

ARTICULACIÓN DE LA CALIDAD Y EL PENSAMIENTO BASADO EN RIESGOS EN UNA FIRMA DE AUDITORÍA

Fecha de aceptación: 01/07/2024

Ricardo Eliseo Illescas Hidalgo

Contador público autorizado
Maestro en contabilidad con énfasis en auditoría
Doctor en Ciencias Sociales mención Gerencia
Auditor externo y consultor de negocios

Calidad (NIGC-1) y de la Norma UNE-ISO 31000:2018, se puede concluir que la Norma UNE-ISO 31000:2018 brinda directrices que pueden robustecer el proceso de gestión de riesgo de una firma de auditoría.

PALABRAS CLAVE: Enfoque basado en riesgos, sistema de gestión de la calidad, firmas de auditoría.

RESUMEN: El objetivo del trabajo es proponer un modelo de articulación de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad de una firma de auditoría y la Norma UNE-ISO 31000:2018 Gestión del Riesgo - Directrices, con el propósito de facilitar un modelo de aplicación del pensamiento basado en riesgos que facilite el proceso de identificación, evaluación y tratamiento de los riesgos de organización y funcionamiento de la firma de auditoría. La investigación es de tipo documental y se apoya en el análisis comparativo entre el texto de cada una de las normas objeto de estudio a efectos de determinar diferencias y semejanzas que conduzcan al logro del objetivo de construir el modelo de herramienta para aplicar el enfoque basado en riesgo a la firma de auditoría. Como resultado del análisis comparativo de la Norma Internacional de Gestión de la

ARTICULATION OF QUALITY AND RISK-BASED THINKING IN AN AUDIT FIRM

ABSTRACT: The aim of this work is to propose a model for integrating the International Quality Management Standard for an audit firm with the UNE-ISO 31000:2018 Risk Management - Guidelines, in order to facilitate a risk-based thinking application model that aids in the process of identifying, evaluating, and treating organizational and operational risks within the audit firm. This research is documentary in nature and relies on a comparative analysis of the texts of each standard under study to determine differences and similarities that lead to the achievement of the objective of constructing a tool model for applying the risk-based approach to the audit firm. As a result of the comparative

analysis of the International Quality Management Standard (ISQM-1) and the UNE-ISO 31000:2018 Standard, it can be concluded that the UNE-ISO 31000:2018 Standard provides guidelines that can enhance the risk management process of an audit firm.

KEYWORDS: Risk-based approach, quality management system, audit firms.

INTRODUCCIÓN

Antes de hacer una referencia a las normas de calidad que rigen a una firma de auditoría resulta necesario hacer un recorrido por la historia de la Norma ISO 9001, publicada por primera vez en 1987, y resaltar de ella que ha sido un modelo de gestión de la calidad en más de un millón de organizaciones en todo el mundo (Gómez, 2019).

A continuación se hará un breve recorrido por la evolución de la Norma ISO 9001, hasta llegar a la ISO 9001:2015, norma que está vigente para los sistemas de calidad en las empresas:

- La primera versión de la Norma ISO 9001, referida a los Sistemas de Gestión de la Calidad (SGC), fue emitida en 1987 y estaba dirigida a tener los procedimientos muy documentados.
- La ISO 9001: 1994, enfocaba la calidad en la satisfacción del cliente y se transformó en una norma cuya función era preventiva, enfocada en procesos, empleaba la matriz de PHVA (Planificar, Hacer, Verificar y Actuar) y trataba de evitar las no conformidades en todo el proceso, desde el diseño hasta los servicios asociados.
- La ISO 9001: 2000 agrega el elemento de riesgo de manera implícita al establecer que: «La organización debe determinar acciones para eliminar las causas de no conformidades potenciales para prevenir su ocurrencia. Las acciones correctivas deben ser apropiadas a los efectos de los problemas potenciales». Ya en la edición de la ISO 9001: 2008, se agrega similar redacción, sin embargo, lo hace con un enfoque más proactivo que reactivo, pues establece que «las acciones preventivas deben ser apropiadas a los efectos de los problemas potenciales».

