

Aplicación del Muestreo en la Auditoría del Sector Público

EDITA: Fundación para la Formación e Investigación
en Auditoría del Sector Público (FIASEP)

IMPRIME: Fiselgraf, S. L.

DEPÓSITO LEGAL: M-51958-2009

POONENTES DEL DOCUMENTO

Francesc Juliá Chico i Martínez. Sindicatura de Comptes de Catalunya

Joaquín Hernández Fernández. Universidad de Murcia

Leopoldo Méndez Álvarez. Ayuntamiento de Valdés

COMISIÓN TÉCNICA DE AUDITORÍA PÚBLICA

Presidente: D. Ignacio Cabeza del Salvador. Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra.

Coordinadora: D^a. Natividad Valenzuela Rodríguez de Miñón. Directora General de Fundación FIASEP.

Vocales miembros del Grupo Coordinador: D. Enrique Álvarez Tolcheff. Subdirector Técnico del Tribunal de Cuentas

D^a. Belén González Díaz. Profesora de la Universidad de Oviedo

D. Joaquín Hernández Fernández. Profesor de la Universidad de Murcia

D. Ángel Luis Martínez Fuentes. Socio de ATD Auditores Sector Público

D. José Ignacio Miguel Salvador. Socio Director de Z&B Auditores, Consultores de Entidades Públicas

D. Damián Oliva García. Interventor General de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

D. Miguel Olivas Arroyo. Auditor de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

D. Encarna Villegas Periñán. Jefa de Equipo de Coordinación de la Cámara de Cuentas de Andalucía

D. Vicente Zaragoza Bolinches. Viceinterventor del Ayuntamiento de Valencia

**Vocales designados
por las entidades
colaboradoras
de FIASEP:**

- D. Guillermo Álvarez Ropero. Consello de Contas de Galicia
- D. Víctor Cano Fernández. Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha
- D. José Fernando Chicano Jávega. Consejo General de los Colegios Oficiales de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local
- D. Eduardo Garro Gutiérrez. Intervención General de la Región de Murcia
- D. Santiago Martín Nájera. Consejo de Cuentas de Castilla y León
- D. Pablo Merello Lafuente. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
- D. Carlos Puig de Travy. Registro de Economistas Auditores

ÍNDICE

Preámbulo

1. Introducción y Justificación del Documento	4
Introducción	4
Justificación	4
2. Marco Teórico General del Muestreo y su Aplicación a la Auditoría del Sector Público	5
Propósito	5
Proceso de selección de elementos en auditoría	5
Determinación y requisitos de la población	6
Riesgo de muestreo	6
Métodos de selección no estadísticos	7
Métodos de selección estadísticos	7
Métodos mixtos de selección de muestras	8
Aplicación de las técnicas de selección de muestras en la auditoría del sector público	8
3. Aplicación Práctica de los Métodos de Muestreo	10
Propósito	10
Selección no estadística	10
Selección estadística	11
Evaluación del riesgo de muestreo	11
Soporte documental	12
Extrapolación de resultados	12
4. Destinatarios del Documento	14
Destinatarios	14
ANEXO I. Normativa básica	16

PREÁMBULO

La Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP) se constituye en 2006 como una organización privada de naturaleza fundacional, sin ánimo de lucro, cuyo patrimonio se halla afectado, de forma permanente, a la realización de fines de interés general. El fin de la Fundación, según lo señalado en el artículo 6 de sus Estatutos, es *“colaborar a una mayor calidad en el ejercicio de la auditoría realizada en el sector público, especialmente mediante el desarrollo técnico de los profesionales que la practican.”*

FIASEP tiene por vocación ser un marco de referencia y entre sus prioridades de actuación se encuentra la de realizar su objetivo fundacional mediante la colaboración con instituciones que tengan como objeto el control de la gestión económico-financiera del sector público.

La Fundación considera que la mayor utilización y aumento de la calidad de la auditoría, practicada por los órganos que tienen atribuidas en nuestra legislación las funciones de control, redundará positivamente en una gestión económica de los entes públicos más transparente y eficiente.

