

EL MUESTREO, UN DOLOR DE CABEZA PARA EL AUDITOR



Uno de los pilares de nuestro trabajo como auditores es la evidencia de auditoría y, en esta línea, algunas de las novedades que se han incorporado al nuevo Reglamento de Auditoría, que ha sido recientemente aprobado, buscan potenciar que el muestreo utilizado durante el trabajo de campo de la auditoría, que junto otros procedimientos de auditoría permiten al auditor concluir sobre los estados financieros de la entidad auditada, quede debidamente soportado en el archivo de auditoría. En este sentido, en el supuesto que el auditor haya aplicado técnicas de muestreo, se requerirá que los papeles de trabajo contengan, al menos el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, los criterios y métodos para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar, los resultados y, cuando aplique, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.

Por otro lado, hace tiempo que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) tiene el muestreo en su punto de mira, no solo en cuanto a su reglamentación, sino porque viene siendo un aspecto que aparece repetidamente en las revisiones de papeles de trabajo que efectúan, principalmente en cuanto a la falta de evidencia de los criterios utilizados en la selección de muestras y a la falta de conclusiones sobre los resultados alcanzados por las pruebas de muestreo. Se trata de una debilidad sobre la que es muy difícil defenderse, lo que unido a que desde el ICAC se viene pregonando la intención de aumentar

significativamente la cantidad de inspecciones, aumenta ostensiblemente la preocupación del auditor en esta materia.

Por ello desde el CNYP del REA se tomó la determinación de reforzar el apoyo a sus miembros en este campo. Mientras se prepara un plan de formación específico para poder afrontar con las mejores garantías las revisiones del ICAC, se está procediendo a la actualización de la Guía orientativa “Muestreo, pruebas de cumplimiento y sustantivas, evaluación de los resultados y extrapolación de los errores”, cuya versión original data de 2008.

En este contexto, este artículo pretende contribuir modestamente a la concienciación de la necesidad de mejorar en este apartado, por lo que se procede a resaltar los aspectos más relevantes de la normativa que es de aplicación, así como los principales métodos de muestreo. Cabe resaltar el proceso de transformación digital que está viviendo el sector de la auditoría de cuentas en los últimos años, con la utilización de programas de auditoría, aplicaciones para el proceso de circularización de terceros o programas de muestreo. Cada vez son más las firmas de auditoría que optan por utilizar estos programas sobre los que poder apoyar, entre otros, su trabajo en cuanto a determinación de muestras.

¿Qué normativa nos aplica?

La Ley de Auditoría de Cuentas indica que los auditores de cuentas deberán elaborar un archivo de auditoría por cada trabajo de auditoría de cuentas que comprenda, entre otros, los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones obtenidas en la realización de cada trabajo de auditoría, incluidas las que consten en el informe.

En la misma ley, en su artículo relativo a Inspecciones, se establece que éstas consistirán en la revisión periódica de los auditores de cuentas, con el objetivo de evaluar sus sistemas de control de calidad interno, mediante la verificación de los procedimientos aplicados y la revisión de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas seleccionados, incluyendo la evaluación del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y con la finalidad de verificar y concluir sobre la eficacia de dichos sistemas.

En este sentido, la norma de auditoría que regula estas cuestiones (NIA-ES 500 Evidencia de auditoría) establece que el objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permitan a éste obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Para ello, se requiere que el auditor, al realizar el diseño de las pruebas de controles y de detalle, determine los medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. El auditor, para la determinación de estas pruebas, tiene diferentes medios a su disposición, cuya aplicación de unos u otros o una combinación de los mismos podrá ser adecuada considerando circunstancias concretas, como pueden ser el riesgo de incorrección material sobre la afirmación que se está realizando la prueba, así como la viabilidad y eficacia de los medios utilizados. La NIA-ES 500 establece tres métodos de selección, la selección de todos los elementos la selección de elementos específicos y el muestreo de auditoría, siendo este último el tema que nos ocupa.

El muestreo de auditoría tiene su norma específica, la NIA-ES 530, siendo el objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, el de proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra. El muestreo se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan la misma posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. Este muestreo puede ser estadístico o no estadístico, pero en ambos casos se requiere que el auditor ejerza su juicio profesional en la planificación, para el diseño y selección de la muestra de auditoría, la realización de pruebas de controles y de detalle, así como la evaluación de los resultados de la muestra, relacionando este último con la población a la que se refieren.

La probabilidad que exista algún grado de riesgo en el muestreo de cualquier tipo siempre está presente. Generalmente el riesgo de muestreo se reduce aumentando el tamaño de la muestra y, por definición, cuando el tamaño de la muestra es del 100%, la muestra es perfectamente representativa de la población, no habiendo el error que se presume en el muestreo.

