

Técnicas de muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva en los trabajos de auditoría

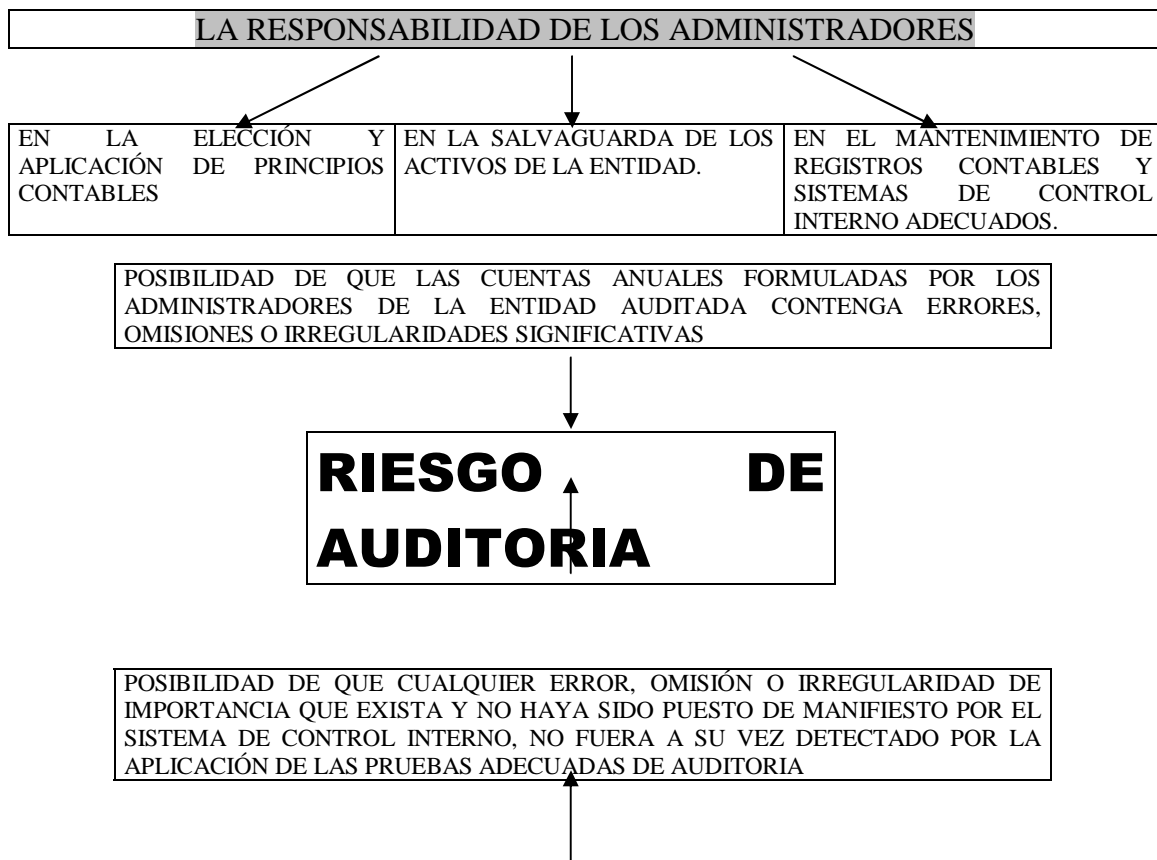
Jesús Herranz Lorente (*)

El objetivo de la sesión de trabajo Técnicas de Muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva en los Trabajos de Auditoría, organizada por el Colegio de Economistas de Valencia, fue el de actualizar los conocimientos de los economistas auditores en esta materia, estudiando el programa desde la perspectiva de la aplicación práctica y la experiencia profesional del ponente, Juan Antonio de Agustín Melendro, vocal del Consejo Directivo del Registro de Economistas Auditores (REA) y vicepresidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA.

Introducción

Consideraciones previas sobre el concepto de riesgo de auditoría.

La prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, a través de la implantación y funcionamiento continuado de los adecuados sistemas contables y de control interno. Dichos sistemas reducen, pero no eliminan, la posibilidad de errores e irregularidades.



OBTENER EVIDENCIA ADECUADA DE LAS AFIRMACIONES DE LA DIRECCIÓN CONTENIDAS EN LAS CUENTAS ANUALES, MEDIANTE LA REALIZACIÓN Y EVALUACIÓN DE LAS PRUEBAS DE AUDITORÍA QUE SE CONSIDEREN ADECUADAS, AL OBJETO DE OBTENER UNA BASE DE JUICIO RAZONABLE SOBRE LOS DATOS CONTENIDOS EN LAS CUENTAS ANUALES QUE SE EXAMINAN Y PODER EXPRESAR UNA OPINIÓN RESPECTO A LAS MISMAS

LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES

Consideraciones sobre los conceptos de error, irregularidad y omisión.

En el contexto de la norma técnica, a los actos u omisiones cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales, se les califica como error cuando esos actos u omisiones son no intencionados y como una irregularidad cuando son intencionados.

