

LAS ESPECIFICIDADES DEL MUESTREO EN LOS TRABAJOS DE AUDITORIA DEL SECTOR PÚBLICO

Entendemos por muestreo, dentro de la auditoría pública, la revisión de una parte representativa llamada muestra del total de los expedientes o actuaciones a revisar, de forma que las conclusiones a las que se llegue con esta revisión parcial sean válidas para la totalidad de la población.

La utilidad y más aún la necesidad del muestreo es obvia, ya que si pretendemos revisar exhaustivamente todas y cada una de las actuaciones del gestor que estamos auditando, podríamos llegar al absurdo de requerir prácticamente el mismo número de efectivos personales y de tiempo que el gestor.

Por otra parte, si la muestra está bien hecha las conclusiones a las que se llega son las mismas que si revisamos la totalidad de las actuaciones, ya que en una auditoría no hay que comprobar una a una absolutamente todas las actuaciones, sino que de lo que se trata es de obtener la imagen fiel del auditado y poder emitir una opinión sobre su actuación que se ajuste a la realidad, y esto lo podemos conseguir examinando y analizando tan solo una pequeña parte de sus múltiples actuaciones. Lo importante es saber que actuaciones son las que vamos a examinar y cuales no.

La auditoría pública cuando se trata de auditar una empresa pública o una unidad administrativa utiliza prácticamente las mismas técnicas de muestreo que la auditoría privada. Aunque el hecho de que el sector público esté sometido a la normativa de una forma mucho más rigurosa que el sector privado y que la contabilidad pública esté reglamentada en un alto grado, hace que en las auditorías del sector público exista siempre un componente de auditoría de regularidad, es decir de comprobación del cumplimiento de la normativa, y que de las conclusiones de la auditoría pueden derivarse importantes consecuencias para el auditado, si se pone de manifiesto algún incumplimiento. Por ello, en el muestreo debe tenerse presente que sus resultados, si tratamos de comprobar el cumplimiento de la legalidad, deben ser exactos no pueden ser indicativos, ya que la conclusión de si se ha cumplido o no con una norma debe estar totalmente fundamentada.

Con independencia de lo expuesto, existe una especialidad típica del sector público en la que los controles a posteriori utilizan de forma muy importante el muestreo. Se trata de las subvenciones.

Las subvenciones son una área de gasto muy importante en la Administración, tanto cuantitativamente como cualitativamente y dentro de estas las subvenciones financiadas con fondos europeos alcanzan cantidades de gran cuantía. Aunque se efectúa también fiscalización previa, el control a posteriori tanto sobre el gestor como sobre los perceptores es muy significativo. Tal como veremos más adelante, la Unión Europea obliga a realizar informes de auditoría sobre los perceptores de subvenciones en los que debe utilizarse el muestreo, incluso en algunos casos la Unión Europea indica como debe realizarse este muestreo.

La muestra puede seleccionarse por procedimientos estadísticos o no. Si no se utilizan estos procedimientos estadísticos los criterios de selección son siempre subjetivos. La muestra no estadística puede utilizarse en poblaciones pequeñas con unidades heterogéneas. El auditor, en función de su experiencia y conocimiento del gestor y de la población escogerá directamente las unidades a revisar, que pueden ser, por ejemplo, las más importantes o aquellas en las que sabe que hay mayor riesgo. Pero siempre la elección será subjetiva y por tanto con el peligro que sea sesgada.

Cuando se trate de poblaciones numerosas es absolutamente imprescindible utilizar muestreo estadístico, ya que en caso contrario o la muestra es muy elevada, con lo cual dará un trabajo excesivo e innecesario, o la muestra no será representativa y las conclusiones pueden ser erróneas.

No obstante, en los muestreos estadísticos la muestra no se escoge siempre exclusivamente por criterios totalmente objetivos, sino que pueden haber matices introducidos mediante parámetros subjetivos que aumenten o disminuyan las probabilidades de entrar en la muestra de determinadas unidades. Pero aunque con esos matices siempre la distribución de la muestra se hace globalmente con criterios estadísticos objetivos.

