converjan con las corrientes internacionales en esta materia, considerando, como no puede ser de otra forma, el contenido de la normativa que en materia de auditoría de cuentas, así como otras normas de carácter mercantil, se encuentra actualmente en vigor en nuestro país”.

Aunque la Resolución de 16 de marzo de 1993 por la que se publicó la Norma Técnica sobre Control de Calidad “contiene la mayor parte de los principios fundamentales del control de calidad interno de la actividad de auditoría”, la NICC introduce nuevos conceptos y aspectos que obligan a una revisión en detalle de los sistemas internos de control de calidad de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que deberán estar implementados en cumplimiento de la NICC antes del 1 de octubre de 2012.

Para dar el máximo soporte a los miembros en el análisis y adaptación a la nueva normativa el ICJCE ha puesto en marcha una serie de iniciativas, entre las que se incluye la publicación en este cuaderno técnico del documento, preparado por el Transnational Auditors Committee del Foro de Firmas, denominado **Guía de Buenas Prácticas en la Aceptación y Continuidad de Clientes**. Se ha solicitado el correspondiente permiso de traducción de dicho documento a la International Federation of Accountants (IFAC), con el fin de que sirva de soporte en la revisión de las políticas y procedimientos establecidos, por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en relación al elemento del sistema de control de calidad de “Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos”. La versión en inglés de este documento está disponible, con libre acceso, en la página web del IFAC <http://www.ifac.org>.

Se recuerda que la misión de la IFAC, tal y como se indica en su propia página web, es servir al interés público, fortaleciendo la profesión de la contabilidad y de la auditoría en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo normas profesionales de alta calidad y fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional, y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante.

El Transnational Auditors Committee es el Comité Ejecutivo del Foro de Firmas<sup>2</sup>, organización de firmas internacionales, puesta en marcha en enero de 2001, con el objetivo de promover la práctica en todo el mundo de normas de información financiera y de auditoría de alta calidad y consistentes, y abierta a todas las redes y firmas de todo tamaño que:

- Tengan encargos de auditoría transnacionales o estén interesadas en aceptar dichos encargos;
- Promuevan la aplicación consistente de prácticas de auditoría de alta calidad por todo el mundo, inclusive el uso de Normas Internacionales de Auditoría (ISA, siglas en inglés);
- Apoyen la convergencia de las normas de auditoría nacionales con las ISA; y
- Acepten cumplir con las obligaciones de afiliación del Foro.

---

<sup>2</sup> En el enlace [http://ifac.org/Forum\\_of\\_Firms/](http://ifac.org/Forum_of_Firms/) puede encontrarse información adicional sobre el Transnational Auditors Committee y el Foro de Firmas (en el Anexo 2 de este cuaderno se incluye una lista de sus miembros).

## Antecedentes

Prestar servicios de alta calidad es el motor del éxito para todas las firmas de servicios profesionales. Un servicio de calidad es importante para mantener la satisfacción del cliente, aportar valor a cambio de dinero y establecer la reputación profesional. Para las firmas profesionales de contabilidad<sup>3</sup> (y en particular las firmas de auditoría), prestar servicios de calidad es el núcleo de su estrategia de negocio, y es esencial para satisfacer las responsabilidades de interés público de los profesionales de la contabilidad.

Como parte de su programa de trabajo actual, el Transnational Auditors Committee (TAC) revisa regularmente los informes de inspección publicados por los consejos de supervisión externos de auditoría y los reguladores. El objetivo de esta revisión es identificar conclusiones que sean comunes entre jurisdicciones y evaluar si sería beneficioso ofrecer orientación adicional a los miembros del Foro de Firmas.

Una de las cuestiones destacadas en revisiones recientes de estos informes (se han realizado dos revisiones –en 2008 y 2009)<sup>4</sup> trata de la ejecución de los procedimientos de “aceptación y continuidad de clientes” en las firmas de auditoría. Los aspectos detectados en las revisiones en relación a la aceptación y continuidad de clientes incluían, entre otros, aspectos relacionados con la integridad de la documentación, consideraciones sobre el calendario de ejecución de aceptación y continuidad, y la competencia del equipo de auditoría.

Tanto para dar respuesta a lo anterior como por el importante rol que un correcto desarrollo de los procedimientos de aceptación y continuación de clientes juega en la calidad global de una auditoría, el TAC ha asumido examinar las prácticas habituales entre los miembros del Foro de Firmas. Este documento de buenas prácticas ha sido preparado en base a las aportaciones de 14 miembros del Foro, que representan redes internacionales de tamaño variado. Cuando ha sido necesario, los miembros del Foro han concedido entrevistas y proporcionado materiales de base que han sido resumidos en este documento sin identificar a quién corresponden.

El TAC cree que este documento será una valiosa herramienta para el desarrollo y evolución de las políticas de aceptación y continuidad de clientes de las firmas de auditoría de todos los tamaños, demostrando así un compromiso continuado en la mejora de la calidad de la auditoría.

---

<sup>3</sup> Debido a la variedad de fuentes utilizadas en la compilación de este documento se utilizan diferentes términos para describir las correspondientes organizaciones. No se intenta ser consistente ni prescriptivo en el uso de términos como Firmas, miembros, redes, organizaciones, etc. Estos términos deben ser interpretados en su significado habitual y en el contexto particular.

<sup>4</sup> Ver la lista de los Informes de Inspección Externos en el Anexo 1.

## Introducción

---

### **¿Por qué las políticas y procedimientos de aceptación y continuidad de clientes son tan importantes y relevantes para las firmas de auditoría?**

Tal como se trató en la publicación emitida por el TAC y titulada “*Tone at the Top and Audit Quality*”

Las firmas apuntan que la calidad es vista como un requerimiento en todo aquello que hacen. Particularmente, la calidad es identificada como un componente esencial de la reputación de la firma y como un prerrequisito para su supervivencia y crecimiento.<sup>5</sup>

Como se indica más adelante en la misma publicación:

Las firmas esperan el mismo compromiso con la calidad y la integridad por parte de sus clientes que el que tienen ellos mismos. Como resultado, muchas firmas han desarrollado e implementado procesos mejorados para revisar y aprobar nuevos clientes, así como revisar las relaciones con clientes ya existentes. Varias firmas manifiestan que renunciarán, y han renunciado, a un cliente cuando éste no cumple los altos estándares de la firma o cuando la firma no puede asignar suficientes recursos para prestarle un servicio de calidad<sup>6</sup>.

Desde la perspectiva de un encargo de auditoría, la ausencia de un compromiso auténtico para una calidad óptima puede conllevar dificultades en la relación auditor-cliente, daños severos en la reputación profesional de la firma y de la profesión en general, y en última instancia a una pérdida de confianza de la opinión pública. Poseer tanta información como sea necesaria para realizar una valoración informada sobre si aceptar un potencial cliente y la capacidad de la firma de auditoría de realizar una auditoría de calidad ayuda a asegurar que la relación sea todo lo beneficiosa que puede ser –para ambos, el auditor y el cliente. En resumen, es sólo de sentido común.

Como se indicaba en una publicación del American Institute of Certified Public Accountants:

Una gestión prudente del riesgo requiere que una firma conozca todo cuanto sea posible sobre la relación con un nuevo cliente o encargo antes de que se tome el acuerdo. Si no se ha realizado una evaluación del riesgo diligente, habiendo ejecutado los procedimientos de aceptación de cliente y del encargo a tiempo, casi está garantizado que las sorpresas continuarán. Y el resultado puede no sólo implicar una terminación no planificada de la relación sino incluso suponer asuntos de responsabilidad profesional significativos y preocupaciones<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Transnational Auditors Committee, *Tone at the Top and Audit Quality*, diciembre 2007, página 10

<sup>6</sup> *Ibid*, página 12

<sup>7</sup> McFadden, John E, *Client and Engagement Acceptance: Only a Public Company Audit Service Concern?* The Practicing CPA, julio-agosto 2003, volumen 27, número 6

## Enfoque

---

Hay varias normas publicadas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) que tratan sobre la aceptación y continuidad de clientes. Éstas son:

- International Standard on Quality Control (ISQC) 1, *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance, and Related Services Engagements*;<sup>8</sup> y
- International Standard on Auditing 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements*

Además, en relación con la auditoría de los estados financieros del grupo, el IAASB ha emitido:

- International Standard on Auditing 600: *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.