La Importancia Relativa de Auditoría se refiere como la magnitud o naturaleza de un error (incluidas las omisiones) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influido o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión. El auditor no tiene la obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada.

El concepto de riesgo de auditoría.

Riesgo de Auditoría, es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. Para lograr su objetivo, el auditor debe de planificar y ejecutar su trabajo de tal forma que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptable; es decir, el auditor debe planificar y ejecutar su trabajo de tal forma que se reduzca la posibilidad de emitir una opinión inadecuada.

Limitaciones de toda auditoría y la convicción razonable de auditoría frente al concepto de certeza absoluta.

Debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten errores e irregularidades que afecten significativamente a las cuentas anuales. Cualquier auditoría de cuentas anuales está sujeta al inevitable riesgo de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados, incluso se planifica y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría.

El riesgo de no detectar irregularidades es mayor que el de no descubrir errores, ya que normalmente la irregularidad va acompañada de actuaciones tendentes a ocultarlo, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones o justificaciones inadecuadas al auditor.

La evidencia del auditor es la convicción razonable de que los datos contables expresados en las cuentas anuales han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por hechos económicos y circunstanciales que realmente han ocurrido. La naturaleza de la evidencia está constituida por todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor y que tiene relación con las cuentas anuales que se examinan. No siempre el auditor podrá tener certeza absoluta sobre la validez de la información financiera, por consiguiente el auditor determina los procedimientos y aplica las pruebas necesarias para la obtención de una evidencia suficiente y adecuada en relación al objetivo de su trabajo.

Los componentes del riesgo de auditoría

1. No son controlables por el auditor ya que están originados en la propia entidad:

Riesgo inherente. Posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales, con independencia de la existencia de controles internos.

Riesgo de control. Posibilidad de que existiendo errores de importancia no fueran detectados o corregidos por los sistemas de control interno de la entidad.

2. Controlables por el auditor:

Riesgo de detección.

Posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por los sistemas de control interno de la entidad, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

Las pruebas de auditoría para controlar el riesgo de auditoría

¿Qué procedimientos y pruebas de auditoría debe aplicar el auditor para controlar el riesgo de auditoría?.

A.- Procedimiento de identificación y valoración de riesgos relacionados con la organización, el negocio y el sector de la entidad auditada.

Ese nivel de conocimiento permitirá al auditor considerar los aspectos que afectan al sector en que la entidad se desenvuelve, teniendo una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las cuentas anuales.

La revisión preliminar del sistema de control interno permite conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad, incluyendo el sistema informático, y constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base para una adecuada planificación de la auditoría.

B.- Pruebas de auditoría para obtener evidencia sobre el sistema de control interno y de las afirmaciones de la dirección contenidas en las cuentas.

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos existen y funcionan con eficacia durante el período, estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, cuando los procedimientos no son satisfactorios no se debe confiar en los mismos, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o seleccionar una muestra amplia.

Las pruebas sustantivas tienen por objeto obtener evidencia relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada. Consisten en las pruebas de transacciones y saldos, así como las técnicas de examen analítico.

El riesgo ajeno al muestreo y el riesgo atribuible al muestreo

El riesgo final de auditoría también contempla la incertidumbre que se debe al proceso de muestreo y la incertidumbre que se debe a otros factores ajenos al muestreo. Es necesario controlar el error ajeno al muestreo ya que está vinculado básicamente a la capacidad y criterio profesional y el error atribuible al muestreo ya que varía de forma inversa al tamaño de la muestra (mediante la utilización de modelos matemáticos o muestreo estadístico) al darse que cuanto menor es el tamaño de la muestra, mayor es el riesgo atribuible al muestreo.

La aplicación de técnicas de muestreo estadístico en auditoría

El muestreo estadístico no es obligatorio de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, pero su uso está permitido por las mismas. Su utilización no reduce o elimina la capacidad de uso del juicio o criterio profesional, pero le proporciona una medida estadística de los resultados de las pruebas de auditoría, cuya medición objetiva no sería posible de otra forma.

Cuando se utiliza el muestreo estadístico se obtienen las siguientes ventajas:

- tienden a desarrollar mejor documentación de papeles de trabajo,
- su trabajo es más objetivo y defendible,
- tienen mayor confianza en su opinión de auditoría,
- ahorran tiempo y honorarios al cliente, al reducir u optimizar el alcance interrelacionado de las pruebas de cumplimiento y de las pruebas sustantivas.

Los métodos de selección de los elementos de la muestra

Al diseñar los procedimientos de auditoría se determinarán los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar. La decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría. Se pueden seleccionar todos los elementos, seleccionar elementos específicos de forma subjetiva o seleccionar aplicando el muestreo estadístico.

El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta o tipo de transacciones (o un estrato dentro de dicha población). Es poco probable que se elija una comprobación del 100% en el caso de pruebas de cumplimiento aunque puede darse en pruebas sustantivas. Por ejemplo, cuando la población está compuesta por un número reducido de elementos de elevado importe, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente, o cuando se trata de un cálculo repetitivo que hace que una comprobación del 100% sea viable en términos económicos.

