

Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”

De acuerdo con lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría, en un trabajo de auditoría de cuentas debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de tener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en los estados financieros que se examinan, que permita expresar una opinión respecto de éstos. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no para detectar necesariamente errores o deficiencias de todo tipo e importe que pudieran existir en los estados financieros auditados. Por ello, al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los métodos adecuados para seleccionar los elementos que han de ser sometidos a verificación como medio para obtener la evidencia necesaria de auditoría.

En este sentido, y en línea con lo ya previsto a este respecto en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente elaborar una norma técnica en la que se recojan los criterios de actuación que debe seguir el auditor en relación con la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 27 de noviembre de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se procedió a su publicación íntegra en el propio Boletín de este Instituto, de diciembre de 2003 (número 56), y a la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado de 5 de marzo de 2004, para someterla al trámite de información pública previsto legalmente.

Transcurrido el citado trámite de información pública, sin que se hayan presentado alegaciones al texto publicado a estos efectos, **la Presidencia de este Instituto**, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, **dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva”, sin modificación alguna respecto al texto sometido al citado trámite de información, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE UTILIZACIÓN DE TÉCNICAS DE MUESTREO Y DE OTROS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN SELECTIVA

INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el apartado 2.5.1. de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece:

“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, 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 de las mismas.”

2. Por su parte, el apartado 2.3.12. de las mencionadas Normas Técnicas regula el desarrollo de un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría que debe documentarse y que comprende, entre otros aspectos y en concreto:

“g) La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras”.

3. El párrafo 2.4.16, establece:

“La determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas o sobre bases subjetivas. El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para expresar en términos cuantitativos el juicio del auditor respecto a la razonabilidad, determinando la extensión de las pruebas y evaluando su resultado. Cuando se utilicen bases subjetivas se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección, y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.

“Las pruebas de cumplimiento deberán aplicarse a las transacciones ejecutadas durante el periodo que se está revisando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, que implica que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deben aplicarse las conclusiones resultantes. Deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo del criterio utilizado en la selección de la muestra.”

4. Asimismo, el párrafo 2.5.6. de las citadas Normas Técnicas, en relación con el concepto de “evidencia suficiente”, establece:

“Se entiende por tal, aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen. Debe tenerse presente que bajo este contexto el auditor no pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla, a su juicio profesional, con los objetivos de su examen. Por lo tanto, puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando pruebas de auditoría, mediante muestreo (estadístico o de selección en base subjetiva), mediante pruebas analíticas o a través de una combinación de ellas.

El muestreo estadístico es, en principio, el medio idóneo para determinar la extensión de las pruebas de auditoría y evaluar sus resultados. Cuando se utilicen bases subjetivas para la determinación de las muestras se deberá dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones que han conducido a tal elección, justificando los criterios y bases de selección y determinando el grado de confianza a depositar en el control interno.”

5. El párrafo 2.5.19. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo establece:

“La evidencia de auditoría se obtiene mediante pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas”

y el párrafo 2.6.8:

“Aunque la cantidad, la forma y el contenido de los papeles de trabajo variará según las circunstancias, generalmente incluirán lo siguiente:...

...g) Constancia de la naturaleza, momento de realización y amplitud de las pruebas efectuadas, incluyendo los criterios utilizados para la selección y determinación de las muestras, el detalle de las mismas y los resultados obtenidos.”

6. El párrafo 1.2 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre el concepto de “Importancia Relativa” establece:

“La emisión de una opinión razonable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe”.

OBJETO

7. El objeto de esta norma es establecer pautas sobre la utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de selección de los elementos a comprobar en el proceso de obtención de evidencia de auditoría. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará el método de selección de los elementos a comprobar que considera apropiado para obtener evidencia de auditoría adecuada a los objetivos de la prueba.

METODOS DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Evidencia de Auditoría

8. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la adecuada combinación de pruebas de cumplimiento y de pruebas sustantivas.

Pruebas de cumplimiento

9. Las pruebas de cumplimiento son aplicables cuando en la planificación el auditor no ha calificado como máximo el riesgo de control sobre alguna de las afirmaciones relativas a alguna cuenta.

10. A partir de su conocimiento de los sistemas contable y de control interno, el auditor identifica las características o atributos que evidencian el funcionamiento adecuado de un control, así como los posibles incumplimientos que se pudieran producir. El auditor puede así comprobar la presencia o ausencia de tales atributos.