De acuerdo con estas referencias se observa la evolución que ha habido entre la gestión de la calidad y la de riesgo, se ha ido migrando desde un enfoque implícito a un enfoque explícito; se apunta que antes se mencionaban frases como: «pérdidas relativas a la calidad», y no la frase «no conformidades», hasta llegar al uso de forma explícita de la palabra riesgo.

- Posteriormente en la norma ISO 9004: 2009, «Gestión para el éxito sostenido de una organización», se muestra de forma explícita la palabra *riesgo*: «La organización debería evaluar los riesgos relacionados con las actividades de innovación planificadas, considerando el impacto potencial de los cambios sobre la organización y preparar acciones preventivas para mitigar esos riesgos, incluyendo planes de contingencia cuando sea necesario».

- La última versión de las normas referidas a los Sistemas de Gestión de la Calidad es la ISO 9001:2015, en ella se incorpora el pensamiento basado en riesgos como un elemento esencial para lograr un sistema de gestión de la calidad eficaz. En total se han emitido cinco versiones de esta norma. Se destaca, en esta última versión, los siguientes grandes ejes de la nueva norma: el liderazgo imprescindible de la alta dirección, la consideración del contexto como factor estratégico; el pensamiento basado en el riesgo, como un elemento dinamizador del enfoque a procesos; y la gestión del cambio, como valor diferenciador de la organización en un entorno cada vez más exigente. Como ya se ha expuesto, estos conceptos no eran tan ajenos a la versión anterior de ISO 9001. Una aplicación ambiciosa de sus requisitos llevaba a considerarlos como los propósitos fundamentales de un sistema de gestión de la calidad. Se trataba pues, de hacer más explícito y claro su planteamiento (Gómez, 2019).

¿Cómo y por qué se aborda el componente de calidad en una firma de auditoría?

La Declaración de Obligaciones de los Miembros (DOM 1), Control de Calidad, emitido por la Junta Directiva de la Federación Internacional de Contadores IFAC, organismo al cual pertenece el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), establece que el control de la calidad se aborda en tres niveles a saber: **a.** el encargo de auditoría; **b.** la firma de auditoría y **c.** los procedimientos de control de calidad. En este artículo el alcance tratará de abordar la calidad en el segundo nivel, es decir, la calidad en la firma de auditoría.

En ese orden de ideas, conviene ilustrar que la NIGC-1 o Norma Internacional de Gestión de la Calidad para las firmas de auditoría, está integrada por ocho componentes interrelacionados que tratan los aspectos clave del Sistema de Gestión de la Calidad (SGC) y estos son: **1.** Gobierno corporativo y liderazgo (Ref.: Apartado 28); **2.** Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 25); **3.** Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 29); **4.** Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos (Ref.: Apartado 30); **5.** Realización del encargo (Ref.: Apartado 31); **6.** Recursos (Ref.: Apartado 32); **7.** Información y comunicación (Ref.: Apartado 33); y **8.** Proceso de seguimiento y corrección. En el proceso de evolución de la norma de calidad aplicable a las firmas de auditoría se debe apuntar que la anterior Norma Internacional de Control de la Calidad (NICC-1), solamente tenía seis componentes y entre los no incluidos estaba el componente relativo al «proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría» y el de «información y comunicación». El enfoque basado en riesgos es un componente novedoso que adopta no solo la ISO 9001:2015, sino que también lo adopta la NIGC-1 y se nutren de la UNE-ISO 31000:2018.

En los párrafos siguientes se hará una breve reseña respecto de la evolución de la norma de calidad aplicable a las firmas de auditoría.

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC-1), emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), era parte del conjunto de normas que integraban las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y establecía el marco normativo que le permitía a

las firmas auditoras conformar un sistema de control de calidad que proporcionara seguridad razonable en cuanto a: i. La firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requisitos regulatorios y legales; ii. los informes emitidos por los socios responsables de los trabajos son apropiados en las circunstancias (International Federation of Accountants (IFAC), 2010).