Por su naturaleza, mandato y funciones, la Fundación FIASEP es una institución única en España al promover la formación de los profesionales que realizan auditorías en el sector público, funcionarios o empleados de firmas privadas y al fomentar la investigación y la publicación en este sector.

Dentro de la Fundación, se constituye la **Comisión Técnica de Auditoría Pública** (CTAP) como órgano que persigue como objetivo elaborar documentos técnicos para homogeneizar la ejecución de los trabajos y el tratamiento y contenido de los informes de auditoría en el Sector Público. Con los mismos, se pretende, por un lado, cubrir un déficit técnico puesto de relieve en los distintos congresos de auditoría del sector público y, por otro, que el rigor aplicado en su elaboración y aprobación los conviertan en documentos de general aceptación o de referencia para los auditores –tanto funcionarios como profesionales de empresas privadas – que desarrollen su actividad en las entidades públicas.

Para lograr estos objetivos, la Comisión, teniendo en cuenta las directrices dictadas por el Consejo Superior de Actividades de la Fundación, se estructura en los siguientes órganos:

- a. Grupo de Coordinación:** Sus funciones básicas son la definición de la estructura y catálogo de los documentos a elaborar, la designación de los ponentes y el estudio

y aprobación de los borradores remitidos por los citados ponentes. Este Grupo está integrado, además de por el presidente y por la coordinadora de la Comisión, por un total de 9 miembros procedentes de los órganos públicos de control externo e interno, del ámbito universitario y del sector privado de auditoría especializado en el campo público.

- b. Plenario de la Comisión:** Sus funciones son el análisis de las propuestas de catálogo y calendario elaboradas por el Grupo de Coordinación, el estudio de los borradores remitidos y la aprobación definitiva de los citados documentos. Este Plenario está constituido, además de por los componentes del grupo de coordinación, por los representantes designados por las distintas entidades que hayan suscrito Convenios de Colaboración con la Fundación, hasta un máximo de 25 miembros.

Los Documentos que emita esta Comisión son responsabilidad única de la Fundación FIASEP y en ningún caso obliga a las entidades y personas que participan en su elaboración y aprobación. La diversidad en la composición de la Comisión con expertos de diversos sectores y ópticas, garantiza un rico proceso de confección y discusión de los distintos documentos, permitiendo con ello su distintivo de general aceptación.

FIASEP pretende con estos Documentos contribuir al desarrollo y normalización de la auditoría del sector público en España, facilitando a todos los auditores un instrumento útil para el ejercicio de su trabajo.

El punto de partida de esta tarea lo constituyó el Documento nº 1 "Marco General de la Auditoría del Sector Público", que sentó los fundamentos teóricos y conceptos básicos que servirán de referencia a la Comisión para el desarrollo posterior de sus trabajos.

El Documento nº 3 "Aplicación del Muestro en la Auditoría del Sector Público", que ahora se presenta, establece el marco general para la utilización de estas técnicas de muestreo en la auditoría pública.

1. INTRODUCCIÓN Y JUSTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

INTRODUCCIÓN

- 1.1. En abril de 2004 y en marzo de 2006, los más de seiscientos participantes en el primer y segundo Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público pusieron de relieve la necesidad de disponer de unos documentos técnicos de auditoría pública que, con independencia de quien realice las auditorías en el sector público, abarquen la totalidad de los aspectos técnicos de los trabajos realizados.
- 1.2. Los asistentes a ambos Congresos consideraron que estos documentos técnicos *“podrían ser emitidas por una entidad independiente existente o de nueva creación, en la que participarían instituciones, funcionarios y profesionales de la auditoría pública”*.
- 1.3. En noviembre de 2006 nace la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP), una organización privada de naturaleza fundacional, sin ánimo de lucro, cuya finalidad es *“colaborar a una mayor calidad en el ejercicio de la auditoría realizada en el sector público, especialmente mediante el desarrollo técnico de los profesionales que la practican”*.