Los miembros del Foro de Firmas se han comprometido<sup>9</sup> a mantener unas normas de control de calidad apropiadas de acuerdo con la ISCQ1 y, a través de sus compromisos a tener políticas que cumplan con las ISAs, de acuerdo con las ISA 220 y 600. Las últimas normas tratan de los requisitos de aceptación y continuidad a nivel del encargo más que al nivel de la firma, pero por supuesto estos requerimientos encajan dentro de los procesos de control de calidad globales de la firma. Es por ello que para estructurar este documento es más cómodo utilizar específicamente los requerimientos del ISQC1<sup>10</sup>. La ISQC1 establece:

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:
  - (a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
  - (b) Pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
  - (c) Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le llevara a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19-A20, A23)

---

<sup>8</sup> Este documento se referirá a la ISQC1, efectiva el 15 de diciembre de 2009 (ISQC1 clarificada), debido que a la fecha de su publicación será la norma que deberá cumplirse. A la fecha de preparación de este documento, las redes participantes se encontraban en diferentes fases de implementación en sus metodologías de la ISQC1 clarificada. Sin embargo como, a excepción de las convenciones para dar claridad, las disposiciones relativas a la aceptación y continuidad de clientes de la ISQC1 clarificada coinciden con la versión actual, no se estima que ello tenga efecto en la idoneidad del material presentado en este documento. La ISQC1 clarificada se ha utilizado como base para estructurar, para referencias y consideraciones de los materiales facilitados por las redes participantes.

Tal y como se indica en la nota 1, en este cuaderno técnico no se incluye el comparativo de la ISQC1 efectiva el 15 de diciembre de 2009 con la anterior.

<sup>9</sup> Ver obligaciones de los miembros del Foro de Firmas en el Anexo 4.

<sup>10</sup> Ver los requerimientos de la ISA 220 y 600 en el Anexo 5.

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:
- (a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)
  - (b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
  - (c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.
28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:
- (a) Las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o las personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y
  - (b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22-23)

## 1. Aceptación del cliente

---

### A. Determinar la integridad de un posible cliente

El párrafo 26(c) de la ISQC1 indica la necesidad de considerar la integridad del cliente, y que la firma no tenga información que le llevaría a concluir que el cliente carece de integridad. Si bien la consideración de la integridad del cliente no fue señalada como un asunto general en la revisión de los informes de inspección por el TAC, un organismo regulador (Canadá) indicó algunas recomendaciones específicas sobre la necesidad de realizar y documentar una valoración sobre la integridad y reputación de la dirección y del consejo. Además, otra recomendación fue la necesidad de desarrollar políticas de comunicación con los auditores predecesores para determinar si existen circunstancias que la firma debería considerar al decidir si aceptar o no el encargo.

En la revisión de las prácticas y procedimientos de las redes que han participado en este documento, se destacó la política de una red que señalaba “Las características personales, filosofía y estilo operativo de los miembros de la dirección de una entidad tienen una influencia significativa en el conjunto de la entidad. La integridad de la dirección y de los principales propietarios de una entidad es fundamental para la capacidad de los Miembros de la Firma de proveer servicios profesionales y es un factor clave en la evaluación del riesgo del cliente y, por tanto, del Riesgo del Encargo.”

Además, “Si el Miembro de la Firma tiene razones para cuestionar la integridad de la dirección o de los principales propietarios de un cliente potencial o existente y éstos no cumplen con un nivel aceptable de integridad, el Miembro de la Firma normalmente no aceptaría o continuaría estando asociado con la entidad, porque el Riesgo del Encargo aumentaría por encima de un nivel aceptable”.

Estas opiniones son representativas del tema en todas las políticas consideradas en relación con la integridad del cliente. Por ello, de las 14 redes revisadas, las políticas y procedimientos relativos a la integridad del cliente (y relacionado con esto, la industria y el entorno operativo del cliente) recibe el máximo grado de focalización para formarse una conclusión sobre si aceptar, continuar o no con un cliente. Sin embargo, el nivel de énfasis y extensión de las políticas y procedimientos asociados con la determinación de la integridad del cliente varía considerablemente entre las diferentes redes revisadas principalmente en función del tamaño.

Cabe destacar que los párrafos A19-A20 y A23 (A23 centrado en el sector público<sup>11</sup>) de la ISQC1 aportan guías de apoyo al párrafo 26(c) de la ISQC1 –facilitando material adicional potencialmente útil para las redes cuando consideren sus políticas y procedimientos. En diferente medida, las redes revisadas toman los temas detallados en A19<sup>12</sup> (A20 explicado más adelante).

El cuestionario ilustrativo siguiente presenta una agregación global de cuestiones y asuntos considerados por las redes<sup>13</sup> revisadas para ayudarlas en su determinación de la integridad del cliente<sup>14</sup>. Como se menciona en el cuestionario siguiente, debe señalarse que en algunas jurisdicciones se requiere a las firmas que implementen procedimientos extensos para tratar con regulaciones referentes a, por ejemplo, el blanqueo de capitales, que es también relevante en el contexto de “conocimiento del cliente” y en la aceptación y continuidad del cliente.

---

<sup>11</sup> A23 señala: En el sector público los auditores deben ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales. Por lo que algunos de los requerimientos y consideraciones relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de encargos específicos, indicados en los párrafos 26-28 y A18-A22, pueden no ser relevantes. Sin embargo, el establecimiento de las políticas y procedimientos descritos pueden facilitar a los auditores del sector público información valiosa en la evaluación del riesgo y al llevar a cabo responsabilidades de información.

<sup>12</sup> Ver el contenido de A19 en el Anexo 6.

<sup>13</sup> En el caso de prácticas y clientes pequeños y medianos puede utilizarse un cuestionario reducido para asegurar un enfoque efectivo en coste que cubra todos los requerimientos de las ISAs y de la ISQC1.

<sup>14</sup> Como puede verse, algunas cuestiones y asuntos del cuestionario más que estar directamente relacionadas con la integridad del cliente, se refieren a aspectos generales de gestión del riesgo (posibilidad de una oferta pública, confianza en otros auditores, consideraciones financieras o de gestión continuada, etc.). Hemos decidido incluir estas cuestiones aunque pueden no responder a requerimientos específicos de la ISQC1 o de las ISAs, son asuntos que las Firmas necesitan claramente tratar cuando deban aceptar un encargo y, si se produjeran, ciertamente tendrían un impacto en las actividades de planificación de la auditoría. Sin embargo, no es propósito de este documento guiar las políticas y procedimientos de gestión del riesgo en otros sentidos.

Información General	Respuesta	
Facilitar información sobre: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ En qué país está domiciliada la matriz última</li> <li>▪ En qué localidad(es) opera la entidad</li> <li>▪ Industria</li> <li>▪ Personas clave de la dirección y gobierno de la entidad                             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Director ejecutivo (CEO)</li> <li>▪ Director financiero (CFO)</li> <li>▪ Otros</li> </ul> </li> <li>▪ Abogados</li> <li>▪ Bancos</li> <li>▪ Auditor anterior</li> </ul>		
Información financiera de la entidad <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Total activo</li> <li>▪ Pasivo corriente</li> <li>▪ Pasivo a largo plazo</li> <li>▪ Fondo de maniobra</li> <li>▪ Fondos propios</li> <li>▪ Flujos de efectivo de las operaciones</li> <li>▪ Ventas</li> <li>▪ Beneficio neto</li> </ul>	Año X	Año X-1
¿Qué normas contables se utilizan en el encargo (internacionales, nacionales, otras)?		
¿Qué normas de auditoría se utilizan en el encargo (internacionales, nacionales, otras)?		
	<b>Sí/No</b>	<b>Otra información relevante.</b> Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
¿Hay transacciones planificadas para el próximo año en las que pueden ser utilizados los resultados del encargo: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Cualquier oferta pública inicial de cualquier forma de acciones en cualquier mercado,</li> <li>▪ Oferta privada de cualquier forma de acciones en mercados transnacionales,</li> <li>▪ Cualquier otra transacción privada en la que se espera se establezca un deber de diligencia,</li> <li>▪ Venta o fusión de la entidad/ activos netos?</li> </ul>		
¿Se confiará en el trabajo realizado por otros auditores en una parte significativa del encargo?		
¿No será el otro auditor un Miembro de la Red?		
¿Estará la otra Firma registrada en un organismo regulador?		