11. Por lo general es adecuado realizar las pruebas de cumplimiento en base a muestras cuando el que lo ejecuta deja evidencia de haber sido aplicado el control (por ejemplo, el visé del responsable de créditos a clientes en un pedido, indicando aprobación del crédito, o evidencia de la autorización de la entrada de datos en un sistema informatizado).

Procedimientos sustantivos

12. Los procedimientos sustantivos se refieren a importes y son de dos tipos: técnicas de examen analítico y pruebas de detalle de transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría que permita identificar incorrecciones significativas en las cuentas anuales. Al desarrollar pruebas sustantivas de detalle, se puede recurrir al muestreo o a otros métodos para seleccionar los elementos que van a ser verificados para comprobar una o más afirmaciones relacionadas con una partida de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de las cuentas a cobrar), o para hacer una estimación independiente de un determinado importe (por ejemplo, el valor de las existencias obsoletas).

Consideraciones sobre el riesgo en la obtención de evidencia

13. En el proceso de obtención de evidencia, el auditor deberá aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar sus procedimientos para asegurarse de haber reducido este riesgo a un nivel aceptable.

14. El riesgo de auditoría es el riesgo de formular una opinión de auditoría incorrecta cuando existe un error significativo en las cuentas anuales. El riesgo de auditoría se compone de tres riesgos diferentes. El riesgo inherente que se refiere a la posibilidad de que una determinada cuenta contenga errores significativos con independencia de la existencia de controles internos. El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas contable y de control interno no impidan la presencia de un error significativo o no permitan que sea detectado y corregido oportunamente. Finalmente, el riesgo de detección es el riesgo de que los errores significativos no sean detectados por las pruebas sustantivas realizadas por el auditor. Estos tres componentes del riesgo de auditoría deben tenerse en cuenta durante el proceso de planificación al diseñar los procedimientos de auditoría encaminados a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

15. El riesgo de muestreo y el riesgo ajeno al muestreo pueden tener efecto en los componentes del riesgo de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas de cumplimiento, puede ocurrir que el auditor no encuentre ninguna excepción y concluya que el riesgo de control es bajo cuando, en realidad, la tasa de error de la población es inaceptablemente elevada (riesgo de muestreo). O puede haber errores en la muestra de los que el auditor no se hubiera percatado (riesgo ajeno al muestreo). En relación con las pruebas sustantivas, existe una variedad de métodos que el auditor puede utilizar para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable. Dependiendo de su naturaleza, estos métodos pueden estar o no sujetos a riesgos de muestreo y/o ajenos al muestreo. Por ejemplo, al realizar una prueba de detalle, el auditor puede elegir una técnica de revisión analítica

inapropiada (riesgo ajeno al muestreo) o puede detectar únicamente errores no significativos cuando, en realidad, el error en la población es superior al error tolerable (riesgo de muestreo). Tanto en el caso de las pruebas de cumplimiento como en el de las pruebas sustantivas, el riesgo de muestreo se puede reducir ampliando el tamaño de la muestra. Por lo que respecta al riesgo ajeno al muestreo, puede reducirse mediante de una adecuada planificación, supervisión y revisión del trabajo.

Métodos para obtener evidencia

16. La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos: inspección, observación, preguntas, confirmaciones, cálculos y técnicas de examen analítico.

El uso de uno u otro procedimiento es un asunto de juicio profesional en cada caso, aunque en general, todos ellos pueden requerir la selección de muestras a partir de una población dada.

Selección de los elementos a comprobar

17. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará los métodos adecuados para seleccionar los elementos a comprobar.

Los métodos son:

- Selección de todos los elementos;
- Selección de elementos específicos, y
- Muestreo.

La decisión sobre el método a utilizar dependerá de las circunstancias y, en cada caso, puede ser oportuno aplicar cualquiera de los métodos mencionados o una combinación de ellos. Aunque la decisión sobre qué método o qué combinación de métodos elegir se toma teniendo en cuenta el riesgo de auditoría y la eficiencia de la misma, el auditor tiene que estar satisfecho de que los métodos utilizados son efectivos para obtener la suficiente evidencia adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba.

Selección de todos los elementos

18. El auditor puede decidir que lo más apropiado es examinar toda la población de elementos que conforman el saldo de una cuenta, de un tipo de transacciones o de un estrato dentro de la población. Es poco probable que se elija una comprobación al 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 importe elevado, cuando tanto el riesgo inherente como el riesgo de control son elevados y otros medios no proporcionan evidencia suficiente y adecuada, o cuando se trata de un cálculo repetitivo u otro proceso desarrollado por medios informáticos que hace que una comprobación al 100% sea viable en términos económicos.

