

MUESTREO COMO TÉCNICA DE AUDITORÍA EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA EXPERIENCIA DE LAS FIRMAS AUDITORAS TRUJILLANAS

AS AUDIT SAMPLING TECHNIQUE IN THE EXAMINATION OF THE FINANCIAL STATEMENTS. AN ANALYSIS FROM TRUJILLO'S EXPERIENCE AUDITING FIRMS

Valderrama, Yosman*; **Moreno, Emilith****; **Uzcategui, Maryeira*****
Universidad de Los Andes-Venezuela

Resumen

El estudio se planteó como objetivo analizar la aplicación del muestreo como técnica de investigación en la auditoría de los estados financieros, tomando como caso de estudio la experiencia de las firmas auditoras ubicadas en el Estado Trujillo – Venezuela. La investigación fue conducida por los planteamientos teóricos de autores como; De la Peña (2011), NIA 530 (2010), Alvin y Randal (2007) y Estupiñan (2005). Metodológicamente, la investigación siguió un enfoque cuantitativo, con una tipología descriptiva y un diseño de campo no experimental. Como conclusión, las firmas auditoras trujillanas aplican las técnicas de muestreo estadístico, lo que condujo a los investigadores a recomendar la aplicación de técnicas de muestreo de criterio, complementados en herramientas de investigación basadas en cálculos matemáticos, a fin de reducir, entre otros aspectos, la posibilidad de manipulación de datos para obtener evidencia que busque parcializar la opinión del auditor.

Palabras clave: Muestreo, técnica de auditoría, examen de los estados financieros, firmas auditoras trujillanas.

Abstract

The study therefore seeks to analyze the application of sampling as a research technique in the audit of the financial statements, taken as a case study the experience of the audit firms located in the Trujillo State - Venezuela. The research was conducted by the theoretical approaches of authors such as; De la Peña (2011), ISA 530 (2010), Alvin and Randal (2007) and Estupiñan (2005). Methodologically, the research followed a quantitative approach with a descriptive type and non-experimental design field. In conclusion, Trujillo's very highly auditing firms apply statistical sampling techniques, which led researchers to recommend the application of sampling techniques criterion, supplemented research tools based on mathematical calculations, in order to reduce inter alia, the possibility of manipulation of data looking for evidence to bias the auditor's opinion.

Keywords: Sampling, technical audit, review of financial statements, Trujillo's audit firms.

Recibido 23/11/2015 - **Aprobado** 30/05/2016

*Licenciado en Contaduría Pública (ULA), Magister Scientiarum en Gerencia Empresarial (URBE), Participante del Doctorado en Ciencias Contables (ULA), Profesor Asistente de la Universidad de Los Andes (ULA), Núcleo "Rafael Rangel". Trujillo - Venezuela. Email: yosmanjose@ula.ve

**Licenciada en Contaduría Pública (ULA), Participante de la Especialización en Sociedades Mercantiles, opción: Tributos Empresariales (ULA), Asesor Contable en el Libre Ejercicio de la Profesión. Trujillo - Venezuela. Email: emilith.moreno@hotmail.com

***Licenciada en Contaduría Pública (ULA), Participante de la Especialización en Sociedades Mercantiles, opción: Tributos Empresariales (ULA), Asesor Contable en el Libre Ejercicio de la Profesión. Trujillo - Venezuela. Email: marye_1731@hotmail.com

Introducción

Una auditoría financiera tiene como objetivo facilitar al auditor obtener evidencia que le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros estudiados se encuentran libres de errores significativos, y por tanto, han sido preparados de acuerdo a los principios de contabilidad aplicables a la entidad sobre la que se informa.

Por esta razón, el examen de la información financiera, es el estudio minucioso de las partidas que conforman el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que posee la entidad, así como, el análisis y comprensión de los resultados obtenidos durante un período económico, todo ello, requiere la aplicación de una serie de procedimientos de revisión y técnicas de investigación, a fin de obtener una seguridad razonable sobre la situación de la empresa, que contribuya a expresar una opinión sobre la misma.

Desde esta perspectiva, las técnicas de auditoría y revisión de la información financiera obedecen al análisis de los riesgos identificados por el auditor, lo que conlleva a la aplicación de diferentes técnicas de investigación en casos particulares, y cuyos procedimientos han sido diseñados de acuerdo a criterios específicos del profesional actuante y siguiendo parámetros universales establecidos sobre la práctica de la auditoría.

Ahora bien, la escogencia de una técnica de auditoría en el examen de la información financiera, no es un asunto de azar, ni puede estar condicionado por la experiencia profesional en un área. Por el contrario, la selección y aplicación de una técnica de auditoría apropiada debe ser un asunto de especial cuidado, análisis y minuciosidad, todo ello, con el objeto de garantizar que la información financiera sea

examinada eficazmente, y que la evidencia obtenida aporte una seguridad razonable que contribuya a expresar una opinión objetiva del auditor.