JUSTIFICACIÓN

- 1.4. En el seno de esta Fundación, se crea la Comisión Técnica de Auditoría Pública (CTAP) que pretende, por un lado, emitir documentos técnicos cuyo objeto sea la orientación en materias, aspectos o trabajos no contemplados en el cuerpo normativo de la auditoría pública en España; y, por otro, que el rigor aplicado en su elaboración y aprobación las conviertan en normas de general aceptación o de referencia para los agentes implicados.
- 1.5. Con este documento, la Comisión proyecta establecer e identificar un marco general para la utilización de las técnicas de selección de muestras (técnicas de muestreo) en las auditorías, tanto de

JUSTIFICACIÓN

(Continuación)

regularidad como operativas, en el sector público, como paso previo a la elaboración de unas guías específicas.

- 1.6. Justifica, asimismo, este documento, la regulación sobre la utilización de las técnicas de muestreo en auditoría que se efectúa en la ISA 530¹, en el Reglamento (CE) n° 1828/2006² y en la Resolución de 21 de diciembre de 2004 del ICAC³, que consideramos una transcripción casi literal de la ISA 530.

1 *International Standard on Auditing (ISA) 530. Audit. Sampling and Other Selective Testing Procedures*

2 Reglamento (CE) n° 1828/2006 de la Comisión Europea, de 8 de diciembre de 2006, y en especial su artículo 17 Muestreo.

3 Resolución de 21 de diciembre del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre "utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva".

2. MARCOTEÓRICO GENERAL DEL MUESTREO Y SU APLICACIÓN A LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

PROPÓSITO

- 2.1. El propósito de este apartado es el establecimiento de un marco teórico general relativo a la utilización de las técnicas de muestreo en la auditoría del sector público. Para ello:
- a) Se justificará la aplicabilidad de las técnicas de selección de muestras a verificar en el ejercicio de la labor de auditoría, frente a la verificación integral de toda la población, por motivos obvios de eficiencia.
 - b) Se facilitarán una serie de definiciones que eviten interpretaciones equívocas.
 - c) Se clasificarán y describirán básicamente las distintas herramientas que se pueden utilizar en la selección de las muestras en función de los objetivos y alcance perseguidos en la verificación y las características de la población examinada.
 - d) Se describirán las distintas etapas a seguir para la correcta aplicación de las diferentes técnicas de muestreo dentro de la ejecución de las pruebas de auditoría.

PROCESO DE SELECCIÓN DE ELEMENTOS EN AUDITORÍA

- 2.2. Tanto en la fase de planificación de una auditoría como durante su ejecución, se ha de determinar el procedimiento de selección de los elementos a controlar con la finalidad de obtener evidencia adecuada y suficiente que soporte la opinión final del auditor.
- 2.3. Cuando no se considere la opción de auditar toda la población (por cuestiones relacionadas con la eficiencia en el empleo de los recursos disponibles, los límites temporales, el coste, etc.) se deberá obtener una muestra de los elementos que la componen. Esta selección se puede realizar de alguna de las siguientes formas:

**PROCESO DE SELECCIÓN
DE ELEMENTOS EN
AUDITORÍA**
(Continuación)

- a) Selección basada en criterios no estadísticos, como la selección de elementos específicos de la población de acuerdo con el criterio del auditor: selección de elementos clave, de importe elevado o los superiores a una determinada cantidad, etc.
 - b) Selección basada en criterios estadísticos, que consistirá en la selección de una muestra soportada en la teoría de la probabilidad.
 - c) Realizar una combinación de ambos.
- 2.4. Cuando se opte por la selección mediante un muestreo estadístico, se deberán seguir los siguientes pasos:
- 1°.- Seleccionar el procedimiento de muestreo a aplicar.
 - 2°.- Determinar los riesgos de auditoría.
 - 3°.- Determinar el tamaño de la muestra.
 - 4°.- Efectuar la selección de la muestra.
- 2.5. Una vez seleccionados los elementos por cualquiera de las formas descritas anteriormente, y de acuerdo con los pasos establecidos en el punto anterior, se procederá a ejecutar las pruebas de auditoría planificadas.
- 2.6. 2.6. La última fase del proceso, que necesariamente conllevará la obtención de la evidencia buscada, consistirá en la evaluación de los resultados obtenidos y, si procede, su extrapolación a la población.