La citada norma ISQC-1 fue sustituida por la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, relativa a la gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados. Esta norma parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la aplicación de la NIGC-1 y la NIGC-2 o a requerimientos nacionales que al menos sean igual de exigentes.

La NIGC-1 requiere que las firmas de auditoría personalicen el diseño, implementación y funcionamiento de su Sistema de Gestión de la Calidad (SGC) en función de la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de los encargos que realiza (International Auditing and Assurance Standards Board, Septiembre 2021). Para la NIGC-1 la gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría.

Las normas anteriormente citadas muestran claramente que las firmas de auditoría tienen su propio marco normativo para la implementación del Sistema de Gestión de la Calidad y como se ha dejado sentado, por primera vez el sistema de gestión de la calidad contiene un componente relativo al enfoque basado en riesgos que debe ser tomado en cuenta a la hora de diseñar, implementar y operar los componentes del SGC. ¡Nótese que anteriormente no se gestionaba la calidad, sino que se controlaba!

El sistema de gestión de la calidad de una firma de auditoría debe incorporar directrices, políticas y procedimientos que salvaguarden o reduzcan a un nivel aceptable las amenazas o riesgos que están presentes en la aceptación y retención de clientes; la contratación y designación del personal de auditoría que realizará el mandato de auditoría; las que tienen que ver con el desempeño del trabajo; la realización de consultas y la revisión de control de calidad, además de incorporar el enfoque de pensamiento basado en riesgos y para ello es necesario una herramienta de análisis sistemático que lleve a la identificación de riesgos en los diferentes componentes del sistema.

Lo anterior conlleva a preguntarse cuáles son los riesgos de calidad a los que enfrenta una firma de auditoría. *¿Qué podría salirles mal y cuál es la herramienta que se propone?* La ISO 31000:2018 podría adaptarse como un suplemento de la norma NIGC-1 para dar una respuesta a esos riesgos y poder tratarlos o administrarlos de forma razonable.

Se dice que hay casos en los que para implantar adecuadamente un estándar, se requiere de otro estándar, que a su vez requiere de otro estándar”, lo que traído al caso que ocupa a este artículo, significa que para poder implementar la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, aplicable a las firmas de auditoría, es recomendable la adopción de la ISO 31001:2018, relativa a los sistemas de gestión de riesgos y en particular la adopción del pensamiento basado en riesgos.

¿Y por qué se recomienda la adopción de la ISO 31000:2018? Esta articulación se considera necesaria tomando en cuenta que esta Norma UNE-ISO 31000:2018, no es un sistema de gestión de la calidad, pero sí brinda un conjunto de directrices que sirven de soporte al tratamiento de la incertidumbre en los sistemas de gestión de la organización, entre ellos, incluye principios para la gestión del riesgo, destaca el liderazgo de la alta dirección en el tratamiento de los riesgos y brinda una terminología más amplia que las versiones anteriores sobre gestión de riesgos (Escorial, Escalera, & Quintana, 2019).

De tal manera que la pregunta guía de esta investigación es ¿cómo articular el pensamiento basado en riesgos regulado en la Norma ISO 31000: 2018 dentro del sistema de gestión de la calidad de una firma de auditoría?

El objetivo de la investigación es proponer un modelo de articulación de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad de una firma de auditoría y la Norma UNE-ISO 31000:2018 Gestión del Riesgo – Directrices, con el propósito de facilitar a la dirección de la firma de auditoría un modelo de aplicación del pensamiento basado en riesgos que facilite el proceso de identificación, evaluación y tratamiento de los riesgos de organización y funcionamiento. Al cumplirse este objetivo se estaría minimizando los impactos por pérdidas en aspectos, tales como: el económico, el operativo, comunicacional, de imagen profesional, entre otros y es por esa razón que una firma de auditoría que desee implementar un sistema de gestión de la calidad debería de tener un modelo de «aplicación del pensamiento basado en riesgos».