Siendo así, la presente investigación se planteó analizar la aplicación del muestreo como técnica de investigación en la auditoría de los estados financieros, tomando como caso de estudio la experiencia de las firmas auditoras ubicadas en el Estado Trujillo – Venezuela. Para este fin, el estudio se estructuró en tres partes fundamentales: 1) desarrollo teórico del muestreo como técnica de auditoría; 2) presentación de los resultados de la aplicación del muestreo en las firmas auditoras trujillanas; y 3) revelación de algunas conclusiones alcanzadas durante la investigación.

Muestreo en la auditoría financiera

Para el desarrollo teórico de la investigación es necesario conceptualizar el muestreo en la auditoría financiera, a fin de atribuirle la utilidad que esta técnica puede tener en el ejercicio profesional del auditor, tomando en consideración que el dictamen de la auditoría se basa en evidencias, y estas se obtienen mediante la aplicación de técnicas de investigación particulares como es el caso del muestreo.

Al respecto, Wittington y Pany (2005:288), afirman que el muestreo en la auditoría financiera “es un proceso que consiste en seleccionar un grupo de elementos (llamado muestra) de un grupo más grande (llamado población o campo) y en utilizar las características de la muestra para extraer inferencias sobre las características de la población entera”. Es decir, es la técnica de auditoría que implica el estudio de un grupo parcial de elementos que componen una partida y sobre la que se desea obtener evidencia suficiente para expresar una opinión sobre los estados financieros.

Por su parte, Estupiñan (2005:6), señala que el muestreo:

Es la aplicación de procedimientos de auditoría a una muestra seleccionada dentro de las clases de transacciones o saldos de cuentas de los estados financieros con el propósito de obtener y evaluar evidencia suficiente y competente sobre características específicas (cumplimiento de procedimientos internos, detección de riesgo, principio de control interno y/o leyes o reglamentos o detección de riesgos) para formar una conclusión del mismo universo o población.

De acuerdo a lo antes citado, el muestreo como técnica de auditoría, trasciende la filosofía de un examen parcial de la información financiera disponible, para ubicarse en una estrategia de revisión por fases de las principales características de un grupo de operaciones para proyectar los errores entrados en él. Por esta razón, el muestreo es una herramienta de útil aplicación para la evaluación de los estados financieros, que contribuye a obtener evidencia en tiempo prudencial.

Sobre la base de las ideas expuestas, Alvin y Randal (2007), definen el muestreo en auditoría financiera como el procedimiento de seleccionar menos del 100% de la población objeto a estudio, con el fin de aplicar las pruebas y alcanzar conclusiones acerca de las mismas. De este modo, los procedimientos se deben emplear para obtener una evidencia real, fiable, relevante y útil en el cumplimiento de los objetivos de la auditoría financiera.

En este contexto, el muestreo como técnica de revisión de los estados financieros, permite la obtención de evidencia de manera rápida y oportuna, incidiendo directamente en la reducción de la carga económica que implica la aplicación de los procedimientos de auditoría, permitiendo obtener resultados más precisos que los derivados del estudio de toda la población. De la Peña (2011),

argumenta que el auditor no tiene obligación de examinar todas las partidas realizadas por la sociedad auditada, puesto que su trabajo se convertirá en interminable y sería además, extremadamente costoso.

Desde esta perspectiva, el muestreo como técnica de revisión de los estados financieros, implica el estudio selectivo y estratificado del conjunto de elementos que componen una partida integrante de los estados financieros, de tal modo, que mediante el examen de una parte representativa de la población se podrán analizar aspectos característicos atribuibles a un universo sobre el que se desea obtener evidencia. En este sentido, esta herramienta de auditoría arroja una seguridad razonable sobre la información que se examina, la cual, está impregnada de un riesgo inevitable de conducir a conclusiones erradas, al considerar que estudia una parte y no el total de elementos de una partida.

No obstante, en el caso de la auditoría financiera, la utilización del muestreo como técnica de revisión repercute en la reducción de costos, la obtención de evidencia en tiempo record y la expresión de un dictamen profesional de manera veraz en un período prudencial de acuerdo a los objetivos del examen, en cuyo caso, los riesgos de conducir a opiniones erradas son proyectados, analizados y estudiados minuciosamente por cada auditor, quien en la aplicación de su juicio profesional podrá concluir si aceptar esta técnica o considerar la aplicación de otra que ofrezca una mayor seguridad.

Enfoque de muestreo

De acuerdo a Estupiñan (2005), existen dos enfoques generales de muestreo: i) de criterio también llamado no estadístico; y ii) aleatorio o estadístico, ambos enfoques requieren que el auditor haga uso de su juicio

profesional en la planeación, elaboración y evaluación de una muestra para relacionar la evidencia comprobatoria de la misma, con otra que llegue a una conclusión acerca de los saldos de cuentas o clases de transacciones.