**DETERMINACIÓN Y
REQUISITOS DE LA
POBLACIÓN**

- 2.7. Antes de proceder a aplicar las técnicas de selección que permitan determinar la muestra, el auditor deberá asegurarse de que la población a controlar reúne una serie de requisitos básicos. En este sentido, la población deberá ser:
- a) Adecuada, para la finalidad de la prueba que se va a realizar.

<p>DETERMINACIÓN Y REQUISITOS DE LA POBLACIÓN (Continuación)</p>	<p>b) Completa, pues la población debe incluir todos los elementos relevantes.</p> <p>c) Homogénea, de tal manera que a todos los individuos se les pueda aplicar el mismo procedimiento y con el mismo nivel de riesgo.</p> <p>2.8. 2.8. La ISA 530, el Reglamento 1828/2006 y la Resolución del ICAC de 21 de diciembre aconsejan, siempre que sea posible, que se estratifique el universo para ganar en eficiencia. En este caso, cada estrato será considerado como una población.</p>
<p>RIESGO DE MUESTREO</p>	<p>2.9. El hecho de renunciar a la verificación del 100% de los elementos que componen la población a auditar supone la asunción por el auditor de un “Riesgo de Muestreo” que podemos definir como la posibilidad de que la conclusión a la que se pueda llegar al verificar una muestra, sea seleccionada ésta por un método estadístico o no estadístico, sea diferente a la que se obtendría si se verificase toda la población. La particularidad está en que este riesgo de muestreo será determinado y, por ello, controlable cuando se aplique un método de muestreo estadístico.</p>
<p>MÉTODOS DE SELECCIÓN NO ESTADÍSTICOS</p>	<p>2.10. La selección no estadística se basa en la experiencia y el criterio del auditor.</p> <p>2.11. Algunos de los principales métodos de selección no estadística utilizados habitualmente en las auditorías son:</p> <p>a) Selección por criterio. Se basa exclusivamente en el criterio y la experiencia del auditor. Por ejemplo, el auditor selecciona, objetivamente, las partidas mayores, las que cree con mayor riesgo, según una estratificación por zonas, etc.</p> <p>b) Selección por cobertura de porcentaje. El auditor selecciona una serie de expedientes o</p>

MÉTODOS DE SELECCIÓN NO ESTADÍSTICOS (Continuación)

partidas hasta completar un determinado porcentaje. Generalmente, éste suele ser cercano o superior al 50%.

- c) Selección casual. Se trata de obtener objetivamente una simulación de muestreo aleatorio. El auditor selecciona los expedientes sin tener en cuenta el tamaño, la fuente, la estratificación, etc.
- d) Selección sistemática. El auditor selecciona un punto de partida al azar y en función del número de elementos de la muestra, selecciona el intervalo que separará a cada uno de los elementos.

MÉTODOS DE SELECCIÓN ESTADÍSTICOS

2.12. La selección estadística se define como aquel método de muestreo que presenta las siguientes características:

- a) Selección aleatoria de la muestra, y
- b) Utilización de la teoría de probabilidades para evaluar el resultado del trabajo de verificación, incluida la medición del riesgo de muestreo.

2.13. Dentro de la selección estadística, cabe diferenciar entre:

- a) Muestreo aleatorio simple. Este procedimiento consiste en la selección de la muestra a través de tablas de números aleatorios o bien en la generación de éstos mediante un programa informático específico (hoja de cálculo o aplicación informática concreta).
- b) Muestreo sistemático. La base de este procedimiento es la determinación de un intervalo de muestreo y un punto de partida aleatorio. El intervalo se calcula dividiendo el importe total del universo (si la selección se realiza por importes) o el número de elementos (si la selección se hace, por ejemplo, por número de expedientes) entre la amplitud de la muestra a seleccionar.