ABORDAJE DEL PENSAMIENTO BASADO EN RIESGOS

Modelo de la NIGC-1

En la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC-1), párrafos A-39 al A-41 se establece que las firma de auditoría deberá diseñar e implementar un proceso de valoración de riesgos para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos de calidad (International Auditing and Assurance Standards Board, Septiembre 2021).

Para aplicación de la norma de calidad se establece que se debe identificar y valorar los riesgos de calidad y darles un tratamiento con lo que coincide con los apartado 6.4 y 6.5 de la Norma ISO 31000:2018 en cuanto a la evaluación y el tratamiento del riesgo.

La NIGC-1 establece en los apartados A45-A47 las siguientes medidas para identificar y valorar los riesgos de calidad: obtener un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos de calidad. Lo anterior pasa por realizar una autoevaluación de la complejidad y características operativas de la firma de auditoría (Apartado 11: Escalabilidad); evaluar el modelo para la toma de decisiones, sean estas estratégicas u operativas o ambas, así como el modelo de negocios y procesos internos; determinar el estilo de liderazgo de la

alta dirección de la firma; evaluar los recursos con los que se cuenta para la aceptación de los encargos y los proveedores de servicios con los que se cuenta; finalmente, evaluar el entorno en el que opera la firma y las regulaciones de tipo legal a las que está sujeta (International Auditing and Assurance Standards Board, Septiembre 2021).

Continuando con el análisis de la norma, se establece en los Apartados A49 al A51, que la firma de auditoría deberá diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos de calidad de forma que se fundamenten en, y respondan a, las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad.

Las respuestas de la firma de auditoría también deberán incluir las respuestas especificadas en el apartado 34. Es de mencionar que en el abordaje de los riesgos se debe tener en cuenta el nivel de complejidad y características operativas de la firma (Apartado A46).

La norma establece en diferentes apartados lo relativo a la evaluación, seguimiento y mejora continua de la calidad, esto se puede leer en: A30 referido a la mejora de la eficacia de la gestión de la calidad; A44 referido a la mejora en la identificación y valoración de los riesgos de calidad; A55 que resalta el compromiso del Gobierno Corporativo con la mejora continua y esto pasa por mantener una mente abierta a nuevas ideas y a diferentes perspectivas en el entorno profesional; y el apartado A138 relativo al proceso de seguimiento y corrección tanto en la calidad de los encargos como en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Básicamente el modelo de gestión de la calidad en las firmas de auditoría contempla las siguientes etapas en cuanto al enfoque basado en riesgos: identificación del riesgo, valoración del riesgo, tratamiento del riesgo, monitoreo y seguimiento y concluye con el proceso de mejora continua con lo que se cierra el ciclo de la calidad.

Modelo de la UNE ISO 31000:2018

Ángel Escorial, Jorge Escalera y Juan Cid Méndez sugieren que es importante conocer por dónde se empieza para la *identificación de los riesgos* y apunta que a lo largo de los años se han ido dando clasificaciones que no son más que listas de riesgos que comparten características comunes, como son: el tipo de evento que lo materializa, la fuente de peligro, el tipo de recurso que recibe las consecuencias, el área de la organización a la que afectan y el sector u actividad en el que se ubican (Guía para la aplicación de la norma UNE-ISO 31000:2018, 2019).

Partiendo de esas características se encuentran ejemplos de clasificaciones o grupos de riesgos, como son: riesgos financieros, riesgos laborales, riesgos sanitarios, riesgos tecnológicos, riesgos de proyectos, riesgos ambientales, riesgos de imagen, riesgo de operación y riesgos legales.

A su vez, de estos grupos pueden surgir riesgos, tales como: riesgo de mercado, riesgo de crédito, riesgo comercial, riesgo ambiental, entre otros y así se puede ir llegando a eventos más concretos de riesgos.