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Identidad y reputación profesional de los principales propietarios, personal clave de la dirección y los responsables del gobierno del cliente</b>		
¿Tenemos algún problema en la identificación de la propiedad, el personal clave de la dirección o los responsables del gobierno?		
¿El personal clave de la dirección está dominado por uno/pocos individuos?		
¿Tenemos problemas relacionados con la competencia de la dirección? Los aspectos a considerar incluyen: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Experiencia</li> <li>▪ Habilidades (por ejemplo, preparación y seguimiento efectivo del presupuesto)</li> <li>▪ Profundidad de conocimientos</li> <li>▪ Antecedentes (por ejemplo, condenas criminales)</li> </ul>		
¿Tiene la dirección una tolerancia malsana al riesgo de negocio?		
¿Hay algún perfil de personalidad en la dirección que nos causa dudas sobre la integridad/causa un riesgo de auditoría?		
¿Preocupa la actitud de la dirección en la ejecución financiera y en la forma de dirigir los negocios?		
¿Se espera algún cambio en la propiedad, el personal clave de la dirección o los responsables del gobierno que suponga dudas a la integridad?		
¿Tenemos en general preocupaciones en relación a la integridad o reputación empresarial de la dirección o de aquellos responsables del gobierno?		
¿Nos preocupa que la dirección no adopte o aliente una cultura empresarial ética?		

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Consideraciones financieras y de gestión continuada</b>		
<p>¿Tenemos alguna preocupación sobre la situación financiera de la entidad –las consideraciones incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Análisis de los estados financieros</li> <li>▪ Márgenes de rentabilidad y su consistencia.</li> <li>▪ Cláusulas de deudas/calificaciones crediticias</li> <li>▪ Dependencia de un proyecto importante, contrato o nuevo modelo o concepto de negocio</li> <li>▪ Productos (actuales y planificados) y servicios de la entidad/industria –presencia en el mercado y crecimiento–estabilidad de la industria–naturaleza de la industria (litigiosa) —extensión de cualquier control regulador</li> <li>▪ Reguladores –situación de expedientes de los reguladores– relaciones con las autoridades reguladoras</li> <li>▪ Concentración de proveedores/clientes. Planificación para cualquier operación significativa de fusión/adquisición/enajenación/financiación</li> <li>▪ Intenciones de la entidad de volver a ofrecer deuda o acciones</li> <li>▪ Importe de la deuda pública en circulación –valor de mercado comparado con el valor nominal</li> <li>▪ Precio de cotización de la acción de la entidad</li> <li>▪ Sensibilidad de los activos de la entidad a las condiciones del mercado</li> <li>▪ Vencimiento o violaciones de las licencias o permisos</li> <li>▪ Presencia de estructuras financieras fuera de balance o similares</li> <li>▪ Otros</li> </ul>		
<b>Naturaleza de las operaciones del cliente</b>		
<p>¿La complejidad de la estructura del cliente nos produce alguna preocupación (por ejemplo: la estructura parece ser innecesariamente compleja, acuerdos con bancos de países distintos al que opera la entidad que parecen innecesarios)?</p>		

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Naturaleza de las operaciones del cliente</b>		
¿Las operaciones de la entidad conllevan complejidad fiscal?		
¿Es la entidad subsidiaria de una entidad cotizada o una subsidiaria significativa?		
¿Está la entidad registrada en la SEC o a punto de estarlo?		
¿Opera la entidad en un entorno legal o regulatorio especializado?		
¿La forma en que los medios de comunicación presentan a la entidad/dirección nos preocupa en relación con la integridad del cliente?		
¿Estaba o está la entidad involucrada en el pasado, en la actualidad o de forma inminente, en algún litigio significativo?		
<b>Actitud hacia interpretaciones agresivas de las normas contables y del entorno de control interno</b>		
¿Hay una actitud de interpretación agresiva de las normas contables (ej. en el reconocimiento de ingresos)?		
¿Hay una actitud de preocupación por el entorno de control interno (o su mejora)?		
¿Hay un histórico de falta de confianza en las estimaciones registradas en el pasado por la dirección (posiblemente dando lugar a discusiones con los anteriores auditores)?		
¿Propone la dirección políticas contables o tratamientos para transacciones específicas que nos ocasiona dudas sobre su integridad?		
¿Tenemos alguna preocupación sobre actitudes en la entidad respecto a que los controles no son importantes o deben ser sorteados?		
¿Nos preocupa que la rotación de la dirección haya tenido un impacto negativo en el entorno de control?		
¿Tenemos indicaciones sobre la falta de eficacia del Director Financiero en hacer cumplir los controles o la ineficacia del entorno de control interno en general?		
<b>Pago de honorarios</b>		
¿Ha habido alguna preocupación sobre la capacidad y buena voluntad de la dirección para pagar por los servicios profesionales prestados en el último año?		

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Limitaciones al alcance</b>		
¿Hay alguna indicación sobre una limitación inapropiada al alcance del trabajo/acceso a los registros?		
<b>Blanqueo de capitales u otras actividades criminales</b>		
¿Opera la entidad en una industria o sector con exposición al fraude o actos ilegales?		
¿El modo en que opera el cliente o sus prácticas empresariales causan dudas sobre su integridad?		
<b>Razones para el nombramiento/no nombrar de nuevo a la firma anterior</b>		
¿Nuestras relaciones con el anterior auditor han levantado alguna preocupación?		
¿Nos produjo alguna complicación la calidad de cualquier otro negocio con el auditor predecesor?		
¿Hay alguna razón preocupante por la que los anteriores auditores no hayan sido nombrados de nuevo?		¿Por qué no han sido nombrados de nuevo?
¿Hay aspectos preocupantes en el informe(s) de auditoría de ejercicio(s) anterior(es)?		
¿Se ha cambiado con frecuencia de auditor?		
¿La forma en la que fuimos presentados a la entidad fue motivo de preocupación?		¿Cómo fuimos presentados?
¿Han rehusado otras Firmas a prestar servicios a esta entidad?		
¿Tenemos algún histórico de disputas relacionadas con la entidad?		
<b>Identidad y reputación profesional de partes relacionadas</b>		
¿Estamos preocupados por transacciones con partes relacionadas diferentes de las del curso ordinario del negocio?		
¿La complejidad de las transacciones con partes relacionadas preocupa en lo relativo a la integridad?		

	<b>Sí/No</b>	<b>Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable</b>
--	--------------	---

Valoración global

¿La integridad de la entidad, de sus principales propietarios, directores clave o de los responsables del gobierno, crean un riesgo inaceptable?		
--	--	--

Por favor valora el nivel de riesgo del cliente		
---	--	--

(Si procede) ¿El especialista en riesgos de la firma está de acuerdo con los planes para reducir los riesgos a un nivel aceptable? (documentar en la carpeta de trabajo)		
--	--	--

Tener acceso a suficientes fuentes de información o a las personas más adecuadas de la entidad permite una valoración rigurosa.

Es deseable un acceso total y abierto al personal clave y a la información del potencial cliente que permita conseguir el conocimiento necesario del cliente y añadir una valoración de la integridad del cliente/dirección. Para ayudar a ello, las Redes proporcionan algunos de los siguientes elementos prácticos, según el siguiente detalle:

- Es imposible garantizar para cada encargo el acceso a toda la información relevante de un cliente potencial para permitir una valoración a fondo. Sin embargo, la responsabilidad de la Firma es maximizar sus contactos con el potencial cliente para obtener la máxima información posible.
- En el contexto de gestión global del riesgo, debe enfatizarse la naturaleza crítica de estas valoraciones. Llegar a conocer y entender mejor al cliente es un componente clave de la valoración y generalmente también permite a la Red prestar servicios de alta calidad. Como tal, supone un beneficio mutuo que la entidad sea tan abierta y transparente como sea posible acerca de ella misma y sus operaciones.
- Una Red destacó que los indicios de que el cliente no está proporcionando de buen grado información para asistir en la valoración pueden ser vistos como un indicador de riesgo alto. Dependiendo de la naturaleza de las acciones de la entidad, puede ser justificado que el responsable especialista de riesgo de la firma intervenga, prestando asesoramiento y guía.
- Muchas de las Redes destacaron que además del contacto directo con el cliente, hay numerosas vías abiertas al auditor para permitirle realizar la valoración, vías que pueden buscarse para soportar o (y para verificar) las manifestaciones hechas por la entidad. Son vías que pueden utilizarse (se explica más adelante): las discusiones con el auditor anterior, con abogados y con otros prestadores de servicios así como la búsqueda de información pública disponible. Relacionado con esto, están los servicios de búsqueda e investigación interna o por terceros

para ayudar a realizar inspecciones en profundidad y buscar evidencias creíbles que corroboren otros aspectos de una valoración informada.