<p>MÉTODOS DE SELECCIÓN ESTADÍSTICOS (Continuación)</p>	<p>c) Muestreo de unidad monetaria (MUM). Este procedimiento emplea la teoría del muestreo por atributos para expresar la conclusión sobre una cantidad monetaria. Las unidades de selección son, por tanto, las unidades monetarias. La selección de una unidad monetaria concreta implica que el trabajo de auditoría se realiza sobre el importe al que pertenece dicha unidad monetaria (expediente, gasto, etc.). En la selección de las unidades monetarias es habitual utilizar muestreo sistemático.</p>
<p>MÉTODOS MIXTOS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS</p>	<p>2.14. En ocasiones el auditor, considerando la naturaleza y los objetivos de la prueba a realizar, puede optar por combinar herramientas utilizadas en el muestreo estadístico con herramientas específicas del muestreo no estadístico. Por ejemplo, determinar el tamaño de la muestra mediante el empleo de cualquiera de las tablas utilizadas en los métodos estadísticos, pero realizar la selección de la misma basándose en su criterio profesional.</p> <p>2.15. En ningún caso estos métodos se pueden considerar como una aplicación del muestreo estadístico.</p>
<p>APLICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO</p>	<p>2.16. Las técnicas de selección de muestras serán aplicables tanto en la etapa de planificación como en la de ejecución, y tanto en la auditoría de regularidad como en la operativa. En este sentido, y de acuerdo con el Documento 1 de la FIASEP:</p> <p>a) La auditoría de regularidad se divide en auditoría financiera y la auditoría de cumplimiento:</p> <p>a.1. La auditoría financiera consiste en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar que expresan fielmente la situación patrimonial de la entidad y sus resultados de conformidad con la normativa contable y, en su caso, presupuestaria que le sea de aplicación.</p>

APLICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS EN LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

(Continuación)

- a.2. La auditoría de cumplimiento comprueba que los actos, operaciones y procedimientos de la gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación.
 - b) La auditoría operativa o de gestión constituye el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión y gobierno, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas.
- 2.17. A través de la aplicación de las técnicas de muestreo se pretende facilitar la obtención de evidencia al auditor y serán de aplicación tanto a las pruebas sustantivas como a las de cumplimiento. A estos efectos:
- a) Se definen las pruebas de cumplimiento⁴ como aquellas que pretenden proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos contables están siendo aplicados tal como fueron establecidos.
 - b) Se definen las pruebas sustantivas⁵ como aquellas que pretenden obtener evidencia relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada.

4 Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. Punto 2.4.14.

5 Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría. Punto 2.5.20

3. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS MÉTODOS DE MUESTREO.

PROPÓSITO

- 3.1. El objeto de este apartado no es otro que el desarrollo de los aspectos prácticos de los conceptos eminentemente teóricos contenidos en el apartado 2. *Marco Teórico General del Muestreo y su Aplicación a la Auditoría del Sector Público*. Para ello:
- a) Se justificará la aplicación de métodos no estadísticos de selección de muestras
 - b) Se fijará la magnitud de los parámetros a utilizar en los diferentes métodos de muestreo estadístico, principalmente, el riesgo asociado al mismo asumido en las auditorías de regularidad.
 - c) Se hará especial hincapié en la necesaria documentación de todo el trabajo realizado en relación con la aplicación de las diferentes técnicas de selección de muestras en la auditoría del sector público.
 - d) Finalmente, se establecerán unas directrices básicas en relación con los supuestos en que pudiera ser posible la extrapolación de los resultados obtenidos para una muestra.
- 3.2. De acuerdo con el apartado A9 de la ISA 530 la decisión de usar un método de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión del juicio del auditor, sin perjuicio de las normas específicas que al respecto deba aplicar.

SELECCIÓN NO ESTADÍSTICA

- 3.3. La selección no estadística no solamente está permitida por todas las normas de auditoría sino que, en ocasiones, es el método adecuado a aplicar en la obtención de evidencia de auditoría.
- 3.4. En concreto, y sin ánimo de exhaustividad, se recomienda su aplicación:
- a) Cuando la población no cumpla los requisitos previstos en el punto 2.7.