Antes de entrar en el detalle de las subvenciones y de forma muy genérica podemos indicar que los principales tipos de muestreo estadístico utilizados en la auditoría pública son los siguientes:

- Aleatorio simple
- Sistemático
- Estratificado
- Numérico
- Por unidades monetarias
- Combinado

Aleatorio simple. La muestra se escoge totalmente al azar entre el total de unidades de la población. No requiere una ordenación previa de las unidades ni ninguna decisión previa a adoptar por el auditor. Es por tanto, el método más objetivo, pero puede tener el inconveniente de que si hay determinadas áreas de riesgo con un número de unidades pequeño que es necesario verificar de forma especial, puede ser que no entre en la muestra o que entren de forma insuficiente. También el azar puede hacer que la muestra se reparta de forma irregular entre diversos grupos (territoriales o conceptuales) cuando interesa que se reparta de forma igualitaria.

Se trata por tanto, simplemente de establecer el número de unidades que integran la muestra en función del porcentaje de error esperado, del error máximo admisible y del margen de confianza. Obtenido el número de unidades que integra la muestra se trata de escogerlas por un procedimiento que sea totalmente al azar.

Sistemático. Es igual que el anterior pero la muestra se obtiene sistemáticamente partiendo de una ordenación previa de la población e incluyendo en la muestra unidades separadas por el intervalo, partiendo de la primera o de una escogida al azar, pero las unidades que van a la muestra están siempre separadas entre sí por el intervalo.

Es fácil de realizar pero tiene el inconveniente de que si existen periodicidades la muestra puede no ser representativa, ya que determinado tipo de unidades puede que se repitan en la muestra o que no entren nunca.

También puede darse el caso de que si la ordenación la hace el gestor y sabe cual es el intervalo y la primera unidad de la muestra puede hacer esta ordenación de forma que escoja las unidades que van a la muestra y las que no.

Estratificado. Consiste en agrupar previamente las unidades de la población por grupos o estratos. Éstos pueden ser, atendiendo a su cuantía o a cualquier otro concepto, por ejemplo su situación territorial.

Dentro de cada estrato se efectúa muestreo con el mismo o con distinto intervalo. Si la estratificación es por cuantía, lógicamente el intervalo será menor cuanto mayor sea la cuantía de las unidades del estrato.

Se utiliza mucho en líneas de subvenciones con un número muy elevado de perceptores de cuantías muy diferentes. Se agrupan los perceptores por tramos de cuantía y se examina un porcentaje elevado en los de cuantía mayor y un porcentaje menor en los de pequeña cuantía.

También suele utilizarse cuando se trata de subvenciones con perceptores muy repartidos por el territorio (caso típico de subvenciones a agricultores) y se desea que la muestra se reparta por todo el territorio, sin que existan comarcas en las que no entre nadie en la muestra o que se dé una elevada concentración de unidades que van a la muestra de la misma comarca. En este caso, las unidades de la población se agrupan por demarcaciones territoriales, pudiendo establecerse un intervalo igual para todos o diferente, si el número de unidades varía mucho de una comarca a otra.

Numérico. En este caso se introduce en la obtención del intervalo un factor subjetivo que es la confianza previa que el auditor tiene en el gestor. En las tablas para obtener el intervalo no se introduce este factor si es la primera vez que auditamos a ese gestor. Pero si no es la primera vez podemos introducir un factor correctivo, en función de que la confianza en su buena gestión sea alta, media o baja. Este factor hará variar de forma sustancial el intervalo.

Por unidades monetarias. Es el método recomendado, como veremos más adelante, por la Unión Europea en la auditoría del organismo pagador del FEOGA-Garantía.

Consiste en que las unidades de la población no son expedientes o perceptores, sino unidades monetarias, es decir euros. Las unidades que se seleccionan para entrar en la muestra son euros, que previamente han sido ordenados.

Naturalmente, detrás de cada euro hay un perceptor concreto. De esta manera, aunque puede tocar a cualquiera, el que ha cobrado una cantidad mayor tiene más posibilidades de entrar en la muestra.

Haciendo un símil, es como un sorteo de lotería. Se sortean números, pero cada número agraciado tiene un jugador propietario y cada jugador puede jugar uno o muchos números. El que juega diez números tiene diez veces más probabilidades de que le toque que el que juega un solo número.

De la misma forma el que ha cobrado una subvención de diez mil euros tiene diez veces más posibilidades de ir a la muestra que aquel que ha cobrado una subvención de mil euros. Evidentemente este muestreo hay que hacerlo con ayuda de un programa informático.