Por su parte, Alvin y Randal (2007), mencionan que tanto el muestreo estadístico, como el no estadístico, constan de una serie de pasos como la planeación de la muestra, selección y realización de pruebas y la evaluación de resultados. El primer paso, se obtiene para asegurarse que las pruebas de auditoría proporcionen el riesgo de muestreo deseado; el segundo, permite decidir los elementos de la población; y el último, es la evaluación de los resultados para obtener conclusiones con base a las pruebas de auditoría.

Es decir, ambos enfoques requieren la aplicación de la pericia profesional al diseñar el plan de muestreo, ejecutarlo y evaluar los resultados, la elección dependerá del auditor al momento de aplicar la muestra, ya sea a base del juicio de experto o mediante técnicas matemáticas. Tomando en cuenta los objetivos de auditoría y la naturaleza del universo objeto a estudio, sin dejar de evaluar los beneficios o utilidades de cada uno de ellos.

Muestreo de Criterio (no estadístico)

Desde el punto de vista de Estupiñán (2005:15), el muestreo de criterio “es aquel en que las partidas que se han de revisar de un universo se seleccionan con un fundamento en el criterio del auditor”. Por tanto, este enfoque permite que el contador actuante emplee su juicio profesional para determinar el tamaño de la muestra, es decir, se basa en fundamentos particulares que en ocasiones son subjetivos, en ausencia de una medida efectiva para evaluar el riesgo y conocer el grado de error al establecer el dictamen final a partir de una muestra.

Al respecto, Santillana (2004:192), define el muestreo de criterio, como el “proceso mediante el cual el auditor, basado en una apreciación por lo general subjetiva, determina el tamaño de la muestra, la selección de partidas que la integran y la evaluación de los resultados”. De donde se deduce, que este tipo de muestreo puede ser óptimo en los casos en los que el auditor cuente con la debida capacidad profesional y conocimientos en el área respectiva.

Por su parte, en el ámbito normativo de la profesión contable, la Norma Internacional de Auditoría 530 (NIA 530), establece que la muestra es de criterio, cuando los auditores estiman el riesgo muestral recurriendo al juicio profesional y no a técnicas estadísticas, es decir, la selección y amplitud de las partidas examinadas se hacen sobre una base subjetiva, en ocasiones arbitraria. En consecuencia, el juicio profesional del auditor, juega un rol preponderante en el caso del muestreo no estadístico, ya que es con base en la experiencia que el contador podrá determinar el número de unidades a estudiar y las condiciones que debe cumplir para proyectar los resultados al universo sobre el cual se debe opinar.

Santillana (2004), menciona algunas condiciones que debe cumplir el auditor para que el muestreo de criterio sea más eficiente, dentro de las cuales se encuentran: i) preparación teórica amplia en el campo en que éste efectuando la revisión; ii) experiencia práctica, que facilite cotejar los resultados de una muestra concreta, con los observados a lo largo de la trayectoria como auditor; y iii) juicio equilibrado, que le permita estimar con objetividad todos los elementos, tanto favorables como desfavorables, que van a influir en su apreciación.

Así mismo, Estupiñan (2005), establece cinco condicionamientos clave para evaluar la aplicación del muestreo de criterio; en lo que respecta al primer condicionamiento, ***la muestra seleccionada debe ser representativa de la población de donde se extrajo***; podría afirmarse que alude a la conciencia que se debe tener sobre la estratificación del universo, de tal modo, que el grupo examinado, forme parte de la población, cumpla las condiciones regulares de esta, y en cierto modo, haya sido extraída del universo evitando parcialidades para ocultar errores o traerlos a la luz..

La segunda condición, ***el auditor debe tener presente que el tamaño de la muestra varía en proporción inversa respecto de la calidad del sistema de control interno***; es decir, la muestra se determina con base en la eficiencia del sistema de políticas de la entidad, cuyo análisis facilita la identificación de riesgos que contribuyen con la determinación del número de elementos a examinar, de este modo, si la evaluación del control interno, arroja como resultado políticas coherentes en función de la calidad de los procedimientos aplicados internamente, menor será el tamaño de la muestra; por el contrario, si arroja deducciones negativas respecto de su eficiencia, el número de elementos a estudiar debe aumentar, es decir, a mayor riesgo de errores, mayor tamaño de la muestra, y viceversa.

En cuanto a la tercera condición, ***el examen de documentos que haga parte integrante de la muestra debe ser exhaustivo***; de este modo, la conducción del estudio de las características, particularidades y aspectos que deben considerarse en cada elemento examinado debe seguir un rigor minucioso, planificado y detallado, de tal modo, que sus resultados puedan ofrecer la seguridad razonable que se busca con la aplicación de técnicas de auditoría, y

por tanto, permitan proyectar los errores encontrados o las conclusiones alcanzadas al total de la población.