### Fuentes de información para ayudar en la determinación de la integridad del cliente

El párrafo A20 de la ISQC1 facilita la siguiente guía sobre fuentes de información que pueden ser utilizadas para ayudar a la Firma en la valoración de la integridad del cliente.

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad y auditoría al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación sobre otro personal de la firma de auditoría o sobre terceros, tales como banqueros, asesores jurídicos y otras empresas similares del mismo sector.
- Búsqueda de antecedentes en bases de datos relevantes.

Como era de esperar, estas fuentes de información sugeridas son mencionadas por la mayor parte de las Redes revisadas. Sin embargo, una Red indica que en algunas jurisdicciones la realización de revisiones de los antecedentes puede ser confidencial. Por ello, cada Firma debe establecer políticas y guías para (1) la recopilación y confidencialidad de la información de los antecedentes que se haya obtenido al realizar las revisiones y para (2) la documentación y retención de dicha información. Cada Firma debe establecer que las políticas y procedimientos cumplan con las leyes locales.

Las Redes señalan que las revisiones de los antecedentes pueden realizarse, según se considere apropiado, tanto utilizando fuentes disponibles de información pública como de información no pública. La extensión de los procedimientos realizados y los datos obtenidos variará en función de las circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo entidades de interés público versus entidades que no lo sean) y del entorno regulador y legal en el que se van a efectuar las revisiones, pero puede incluir uno o más de los siguientes aspectos:

### Información obtenida de fuentes internas de la Firma:

- El conocimiento del socio de auditoría de la entidad y de sus Principales Directivos/Propietarios en base a su experiencia profesional anterior o sus relaciones personales.
- Discusiones con los Socios de la Firma que hayan tenido experiencias profesionales o personales con la entidad y con sus Principales Directivos/Propietarios.

### Información obtenida de fuentes externas de la Firma:

- Preguntas a terceros que pueden haber tenido conocimiento de las personas y/o de las entidades. Como terceras personas puede incluirse individuos de la comunidad empresarial, abogados, banqueros, líderes de la industria, u otros.
- Búsquedas en los siguientes sitios:
  - Bases de datos públicas
  - Archivos de reguladores
  - Prensa
  - Artículos publicados
  - Búsquedas de palabras clave en internet

- Indagaciones realizadas por agencias de investigadores externos o agencias de crédito.

Finalmente, al formarse una valoración sobre la integridad del cliente, el párrafo A19 señala:

El grado del conocimiento que tenga la firma de auditoría de la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con el mismo.

Veremos más adelante que este conocimiento es por consiguiente un elemento clave en relación a las decisiones de continuidad del cliente.

## **B. Determinar la competencia de la firma para realizar el encargo**

Mientras que el párrafo 26(c) se centra en determinar la integridad del cliente, el párrafo 26(a) de la ISQC1 se centra en la necesidad de la Firma de asegurar, en primer lugar, que es competente para realizar el encargo y que tiene las capacidades, incluyendo el tiempo y los recursos, para realizarlo. La necesidad de tener la competencia necesaria indicada en el párrafo 26(a) está soportada por el párrafo A18<sup>15</sup> que facilita una guía adicional que las Redes pueden encontrar útil al considerar las políticas y procedimientos relacionados con la competencia.

La revisión del TAC sobre los informes de inspecciones externas señaló un par de aspectos específicos en relación a la determinación de la competencia. Uno de los hallazgos (más relacionado con la continuidad) era que algunas Firmas no estaban valorando si tenían las capacidades lingüísticas para realizar una auditoría cuando la evidencia clave está en lengua extranjera. Una recomendación adicional era que al considerar y documentar si el equipo de trabajo tiene las habilidades requeridas para realizar el encargo, se requiera una valoración sobre si la Firma/el equipo de trabajo tienen las habilidades lingüísticas y la formación adicional a proporcionar.

Un minucioso entendimiento de la entidad y de su industria es un factor clave para determinar de forma coherente la competencia de la Red. Por tanto, como puede apreciarse en varias de las cuestiones utilizadas en el cuestionario ilustrativo para ayudar a determinar la integridad del cliente, un componente necesario en relación a las consideraciones de “competencia” son preguntas relacionadas con el “conocimiento del cliente”. Indicadores como los siguientes suponen evidencias de cuando deben darse consideraciones adicionales en relación a las competencias dentro de la Red para realizar el encargo con la calidad necesaria:

- Complejidad de la estructura de la entidad.
- Complejidad de las transacciones de la entidad, o transacciones para las que su contabilización es complicada, emergente o sujeta a juicios/interpretaciones profesionales significativos.
- Entidades relacionadas con transacciones en el extranjero.
- Acuerdos fiscales complejos.
- Entidades que operan en industrias especializadas como banca/finanzas/seguros, inmobiliarias/construcción, juegos de azar/juego, gobierno/empresas del sector público, arrendamientos, agricultura, etc.
- Una entidad que es (o es un componente significativo de) una entidad de interés público.

---

<sup>15</sup> Ver Anexo 7 en relación a la guía del párrafo A18 de la ISQC1

Las Redes revisadas, preparadas con sólidos fundamentos de “conocimiento del cliente”, revisaron las cuestiones realizadas en las siguientes áreas para determinar su competencia para realizar el encargo –cuestiones, que como con la integridad del cliente, se presentan en un cuestionario ilustrativo.

Competencia para realizar el encargo	Respuesta	
Indicar el número de años de experiencia del socio del encargo en la industria en la que opera la entidad.		
¿Está el encargo sujeto a los requisitos de rotación de socio?		
Indicar el número de años de experiencia del gerente del encargo en la industria en la que opera la entidad.		
	Sí/No	<b>Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable</b>
¿Opera la entidad en alguna de las siguientes industrias o carteras de alto riesgo? <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bancos, instituciones financieras</li> <li>▪ Aseguradoras</li> <li>▪ Fondos de mutuas</li> <li>▪ Juegos de azar/juego</li> <li>▪ <i>Brókers/dealers</i></li> <li>▪ Inmobiliarias/constructoras</li> <li>▪ Arrendamientos</li> <li>▪ Sector público no lucrativo</li> <li>▪ Industrias con alta litigación</li> <li>▪ Desarrollo de aplicaciones informáticas</li> <li>▪ Franquicias deportivas</li> <li>▪ Negocios con problemática de gestión continuada</li> </ul>		
¿Reconoce la entidad los ingresos aplicando normas contables complicadas o cambiantes?		
¿Tiene la entidad actividades significativas relacionadas con algunas de las siguientes áreas?: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contabilidad de adquisiciones</li> <li>▪ Reorganización</li> <li>▪ Cargos de reestructuración</li> <li>▪ Autoaseguramiento</li> <li>▪ Uso de derivados</li> <li>▪ Cláusulas de deuda</li> <li>▪ Otros</li> </ul>		
¿Requerirá el encargo el uso del trabajo de expertos?		
¿Hay algún problema en relación a la <b>disponibilidad</b> del personal profesional para acabar el encargo con una calidad estándar y a tiempo?		

Competencia para realizar el encargo	Respuesta	
	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
¿Hay algún problema en cuanto a que el socio y equipo de trabajo <b>tengan el suficiente conocimiento y experiencia</b> para realizar el encargo?		
¿Hay algún aspecto relacionado con el equipo de trabajo que indique que el encargo no debería ser aceptado o que su aceptación debe ser considerada por un segundo socio o por el responsable de la especialidad?		
¿Se requieren algunas licencias, permisos o aprobaciones especiales para que nuestro equipo de trabajo lleve a cabo el encargo en la jurisdicción en la que el trabajo será realizado?		