Combinado. Como su nombre indica es una combinación de dos o más de los anteriores. La mayoría de los muestreos son combinados. Se suele combinar, por ejemplo, el estratificado con el de unidades monetarias. Cuando hacemos un estratificado dentro de cada estrato, podemos escoger la muestra por procedimiento aleatorio simple o sistemático y además puede ser o no numérico.

También suele denominarse combinado aquel en el que separamos una parte de la población que examinamos en su totalidad, sin hacer aquí, por tanto muestreo, que se realiza únicamente en el resto por cualquiera de los procedimientos descritos.

Como decíamos anteriormente en el control de las subvenciones se utiliza mucho el muestreo, no únicamente cuando se examina una subvención elevada para seleccionar por ejemplo que justificantes se revisan, sino para seleccionar una muestra de perceptores en aquellas líneas en que hay una gran cantidad de perceptores, la mayoría de escaso importe y con expedientes prácticamente iguales.

En España el FEOGA reparte anualmente más de diez mil millones de euros entre varios millones de perceptores. Hay líneas con miles de expedientes de pequeña cuantía, todos prácticamente iguales. Para efectuar el control de estos fondos sería impensable no utilizar el muestreo.

La Unión Europea, para controlar el destino de sus fondos, obliga a los estados miembros a que efectúen este control a través de sus propios órganos de control y establece las pautas de cómo debe realizarse éste control.

Para los fondos estructurales deben realizarse controles de sistemas y procedimientos sobre el gestor en los que naturalmente se utiliza el muestreo entre todos los expedientes tramitados por el gestor.

Obliga también a efectuar controles sobre beneficiarios que representen un porcentaje mínimo sobre el total importe del período operativo. En algunos casos como en el FEDER los perceptores son pocos ya que perciben elevadas cuantías cada uno, aquí no tiene demasiado sentido un muestreo estadístico, para obtener una muestra representativa.

Al final del período operativo, cuando se realiza la petición final de saldo, debe emitirse un informe final y en base a los resultados de los controles efectuados certificarse sobre la corrección del saldo final.

Es evidente la importancia del muestreo, ya que de sus resultados depende que se admita o se corrija la petición final de saldo, lo cual puede representar para el estado miembro la pérdida de importantes cantidades de fondos europeos.

En el FEOGA, especialmente en el FEOGA-Garantía, donde hay innumerables perceptores es absolutamente indispensable recurrir al muestreo estadístico.

Concretamente, para realizar la certificación del organismo pagador del FEOGA, la Unión Europea emitió una orientación sobre muestreo y evaluación de errores, que siguen todos los órganos de certificación de los organismos pagadores.

En dicha orientación se establece que debe utilizarse muestreo estadístico, recomendando un determinado programa informático para calcular los tamaños de la muestra y los ficheros que van a ser examinados. El muestreo debe hacerse por unidades monetarias. Se fija la materialidad en el 1% y se dan orientaciones de cómo tratar los errores.

En el informe de auditoría que hay que elevar a la Comisión debe incluirse:

- La materialidad y el nivel de confianza utilizados
- Las diferentes poblaciones (si procede)
- Los tamaños de las muestras de cada población
- El número y tipo de errores detectados
- Una evaluación de las repercusiones monetarias de los errores detectados

La certificación será positiva o negativa en función del resultado obtenido en el muestreo, efectuado de acuerdo con la orientación referida.

Como conclusión podemos afirmar que en la auditoría pública el muestreo, por una parte cuando se trata de establecer el cumplimiento de la legalidad, debe darnos de forma exacta sin que quepa posibilidad de error el grado de cumplimiento de la normativa, y por otra no solamente es importante sino que es indispensable en muchos casos, como por ejemplo en los controles de subvenciones y que por normativa europea debe en determinados casos utilizarse el muestreo y los resultados pueden tener una gran relevancia, ya que pueden suponer importantes correcciones financieras para los estados miembros, dependiendo estas conclusiones de los muestreos, con lo cual queda claro la importancia que reviste la correcta selección de la muestra y su adecuado tratamiento.