Selección de elementos específicos

19. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población basándose en factores tales como su conocimiento del negocio de la entidad auditada, evaluaciones preliminares del riesgo inherente y del riesgo de control, y las características de la población objeto de la prueba. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a riesgos ajenos al muestreo. La selección puede incluir:

- Elementos clave o de importe elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de la población porque son de un importe elevado, o tienen alguna otra característica como, por ejemplo, elementos con indicios de error,

inusuales, especialmente sujetos a riesgo o en los que tenga experiencia de que hayan contenido errores.

- Todos los elementos superiores a un determinado importe. El auditor puede decidir examinar aquellos elementos cuyo valor supere un determinado límite con el fin de cubrir una parte importante del saldo total de la cuenta o de un tipo de transacciones.

- Elementos para obtener información. El auditor puede decidir comprobar ciertos elementos para obtener información sobre determinados aspectos tales como el negocio de la entidad auditada, la naturaleza de las transacciones o los sistemas contable y de control interno.

- Elementos para probar procedimientos. El auditor puede utilizar su juicio profesional para seleccionar y examinar elementos específicos con el fin de determinar si se está realizando o no un procedimiento.

20. Aunque el examen selectivo de elementos específicos integrantes del saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones puede ser un medio eficiente de obtener evidencia de auditoría, no puede considerarse muestreo. Los resultados de los procedimientos aplicados a los elementos así seleccionados no se pueden extrapolar al conjunto de la población. Cuando el resto de la población es significativo, el auditor deberá determinar si precisa obtener evidencia adicional.

Muestreo de auditoría

21. El auditor puede decidir aplicar técnicas de muestreo al saldo de una cuenta o a un tipo de transacciones con objeto de obtener una conclusión sobre el mismo a partir de una selección de algunos de los elementos que lo componen, conforme a la definición que se contiene en el Anexo A de esta norma técnica. El muestreo se puede aplicar utilizando tanto métodos estadísticos como no estadísticos. El muestreo se describe en detalle en los restantes apartados de la presente norma.

Muestreo Estadístico y No Estadístico

22. La decisión sobre si el muestreo ha de ser estadístico o no estadístico es un asunto del juicio profesional del auditor acerca de cuál es el método de muestreo más eficiente para obtener evidencia adecuada y suficiente en cada caso. Así, por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, a menudo será más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de la simple presencia o ausencia (es decir, del número) de los errores. En tal caso, puede ser más apropiado el muestreo no estadístico.

23. Al utilizar el muestreo estadístico, el tamaño de la muestra puede determinarse utilizando la teoría de probabilidades o el juicio profesional. Por otra parte, el tamaño de la muestra no es por sí solo un criterio válido para determinar si se trata de un método estadístico o no, ya que dicho tamaño depende de una serie de factores, tales como los expuestos en los Anexos B y C de esta norma técnica, que son de aplicación a ambos métodos de muestreo.

24. Con frecuencia, a pesar de que el método adoptado no pueda ser calificado como estadístico, se aplican determinadas herramientas de muestreo estadístico tales como la utilización de números aleatorios generados por ordenador. No obstante, sólo se puede medir estadísticamente el riesgo de muestreo cuando el método elegido haya sido así mismo estadístico.

Diseño de la Muestra

25. Al diseñar una muestra, el auditor debe tener en cuenta los objetivos de la prueba y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.

26. El auditor tendrá en cuenta en primer lugar los objetivos específicos que desea alcanzar y la combinación de procedimientos de auditoría que mejor puede contribuir a lograr dichos objetivos. La naturaleza de la evidencia de auditoría que pretende obtener y las condiciones probables de error u otras características relativas a dicha evidencia de auditoría le pueden ayudar a definir qué considera un error y qué población debe utilizarse para extraer la muestra.

27. El auditor determinará qué situaciones constituyen error teniendo en cuenta los objetivos de la prueba. Es importante comprender claramente qué constituye un error para asegurarse de que en la extrapolación de los errores se incluyen todas las situaciones que sean relevantes para los objetivos de la prueba, pero sólo aquellas que lo sean. Así, por ejemplo, en una confirmación de saldos diseñada como prueba sustantiva de la existencia de las cuentas a cobrar, los pagos realizados por el cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad auditada poco después de esa fecha no se consideran errores. De la misma manera, el abono de un cobro en la cuenta del cliente equivocado no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, en este procedimiento no se debe considerar que constituye un error al evaluar los resultados de la muestra, sin perjuicio de que pudiera ser importante para otras áreas de la auditoría, tales como la probabilidad de fraude o la razonabilidad de las provisiones para insolvencias.