<p>SELECCIÓN NO ESTADÍSTICA (Continuación)</p>	<p>b) Por la incompatibilidad de la aplicación de las técnicas de muestreo estadístico con los objetivos establecidos. Por ejemplo, en los trabajos preliminares para el conocimiento de los sistemas de control interno de la entidad.</p> <p>c) Por motivos de eficiencia en la aplicación de las técnicas de muestreo estadístico. Por ejemplo, cuando al analizar determinados elementos se alcanzan los objetivos de auditoría.</p> <p>d) Cuando la población auditada tenga un tamaño inferior al mínimo requerido por el sistema de distribución de probabilidad utilizado para calcular el tamaño de la muestra en un método de selección estadístico, exigiéndose, en todo caso, que la población no ha de ser inferior a 1.000 elementos.</p> <p>3.5. En la selección no estadística el auditor debe evitar cualquier distorsión que pueda sesgar la muestra seleccionada.</p>
<p>SELECCIÓN ESTADÍSTICA</p>	<p>3.6. La utilización de un método estadístico de selección permite evaluar y controlar el riesgo de muestreo definido en el punto 2.9 del presente documento.</p> <p>3.7. Es recomendable utilizar herramientas informáticas tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hojas de cálculo. • Técnicas de Auditoría Asistidas por Ordenador (TAAO o CAAT).
<p>EVALUACIÓN DEL RIESGO DE MUESTREO</p>	<p>3.8. A la hora de determinar el riesgo de muestreo el auditor tendrá que determinar, como mínimo, cuatro parámetros:</p> <p>a) El <i>nivel de confianza</i> definido como el complemento al riesgo de muestreo establecido en términos porcentuales. El nivel de confianza suele oscilar entre el 85% y el 99%.</p>

EVALUACIÓN DEL RIESGO DE MUESTREO

(Continuación)

La Comisión Europea⁶ establece para sus auditorías una horquilla entre el 60% y el 90%, según sea un nivel alto o bajo de fiabilidad.

Todo ello sin perjuicio de que el auditor, previa evaluación del riesgo inherente y de control, pueda determinar un nivel de confianza no comprendido en los parámetros anteriores.

- b) El *error tolerable o precisión*, que es el importe del error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar en la población sobre la que realiza el muestreo. *El error tolerable tiene una relación directa con la importancia relativa y nunca puede ser mayor que ésta. La importancia relativa se define como el criterio por el cual se valora la incidencia de una omisión o el carácter inexacto de una información que, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, probablemente conducirá a una persona razonable, apoyada en esta información, a modificar su juicio*⁷.

La cifra de importancia relativa, que ha de ser establecida por el auditor, de manera justificada, en la fase de planificación del trabajo, se expresa, habitualmente, como un porcentaje aplicable sobre magnitudes presupuestarias y/o masas patrimoniales del balance y magnitudes de la cuenta de resultados. Estos parámetros varían en función del tipo de ente auditado, de la naturaleza de la operación analizada, de la masa patrimonial o la magnitud económica a la que afecte, etc.

Para aquellos supuestos en que los porcentajes de importancia relativa que haya de aplicar el auditor en su trabajo no vengan impuestos por la normativa que sea específicamente aplicable (como pueden ser los que establecen en sus res-

6 Reglamento (CE) Nº 1828/2006 de la Comisión, de 8 de diciembre de 2006, por el que se fijan normas de desarrollo para el Reglamento (CE) nº 1083/2006 del Consejo, por el que se establecen las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión, y el Reglamento (CE) nº 1080/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional (Diario Oficial de las Comunidades Europeas L 371, de 27/12/2006).

7 Principios y normas de auditoría del sector público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992).

EVALUACIÓN DEL RIESGO DE MUESTREO

(Continuación)

pectivos ámbitos de actuación la IGAE, el ICAC y otros organismos que pudieran tener competencia sobre la materia), o no sean fijados por el propio auditor, de manera justificada y apoyándose en su criterio y experiencia profesionales, este Documento propone como parámetros orientativos de importancia relativa a aplicar en las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público, los siguientes:

Total activo	[0,50%;10,00%]
Total ventas ingresos	[0,25%;3,00%]
Total gastos o resultado	[4,00%;20,00%]

Dada la variabilidad de casos que se pueden presentar en cada auditoria se han determinado unos intervalos suficientemente amplios para que recojan toda la casuística posible.

c) El *error esperado* definido como la estimación que el auditor realiza del error total de la población.