Sobre la cuarta condición, ***el muestreo implica riesgos***; éste es un aspecto inherente a la aplicación del muestreo, y no es propio del enfoque de criterio, sino el mismo es compartido con el estadístico, ya que al examinar un grupo parcial de elementos de una población, el auditor debe considerar la posibilidad de expresar una opinión errada, es decir, al aplicar el muestreo como técnica de auditoría, existe posibilidad que la evidencia obtenida conduzca a opiniones no acertadas respecto del total de la partida representada en los estados financieros. En consecuencia, para reducir este riesgo, el auditor deberá analizar los resultados y proyectar los errores, de tal modo, que con base en su juicio profesional pueda concluir si aceptar la técnica utilizada, así como, los hallazgos derivados de ésta.

Finalmente, el cinco condicionamiento establecido por Estupiñan (ob. cit), ***el auditor debe ser consciente, que no es el objetivo fundamental de la muestra servir para la detección de fraudes***; es decir, debe alejarse de la percepción que con la aplicación de técnicas de muestreo contribuirá con la detección de fraudes, tomando en cuenta que ésta solo permite identificar errores, sin prevenir si los mismos provienen de manipulación intencional de las cifras que componen los estados financieros. En consecuencia, es preponderante definir con claridad el objetivo de la muestra, para que sus resultados puedan ser proyectados.

Muestreo Aleatorio (estadístico)

Para De la Peña (2011), el muestreo aleatorio es aquel en el que todos los miembros de la población tienen la misma probabilidad de ser seleccionados, permitiéndole al auditor conocer y elegir el nivel máximo de error que

el mismo está dispuesto a asumir, así como, el grado de confianza que le proporcionan los resultados. En otras palabras, la selección de este tipo de muestreo se obtiene por métodos matemáticos, basados en el cálculo de probabilidades.

La NIA 530 establece que el muestreo aleatorio o estadístico es cualquier enfoque que goce de las siguientes características: a) Selección al azar; b) Uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición de riesgo. Este tipo de muestreo les permite a los auditores diseñar una muestra eficiente y evaluar objetivamente los resultados sin eliminar su juicio profesional; además, todas las partidas dentro del universo o de cada estrato tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas usando métodos matemáticos, basados en el cálculo de probabilidades, permitiendo la cuantificación del riesgo y la mayor seguridad de los resultados.

Así mismo, Estupiñan (2005), menciona que el muestreo aleatorio es aquel en el cual todos los elementos del universo tienen la misma oportunidad de ser seleccionados durante el proceso de obtención de la muestra, tomando en consideración, que en la auditoría no debe existir ninguna preferencia que tienda a incluir o excluir a un elemento del mismo.

Contradictoriamente, con base en los argumentos discutidos, el enfoque aleatorio no elimina el juicio profesional en el proceso de muestreo, pero sí permite a los auditores medir y controlar el riesgo; por lo cual, éste puede reducirse al aplicar planes de una, dos o más muestras; sin embargo, el auditor deberá determinar cuál de los métodos de selección utilizará a la hora de definir los elementos integrantes de la muestra (sistemático, estratificado, en bloque), es decir, aun cuando el tamaño de la

muestra sea calculado por medio de fórmulas matemáticas, existen aspectos internos del muestreo que obligan al auditor aplicar su juicio profesional.

Estupiñan (2005), señala que el enfoque de muestreo estadístico se clasifica en cinco (05) tipos básicos, los cuales se describen en el cuadro 1.

Alvin y Randal (2007:447), señalan que al aplicar el muestreo estadístico en el examen de los estados financieros, el auditor podrá hacer uso de una serie de métodos para la selección de los elementos que deberán conformar la muestra, de este modo, de acuerdo a los autores, la identificación de cada elemento estará sujeta a la aplicación de uno de los siguientes métodos: i) muestra aleatoria simple; ii) tabla de números aleatorios; iii) generación de números aleatorios por computadora; y iv) selección sistemática de muestras (muestreo sistemático). La clasificación se describe en el cuadro 2.

Podría afirmarse, de acuerdo a los aspectos descritos en los cuadros 1 y 2 respectivamente, que estos métodos fortalecen el proceso de obtención de evidencia en la auditoría de los estados financieros, ya que contribuyen con la integración de muestras eficientes, facilitan la medición de la suficiencia de la evidencia y finalmente, favorecen la evaluación de los resultados.