A manera de ejemplo en una firma de auditoría el riesgo de operación podría asociarse a no tener el personal suficiente y capacitado para llevar auditorías en sectores altamente calificados como puede ser el bancario y aun así aceptar un encargo. Otro ejemplo que puede citarse son todas aquellas amenazas que surgen de no cumplir con un principio fundamental contenido en el Código de Ética del Contador Público (Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, 2015), como lo es el principio de la Integralidad que se puede ver afectado cuando el contador público autorizado es tomador consuetudinario, o bien, es una persona violenta en su hogar o en su centro de trabajo, aplica también cuando el profesional trata de aceptar encargos donde no tiene la capacitación y la experiencia requerida para llevar a cabo el mandato.

De acuerdo con la norma UNE ISO 31000: 2018, para el **análisis de riesgos** se debe considerar cuáles son las incertidumbres existentes, la fuente de los riesgos, sus consecuencias, probabilidades de ocurrencia, eventos, escenarios, controles y su eficacia. Señala la norma que este análisis puede verse influenciado por divergencias de opiniones, sesgos, percepciones del riesgo y juicios de los analistas que pudieran estar contaminados o influenciados por ciertos factores.

Un ejemplo práctico de lo anterior sería el caso de que una firma de auditoría tenga entre sus miembros a una persona que gusta de la ingesta alcohólica, la fuente del riesgo es humano, las consecuencias de que tome o llegue ebrio al centro de trabajo podrían ser de tipo económico o de imagen; para la determinación de la probabilidad de ocurrencia podría ser algo difícil de definir pues no se sabe el momento en que la persona pueda perder el control sobre sí mismo; uno de los escenarios que puede suceder es que el cliente o alguien de su equipo detecte que el contador público autorizado haya consumido bebidas alcohólicas; el control podría empezar por el retiro del contador público del encargo y una amonestación; la eficacia de la medida debería estar dada por su no repetición. En general, la media a tomar depende de si se pretende disminuir la probabilidad de ocurrencia o mitigar el impacto o ambas.

El siguiente aspecto en el orden de la norma UNE-ISO 31000:2018, es la **valoración del riesgo** que al final servirá para tomar decisiones que tiene que ver con la aptitud ante el riesgo, es decir, aspectos como: apetito al riesgo, capacidad y tolerancia al riesgo. De acuerdo con la sección 6.4.4, su valoración implica comparar resultados del análisis del riesgo con los criterios del riesgo establecidos para determinar cuándo se requiere una acción adicional. A partir de la valoración se puede decidir: no hacer nada más; considerar opciones para su tratamiento; realizar un análisis más profundo para comprenderlo mejor; mantener los controles existentes o reconsiderar los objetivos.

Como ejemplo, supóngase que una firma de auditoría está valorando el riesgo de «aceptación de un cliente con antecedentes desconocidos»: se encuentra que, al buscar información pública disponible en las redes sociales, el resultado es que esta empresa tiene demandas civiles y causas penales en su contra por daños al medioambiente. La probabilidad de materializar un daño para la firma es muy alto y sus consecuencias podrían ser entre otras de pérdida de imagen, por lo que al realizar la evaluación (probabilidad por consecuencia), sus criterios le indican que el riesgo es no tolerable y por tanto, debe tomarse la decisión de «no aceptación del cliente».

Dentro de este orden lógico el último aspecto a señalar es el tratamiento del riesgo, esto es seleccionar e implementar opciones para abordar el riesgo. De acuerdo con la norma UNE-ISO 31000:2018, esto se logra a través del siguiente proceso iterativo: **a.** formular y seleccionar opciones para el tratamiento del riesgo; **b.** planificar e implementar el tratamiento del riesgo; **c.** evaluar la eficacia de ese tratamiento; **d.** decidir si el riesgo residual es aceptable y **e.** si no es aceptable, efectuar tratamiento adicional.

A manera de ejemplo y, retomando la ilustración de «aceptación de un cliente con antecedentes desconocidos», otra opción de tratamiento del riesgo podría ser el llenar un perfil de riesgo intensificado con el potencial cliente que permita validar si esa información pública verdaderamente va a afectar la decisión de aceptación del cliente.