#### Valoración global

<p>¿Tiene el equipo de trabajo, incluyendo los expertos en la industria y especialistas que formarán parte del equipo, la experiencia y competencia pertinente y suficiente tiempo disponible para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dirigir la industria principal y otras indicadas anteriormente</li> <li>▪ Dirigir cualquier riesgo o aspecto detallado anteriormente</li> <li>▪ Reducir cualquier riesgo de competencia asociado con el encargo a un nivel aceptable?</li> </ul>		
---	--	--

#### Reducir el riesgo asociado a la competencia y a la ejecución

Como se ha indicado anteriormente, varios aspectos de la estructura, transacciones, o industria del potencial cliente pueden representar retos para la adecuación de las competencias en la Firma, requiriendo a menudo la necesidad de consultar a más especialistas o a otras personas dentro de la jerarquía de la Firma (aspecto que se comenta más adelante).

Un tema común comentado por las Redes revisadas es el énfasis en la importancia que la calidad tiene por sí misma en la auditoría. Como indica una Red “la mejor forma de controlar los factores relacionados con la ejecución es adoptando y aplicando los máximos estándares técnicos, políticas y procedimientos; asignando personal apropiado, competente y adecuadamente entrenado; alentando las consultas; y estableciendo procedimientos de revisión y aprobación fuertes”.

Sin embargo, las Redes reconocen que el riesgo de estar expuesto a críticas y publicidad negativa asociado a un servicio profesional adecuado y de calidad, no puede ser completamente eliminado. Los factores que pueden contribuir a reducir la exposición a este riesgo incluyen:

- Investigaciones diligentes sobre los antecedentes y la reputación del potencial cliente.
- Evitar trabajos que implican un riesgo indebido.
- Establecer de forma clara los términos del encargo y fijar términos de referencia no ambiguos y alcanzables.
- Aplicar una metodología de auditoría sólida.
- Tener sensibilidad a la percepción que los clientes y los usuarios tienen de la actuación de la Firma.

### C. Cumplimiento con los requerimientos de ética

El párrafo 26(b) de la ISQC1 requiere que la Firma tenga políticas y procedimientos que aseguren el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. Ello viene soportado con un desarrollo más extenso en la ISQC1, en particular en los párrafos 20-25, reforzado por los párrafos explicativos A7-A17. Los párrafos explicativos esbozan los principios fundamentales y los principios del Código de Ética de la International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code)<sup>16</sup>:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia y diligencia profesionales
- Confidencialidad
- Comportamiento profesional

Los requerimientos de ética, y más específicamente, la independencia, fue un aspecto señalado en la revisión del TAC de los informes de inspección. Uno de los comentarios señalaba la falta de rigor en algunas de las Firmas, lo que incluía no consultar al personal para determinar si había algún problema de independencia antes de aceptar los encargos.

Para esta parte del documento las Redes se centraron especialmente en la identificación de aspectos asociados con independencia y conflictos de interés. El cuestionario siguiente ilustra el tipo de preguntas hechas por las Redes al respecto.

---

<sup>16</sup> En el momento de preparación de este documento el IESBA Code (revisado en julio del 2009 –el Código revisado) no estaba todavía en vigor (fecha de entrada en vigor 1 de enero de 2011). Por tanto, los materiales facilitados por las Redes participantes en la preparación de este documento no necesariamente han reflejado todas las revisiones del Código. El personal del IESBA ha preparado materiales para dar soporte a la implementación del Código revisado incluyendo análisis comparativos entre el código actual y el revisado. Ver <http://www.ifac.org/Ethics/Resources.php#implementation-and-adoption>.

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Cumplimiento de los requerimientos de ética</b>		
¿Conocemos las reglas de independencia a aplicar en este encargo?	Detallar	
¿Nuestra búsqueda (incluyendo preguntas, conocimientos básicos) sobre la propiedad y la estructura más amplia en la que opera la entidad ha puesto de relieve otras entidades del grupo o afiliadas que podrían verse afectadas por la propuesta de encargo?		
¿Hemos identificado cualquier potencial conflicto de independencia entre la entidad y la Red que pueda descartar que la Firma realice el encargo?		
¿Hemos identificado cualquier potencial conflicto de interés entre la entidad y nuestra Red que pueda descartar que la Firma realice el encargo?		
¿Está la Firma o la Red conectada con la entidad de alguna forma equivalente a empleados o dirección? Considerar: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Comprometiendo a la entidad a hacer transacciones</li> <li>▪ Teniendo autoridad o custodia de los activos de la entidad</li> <li>▪ Autoridad para tomar decisiones por cuenta de la entidad</li> <li>▪ Preparando documentos base para las transacciones de la entidad</li> </ul>		
¿Tiene la Red relaciones empresariales, intereses financieros o créditos con la entidad?		
¿Tenemos conocimiento de que alguno de los miembros del equipo del encargo de la Firma tenga un potencial empleo con la entidad, o haya estado empleado por la entidad en los dos últimos años?		
¿Tiene algún socio de la Firma relaciones familiares o personales con la entidad o interés financiero directo o indirecto con ésta?		
¿Alguno de los empleados de la Firma que formará parte del encargo tiene relaciones familiares o personales con la entidad o cualquier tipo de interés financiero con ésta?		
¿Tiene la Firma un <b>antiguo</b> Socio o personal que están en una posición directiva/ejecutiva o que son empleados en la entidad?		
¿Tiene la Firma acuerdos de honorarios contingentes con la entidad en algún servicio de certificación o de no certificación?		

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Cumplimiento de los requerimientos de ética</b>		
¿Tiene la Firma acuerdos de crédito diferidos con la entidad u honorarios impagados de una antigüedad superior al año?		
¿Presta la Firma a la entidad servicios distintos de auditoría por unos importes que pueden exceder los honorarios de auditoría o que pueden ser vistos como perjudiciales para la independencia del auditor?		
¿La aceptación del encargo de auditoría impedirá potencialmente a otra parte de la Red que asuma un nombramiento significativo?		
<p>¿Realiza la firma alguno de los siguientes servicios para la entidad –por ejemplo, pero no limitado a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Teneduría de libros</li> <li>▪ Auditoría interna</li> <li>▪ Servicios actuariales</li> <li>▪ Asesoramiento financiero en servicios de valoración</li> <li>▪ Servicios legales</li> <li>▪ Diseño e implementación de sistemas de información financiera</li> <li>▪ Selección de ejecutivos</li> <li>▪ Acuerdos de honorarios contingentes</li> <li>▪ Compromisos de limitación de responsabilidades?</li> </ul>		
¿Tiene el comité de auditoría de la entidad algún problema en relación a este encargo?		
¿Tiene la Firma algún problema para cumplir con las reglas de independencia de otros organismos reguladores?		
¿Conoce la Firma algún otro posible aspecto que requiera investigaciones adicionales sobre nuestra independencia o la necesidad de consultas adicionales con un Especialista sobre Independencia?		
¿Está sujeta la entidad a la SEC o a las reglas de algún regulador?		
¿Hay actualmente disputas/litigios significativos o amenazas de que los haya que involucren a la entidad y a la Firma?		
¿Implica el encargo una limitación de responsabilidad?		
¿Presta la Firma servicios de soporte en litigios o en análisis de disputas a otro cliente que puede estar en conflicto con los intereses de esta entidad?		

		<b>Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable</b>
<b>Cumplimiento de los requerimientos de ética</b>	<b>Sí/No</b>	

Valoración global

¿La aceptación de este encargo creará una vulneración de la independencia?		
¿La aceptación de este encargo creará un conflicto de interés?		
Por favor, evalúa el riesgo de independencia		
Por favor, evalúa el riesgo de un potencial conflicto de interés		
(Si procede) ¿El Especialista de Independencia está de acuerdo con los planes para reducir a un nivel aceptable los riesgos identificados (documentar en la carpeta de trabajo)		

Recursos adicionales utilizados por las redes para ayudarlos a reducir el riesgo asociado a las consideraciones de ética

---

Para ayudar a valorar el cumplimiento de los requerimientos de ética algunas Redes han desarrollado recursos que les asisten a encontrar o identificar posibles conflictos. El grado de sofisticación y madurez de estos sistemas varía. Estos recursos adicionales, basados principalmente en sistemas informáticos, ayudan a asegurar que los posibles asuntos son considerados pronto por la Red en el proceso de valoración. Los mecanismos prácticos que algunas de las Redes revisadas han desarrollado para ayudarles a gestionar mejor el riesgo en relación al cumplimiento de la ética incluyen:

- La creación y mantenimiento regular de una base de datos de servicios al cliente que sirve a la Firma de la Red como punto de referencia al que debe acceder y considerar como parte de la valoración cuando evalúa prestar nuevos servicios. Cuando se está considerando aceptar un nuevo encargo a un cliente ya existente en la base de datos, debe consultarse con los responsables de los servicios que ya se están prestando e involucrar al Especialista de Independencia interno;
- La utilización de sistemas automáticos que casen electrónicamente las base de datos de clientes (o potenciales clientes) de la Red con las carpetas de los datos de inversiones del personal designado de la Red y otros designados (ejemplo: los miembros de su familia inmediata) destacando posibles riesgos para consideraciones posteriores. Desde el punto de vista de una Red, la necesidad y tamaño de este tipo de sistema podría decirse que es escalable dependiendo de la cultura de inversiones o el enfoque en la jurisdicción/área donde la Firma opera. Por ejemplo, la necesidad y utilidad de un sistema de este tipo podría ser mayor y más beneficiosa en un entorno en el que haya una mayor cultura de inversión en acciones versus otra en la que esté más focalizada en inversiones no basadas en acciones como son las inmobiliarias.