Según Alvin y Randal (2007), el método de muestreo estadístico difiere del muestreo de criterio, porque a través de la aplicación de reglas matemáticas, permite la cuantificación del riesgo de muestreo en la planificación de la muestra; por su parte, en el muestreo no estadístico el auditor no cuantifica el riesgo, sino escoge aquellos elementos que proporcionan la información más útil dadas las circunstancias. Adicionalmente

Cuadro 1. Clasificación del muestreo aleatorio, según Estupiñan

Clasificación	Descripción
Muestreo aleatorio simple	Es aquel en el que todos los elementos que conforman la población tienen la misma posibilidad de ser seleccionados.
Muestreo por fases	Es aquella en que la muestra final requiere de dos fases (bifásico) o más, para la mejor revisión de sus resultados.
Muestreo por etapas	Consiste en una jerarquía de diferentes tipos de unidades de muestreo, cada unidad de primera etapa se divide, o es potencialmente divisible en unidades de segunda etapa.
Muestreo aleatorio estratificado	Es aquella que se selecciona sobre la base de dividir el universo en subconjuntos.
Muestreo por conglomerados	Consiste en tomar un conjunto de partidas y sub-clasificarlas convenientemente para ser analizadas.

Fuente: Valderrama, Moreno y Uzcategui (2015). Adaptado de Estupiñan (2005)

Cuadro 2. Clasificación del muestreo aleatorio, según Alvin y Randal

Clasificación	Descripción
Muestra aleatoria simple	Es aquella en la que cada combinación posible de elementos en la población tiene una oportunidad igual de constituir la muestra.
Tabla de números aleatorios	Es una presentación de dígitos en forma de tabla con las columnas y filas numeradas.
Generación de números aleatorios por computadora	Es aquella que se obtiene por medio de computadoras teniendo la misma probabilidad de ser seleccionadas, permitiendo el ahorro de tiempo, la menor posibilidad de error y una documentación automática.
Selección sistemática de muestras (muestreo sistemático)	Es la que se obtiene mediante el cálculo de un intervalo, donde se seleccionará metódicamente los elementos para la muestra.

Fuente: Valderrama, Moreno y Uzcategui (2015). Adaptado de Alvin y Randal (2007)

los autores, comentan la ventaja que tiene el muestreo estadístico sobre el no estadístico, puesto que nadie, ni siquiera el auditor, puede predecir la muestra que escogerá.

Finalmente, el uso del muestreo estadístico conlleva algunas ventajas, Santillana (2004:195), describe las siguientes: a) permite conocer anticipadamente el tamaño máximo de muestras necesarias; b) los resultados del muestreo permiten ser

justificados con mayor grado de seguridad; c) las muestras seleccionadas por este método reúnen mayores características de que sean representativas a la población; d) es más generalizable el criterio de selección para todas las poblaciones sujetas a revisión; y e) proporciona un elemento matemático-estadístico para poder proyectar los errores sobre bases más confiables.

Metodología

La investigación se condujo siguiendo un enfoque cuantitativo, basándose en un estudio descriptivo, el cual de acuerdo a Hernández, Fernández y Baptista (2010:80), “busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice. Describe tendencias de un grupo o población”. En consecuencia, se enfatizó en analizar la aplicación del muestreo como técnica de auditoría de los estados financieros, tomando como caso de estudio las firmas auditoras trujillanas, obteniendo así la información directamente del campo profesional del auditor, lo que favoreció su contrastación con los supuestos teóricos desarrollados por expertos del área de conocimiento.

En este sentido, el estudio siguió un diseño de campo no experimental, cuya población objeto de análisis la conformaron las firmas autoras ubicadas en el Municipio Valera del estado Trujillo, para lo cual se aplicó un muestreo intencional, que basados en lo expuesto por Arias (2006), consiste en la selección de elementos con base en criterios preestablecidos por el investigador. De esta manera, los principios que sustentaron la escogencia de la muestra en esta investigación fueron: accesibilidad y facilidad de guiar a los investigadores, buscando evitar el error muestral, a fin de obtener, mayor precisión de la información recolectada.

Como técnica de recolección de datos se acudió a la entrevista y como instrumento se aplicó una guía de entrevista estructurada contentiva de veintiséis (26) ítems con alternativas de respuesta en escala licker, que ofrecían al entrevistado la posibilidad de seleccionar la respuesta idónea de acuerdo a la periodicidad de aplicación de cada enfoque de muestreo en el proceso de auditoría que hubieren conducido.

De este modo, las alternativas variaban entre siempre, casi siempre, a veces, casi nunca, nunca, a cuyas respuestas se les estableció una ponderación de 5, 4, 3, 2 y 1 respectivamente, lo que permitió cuantificar los resultados de la investigación, así como, el cálculo de la media aritmética el cual fue cotejado con el baremo de análisis (ver cuadro 3), diseñado por los investigadores para facilitar la interpretación de los resultados, permitiendo de este modo, medir los hallazgos de acuerdo al índice de aplicación de cada enfoque entre “Muy Alto”, “Alto”, “Medio”, “Bajo” o “Muy Bajo”.