28. Por lo general, al realizar una prueba de cumplimiento, el auditor hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en la población y del nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el conocimiento previo del auditor o en el examen de un número reducido de elementos de la población. De la misma forma, en el caso de pruebas sustantivas, el auditor realiza, generalmente, una evaluación preliminar del error cuantitativo esperado en la población. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar la muestra y determinar su tamaño. Así, por ejemplo, si la tasa de error esperada es inaceptablemente alta, normalmente no se llevarán a cabo pruebas de cumplimiento. Sin embargo, al realizar pruebas sustantivas, si el importe esperado de error es alto, puede ser apropiada la comprobación de la totalidad de los elementos de la población o la selección de una muestra amplia.

Población

29. Es importante que el auditor se asegure de que la población es:

a) Adecuada para la finalidad de la prueba para la que se está seleccionando la muestra. Por ejemplo, si el objetivo del auditor es comprobar si el saldo de acreedores comerciales está sobrevalorado, la población puede definirse como el listado de proveedores. Por el contrario, cuando se está comprobando la posible infravaloración de los acreedores comerciales, la población no debe ser el listado de proveedores sino los pagos posteriores, las facturas pendientes, los extractos de los proveedores, los albaranes pendientes de recibir factura u otras poblaciones que puedan proporcionar evidencia de auditoría de dicha infravaloración; y

b) Completa. Por ejemplo, si el auditor tiene intención de seleccionar albaranes de entrega a partir de un archivo, no puede concluir sobre todos los albaranes del período a menos que esté satisfecho de que todos han sido efectivamente archivados. Así mismo, si su intención es utilizar la muestra para concluir sobre el funcionamiento del sistema contable y de control interno durante el período, la población debe incluir todos los elementos relevantes a lo largo de todo el

período. Se puede utilizar un método distinto consistente en estratificar la población y utilizar el muestreo sólo para concluir sobre el control durante, por ejemplo, los 10 primeros meses del año, y utilizar otros procedimientos o una muestra diferente para los dos meses restantes.

Estratificación

30. Se puede aumentar la eficiencia de la auditoría estratificando la población, es decir, dividiéndola en subconjuntos discretos con una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de elementos dentro de cada estrato y así reducir el tamaño de la muestra sin aumento proporcional del riesgo de muestreo. Se deben definir cuidadosamente los subconjuntos de tal forma que un elemento sólo pueda pertenecer a un estrato.

31. En la realización de pruebas sustantivas, los saldos de las cuentas o tipos de transacciones se estratifican a menudo sobre la base de su importe. Esto permite centrar el peso de la auditoría en los elementos de mayor importe que pueden tener el mayor riesgo de error monetario en términos de sobrevaloración. Una población puede también estratificarse, por ejemplo, de acuerdo con una característica indicativa de un mayor riesgo de error; así, por ejemplo, al analizar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

32. Los resultados de un procedimiento aplicado a los elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a dicho estrato. Para concluir sobre la población total, el auditor tendrá en cuenta el riesgo y la importancia relativa de los restantes estratos que componen la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de la población pueden representar el 90% del saldo de una cuenta. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. Evaluará los resultados de esta muestra y alcanzará una conclusión sobre 90% del saldo total, separadamente del 10% restante (para el que puede utilizar otra muestra u otro medio de obtener evidencia, o que puede ser considerado no significativo).

Selección Ponderada por el Valor

33. En las pruebas sustantivas, normalmente resultará eficaz, especialmente en la evaluación de posibles sobrevaloraciones, identificar como unidad de muestreo las unidades monetarias que conforman un determinado saldo o clase de transacciones. Habiendo seleccionado determinados importes de la población, por ejemplo, del saldo de clientes, el auditor examina los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contienen dichos importes. Dado que de esta manera, los importes mayores tienen más probabilidades de ser seleccionados, el peso de la auditoría se centra en los mismos, lo que permite reducir el tamaño de las muestras. Este procedimiento normalmente se utiliza combinándolo con el método de selección sistemática de muestras (descrito en el Anexo D de esta norma técnica) y es más eficiente cuando la selección se hace a partir de una base de datos informatizada.