- Otra Red destacó que un sistema muy simple para asistir con la identificación de conflictos era enviar correos electrónicos a otras Firmas de la Red en la jurisdicción en la que el potencial cliente tenga operaciones, así como preguntar al potencial cliente si son conscientes de que otras Firmas de la Red les estén ofreciendo servicios a entidades del grupo.

### Salvaguardas a considerar al dirigir los conflictos de interés

---

Si en la aceptación del cliente se detectan aspectos relacionados con la independencia o conflictos de interés, las Redes podrían tomar acciones que puedan ayudar a mitigar estos riesgos para reducirlos a un nivel aceptable. Como indica una Red, éstas dependerán del entorno en el que opera la Firma y especialmente si el servicio puede ser prestado con la necesaria objetividad. Por ello, esta Red indica que puede ser posible implementar y mantener salvaguardas designadas para gestionar conflictos y proteger la confidencialidad del cliente en relación a un encargo específico, de tal modo que le permita:

- (a) Actuar para dos o más partes en una transacción u otro asunto o
- (b) Aceptar otros posibles encargos que no podrían aceptarse si no existieran estas salvaguardas. Estas salvaguardas normalmente incluirían pero no estarían limitadas a lo siguiente:
  - (i) Sujeto a la entidad y a otras obligaciones de confidencialidad, desglosar los hechos y circunstancias del conflicto a las entidades afectadas (entender cualquier requisito de confidencialidad impuesto por la entidad y obtener su consentimiento, si es apropiado);
  - (ii) Obtener el consentimiento de cada una de las partes interesadas.

Después de obtener el consentimiento de las partes interesadas, la Red destaca que normalmente serán consideradas las siguientes salvaguardas:

- Utilizar equipos de trabajo completamente separados para prestar el servicio a cada cliente;
- Establecer barreras de ética y salvaguardas de confidencialidad efectivas, como barreras de información y físicas que separen los equipos de los encargos designados para prevenir que compartan información confidencial;
- Salvaguardas de información tecnológicas como son claves de acceso, acceso limitado a las redes, e impresoras y faxes separados; e
- Instruir a las personas del equipo del encargo, incluyendo al personal administrativo que los asisten, en la importancia de mantener la confidencialidad, incluyendo la custodia de documentos del cliente y protocolos de comunicación, como son restringir las discusiones a aquellos que “necesitan conocerlas”.

Sin embargo, la Red también indica que con la implementación de salvaguardas no todos los conflictos pueden ser eliminados por el cliente y/o la dirección. Por tanto, si no se pueden implementar salvaguardas apropiadas para gestionar el conflicto, debe renunciarse al posible cliente.

## D. Consideraciones adicionales a la aceptación del cliente

¿Quién está involucrado en completar la valoración/documentación de aceptación del cliente?

El nivel y extensión en que el personal de la Firma está involucrado en el desarrollo de las determinaciones de aceptación de clientes varía entre las Redes revisadas – aunque existen puntos en común. Algunos factores en la valoración de la entidad pueden afectar al riesgo del conjunto del encargo, de forma que para poder tomar la decisión final de aceptar si el encargo puede realizarse deben obtenerse los puntos de vista y aprobaciones de otros miembros de la Red.

Como explicaba una Red, al completar la valoración de aceptación del cliente (y también en la continuidad) subyace el enfoque de que cuanto más elevado es el riesgo asociado con el potencial cliente (o cliente existente), existe una necesidad paralela de involucración, consultas y aprobación adicional de otros de la Firma. Se indica que, en circunstancias muy excepcionales, no sería necesario tener al menos otro Socio, no vinculado con la introducción del potencial cliente en la Firma o con la ejecución de la valoración inicial de la aceptación, para que realice su propia revisión "independiente" y coincida con la decisión de aceptar al potencial cliente.

En relación a la finalización de las valoraciones de aceptación de clientes y, aunque hay variaciones entre las redes consideradas, los siguientes aspectos proveen un marco **general** ilustrativo seguido por muchas de las Redes revisadas:

- Todas las valoraciones de aceptación de cliente deben incluir como mínimo la involucración a nivel de Socio (algunas redes también indican involucración a nivel de Gerente de Auditoría). Aunque la necesidad de involucración a nivel de Socio es consistente entre las Redes, el tipo de socio involucrado puede variar desde el Socio que lo ha recomendado al potencial Socio del Encargo;
- La necesidad de involucrar un segundo Socio o un Socio adicional también ha sido comúnmente señalada, siendo requerida en función de unos umbrales de riesgo que varían de valoraciones de "normal" a "alto".
- Cuando la valoración se realiza en una industria para la que existe un especialista, debe ser considerada su opinión –en particular en los casos que implican una valoración del riesgo superior a lo normal.
- Si la valoración del riesgo del encargo es superior al normal, entonces hay necesidad de involucrar y obtener el apoyo de más personal especializado de la Firma. El cargo de las personas consultadas varía, pero podría indicarse como el auditor local especialista en riesgo de la Firma (o persona con una función equivalente)/especialista del control de calidad; y
- Si el riesgo es considerado extremadamente alto, entonces debe buscarse la involucración del auditor especialista en riesgo/director de riesgos de la Firma a nivel nacional. La existencia de un Comité Nacional fue también indicada para asistir en la revisión de un potencial cliente de riesgo alto.

### Documentación

---

La ISQC1 contiene requerimientos específicos en relación a la documentación. El párrafo 27(c) indica:

Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documentará el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.

En general la documentación en relación a la aceptación o continuidad del cliente fue un área en la que la revisión del TAC, a los informes externos de aseguramiento de calidad, indicó que había un asunto destacable –falta de evidencia documentada en la carpeta de auditoría.

Como se indicaba en el informe de revisión de Sudáfrica:

Mientras la calidad del trabajo de auditoría era evidente en todas nuestras revisiones, continuamos identificando un número de casos en los que las carpetas de trabajo no cumplían adecuadamente con las normas profesionales de documentación. El requisito para el auditor de documentar los asuntos que facilitan evidencia para soportar la opinión de auditoría ha existido durante muchos años y la falta de esta documentación continúa siendo inaceptable.

Un comentario similar apuntaba el organismo supervisor de Australia:

A través de la mayoría de Firmas, continuamos observando deficiencias en la aplicación de políticas para ambos, la suficiencia de la documentación que soporta la decisión de prestar servicios distintos a la auditoría a clientes de auditoría....

Además, las revisiones realizadas por el PCAOB en los Estados Unidos indicaron varios casos relacionados con varias conclusiones de revisión en los que era evidente un problema de falta de documentación.

En el desarrollo de este documento, una de las Redes destacó, que más que las consideraciones sobre la continuidad del cliente, lo que es un reto es la documentación minuciosa del proceso de valoración. Mientras que todas las consideraciones necesarias pueden haberse realizado y servir de base en la decisión de las futuras relaciones con el cliente, asegurar que todo este proceso de evaluación está realmente documentado en la carpeta de auditoría puede ser un problema.

Para ayudarles a asegurar que todos los aspectos de las políticas de aceptación y continuidad de clientes de la Red están tratados y documentados, todas las Redes usan cuestionarios. La utilización de programas informáticos para ayudar en la cumplimentación de dichos cuestionarios puede ser una característica adicional.