El auditor puede seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y de control y de las características de la población. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir: elementos clave o de importe elevado, todos los elementos superiores a un determinado importe, elementos para obtener información o elementos para probar procedimientos.

La determinación del alcance de las pruebas de auditoría aplicando técnicas de muestreo estadístico
La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas. El muestreo estadístico es, en principio, el método idóneo para examinar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado.

Etapas de las pruebas de cumplimiento estadísticas:

A.- Etapas que deben realizarse con independencia de aplicar o no el muestreo estadístico.

- 1.- Realizar una revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y controles establecidos por la entidad.
- 2.- Definir los atributos de control en los que se ha decidido confiar para planificar el trabajo y reducir el alcance de las pruebas sustantivas.
- 3.- Definir la población objeto de revisión y evaluación.
- 4.- Decidir el período en que se realizarán las pruebas de cumplimiento.

B.- Etapas necesarias para realizar pruebas de cumplimiento aplicando el muestreo estadístico.

- 5.- Establecer el nivel de confianza.
- 6.- Establecer el nivel superior de precisión.
- 7.- Determinar el tamaño de la muestra.
- 8.- Determinar el método de selección de los elementos de la muestra.
- 9.- Realizar las pruebas de cumplimiento que se consideren necesarias para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y están operando tal como se diseñaron.
- 10.- Evaluar los errores detectados como resultado de las pruebas de cumplimiento.
- 11.- Asignar un porcentaje de eficacia a cada atributo o procedimiento de control interno y, de esta forma, facilitar la planificación del alcance de las pruebas selectivas.

Plan de muestreo

El auditor establecerá su plan de muestreo según el siguiente procedimiento:

- 1- Establecer el Nivel de Confianza de la prueba.

Se refiere a la probabilidad de que el auditor no se equivoque al depositar su confianza en un sistema de control interno. Si se selecciona un nivel de confianza del 95%, para un límite superior de precisión establecido, entonces tiene un 5% de riesgo de aceptar el control interno cuando el sistema no es efectivo.

- 2- Establecer la tasa de error tolerable o límite superior de precisión.

El límite máximo de precisión que represente el valor crítico definido por el auditor, de tal forma que las desviaciones que lo excedan le llevarían a modificar la confianza en el control interno que se está evaluando.

- 3- Estimar el Tamaño de la Muestra.

El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contables y de control interno y por la tasa de error que está dispuesto a aceptar en la aplicación del control.

Esta tabla proporciona el tamaño mínimo de la muestra, basada en la distribución de Poisson, identificando la tasa de error o límite superior de precisión y el nivel de confianza en tantos por uno.

Límite superior de precisión	NIVEL DE CONFIANZA								
	ALTO			MEDIO			BAJO		
	0,99	0,98	0,97	0,96	0,95	0,94	0,93	0,92	
0,03	154	130	117	107	100	94	89	84	
0,04 BAJO	115	98	88	80	75	70	66	63	
0,05 MEDIO	92	78	70	64	60	56	53	51	
0,06 ALTO	77	65	58	54	50	47	44	42	
0,07	66	56	50	46	43	40	38	36	

A título de ejemplo, el tamaño mínimo de la muestra necesario para un plan de muestreo en que el auditor ha determinado un límite superior de precisión del 4% y un nivel de confianza del 95% es de 75 elementos. En la tabla (1) se resaltan las zonas habitualmente útiles para el auditor en pruebas de cumplimiento. La fórmula utilizada es la siguiente:

Logaritmo neperiano $(1 - \text{nivel confianza}) / - \text{error tolerable}$

4- Selección de los elementos de la muestra.

Todos los elementos integrantes de la muestra deben tener la misma posibilidad de ser seleccionados. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias.

Puesto que el objetivo del muestreo es alcanzar conclusiones acerca de toda la población, el auditor intentará seleccionar una muestra representativa mediante la elección de elementos que tengan características típicas de la población y en caso de utilizar el muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional en la selección.

Los principales métodos de selección son la utilización de tablas de números aleatorios y la selección sistemática, sus características son las siguientes:

- Los números aleatorios se generan por ordenador o mediante tablas.

- La selección sistemática consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo.

5- Evaluación de los resultados

A partir de los errores encontrados, el auditor determina la fiabilidad que atribuye al control verificado mediante pruebas de cumplimiento.

Tasa de error Fiabilidad

<= al 5% Muy buena

5% al 8% Buena

8% al 12% Normal

12% al 20% Mala

> 20% Nula

Dicha fiabilidad afectará al alcance de la prueba sustantiva asociada, de tal forma que cuanto mayor sea la fiabilidad del control interno que procesa las transacciones, menor será el alcance de las pruebas sustantivas necesarias para controlar el riesgo de detección correspondiente.

(*) Colegiado nº 1.336