Tamaño de la Muestra

34. Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe tener en cuenta si el riesgo de muestreo ha sido reducido a un nivel aceptable. El tamaño de la muestra se ve afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar. Cuanto menor sea el nivel aceptable de riesgo de muestreo, mayor deberá ser el tamaño de la muestra.

35. El tamaño de la muestra puede determinarse bien mediante la aplicación de una fórmula estadística o mediante el juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias. En los Anexos B y C a la presente norma técnica pueden verse algunas guías al respecto.

Selección de la Muestra

36. El auditor debe seleccionar los elementos integrantes de la muestra de tal forma que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. El muestreo estadístico exige que los elementos sean seleccionados aleatoriamente de modo que todos los elementos tengan posibilidad de formar parte de la muestra. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (tales como facturas) o unidades monetarias. En el caso de muestreo no estadístico, el auditor aplica su juicio profesional para seleccionar los elementos de la muestra. 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 las características típicas de la población, sin introducir sesgos en la selección de la muestra.

37. Los principales métodos de selección de muestras son la utilización de tablas de números aleatorios o de programas informáticos, la selección sistemática y la selección al azar, según se describe en el Anexo D.

Realización de los Procedimientos de Auditoría

38. El auditor debe aplicar los oportunos procedimientos de auditoría sobre todos y cada uno de los elementos seleccionados.

39. Si alguno de los elementos seleccionados no fuera adecuado para la realización del procedimiento, éste se practicará normalmente sobre un elemento sustitutivo debidamente seleccionado. Por ejemplo, al comprobar la autorización de los pagos, en la muestra puede haber sido seleccionado un cheque anulado. Si el auditor está satisfecho de que el cheque fue anulado debidamente y por lo tanto no constituye un error, se examina otro cheque elegido como sustituto.

40. Puede darse el caso, no obstante, de que el auditor no pueda realizar la prueba de auditoría a uno de los elementos seleccionados porque, por ejemplo, se ha perdido la documentación relativa al mismo. Si no se realizan procedimientos alternativos adecuados, por lo general se considerará que ese elemento constituye un error. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado cuando no se ha recibido una respuesta a una petición de confirmación de clientes puede ser la revisión de cobros posteriores.

Análisis de los errores detectados

41. El auditor deberá tener en cuenta los resultados de la muestra, la naturaleza y la causa de los errores detectados y su posible efecto sobre los objetivos de la prueba específica y sobre las restantes áreas de la auditoría.

42. En las pruebas de cumplimiento, el auditor se centra en el diseño y funcionamiento de los controles y en la evaluación del riesgo de control. Sin embargo, en este tipo de pruebas, cuando detecte errores, el auditor también debe tener en cuenta:

- a) el efecto directo en las cuentas anuales de los errores detectados, y
- b) la efectividad de los sistemas contable y de control interno y su influencia en el enfoque de auditoría en los casos en los que, por ejemplo, los errores resultan de actuaciones intencionadas de la dirección para eludir un determinado control.

43. Al analizar los errores detectados, puede ocurrir que el auditor constate que muchos tienen una característica común, por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, línea de producto o periodo. En ese caso, puede ser **conveniente** identificar todos los elementos de la población que tengan esa característica y ampliar los procedimientos de auditoría en ese estrato. En ciertos casos, esos errores podrían ser intencionados e indicar la posibilidad de casos de fraude.

44. En algunas ocasiones, es posible que el auditor establezca que un error se ha producido por un acontecimiento no repetitivo que sólo ha ocurrido en casos específicamente determinables y que, en consecuencia, no es representativo de errores similares en la población (un error aislado). Para que el auditor pueda considerarlo como un error aislado, debe tener un elevado grado de certeza de que tal error no es representativo de la población. Esta certeza se adquiere mediante la realización de trabajo adicional. El trabajo adicional depende de cada caso, pero debe proporcionar suficiente evidencia adecuada de que el error no afecta al resto de la población. Un ejemplo puede ser el de un error ocasionado por un fallo informático del que se sabe que ha ocurrido sólo durante un día en el período. En este caso, el auditor evaluará el efecto del fallo, revisando, por ejemplo, transacciones específicas procesadas ese día, y tendrá en cuenta el efecto de la causa del fallo en las pruebas de auditoría y en sus conclusiones. Otro ejemplo es un error que haya sido causado por la aplicación de una fórmula incorrecta en la valoración de las existencias de una determinada sucursal. Para concluir que se trata de un error aislado, el auditor debe asegurarse de que en las demás sucursales se ha utilizado la fórmula correcta.