Cuando está disponible el uso de cuestionarios electrónicos, no sólo mejora la documentación sino que también es una herramienta útil para la evaluación del riesgo. Como indican algunas Redes, cada pregunta individual puede relacionarse con un número indicativo de riesgo y ayudar en la valoración del riesgo global para aquel cliente particular –la idea general es que el cliente alcanza una puntuación de riesgo, diferentes puntuaciones **contribuyen** a (pero no determinan) la valoración final de riesgo asociada con el cliente. La puntuación puede ser posteriormente reducida por la implementación de cualquier clase de solución que lo mitigue.

## Calendario de procedimientos relacionados con la aceptación del cliente

---

Al igual que la documentación, el calendario para completar los procedimientos de aceptación y continuidad fue un aspecto clave en la revisión del TAC de los informes de revisión externos. Algunos comentarios fueron:

- En algunas situaciones, la consideración detallada de los factores que afectan a la decisión de continuar con la relación de un cliente de auditoría existente normalmente se realiza después de que la Firma haya sido nombrada como auditor en la Junta General, pero antes de que empiece la planificación detallada de la auditoría. En algunos casos, los procedimientos de continuidad pueden no estar bien documentados hasta después de completar la fase de planificación (Canadá).
- A través de más Firmas, continuamos observando deficiencias en el tiempo de emisión de las cartas de encargo, tanto para nuevos clientes como para nuevos servicios a clientes existentes, antes de completar los pertinentes procesos de continuidad o aceptación (Australia).

Las Redes enfatizaron que era importante completar las evaluaciones de aceptación de clientes antes de proponer o comprometerse a aceptar el encargo. Además, destacaron que en aquellas situaciones en las que todos los procedimientos necesarios no habían sido completados, debe considerarse revelar que la propuesta o compromiso de la Firma para realizar el encargo está sujeta a que se completen de forma satisfactoria los procedimientos de aceptación del encargo.

Una vez completados los procedimientos de aceptación, el requisito general entre las Redes es que posteriormente sólo es necesario utilizar procedimientos de **continuidad**, aunque se indicó que al menos una Red requería que una vez se había aceptado un cliente, **como mínimo** una vez cada cinco años y por encima de la habitual valoración anual de continuidad del cliente, se realizará de nuevo el proceso completo de **aceptación** del cliente.

Una Red reconoció que no tener los requerimientos de aceptación de clientes completados antes de empezar un encargo podía haber sido un problema hace algunos años pero no parecía un problema significativo hoy. Para ayudar a alcanzar este nivel de cumplimiento la Red había implementado, como parte clave de su cultura corporativa, un fuerte elemento de entrenamiento para enfatizar los riesgos asociados por no completar los procedimientos requeridos en el periodo de tiempo apropiado y la responsabilidad del personal por no realizarlo.

A pesar de ello algunas Redes reconocían que la ejecución a tiempo de los procedimientos de aceptación en la práctica puede plantear todavía dificultades. Por ello, algunas Redes han adoptado herramientas que les asistan en asegurar que estas desviaciones se minimizan. Las actuaciones prácticas que las redes pueden considerar para reducir la probabilidad de problemas de calendario incluyen:

- En aquellas partes del negocio donde dichos problemas surgen, asegurar que hay recursos disponibles para asistir a completar de forma rápida el proceso de aceptación: y

completan totalmente en 30 días después de haber creado el código del cliente, hay una política que requiere que el encargo debe ser suspendido.

### Políticas y procedimientos genéricos, específicos del sector y para pequeñas y medianas empresas

---

Mientras el enfoque de la mayor parte de Redes revisadas es de tener la misma política y cuestionarios de aceptación y continuidad para todos los clientes ("talla única"), algunas Redes han invertido en el desarrollo de herramientas de aceptación de clientes para industrias específicas –centrándose en las áreas de riesgo del sector en particular que merecerían especial consideración al determinar la aceptación del cliente.

Un enfoque utilizado por una Red es el desarrollo de una plantilla global única de valoración por tipo de industria y que a efectos locales puede ser adaptada por cada territorio. En esta Red hay varios formularios de valoración abarcando formularios de industrias específicas para clientes de banca y de mercados de capitales a formularios genéricos (pensados para clientes del sector de consumo e industrial, manufactureras y tecnológicas). Al proporcionar estos formularios específicos de sectores, la Red enfatiza que la política de fondo de aceptación y continuidad de clientes es la misma para todas las industrias.

Un enfoque que va más allá en lo que respecta a políticas y procedimientos a medida es la emisión por parte de una Red de guías específicas en respuesta a industrias que experimentan mayor riesgo. Esta Red ha preparado, por ejemplo y debido a los recientes desarrollos en la industria financiera, guías específicas de aceptación y reaceptación para este sector.

Las políticas y procedimientos a medida para clientes con riesgos bajos es un área de creciente interés para muchas de las Redes revisadas. Un par de Redes proporcionan un proceso de valoración de aceptación simplificado aunque, con las plantillas específicas comentadas anteriormente, el fondo de estas políticas de aceptación no difiere de las valoraciones de aceptación generales. Una Red indicó que actualmente sus procedimientos están diseñados para todas las aceptaciones pero, teóricamente, en un entorno de pequeña y mediana empresa, donde el negocio es de naturaleza más simple, sería más rápido completarlo con aprobaciones de categorías inferiores.

## 2. Continuidad de clientes

---

Entre las Redes revisadas es común que las consideraciones generales para determinar la continuidad de clientes sean esencialmente las mismas que las aplicadas para determinar la aceptación del cliente. En la valoración de continuidad es fundamental una evaluación de potenciales riesgos, nuevos o modificados, asociados con el cliente.

Como indicó una Red, los Socios del encargo deben estar alerta y seguir los cambios en factores y condiciones que ocurran durante el encargo y que podrían impactar negativamente la valoración inicial del riesgo del encargo. De las Redes revisadas esto incluiría particularmente seguir cambios asociados con:

- Principales tomadores de decisiones, administradores y directivos, o propietarios;
- Condiciones financieras;

- Elementos de la industria y del entorno empresarial que aumentan el riesgo (ejemplo tendencias de la economía, inflación o deflación, consolidación de la industria, litigios, entorno regulador, expansión en nuevas áreas de negocio);
- Relación auditor – cliente; y
- Negocio y reputación del cliente.

Si los cambios son considerados significativos, debe estimarse si justifican una reevaluación completa del cliente, utilizando un cuestionario de aceptación de la Red más detallado. Una Red resalta que este es el enfoque requerido en aquellas circunstancias en las que un cliente de auditoría no cotizado está considerando pasar a cotizar, o cuando un cliente de auditoría existente está comprando o es comprado por una entidad cotizada.

En la revisión de los cuestionarios de las Redes que han participado, lo siguiente, que se presenta en forma de cuestionario ilustrativo, fue identificado como áreas de consulta más específicas relacionadas con la continuidad:

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información –si aplica debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable
<b>Continuidad de cliente</b>		
Comparado con el ejercicio anterior, y en base a las preguntas realizadas, ¿hay algunas nuevas circunstancias que pueden afectar nuestra independencia como auditores de la entidad en base a las políticas de la Firma o los requerimientos de independencia profesionales o reguladores?		
¿Ha realizado la entidad recientemente adquisiciones significativas y numerosas?		
¿Hay alguna indicación de que en los últimos tres años la entidad haya pedido cambios del Líder o del Gerente del encargo?		
¿Hemos tenido algún desacuerdo con la entidad o comunicado algún asunto significativo a su regulador?		
¿Ha sido el director ejecutivo o el <i>controller</i> (o equivalente) sustituido en el último año?		
¿Hay algún problema relacionado con el pago de honorarios de auditoría?		
¿Hay algún asunto relacionado con alguna imposición de limitaciones al alcance?		
¿Hay algún asunto relacionado con asignar de forma adecuada personal de auditoría?		

### Calendario/fechas de los procedimientos

---

Las redes revisadas requieren que la valoración de continuidad se complete al menos anualmente, entendiendo que los factores considerados en la aceptación deben mantenerse en continua revisión. Esto es especialmente importante en los primeros años de relación con el cliente ya que en el contexto de una relación continuada, los conocimientos que la Red tendrá del cliente generalmente aumentarán.