Cuadro 3. Baremo para el Análisis de Datos

Índice de Aplicación	Rango
Muy alto	>4,5 = 5
Alto	>3,5 = 4,5
Medio	>2,5 = 3,5
Bajo	>1,5 = 2,5
Muy bajo	=1 = 1,5

Fuente: Valderrama, Moreno y Uzcategui (2015).

Resultados y discusión

Una vez aplicado el instrumento de recolección de datos, a los sujetos informantes de la investigación, se procedió a tabular los hallazgos de manera estadística, haciendo uso para ello de tablas de datos, de tal modo, que los resultados obtenidos, permitieron concluir sobre la aplicación del muestreo como técnica de obtención de evidencia en la auditoría de los estados financieros de las entidades, tomando en consideración para ello, el análisis de las firmas auditoras trujillanas y su experiencia en la aplicación de esta técnica.

Enfoque de muestreo de criterio

El enfoque de muestreo de criterio o también llamado no estadístico, representa la

aplicación del juicio profesional del auditor en la selección de las partidas objeto de análisis, así mismo, el tamaño de la muestra es determinado en función de la pericia del profesional que ejecuta la revisión de los estados financieros, sin acudir para ello a ningún tipo de procedimientos estadísticos, ni matemáticos que contribuyan en la medición de las características o atributos que se desean estudiar.

En la tabla 1, se exponen de manera detallada los resultados de la investigación sobre la utilización del enfoque de criterio como técnica de obtención de evidencia en las auditorías practicadas por las firmas auditoras trujillanas.

En el contexto estudiado, los sujetos entrevistados aplican muy altamente el método no estadístico en la selección de las partidas durante la ejecución de la auditoría

financiera, dichos hallazgos son obtenidos al abordar a los informantes clave sobre la atención de su criterio para seleccionar una muestra y para calcular la amplitud de esta, cuyas respuestas arrojaron una media aritmética de 4,83 en una escala de estimación del 1 al 5, cantidad que al ser comparada con el baremo de análisis de datos diseñado por los investigadores, se ubica en un índice de aplicación “Muy Alto”.

Esta situación, se traduce en una aplicación muy alta del criterio profesional del auditor en la selección de las partidas objeto de análisis y en la determinación de su número, respectivamente, por tanto, la identificación de los elementos que conforman la muestra estudiada en la auditoría de los estados financieros se sustenta en la subjetividad del juicio profesional del auditor. Ante este escenario, los sujetos informantes fundamentan su actuación en

Tabla 1. Enfoque de muestreo de criterio aplicado en la auditoría financiera por las firmas auditoras trujillanas

Descripción del Ítem	F.A.	F.R.	Media Aritmética
Ítem 1: En la ejecución del trabajo de auditoría aplico mi criterio para seleccionar la muestra de los estados financieros objeto de estudio.			4,89
Siempre	08	88,90%	
Casi Siempre	01	11,10%	
A Veces	-	-	
Casi Nunca	-	-	
Nunca	-	-	
Ítem 2: Para estimar la amplitud de las partidas objeto de estudio en el proceso de muestreo de auditoría financiera se toma en cuenta mi criterio profesional como auditor.			4,78
Siempre	07	77,80%	
Casi Siempre	02	22,20%	
A Veces	-	-	
Casi Nunca	-	-	
Nunca	-	-	
Media Aritmética del Indicador			4,83

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2015).

la adopción de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, la cual expresa que bajo el enfoque de criterio el riesgo muestral es estimado recurriendo al juicio profesional y no a técnicas estadísticas, por tanto, la selección y amplitud de las partidas se hacen sobre una base subjetiva.

No obstante, la aplicación de este criterio al ampararse en la subjetividad del juicio profesional, puede no cumplir parámetros científicos que den carácter de relevancia a los hallazgos obtenidos en el proceso de auditoría, lo que podría incidir directamente en la persuasividad de la opinión profesional expresada en el dictamen del auditor. Esta situación podría enfrentarse siguiendo los planteamientos de Santillana (2004), cuando expresa que el auditor al aplicar el método de muestreo de criterio, debe tomar en consideración si cuenta con la preparación teórica suficiente en el campo en que se esté efectuando la revisión, así como, si su experiencia práctica facilita el cotejo de los resultados de una muestra concreta con los observados a lo largo de su trayectoria como auditor.

Por esta razón, el uso y aplicación del enfoque de muestreo de criterio requiere de profesionales con pericia adecuada que garantice un trabajo objetivo, de acuerdo a los propósitos que persigue la revisión de los estados financieros, y que dé cumplimiento satisfactoriamente a los estándares internacionales establecidos sobre la práctica profesional del auditor. A razón de esto, el auditor debe tener la capacidad de argumentar su postura frente a hechos contradictorios de su posición, en función de evitar parcialidades hacia los resultados de la entidad auditada, o el cuestionamiento de su independencia como profesional que busca el interés público.