Extrapolación de los Errores

45. En el caso de pruebas sustantivas, el auditor debe extrapolar el importe de los errores detectados en la muestra a la totalidad de la población y debe considerar el efecto del error extrapolado en el objetivo concreto de la prueba y en las demás áreas de la auditoría. Con el fin de obtener una visión más amplia de la importancia de los errores y poder compararla con el error tolerable, el auditor extrapolará el error al total de la población. En pruebas sustantivas el error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor puede concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquélla.

46. Cuando se ha determinado que un error es aislado, puede ser excluido al extrapolar los resultados de la muestra al resto de la población. Dicho error aislado deberá sumarse al error extrapolado. Si el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones han sido divididos en estratos, el error se extrapola para cada estrato separadamente. Los errores extrapolados y los errores aislados de cada estrato se suman para considerar el posible efecto de los errores en el saldo total de la cuenta o tipo de transacciones.

47. En el caso de pruebas de cumplimiento, no es necesario realizar una extrapolación de los errores ya que la tasa de error de la muestra es también la tasa proyectada de error de la población.

Evaluación de los Resultados de la Muestra

48. El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si éstos confirman u obligan a modificar la evaluación preliminar de la característica de la población objeto del muestreo. En el caso de una prueba de cumplimiento, una tasa de error inesperadamente alta puede dar lugar a un incremento del riesgo de control inicialmente estimado, a menos que se obtenga evidencia adicional que apoye la evaluación inicial. Cuando se trata de una prueba sustantiva, un importe de error inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a estimar que existe un error significativo en el saldo de una cuenta o en un tipo de transacciones, en ausencia de evidencia adicional de que no existe tal error significativo.

49. Si el importe total del error extrapolado más el error aislado es inferior al límite que el auditor considera aceptable, pero se aproxima a él, el auditor juzgará los resultados de la muestra a la luz de otros procedimientos de auditoría, y puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría adicional. La mejor estimación que tiene el auditor del error de la población es la suma del error extrapolado y del error aislado. No obstante,

los resultados de la muestra se ven afectados por el riesgo de muestreo. En consecuencia, cuando la mejor estimación está próxima al error tolerable, el auditor tiene que reconocer que hay un riesgo de que una muestra diferente pudiera dar otra estimación de error que superase el error tolerable. El resultado obtenido de otras pruebas de auditoría puede facilitar al auditor evaluar este riesgo, el cual a su vez puede ser reducido mediante la obtención de evidencia de auditoría adicional.

50. Si al evaluar los resultados de la muestra el auditor concluye que debe revisar su evaluación inicial de la característica de la población que ha sido objeto de comprobación, puede:

- solicitar a la dirección que investigue los errores identificados y la posibilidad de que existan más errores y que haga los ajustes necesarios; y/o
- modificar las pruebas de auditoría planificadas. Por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor puede aumentar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar las pruebas sustantivas relacionadas; y/o
- considerar el efecto en el informe de auditoría.

ANEXO A : GLOSARIO

1. El **“muestreo de auditoría”** (en adelante, el muestreo) es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de la totalidad de las partidas que componen el saldo de una cuenta o de un tipo de transacciones de modo que todos los elementos tengan posibilidad de ser seleccionados. Ello permite al auditor obtener y evaluar evidencia de auditoría sobre determinadas características de los elementos seleccionados a fin de alcanzar una conclusión sobre la población de la que se extrajo la muestra. En la aplicación del muestreo en auditoría, se puede seguir un método estadístico o no estadístico.

2. A efectos de la presente norma, **“error”** significa desviaciones en los controles cuando se produzca en pruebas de cumplimiento, y errores cuantitativos cuando se trate de pruebas sustantivas.

3. El error se califica como **“aislado”** cuando se produce por un acontecimiento no repetitivo, que sólo ha ocurrido en ocasiones identificadas y que, por lo tanto, no es representativo de errores en la población.

4. **“Población”** es todo el conjunto de datos del que se selecciona una muestra y sobre la que se pretende concluir. Así, por ejemplo, todos los elementos que componen el saldo de una cuenta o un tipo de transacciones constituyen una población. Una población puede estratificarse o dividirse en subconjuntos y cada estrato puede ser examinado por separado. El concepto de “población” se aplica también al estrato.