En qué momento del año debe realizarse y documentarse formalmente las consideraciones de continuidad varía entre las Redes. Sin embargo, las Redes revisadas generalmente consideran que es más efectivo realizar/aprobar directamente después de haber completado la última auditoría y no más tarde de tres meses antes de la finalización del periodo financiero objeto de auditoría. Una Red indicó que los temas generales de quién está involucrado y qué aprobaciones son necesarias para completar la valoración de continuidad eran similares a las de completar la aceptación inicial del cliente –repitiendo el concepto de fondo de que cuanto más alta era la valoración del riesgo asociada con la continuidad del cliente, había la correspondiente necesidad de involucraciones, consultas y aprobaciones adicionales por otros de la Firma.

Ya se ha indicado anteriormente en este documento que al menos una de las Redes como medida de seguridad adicional de que no se han producido circunstancias que pudieran afectar a la continuidad del encargo, requiere que se cumplimente en su totalidad el cuestionario de aceptación del cliente **completo** al menos una vez cada cinco años.

El establecimiento formal de un proceso de revisión de continuidad para aquellos encargos que duran más de un año fue también indicado como un requerimiento obligatorio en una de las Redes. El establecimiento del proceso involucra al gerente senior de riesgo y a personal de auditoría de la Firma.

### Finalización/Renuncia

---

Como parte del establecimiento de políticas y procedimientos de continuidad de los encargos, el párrafo 28 de la ISQC1 requiere políticas dirigidas a aquellas circunstancias en las que la Firma obtiene información que si la hubiera tenido antes, hubiera supuesto no aceptar el encargo – y deben cubrir:

- (a) Las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o las personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y
- (b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente.

Esto queda soportado por los párrafos A22-A23<sup>17</sup> que destacan que estas políticas y procedimientos tratan asuntos como los siguientes:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.

---

<sup>17</sup> El párrafo A23 indica las consideraciones del sector público –ver nota 11.

- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos normativos o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de las mismas.

Algunos requerimientos adicionales observados en la revisión de las Redes eran la necesidad de considerar:

- Buscar asesoramiento legal si las circunstancias lo requiriesen; y
- Como mínimo solicitar la participación del Especialista/Socio de riesgo. Adicionalmente puede ser requerida la participación del Líder de Aseguramiento de la Firma.

En particular, para los encargos internacionales se indicó que:

- si es aceptable, comunicar a las Firmas participantes las implicaciones de renunciar; y
- cuando sea aplicable, consultar con el miembro de la Firma de referencia antes de tomar una decisión final.

Si la finalización está siendo realizada por haber descubierto un conflicto, se indicaba una opción, sujeta a las leyes locales, que era considerar que en la carta de encargo se incluyera un párrafo indicando el derecho a finalizar el encargo en el caso de que surgiera un conflicto irresoluble. Sin embargo, se indicó que en determinadas circunstancias, puede ser posible continuar con el encargo, revelando el conflicto al cliente y obteniendo la dispensa o consentimiento a continuar con el encargo adoptando otras salvaguardas apropiadas.

**Informes de inspección externos revisados**

Nombre del Organismo	País	Nombre del informe
Australian Securities & Investments Commission (ASIC) <a href="http://www.asic.gov.au">http://www.asic.gov.au</a>	Australia	Audit inspection program Public report for 2006–07. Dated June 2008
Canadian Public Accountability Board (CPAB) <a href="http://www.cpab-ccrc.ca">www.cpab-ccrc.ca</a>	Canadá	Fifth (February 2008) and Sixth (March 2009) Public Reports—Inspections of the Quality of Audits Conducted by Public Accounting Firms
Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA) <a href="http://www.hkicpa.org.hk/">http://www.hkicpa.org.hk/</a>	Hong Kong	Practice Review Committees Report 2007
Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) <a href="http://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/index.html">http://www.fsa.go.jp/cpaaob/english/index.html</a>	Japón	Overview of the Results of Quality Control Review for the Year Ended March 31, 2007
Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA) <a href="http://www.acra.gov.sg">www.acra.gov.sg</a>	Singapur	Practice Monitoring Programme Public Report July 2007 and July 2008
Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA) <a href="http://irba.co.za/">http://irba.co.za/</a>	Sudáfrica	Practice Review Department 2007 to 2008 Reviews Public Report May 2009
Audit Inspection Unit (AIU) <a href="http://www.frc.org.uk/poba">www.frc.org.uk/poba</a>	Reino Unido	2006/07 Audit Quality Inspections Public Report - June 2007 2007/8 Audit Quality Inspections (An Overview) with the related individual reports for individual Firms (BDO, DTT, EY, GT, KPMG, PKF & PWC)—December 8 2008
Public Company Oversight Board (PCAOB) <a href="http://www.pcaobus.org">www.pcaobus.org</a>	Estados Unidos	PCAOB Inspection Reports

**Miembros Titulares del Foro de Firmas (a 1 de enero de 2010)**

BDO  
Constantin Associates Network  
Crowe Horwath International  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited  
Ernst & Young Global Limited  
Grant Thornton International Ltd  
HLB International  
IEC  
INPACT Audit Limited  
JHI  
JPA International  
KPMG International Cooperative  
Mazars  
Moore Stephens International Limited  
PKF International Limited  
PricewaterhouseCoopers International  
RSM International Limited  
Russell Bedford International  
SMS Latinoamérica  
Talal Abu Ghazaleh & Co. International  
UHY International Limited

### Obligaciones de los Miembros del Foro de Firmas

En relación a las auditorías transnacionales las obligaciones de los miembros del Foro, requieren que sus miembros:

1. Mantengan unas normas de control de calidad apropiadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Control de Calidad emitidas por el IAASB adicionalmente a las normas nacionales de control de calidad y de conducta pertinente y, llevar a cabo, en la medida que no estén prohibidas por la regulación nacional, revisiones internas periódicas de aseguramiento de la calidad coordinadas globalmente.
2. Tener políticas y metodologías para la realización de estas auditorías basadas, en la amplitud que sea factible, en las ISAs
3. Tener políticas y metodologías de conducta que se ajusten al Code of Ethics for Professional Accountants de la IESBA y a los códigos de ética nacionales.

Para más detalles sobre la Constitución del Foro de Firmas ver:

[http://www.ifac.org/Forum\\_of\\_Firms/FoF\\_Constitution\\_February\\_22\\_2007\\_Final.pdf](http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/FoF_Constitution_February_22_2007_Final.pdf).

## **Requerimientos de la ISA 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros, y de la ISA 600 Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros del Grupo (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)**

**ISA 220** – En relación a la aceptación y continuidad del cliente, la ISA 220 establece:

12. El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A8-A9).
  
13. Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría a la mayor brevedad, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A9).

**ISA 600** – En relación a la aceptación y continuidad del cliente, la ISA 600 establece:

12. Al aplicar la NIA 220, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A10-A12).
  
13. Si el socio del encargo del grupo concluye que:
  - a. al equipo del encargo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
  - b. el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo<sup>18</sup>,

el socio del encargo del grupo deberá:

- En el caso de un nuevo encargo, no aceptar el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
- En el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A13-A19)

Términos del encargo

14. El socio del encargo del grupo acordará los términos del encargo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 210<sup>19</sup>. (Ref: Apartados A20-A21)

<sup>18</sup> NIA 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”

<sup>19</sup> NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”

**Párrafo A19 del Material de aplicación y otro material explicativo del ISQC1**

Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra una gran preocupación por mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una inadecuada limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado del conocimiento que tenga la firma de auditoría de la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con el mismo.

**Párrafo A 18 del Material de aplicación y otro material explicativo del ISQC1**

La consideración de que la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o la capacidad de adquirir la aptitud y conocimiento necesario de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;
- Se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable; y
- La firma de auditoría es capaz de terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

Copyright © Octubre 2010, International Federation of Accountants (IFAC). Reservados todos los derechos. Este material se utiliza con el permiso de la IFAC. Para solicitar permiso de reproducción, almacenamiento o transmisión de este documento, o bien para otros usos similares, póngase en contacto con [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

La presente publicación Guía de Buenas Prácticas en la Aceptación y Continuidad de Clientes del Transnational Auditors Committee, publicada en el idioma inglés por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en octubre de 2010 ha sido traducida al castellano por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en abril de 2011 y se reproduce con el permiso de la IFAC. La IFAC no asume responsabilidad alguna en relación con la exactitud e integridad de la traducción o las acciones derivadas. La versión aprobada de todas las publicaciones de la IFAC es la publicada en idioma inglés.