La cifra utilizada habitualmente de error esperado oscila entre el 0 y el 10%.

d) El *tamaño de la población*, definido como el número de los elementos sobre los que se quiere obtener una conclusión de auditoría. El tamaño de la población no se considera determinante a partir de tres mil elementos.

SOPORTE DOCUMENTAL

3.9. Los papeles de trabajo recogerán todos aquellos elementos relacionados con los sistemas de selección de elementos a verificar, como son:

a) El método de selección de muestras elegido y la justificación de su elección en función del objetivo y naturaleza de cada prueba a realizar.

SOPORTE DOCUMENTAL

(Continuación)

b) Los parámetros considerados para determinar el tamaño de la muestra: nivel de confianza, error tolerable, error esperado y tamaño de la población.

3.10. Es conveniente indicar en el propio informe de auditoría la magnitud de las muestras utilizadas y los criterios de selección de las mismas⁸.

EXTRAPOLACIÓN DE RESULTADOS

3.11. El auditor debe proyectar los resultados obtenidos en la muestra a la población.

3.12. En el análisis de los resultados, el auditor debe aplicar su juicio profesional basado en las evidencias obtenidas, y deberá tener en cuenta, por ejemplo:

- Si los errores detectados tienen una característica común (por ejemplo, tipo de transacción, localización geográfica, etc.)
- Si pueden deberse a acontecimientos no repetitivos que sólo han ocurrido en casos específicamente determinables y, en consecuencia, no son representativos de errores similares en la población (errores aislados).

3.13. Los métodos de selección no estadísticos y los mixtos, que combinan elementos de los métodos estadísticos y no estadísticos, no permiten la extrapolación estadística de los resultados obtenidos. El auditor deberá evaluar, en base a su criterio profesional y experiencia, cuál es el efecto de los errores detectados en la auditoría y las actuaciones a efectuar como auditor.

3.14. Por el contrario, los métodos de selección estadísticos, sí permiten la extrapolación de los resultados obtenidos de acuerdo con el nivel confianza, la importancia relativa y el error esperado, siempre que concurren los siguientes requisitos:

⁸ Principios y normas de auditoría del sector público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (1992).

EXTRAPOLACIÓN DE RESULTADOS

(Continuación)

- a) Que la población sea homogénea
 - b) Que el proceso de comprobación y revisión sea idéntico para toda la muestra, a través de la utilización de plantillas elaboradas al efecto.
- 3.15. Sin perjuicio de lo anterior, en algunas ocasiones, la extrapolación no es factible, bien por la naturaleza del trabajo (como por ejemplo, en algunas auditorías de cumplimiento de legalidad), bien por la naturaleza de los resultados obtenidos (como por ejemplo, en caso de elementos que introduzcan un sesgo en la muestra y afecten a su representatividad).

4. DESTINATARIOS DEL DOCUMENTO

DESTINATARIOS

- 4.1. Los destinatarios de este Documento son los profesionales integrantes de los órganos públicos de control externo, de las Intervenciones y órganos de control interno de todos los ámbitos y entidades públicas; y los auditores privados y/o sociedades de auditoría de cuentas que desarrollen su actividad o deseen especializarse en el sector público.
- 4.2. Igualmente, se consideran destinatarios los titulados universitarios que han decidido orientar su carrera a la auditoría del sector público, y todas aquellas personas y entidades que desde la Universidad, la empresa, las instituciones o el tejido asociativo social están interesadas en que el control mediante auditorías contribuya a una mejor gestión y transparencia en el sector público de nuestro país.

ANEXO I. NORMATIVA BÁSICA

- *International Standard on Auditing (ISA) 530. Audit Sampling and Other Selective Testing Procedures*
- Reglamento (CE) n° 1828/2006 de la Comisión Europea, de 8 de diciembre de 2006, por el que se fijan normas de desarrollo para el Reglamento (CE) n° 1083/2006 del Consejo, por el que se establecen las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión, y el Reglamento (CE) n° 1080/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo al Fondo Europeo de Desarrollo Regional (Diario Oficial de las Comunidades Europeas L 371, de 27/12/2006).
- Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre "utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva".