5. El **“riesgo de muestreo”** se produce por la posibilidad de que la conclusión a la que ha llegado el auditor a partir de una muestra pudiese ser diferente si se hubiese aplicado el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. Hay dos tipos de riesgo de muestreo:

- El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es menor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que no existe error significativo cuando sí lo hay. Este tipo de error incide en la efectividad de la auditoría y tiene mayor probabilidad de conducir a una opinión de auditoría incorrecta; y
- El riesgo de que, en el caso de una prueba de cumplimiento, el auditor concluya que el riesgo de control es mayor del que es en realidad o, en el caso de una prueba sustantiva, concluya que existe error significativo cuando no lo hay. Este tipo de riesgo afecta a la eficiencia de la auditoría y, por lo general, supondrá la realización de trabajo adicional para acabar comprobando que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

En términos porcentuales, el complemento a cien por cien de cada uno de estos riesgos se denomina **nivel de confianza**

6. El **“riesgo ajeno al muestreo”** se debe a factores que pueden llevar al auditor a una conclusión errónea por cualquier motivo no derivado del tamaño de la muestra. Así, por ejemplo, puesto que la mayor parte de la evidencia de auditoría es indicativa más que concluyente, el auditor podría no detectar los errores existentes por haber utilizado procedimientos inadecuados o haber interpretado incorrectamente la evidencia obtenida.

7. La **“unidad de muestreo”** es el elemento individual de una población, como, por ejemplo, cada cheque de una relación de cheques depositados en el banco, cada abono de un extracto bancario, cada factura de ventas o cada saldo de cliente, o una unidad monetaria.

8. El **"muestreo estadístico"** es un método de muestreo que tiene las siguientes características:

a) selección aleatoria de la muestra, y

b) utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluida la medición del riesgo de muestreo.

Todo método de muestreo que no posea las características a) y b) anteriores se considera muestreo no estadístico.

9. "Estratificación" es el proceso de dividir la población en subconjuntos, cada uno de los cuales está compuesta por un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo, su importe).

10. "Error tolerable" es el error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en una población.

ANEXO B : EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento del nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno	Incremento
Incremento en la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control	Disminución
Incremento en la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que el riesgo de control es menor que el riesgo de control real de la población)	Incremento
Incremento del número de elementos de la población	Efecto poco significativo

1. Nivel de confianza que el auditor tiene intención de depositar en los sistemas contable y de control interno.

Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor quiera obtener del funcionamiento los sistemas contable y de control interno, menor tendrá que ser su evaluación del riesgo de control y, en consecuencia, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control y lo evalúa como bajo, ello significa que piensa confiar de manera importante en el funcionamiento efectivo de determinados controles internos. Para soportar esta evaluación debe obtener más evidencia que si hubiera evaluado el riesgo de control como más elevado (es decir, si fuera a confiar menos en los controles).

2. Tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control (error tolerable)

Cuanto menor sea la tasa de error que el auditor está dispuesto a aceptar en la aplicación del control, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Tasa de error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea la tasa esperada de errores, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente la tasa real de error. Entre los factores que el auditor puede utilizar para determinar el error esperado, se cuentan su conocimiento del negocio (en especial, los resultados de los procedimientos que haya aplicado para obtener un entendimiento de los sistemas contable y de control interno), cambios en el personal o en los sistemas de control interno o contable, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas de auditoría. Cuando se espera un alto porcentaje de error, normalmente se omitirán las pruebas de cumplimiento ya que éstas reducirán poco el riesgo de control.

4. Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación de la tasa de error obtenida a partir de la muestra se aproxima al de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. Número de elementos de la población.

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. No obstante, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo puede no ser un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada.

ANEXO C : EJEMPLOS DE FACTORES QUE INFLUYEN EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA EN PRUEBAS SUSTANTIVAS

Se indican a continuación algunos de los factores que el auditor tiene en cuenta al determinar el tamaño de la muestra para una prueba sustantiva. Estos factores deben ser considerados de manera conjunta:

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA
Incremento en la evaluación del riesgo inherente	Incremento
Incremento en la evaluación del riesgo de control	Incremento
Aplicación de otras pruebas sustantivas destinadas a verificar la misma afirmación de las cuentas anuales	Reducción
Incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o a la inversa, reducción del riesgo de que el auditor concluya, en base a la muestra, que no existe un error significativo cuando, en realidad, sí lo hay)	Incremento
Incremento en el importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Disminución
Incremento en el importe total de error que el auditor espera encontrar en la población	Incremento
Cuando sea aplicable, estratificación de la población	Disminución
Número de elementos de la población	<i>Efecto poco significativo</i>

1. Evaluación del riesgo inherente.

Cuanto mayor sea el riesgo inherente evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente elevado implica que el riesgo de detección tiene que disminuirse, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Se puede reducir el riesgo de detección aumentando el tamaño de la muestra.