Enfoque de muestreo estadístico

El enfoque de muestreo estadístico o aleatorio, se obtiene mediante la selección al azar y el uso de la probabilidad al evaluar los resultados de la muestra incluyendo la medición de riesgo, este método les permite a los auditores conocer anticipadamente el tamaño máximo de las partidas objeto de estudio, soportado en niveles de confianza aritmética que originan un mayor grado de seguridad.

En la tabla 2, se muestran los resultados de la investigación sobre la utilización del enfoque de muestreo estadístico por parte de las firmas auditoras trujillanas.

Los resultados que se muestran en la tabla 2 que antecede, dejan constancia que los auditores entrevistados al realizar trabajos de auditoría aplican altamente el muestreo aleatorio para la selección de las partidas objeto de estudio, considerando que todos los elementos de la población tengan la misma oportunidad de ser seleccionados, mediante métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades, dichos resultados originaron una media aritmética de 3,56 que se ubica en el índice de aplicación “Alto” según el baremo utilizado.

Con base en lo expuesto, la aplicación del enfoque aleatorio es alta, lo que les permite a los contadores de acuerdo a los supuestos teóricos estudiados, diseñar muestras eficientes, medir la suficiencia de la evidencia obtenida y evaluar objetivamente los resultados sin eliminar su juicio profesional. De la Peña (2011), argumenta que este tipo de enfoque optimiza en la auditoría el proceso de conocer el nivel máximo de error que el auditor está dispuesto asumir, así como el grado de confianza que le proporciona los resultados.

Tabla 2. Enfoque de muestreo Aleatorio aplicado en la auditoría financiera por las firmas auditoras trujillanas

Descripción del Ítem	F.A	F.R.	Media Aritmética
Ítem 3: En el proceso de selección de la muestra aplicada en la auditoría financiera, recorro al muestreo aleatorio para que todos los elementos del universo tengan la misma probabilidad de ser seleccionados.			3,67
Siempre	02	22,20%	
Casi Siempre	05	55,60%	
A Veces	-	-	
Casi Nunca	01	11,10%	
Nunca	01	11,10%	
Ítem 4: En el proceso de muestreo de auditoría financiera selecciono las partidas objeto de estudio de forma aleatoria para que todas las partidas del universo tengan la misma probabilidad de ser seleccionados.			3,44
Siempre	01	11,10%	
Casi Siempre	05	55,60%	
A Veces	01	11,10%	
Casi Nunca	01	11,10%	
Nunca	01	11,10%	
Media Aritmética del Indicador			3,56

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2015).

No obstante, este enfoque en la auditoría reduce la posibilidad de incluir en el examen unidades muestrales de interés particular para la auditoría de los estados financieros y puede complicar el estudio de poblaciones grandes, así como, agregar costos adicionales al desarrollo de la auditoría financiera; de acuerdo a esto, Estupiñan (2005), señala que en el muestreo aleatorio todos los elementos tienen la misma oportunidad de ser seleccionados durante el proceso de obtención de cada muestra, por tanto, no debe existir ninguna preferencia que tienda a incluir o excluir a un elemento del mismo.

Por esta razón, el proceso de muestreo aleatorio utilizado niega la posibilidad de incluir partidas que a juicio del auditor podrían ser de importancia relativa o que puedan presentar mayores riesgos de

representaciones erróneas, lo que puede conducir a una tensión entre la muestra seleccionada con base en los cálculos matemáticos aplicados y la muestra que a juicio del auditor debería ser estudiada, todo ello basándose en la pericia del auditor sobre la evaluación de los riesgos identificados en la fase de conocimiento del cliente, y el análisis de los riesgos de errores materiales para la presentación de los estados financieros que se estudian.

Finalmente, desde la óptica integradora de ambos enfoques los hallazgos de la investigación evidencian sobre la aplicación del muestreo estadístico y no estadístico, los datos se presentan en la tabla 3.

Con base en los resultados de la investigación, los auditores externos del

Tabla 3. Enfoque de Muestreo en la auditoría financiera aplicado por las firmas auditoras trujillanas

Indicador	Media del Ítems	Media del Indicador
De Criterio	4,89	4,83
	4,78	
Aleatorio	3,67	3,56
	3,44	

Instrumento aplicado por las investigadoras (2015)

municipio Valera estado Trujillo, aplican el muestreo en la ejecución de los trabajos de auditoría financiera, para obtener evidencia suficiente y evaluar las características de un conjunto numeroso de partidas en poco tiempo, permitiendo medir los resultados con precisión aumentando la fiabilidad de la información.