Generalitat de Catalunya

Intervenció General

Las especificidades del muestreo en los trabajos de auditoría del Sector Público



MUESTREO NO ESTADÍSTICO

- Elección de la muestra por criterios subjetivos
- Requiere buen conocimiento de la población y del gestor
- Válido únicamente en poblaciones pequeñas y heterogéneas
- En poblaciones grandes la muestra no es representativa o es excesivamente grande

MUESTREO ESTADÍSTICO

- Imprescindible en poblaciones grandes
- La muestra se selecciona por criterios estadísticos objetivos
- Puede matizarse introduciendo índices correctores subjetivos



TIPOS DE MUESTREO MÁS UTILIZADOS

- Aleatorio simple
- Sistemático
- Estratificado
- Numérico
- Por unidades monetarias
- Combinados



MUESTREO ALEATORIO SIMPLE

- La muestra se escoge totalmente al azar
- No requiere ordenación previa de las unidades
- No requiere ninguna decisión previa
- Es el método más objetivo
- Trata por igual a todas las unidades con lo que no puede prestarse mayor atención a aquel grupo que lo requiera.



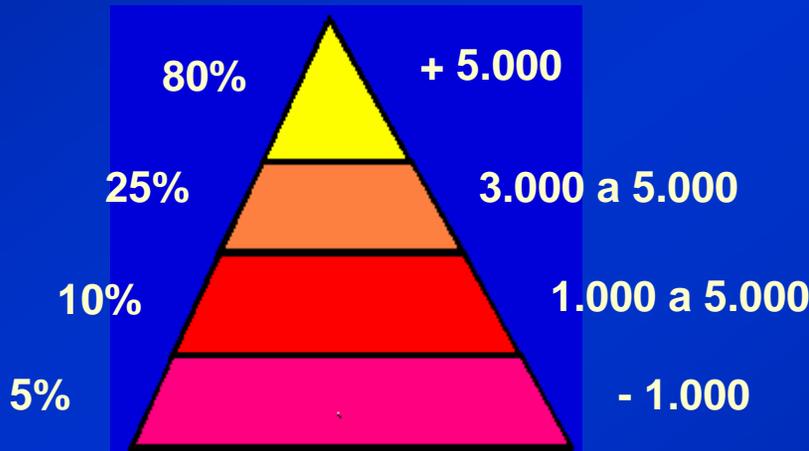
MUESTREO SISTEMÁTICO

- Deben ordenarse previamente las unidades
- La muestra se escoge al azar pero de forma sistemática de acuerdo con el orden de las unidades
- Si se presentan periodicidades la muestra puede no ser representativa



MUESTREO ESTRATIFICADO

- Las unidades se dividen por estratos.
- Los estratos pueden ser por cuantías o por cualquier otro concepto.
- Dentro de cada estrato se realiza muestreo aleatorio.
- Los porcentajes de la muestra pueden variar en cada estrato.
- Se garantiza mejor la mayor atención a estratos que lo requieran y la presencia de muestras en todos los estratos.





MUESTREO NUMÉRICO

- Se valora subjetivamente el nivel de confianza del gestor o de la actividad.
- El porcentaje de la muestra varía en función del nivel de confianza.
- En la tabla para el cálculo del número de unidades a incluir en la muestra se introduce un coeficiente corrector, en función de la confianza en el gestor o en la actividad.



MUESTREO POR UNIDADES MONETARIAS

- Es un muestreo aleatorio en el que las unidades no son expedientes ni personas, sino unidades monetarias.
- Cuanto mayor es la cuantía de un expediente más probabilidades tiene de entrar en la muestra.
- Se puede combinar con el estratificado.



MUESTREO COMBINADO

- Es una combinación de los anteriores. A partir de una determinada cantidad o determinados parámetros no hay muestreo sino que la revisión es total.
- El resto de las unidades entra en el muestreo.



CONTROLES SOBRE FONDOS ESTRUCTURALES

- Se realizan informes sobre sistemas y procedimientos utilizando muestreo entre los expedientes del gestor
- Se realizan controles sobre una muestra representativa de los perceptores
- Al final del período operativo se realiza un informe final debiendo certificarse la corrección de la petición de saldo final en función de los resultados de los controles anteriores



AUDITORIA DEL ORGANISMO PAGADOR DEL FEOGA

- Se utiliza muestreo por unidades monetarias
- Se puede combinar con muestreo estratificado
- La Unión Europea establece como escoger la muestra y como tratar los errores
- El resultado del examen de la muestra determina la certificación de cuentas de la que pueden derivarse importantes correcciones financieras