2. Evaluación del riesgo de control

Cuanto mayor sea el riesgo de control evaluado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, si el auditor evalúa el riesgo de control como alto, ello significa que no puede confiar en un funcionamiento efectivo del sistema de control interno con respecto a esa afirmación de las cuentas anuales. En consecuencia, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, debe reducir el riesgo de detección y se basará más en pruebas sustantivas. Cuanto más se confíe en las pruebas sustantivas (es decir, cuanto más reducido tenga que ser el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Aplicación de otras pruebas sustantivas dirigidas a verificar la misma afirmación de los estados financieros

Si el auditor confía en el resultado de otras pruebas sustantivas (pruebas de detalle o pruebas de revisión analítica) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relacionado con el saldo de una cuenta determinada o el importe de un tipo de transacciones, menos seguridad necesitará obtener a partir del muestreo y, por lo tanto, menor habrá de ser el tamaño de la muestra.

4. Nivel de confianza requerido por el auditor.

Cuanto mayor sea el nivel de confianza requerido de que la estimación del error obtenida a partir de la muestra se aproxima al error de la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

6. Importe total de error que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)

Cuanto menor el importe de error que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

7. Importe del error que el auditor espera encontrar en la población (error esperado).

Cuanto mayor sea el importe esperado del error, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para poder estimar razonablemente el error real de la población. Para determinar el error esperado, el auditor tendrá en cuenta el grado de subjetividad en la determinación de los valores, los resultados de las pruebas de cumplimiento, los resultados de pruebas de auditoría aplicadas en períodos anteriores o los resultados de otras pruebas sustantivas.

8. Estratificación

En aquellos casos en los que existe una gran dispersión de los valores monetarios de los elementos de la población, puede resultar útil agrupar en estratos los elementos de valores similares. Este proceso se denomina estratificación. Cuando la población puede ser adecuadamente estratificada, la suma de las muestras para cada estrato es menor que el tamaño de la muestra que sería necesario para alcanzar el mismo nivel de seguridad si se considerara toda la población en conjunto.

9. Número de elementos de la población.

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño de la misma tiene poco, o ningún efecto, sobre el tamaño de la muestra. Por lo tanto, en el caso de poblaciones reducidas, el muestreo a menudo no es un medio eficiente de obtener evidencia suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, el incremento en el

valor de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que ello suponga a su vez un aumento proporcional de la importancia relativa).

ANEXO D : MÉTODOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS

Algunos de los principales métodos de selección de muestras son los siguientes:

a) Utilización de números aleatorios generados por ordenador o mediante tablas de números aleatorios.

b) Selección sistemática. Este método consiste en dividir el número de elementos de la población por el número de elementos de la muestra para obtener un intervalo de muestreo. Si éste es, por ejemplo, de 10, y se fija como punto de partida el tercer elemento, la muestra estará compuesta por los elementos 3, 13, 23, 33 y así sucesivamente. Aunque el punto de partida puede ser seleccionado al azar, la muestra será verdaderamente aleatoria si el punto de partida se selecciona a partir de un número generado aleatoriamente por el ordenador o mediante una tabla de números aleatorios. Cuando utilice el método de selección sistemática, el auditor deberá asegurarse de que la población no está estructurada de tal forma que el intervalo de muestreo coincida con un determinado patrón de la población.

c) Selección al azar. El auditor selecciona la muestra sin aplicar una técnica estructurada. El auditor deberá no obstante evitar cualquier sesgo consciente o predecible (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización o seleccionando o evitando los primeros o últimos elementos de las páginas de un listado) y, en consecuencia, deberá asegurarse de que todos los elementos de la población tienen posibilidad de ser seleccionados. La selección al azar no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

La selección por bloques consiste en seleccionar bloques de elementos contiguos en una población. Por lo general, la selección por bloques no es aplicable para el muestreo en auditoría ya que la mayoría de las poblaciones están estructuradas de manera que es probable que los elementos de una secuencia tengan características similares entre ellos y diferentes de otros de la misma población. Aunque en algunos casos el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, generalmente no será un método adecuado de seleccionar una muestra cuando el auditor quiera inferir a partir de la muestra una conclusión válida con respecto al conjunto de la población.