MODELO DE ARTICULACIÓN DEL PENSAMIENTO BASADO EN RIESGOS

El proceso de gestión de riesgos tal como se ha dejado sentado, se integra de la siguiente manera: 1. comunicación y consulta; 2. alcance, contexto y criterios; 3. evaluación del riesgo que se compone por: a. identificación del riesgo; b. análisis del riesgo; c. valoración del riesgo; 4. tratamiento del riesgo y 5. registro e informe.

Para lograr el propósito de articular el pensamiento basado en riesgos, se señala en la Guía para la aplicación de UNE-ISO 31000:2018 (Escorial, Escalera, & Quintana, 2019), una herramienta de trabajo que puede hacer posible la aplicación del pensamiento basado en riesgo o con un enfoque de riesgos al funcionamiento de las firmas de auditoría y su sistema de gestión de calidad, a continuación el esquema sugerido:

Herramienta para aplicar al proceso de gestión del riesgo en una firma de auditoría

1. ¿Qué objetivos me he fijado?

En esta etapa deben visualizarse los objetivos de calidad del sistema de gestión de la firma de auditoría y vincularlos al contexto en que opera la misma. Una pregunta relacionada a este aspecto es la siguiente: ¿cómo pueden verse afectados mis objetivos?

2. ¿Qué puede pasar?

Deben valorarse los posibles escenarios y responderse a la pregunta: ¿cómo pueden verse afectados mis objetivos de calidad?

3. ¿De qué depende que pase el evento riesgoso?

El equipo evaluador de los riesgos deberá tratar de identificar cuáles son los factores y variables que intervienen en la generación de esos riesgos.

4. ¿Qué control tengo sobre esas variables y factores?

Debe tomarse en cuenta que si los factores son internos se puede incidir en ellos y de forma contraria no se puede tener control sobre variables o factores externos. Esto ayudará a determinar el tipo de respuesta o tratamiento que se dé al riesgo identificado. Debe tenerse en cuenta en el análisis, dos elementos a saber: el azar y la probabilidad.

5. ¿Qué efecto tendrá sobre mis objetivos?

Para cada escenario evaluado se debe generar la magnitud de las consecuencias, sean estas positivas o negativas.

6. ¿Qué puedo hacer para potenciar los efectos positivos y disminuir los negativos?

Para trabajar este aspecto se puede construir la matriz CAME a partir de un análisis FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas) y se deberá abordar de la siguiente manera: i. las fortalezas se mantienen; ii. las oportunidades se exploran y se explotan; iii. las debilidades se corrigen y iv. las amenazas se afrontan. La formación de la palabra CAME, se origina de: C-corrigen; A- afrontan; M- mantienen y E- Exploran.

Para finalizar, la última pregunta de esta herramienta es:

7. ¿Cómo controlo el efecto de las medidas?

Al contestar esta interrogante se debe determinar los procesos de revisión, seguimiento, comunicación y consulta que se deben seguir.

CONCLUSIÓN

Como resultado del análisis comparativo de la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC-1) y de la Norma UNE-ISO 31000:2018, se puede concluir que la Norma UNE-ISO 31000:2018 brinda directrices que pueden robustecer el proceso de gestión de riesgo de una firma de auditoría.

Aunque la naturaleza de la Norma UNE-ISO 31000:2018, es su especialidad en la gestión de riesgos, brindar directrices y, aunque no pretende ser un sistema de gestión certificable, sí proporciona un marco teórico transversal para la aplicación del pensamiento basado en riesgos en cualquier sistema de gestión, incluidos los sistemas de calidad para firmas de auditoría.

REFERENCIAS

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua. (2015). *Código de Ética*. Managua, Nicaragua: Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Escorial, A., Escalera, J., & Quintana, S. (2019). *Guía para la aplicación de la norma UNE-ISO 31000:2018*. Madrid, España: AENOR.

Gómez, J. (2019). *Guía para la aplicación de UNE-EN ISO 9001:2015*. Madrid, España: AENOR Ediciones.

International Auditing and Assurance Standards Board. (Septiembre 2021). *Norma Internacional de Gestión de la Calidad*. n/d: IAASB.

International Federation of Accountants (IFAC). (2010). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. New York, Estados Unidos de Norte América: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).