En este sentido, al analizar el muestreo como técnica de auditoría financiera aplicada por los contadores en el estado Trujillo, se logra evidenciar, que ambos enfoques son utilizados; sin embargo, es el de criterio el que mayormente aplican, por lo tanto, la apreciación del auditor es fundamentalmente subjetiva y corren el riesgo de llegar a conclusiones incorrectas debido a que la muestra puede no ser representativa de la población, ocasionando que la auditoría se vea afectada por falta de confiabilidad e incoherencia en la aplicación del muestreo, lo que puede generar desconfianza en el entorno, tomando en consideración que el examen de los estados financieros de las entidades debe fundamentarse en una revisión equitativa e imparcial, que aumente la credibilidad, reduciendo la posibilidad de parcialidades del auditor.

Conclusiones

El muestreo como técnica de investigación dentro del examen de los estados financieros de una entidad, representa para el auditor una herramienta potencial

para obtener evidencia en tiempo veraz, lo que permite al contador expresar una opinión sobre la información financiera en un tiempo oportuno de acuerdo a la necesidad de análisis de los estados financieros sobre los que se dictamina.

Sin embargo, esta técnica de auditoría debe ser responsablemente aplicada, puesto que de acuerdo a lo estudiado tiene dos variantes en su utilización, por un lado, se presenta un enfoque basado en el criterio propio del auditor, donde su perspectiva, profesionalismo, experiencia y pericia profesional juegan un rol preponderante para la justificación de su uso, lo que conduce a un proceso de obtención de evidencia subjetivo, que si bien puede ser coherentemente diseñado y aplicado de acuerdo a los riesgos de representaciones erróneas identificados, también puede significar la pérdida de la independencia profesional a la hora de analizar datos, puesto que si no se justifica apropiadamente puede sugerir la manipulación de datos y la disminución del criterio de independencia exigido para la función del auditor.

Por otro lado, se evidencia un enfoque de muestreo basado en formulas matemáticas y estadísticas que persigue un proceso de obtención de evidencia objetivo, transparente e imparcial, que puede contribuir a la preservación de la imagen de independencia profesional del auditor, así como, al aumento progresivo de la confiabilidad de los datos

sobre los que se dictamina. No obstante, este enfoque termina por agregar costos adicionales al trabajo de revisión de los estados financieros, al requerir profesionales altamente capacitados, no solo en la aplicación de las referidas formulas matemáticas, sino en su análisis e interpretación en el contexto de la información financiera.

Ahora bien, este paralelismo de herramientas de investigación conduce al auditor a la aplicación de su juicio profesional, para determinar qué tipo de enfoque pudiera ser el más adecuado para aplicarlo en algunas circunstancias específicas, lo que nuevamente lleva al experto contable a la subjetividad de estrategias de examen, lo que podría influenciar una conducta evaluada como poco imparcial o deshonesto. Todo ello, derivado del análisis sistemático de las ventajas y desventajas que ofrece cada uno de los enfoques estudiados desde la experiencia de las firmas auditoras trujillanas.

Ante este escenario, los investigadores plantean como herramienta de obtención de evidencia un híbrido en el muestreo, es decir, la aplicación de técnicas de muestreo de criterio, complementados en herramientas de investigación basadas en cálculos matemáticos, donde se incorpore la posibilidad de: 1) darle oportunidad a todos los elementos de una población de ser estudiados; 2) fortalecer la independencia mental y de criterio del contador en ejercicio; 3) reducir la posibilidad de manipulación de datos para obtener evidencia que busque parcializar la opinión del auditor; 4) evitar la puesta en duda de los resultados de la auditoría; y 5) aligerar la carga de los costos del proceso de examen, al mezclar ambas estrategias que implican menos necesidad de recursos humanos y económicos.

Referencias bibliográficas:

- Alvin A, y Randal J. 2007. Auditoría, un enfoque integral. Decimoprimer edición. Prentice-Hall. México. 836 p.
- Arias F. 2006. El proyecto de la investigación. Tercera edición, Episteme. Caracas-Venezuela. 143 p.
- De la Peña A. 2011. Auditoría un enfoque práctico. Primera edición. Ediciones Paraninfo, S.A. Madrid España. 440 p.
- Estupiñan R. 2005. Pruebas selectivas de auditoría. Primera edición. Ecoe ediciones. Bogotá, Colombia. 212 p.
- Hernández R, Fernández C, y Baptista M. Metodología de la investigación. 2010. Quinta edición. Editorial Mc Graw Hill. México. 505 p.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB)*. Norma Internacional de Auditoría N° 530, Muestreo de la auditoría. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores. 2010
- Santillana J. 2004. Auditoría fundamentos. Cuarta edición. Editorial Cengage Learning ediciones, S.A. México. 388 p.
- Whittington R, y Pany K. 2005. Auditoría, un enfoque integral. Decimocuarta edición. MacGraw-Hill interamericana, S.A. Colombia. 736 p.