¿Qué métodos de muestreo podemos utilizar?

Si bien existen diferentes criterios de selección, los que se utilizan de manera más generalizada en el sector son la selección aleatoria y las selecciones monetarias y numéricas, formando parte estas dos últimas de los sistemas estadísticos de muestreo admitidos.

Una incorrecta interpretación común del muestreo estadístico es la de equiparar este proceso con el muestreo aleatorio. El muestreo aleatorio es solamente una parte del procedimiento de muestreo estadístico y no el proceso completo. Es un

método de selección de las partidas que se incluirán en la muestra. El principio implicado en la selección aleatoria es que cada partida en la población debe tener la misma probabilidad de ser seleccionada para su inclusión en la muestra.

En este sentido, cuando el auditor quiera controlar el riesgo de muestreo deberá realizar una selección estadística que le permita determinar el tamaño de la muestra e interpretar los resultados de la misma. De este modo, el auditor podrá afirmar, con un determinado grado de confianza, que el resultado de la muestra es representativo de las condiciones reales de la población, sin rebasar una tasa de error predeterminada.

Los tamaños de muestra necesarios para conseguir resultados con un grado planeado de confianza y de precisión se pueden determinar mediante la utilización de ciertas tablas y guías, que a su vez están basadas en el cálculo de probabilidades. Las técnicas estadísticas pueden aplicarse a una amplia variedad de situaciones mediante la aplicación de diferentes tipos de muestreo estadístico siendo los de mayor utilidad para los auditores el muestreo de estimación por atributos, el muestreo por descubrimiento, el muestreo de estimación por variables y el cálculo por proporción y diferencia.

Para pruebas de controles, el método más utilizado es el muestreo de estimación por atributos, basado en la distribución de probabilidad estadística binomial, que permite a los auditores determinar la tasa de acaecimiento de determinada característica de la población. Este tipo de muestreo no proporciona información de valor monetario por lo que su uso suele limitarse a detectar desviaciones en los controles, pudiéndose comportar la muestra analizada únicamente de dos formas, o los controles probados funcionan o no.

Para pruebas sustantivas, el tipo de muestreo más utilizado es el Muestreo de Unidad Monetaria (MUM), basado en la distribución de probabilidad de Poisson. Cuando realizamos este tipo de pruebas el objetivo del auditor es verificar si los saldos de una cuenta o de una transacción están contabilizados adecuadamente. El MUM, cuya unidad de muestreo es la unidad monetaria de la población analizada, permite determinar el impacto monetario de los errores encontrados. Al realizarse en este caso la selección de la muestra en función de los importes monetarios, la probabilidad de que un ítem sea seleccionado depende de su valor monetario. Si bien este método permite extraer conclusiones sobre la muestra analizada que son extrapolables al total de la población para poblaciones grandes y a partir de muestras pequeñas de la misma, no sirve para pruebas de subestimación. Es decir, en las pruebas sustantivas realizadas no se mitiga el riesgo de que algo no esté contabilizado (integridad).

En la ejecución de muestreo, el tamaño de la muestra que nos propondrá el MUM dependerá del nivel de confianza que exijamos a la prueba. A mayor nivel de confianza necesario nuestra muestra aumentará. Asimismo, el nivel de confianza asignado a la prueba sustantiva de muestreo dependerá de la confianza que se les asignen a otros componentes como la seguridad inherente, la confianza en el control interno y la confianza en otros procedimientos de auditoría para una afirmación concreta de saldo o transacción. Cuanta más confianza tengamos en la suma de estos últimos menor será la confianza exigida en la prueba de muestreo y por consiguiente menor la muestra a analizar.

Probablemente el muestreo sea uno de los apartados menos atractivos de la auditoría, pero muy difícilmente haya una auditoría en la que no hagamos uso del muestreo, por lo que recomendamos insistir al equipo en la necesidad de explicar el objetivo del procedimiento, identificar la unidad de muestreo, describir la población analizada, los criterios y métodos de selección las muestras, los resultados obtenidos y la evaluación del efecto de las incorrecciones (una vez extrapoladas) en la auditoría. También es conveniente evaluar, para quien todavía no disponga de ello, la utilización de aplicaciones o programas de muestreo sobre los que poder apoyar nuestro trabajo como auditores en cuanto a determinación de muestras. Con esto al menos no se lo pondremos tan fácil al revisor y, en su caso, el debate se elevará a un estadio superior, el estadístico.

Sergi Pons, Audit Manager



Extractado de: