



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**LA AUDITORIA FORENSE Y EL FRAUDE EN EL  
SECTOR HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA.**

Autora:  
**González, Francy**  
**C.I: V-14.861.016**

**Junio, 2015**



UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

### CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**LA AUDITORIA FORENSE Y EL FRAUDE EN EL SECTOR  
HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA.**

Tutora:

**Dayekh, Maryela  
C.I: V-14.741.132**

**TRABAJO DE GRADO REALIZADO PARA LA OBTENCION DEL TITULO  
DE MAGISTER EN CIEMCIAS CONTABLES**

**La Morita,  
Junio, 2015**

UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**VEREDICTO**

*Nosotros, Miembros del Jurado designado para la evaluación del Trabajo de Grado Titulado:*

*"LA AUDITORÍA FORENSE Y EL FRAUDE EN EL SECTOR HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA"*

Presentado por la **Lic. Francy C. González P. C.I. 14.861.016** para optar al Título de **Magister en Ciencias Contables**, estimamos que el mismo reúne los requisitos para ser considerado como **Aprobado**.

*Presidente: Elena Scuoppo*

*C.I. 15274445*

*Firma: *

*Miembro: Luisa de Sanoja*

*C.I. 2989709*

*Firma: *

*Miembro: Consuelo Carrera*

*C.I. 4613674*

*Firma: *

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES**  
**DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**LA AUDITORIA FORENSE Y EL FRAUDE EN EL SECTOR  
HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA**

**Autora: González, Francy**  
**Tutora: Dayekh, Maryela**  
**Junio, 2015**

**RESUMEN**

El presente trabajo está dirigido a analizar la auditoría forense y el fraude en el sector hotelero del estado Aragua. El objetivo general fue analizar la auditoria forense y el fraude en el sector hotelero a fin de determinar si dicho sector emplea la auditoria forense como herramienta de detección y control de fraude. Se elige el sector hotelero por ser un sector en desarrollo en el estado Aragua y por ser este uno de los sectores que mantiene contacto continuo con el resto del mundo día tras día a través de sus huéspedes. El estudio se enmarcó en una investigación analítica, de campo, con carácter exploratorio y descriptivo, apoyada además en la investigación de tipo documental. Como técnicas de recolección de datos se empleó la encuesta aplicada a través de dos cuestionarios aplicados a los contadores y firmas de auditorías de los hoteles de la muestra y a funcionarios del Cuerpo de Investigaciones Científicas, penales y criminalísticas (CICPC) del estado Aragua. Como resultado de la aplicación se concluyó que el sector hotelero a pesar de evidenciar la ocurrencia de fraude, no aplica auditoria forense para la detección y control del fraude dentro de las organizaciones, por lo cual se recomienda la aplicación de técnicas empleadas en auditoria forense con el fin de la detección oportuna de fraude.

**Palabras claves:** Fraude, sector hotelero, auditoria, detección, prevención.

**UNIVERSIDAD DE CARABOBO  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES  
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**LA AUDITORIA FORENSE Y EL FRAUDE EN EL SECTOR  
HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA**

**Autora: González, Francy  
Tutora: Dayekh, Maryela  
Junio, 2015**

**SUMMARY**

The present study was aimed at analyzing the forensic audit and fraud in the hotel sector of Aragua state. The overall objective was to analyze the forensic audit and fraud in the hospitality industry to determine if the sector employs forensic audit as a tool for fraud detection and control. The hotel sector is chosen because it is a developing sector in Aragua state and as this is one of the sectors that maintains constant contact with the world every day through its guests. The study was part of an analytical investigation of field with exploratory and descriptive, well supported by documentary research. As data collection techniques applied to the survey through two questionnaires accountants and audit firms of the hotels shows and officials of the Scientific, Penal and Criminal Investigations (CICPC) Aragua state was used. As a result of the application concluded that the hotel industry despite evidence the occurrence of fraud, does not apply forensic audit to detect and control fraud within organizations, for which the application of techniques used in forensic audit recommended the to timely detection of fraud.

**Keywords:** Fraud, hotel sector, auditing, detection, prevention.

## INDICE GENERAL

Resumen	v
Índice de Cuadros	vii
Índice de Gráficos	ix
Introducción	xii
<b>CAPUTULO I</b>	
<b>EL PROBLEMA</b>	
Planteamiento del problema	14
Objetivos de la Investigación	20
Justificación de la Investigación	21
<b>CAPUTULO II</b>	
<b>MARCO TEORICO REFERENCIAL</b>	
Antecedentes	23
Bases Teóricas	26
Definición de términos básicos	62
<b>CAPUTULO III</b>	
<b>MARCO METODOLOGICO</b>	
Naturaleza de la investigación	65
Estrategia Metodológica	65
Técnica e instrumento de recolección de información	68
Población y Muestra	69
<b>CAPUTULO IV</b>	
Análisis e interpretación de resultados	75
<b>CAPUTULO V</b>	
Conclusiones y recomendaciones	116

## INDICE DE TABLAS

<b>TABLA N°</b>	<b>Pag.</b>
1. Conocimiento del auditor sobre Auditoría Forense	76
2. Conocimientos académicos en auditoría Forense para actuar como perito	77
3. Auditoria Forense para detectar Fraude en las Organizaciones	78
4. Establecimiento de planes para definir el problema y ejecutar la auditoría	79
5. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en proceso de compra y ventas	80
6. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en procesos administrativos y financieros diferentes al de compra y ventas.	81
7. Análisis de la evidencia recolectada	82
8. Falta de control interno como indicio de irregularidad	75
9. Identificación de procesos con mayor riesgo al fraude	76
10. Revisión y auditoria de fraude	77
11. Detección de delitos durante el proceso de revisión en el hotel	78
12. Revisión bajo la premisa de la existencia de fraude	79
13. Aplicación de los procedimientos y fases forenses para prevenir delitos	80
14. Detección de fraude durante la revisión del control interno	81
15. Evaluación del control interno respecto a la prevención y detección de delitos en los procesos operativos y administrativos.	82
16. Planes para identificar e investigar fraude	83
17. Planificación para la recolección de la evidencia	83
18. Evidencia documental para levantar denuncia legal	84
19. Evidencias tecnológicas para levantar la denuncia legal	85
20. Existencia de políticas de denuncias anónimas	86
21. Limitante al momento de obtener evidencia	87
22. Análisis de la evidencia	88
23. Irregularidades desde el personal interno	89

## INDICE DE TABLAS

<b>TABLA N°</b>	<b>Pag.</b>
24. Irregularidades entre el personal interno y externo	90
25. Exceso de confianza como indicio para cometer delito	91
26. Manipulación de los registros contables	92
27. Detección de fraude	93
28. Evaluación de la evidencia	94
29. Detección y denuncia del fraude	95
30. Inexistencia e incumplimiento de controles	96
31. Inexistencia de reportes como debilidad del control	97
32. Ventas y recepción de ingresos como área de riesgo	98
33. Operaciones electrónicas de mayor riesgo	99
34. Detección de documentos falsos	100
35. Falsificación y robo de datos de tarjetas de clientes	101
36. Robo de datos de tarjetas de clientes por parte del personal	101
37. Manejo de divisas	102

## INDICE DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO N°</b>	<b>Pag.</b>
1. Conocimiento del auditor sobre Auditoría Forense	68
2. Conocimientos académicos en auditoría Forense para actuar como perito	69
3. Auditoria Forense para detectar Fraude en las Organizaciones	70
4. Establecimiento de planes para definir el problema y ejecutar la auditoría	71
5. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en proceso de compra y ventas	72
6. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en procesos administrativos y financieros diferentes al de compra y ventas.	73
7. Análisis de la evidencia recolectada	74
8. Falta de control interno como indicio de irregularidad	75
9. Identificación de procesos con mayor riesgo al fraude	76
10. Revisión y auditoria de fraude	77
11. Detección de delitos durante el proceso de revisión en el hotel	78
12. Revisión bajo la premisa de la existencia de fraude	79
13. Aplicación de los procedimientos y fases forenses para prevenir delitos	80
14. Detección de fraude durante la revisión del control interno	81
15. Evaluación del control interno respecto a la prevención y detección de delitos en los procesos operativos y administrativos.	82
16. Planes para identificar e investigar fraude	83
17. Planificación para la recolección de la evidencia	84
18. Evidencia documental para levantar denuncia legal	84
19. Evidencias tecnológicas para levantar la denuncia legal	85
20. Existencia de políticas de denuncias anónimas	86
21. Limitante al momento de obtener evidencia	87
22. Análisis de la evidencia	88
23. Irregularidades desde el personal interno	89

## INDICE DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO N°</b>	<b>Pag</b>
24. Irregularidades entre el personal interno y externo	90
25. Exceso de confianza como indicio para cometer delito	91
26. Manipulación de los registros contables	92
27. Detección de fraude	93
28. Evaluación de la evidencia	94
29. Detección y denuncia del fraude	95
30. Inexistencia e incumplimiento de controles	96
31. Inexistencia de reportes como debilidad del control	97
32. Ventas y recepción de ingresos como área de riesgo	98
33. Operaciones electrónicas de mayor riesgo	99
34. Detección de documentos falsos	100
35. Falsificación y robo de datos de tarjetas de clientes	101
36. Robo de datos de tarjetas de clientes por parte del personal	102
37. Manejo de divisas	103

## INTRODUCCIÓN

A partir de los diferentes escándalos contables de fraude en Estados Unidos y Europa se incrementa con un mayor auge la auditoría forense, con el fin de detectar situaciones fraudulentas, desde entonces, ha estado en continuo crecimiento en busca de mayor control y agudizar los procesos de verificación y revisión de los controles internos en las organizaciones.

Unido a esto, el crecimiento de las comunicaciones electrónicas, de procesos de comunicación vía internet en tiempos reales y el rápido y continuo crecimiento de las diferentes tecnologías incorporados a los procesos económicos y administrativos traen consigo el obligado proceso de prevenir detectar posibles transacciones ilegítimas o susceptibles de manipular hasta el fraude hacen que las instituciones y los directivos que las dirigen exijan mayores controles no lo solo para detectar sino para prevenir fraude dentro de ellas.

En este sentido, la importante participación de la diversidad de clientes con diversas nacionalidades y por ellos el manejo de transacciones en Venezuela desde diferentes partes del mundo, originado por la inversiones extranjeras dan inicio a situaciones en el mundo hotelero de importancia que son de interés para el estudio de posibles situaciones susceptibles a sufrir fraude.

Por lo antes expuesto, se presenta una investigación dirigida a realizar un análisis de la Auditoría Forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua.

El presente estudio se estructura en cuatro secciones, la primera consta del planteamiento del problema, objetivos de la investigación y justificación. La segunda contiene el marco teórico, integrado por antecedentes de la investigación, base teórica, base legal, términos y operacionalización de las variables, la tercera contiene

la metodología de la investigación, constituida por la naturaleza de la investigación, diseño de la investigación, población y muestra, técnicas, instrumento de recolección de datos, validez y confiabilidad de los instrumentos, procesamiento y análisis de los datos, y la cuarta, se presentan los análisis de los resultados, conclusiones y recomendaciones, se incorporaron las referencias bibliográficas consultadas para finalizar.

## **CAPÍTULO I**

### **EL PROBLEMA**

#### **Planteamiento del Problema**

En las últimas décadas, a raíz de las quiebras fraudulentas y escándalos contables en Estados Unidos, como ejemplos el caso Enron, Worldcom y Tyco, dieron como resultado que la Comisión de Valores de los Estados Unidos SEC investigara a cientos de empresas, y que dentro de esta se creara un organismo para supervisar los aspectos contables y de conflictos de interés.

Además, la aprobación de la LEY SARBANES OXLEY en julio 30 de 2002, la cual establece parámetros de auditoría como control de calidad e independencia, normas de contabilidad, responsabilidad corporativa, informes, lineamientos para tratar el fraude corporativo y criminal, la desconfianza del mercado bursátil a nivel mundial y la última crisis financiera la cual aún sufre todo el globo mundial son hechos que han dado como efecto la especialización en cuestiones legales e investigativas de la profesión contable en cuanto a auditoría de todos los tipos y en especial la forense, en Estados Unidos y con él, todos los países del mundo.

El caso de fraude de Parmalat en Italia, se compara con el caso la comercializadora de energía de Estados Unidos Enron, lo cual elimina la posibilidad o creencia de que en Europa los controles eran más fuertes y que la zona europea era una zona de menor riesgo para el inversionista, como lo dice Cano, M. (2003) “en cuestión de semanas, la firma italiana de alimentos pasó de ser una de las historias de éxito más brillantes de Europa a uno de los mayores fraudes corporativos de la historia” (p.207)

Estos grandes casos de fraude financiero, colocaron en tela de juicio la integridad y honestidad de auditor y el ejercicio de la contaduría a nivel mundial, y comenzó la demanda y creación de leyes y normas para prevenir este tipo de situaciones, además, se hace necesario comenzar a ver la información financiera y los controles partiendo del hecho de que la gerencia no es fiel en el suministro de la información e incorporando técnicas “sorpresa” en la practicas de la auditoria, así expresa Cano, M. (2003:212) “Hasta 1988 no se encontraba ninguna norma de auditoria que incluyera la palabra fraude y solamente hasta el 2002, cuando se expidió el SAS 99”.

De acuerdo al autor, no fue sino hasta el 2002 cuando AICPA estableció que los auditores no deberían asumir que la información revelada por la gerencia y la administración del cliente era confiable o de resultados honestos. Así, el panel de eficiencia de la junta supervisora publicó en el año 2000, según expresa Cano (2003) que en cada auditoria se deberían incluir elementos sorpresa utilizados en la auditoria forense asumiendo la posibilidad de deshonestidad en cualquier nivel de la organización incluyendo colusión, falsificación de documentos y violación de los controles internos.

En est sentido, la contaduría forense, surge entonces con los intentos de detectar y corregir los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico-financiera, y los casos identificados se vinculan en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contadores. En la actualidad ha ampliado su campo de acción en la medida que ha desarrollado técnicas específicas para combatir el delito y trabajar estrechamente con la aplicación de justicia, en la cual el funcionario de la Rama Jurisdiccional fundamenta sus decisiones en pruebas aportadas por peritos, estos son los contadores forenses, y, el producto de la contaduría forense es la prueba pericial contable especializada.

El tema de la auditoría forense es de reciente data en el contexto Latinoamericano y muchos profesionales la han practicado, sin llamarla directamente auditoría forense por desconocimiento de la existencia del término. Producto de los escándalos a gran escala en compañías con sucursales a nivel mundial y firmas de auditoría de renombre mundial involucradas en los sucesos, la práctica de la auditoría forense se traslada a estas compañías en América latina y todas aquellas que de una u otra forma hacen vida a nivel mundial por cotizar en los mercados de valores por ejemplo.

Según Cano, R. (2004:81): “La auditoría forense, es una versión sofisticada de la auditoría interna y externa para cubrir la fase de convertir evidencias de auditoría y otros hallazgos de interés criminalísticos, en pruebas legales, vale decir, elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia<sup>1</sup>, con el propósito de evidenciar, demostrar o comprobar delitos o dirimir disputas legales”.

Es innegable, que los delitos económicos permanecerán como una de las principales preocupaciones para las empresas por sus múltiples variantes, la amplia gama de defraudadores, la variedad de recursos que se utilizan y cada vez su mayor sofisticación. Sin duda, no existe hasta el momento una solución universal para este problema, pero la mejor forma de detenerlo es compartir experiencias y conocimientos sobre el tema que permitan hacerle frente.

Los actos inapropiados que conllevan a la materialización de un fraude no son hechos aislados; por el contrario, son muy comunes dentro de la gestión administrativa de las organizaciones. El personal de la administración tiene la capacidad única de perpetrar el fraude porque con está en una posición de manipular directa o indirectamente los registros de contabilidad causando errores importantes de manera intencional, además, pasar por alto los controles internos son una forma de apoyar la acción de fraude.

Del mismo modo, Venezuela no escapa de las prácticas fraudulentas dentro de cualquier tipo de organización pública o privada, la crisis financiera bancaria en el año 1994 y recientemente casos como la compra de barcos por Bolipuertos lo demuestra donde Bolivariana de Puertos (Bolipuertos) gastó 50.184.320,30 euros en para comprar tres ferrys en España y trasladarlos a Venezuela.

De acuerdo a información suministrada por el diario Últimas Noticias, en mayo de 2015, Bolivariana de Puertos efectuó la compra de las tres embarcaciones las cuales debían estar en buen estado pues se pagó a demás por la reparación en España de averías para poder traerlas en estado de operatividad a Venezuela, Bolivariana de Puertos antes de efectuar la compra envió una comisión evaluadora de trece expertos de la marina para la verificación del estado de los buques quienes colocaron en los informes que los mismos estaban en condiciones excelentes para la compra.

Dentro del sector privado, la auditoría financiera ha sido siempre la manera de identificar posibles prácticas que ponen en evidencia hechos fraudulentos sin embargo el termino de auditoria forense está en crecimiento hasta el punto de ser materia de especializaciones dentro de diversas casas de estudios, tal es el caso de la universidad Santa María la cual dicta especialización en el tema forense.

En respuesta a necesidad de identificar crímenes corporativos y fraudes y de llevarlas al máximo ente legal aplicando la justicia, la auditoria forense se ha vuelto una de las ramas de auditoria en crecimiento no solo para detectar el fraude en organismos ya muertos o quebrados, sino para prevenir este tipo de prácticas y evitar el cierre o quiebra de las instituciones.

Venezuela, país caracterizado por su diversidad climática originada por su posición geográfica frente al mar caribe dentro de la cordillera de los andes es un país de gran atractivo turístico por lo cual tiene un sector turístico definido aunque pequeño en

relación al mismo sector a nivel continental y mundial, esto y el desarrollo del sector petrolero y otros sectores a menor escala han originado la demanda de servicios de hospitalidad en las principales zonas industriales y turísticas de país.

Siendo el sector hotelero un área dedicada a los servicios, se ve en la necesidad de estar en constante innovación para satisfacer a los huéspedes que llegan de cualquier lado del mundo y que esperan recibir los servicios que para muchos básicos como: seguridad, comodidad, comunicación a cualquier parte del mundo entre otros.

Estas características hacen que la hotelería sea un sector que debe adaptarse a los avances de la globalización para poder seguir vivo dentro de la economía venezolana. Con clientes de países con seguridad y con socios inversionistas con vida en países extranjeros se hace necesario que Venezuela se adapte a los estándares de seguridad tanto para el inversionista como para el cliente.

Es así, como la administración hotelera al igual que en cualquier otro sector económico, aplica leyes normas y procedimientos comunes en todas las organizaciones que hacen vida en la economía venezolana; la industria hotelera no escapa entonces de los controles y procedimientos jurídicos y contables en Venezuela.

Así, la administración en el sector hotelero debe comenzar con establecer controles internos adaptados a las normas legales aplicadas en Venezuela y a nivel mundial, McIntosh, R. (2005) establece la necesidad de separar funciones con el fin de evitar complicidad entre individuos. El autor expresa que en los grandes hoteles, existe gran independencia entre la contabilidad, el control y la Dirección debido a que el controlador o encargado de finanzas, como a veces se le denomina se halla alejado de la política de dirección, esto con el fin de evitar que ambas figuras puedan hacerse cómplices en la planificación del delito.

Además de posibles situaciones fraudulentas que pueden surgir desde la dirección, a través de la falsificación de la información financiera, otras situaciones desde el resto de los niveles de la organización a nivel operativo producto de la falta de controles son de gran importancia y requieren su detección a tiempo.

La operación hotelera recibe y procesa solicitudes de clientes de todo el mundo, así un hotel recibe solicitudes de servicio de huéspedes de cualquier país quienes utilizan como medio de pago en su mayoría tarjetas de crédito y en menor cantidad divisas extranjeras y efectivo de moneda nacional. La mayor parte de las transacciones son vía electrónica, cuando el cliente aún está en su país, obligándolo a entregar sus datos de tarjetas y códigos de seguridad al hotel para que este cobre las estadías, así como se cancela una compra vía internet.

Por otra parte, muchos al llegar intentan cambiar efectivo de sus países a tasas de cambios que no son legales en Venezuela con el fin de hacer más rendidor el capital que traen para gastar originando un mercado paralelo de cambio de divisas el cual no es legal en Venezuela.

En otras ocasiones son las compañías para las cuales trabaja el huésped la que se hace responsable del pago intentando conseguir tarifas corporativas y los mejores servicios con el compromiso de tener una relación exclusiva y fiel con el hotel por lo cual buscan a los ejecutivos encargados de dar el visto bueno a estas solicitudes para convencerlos de alguna manera de otorgarles el beneficio.

Por último, dentro de muchas posibles situaciones propensas a culminar en fraude, la disponibilidad en habitaciones en épocas o días de alta demanda puede llevar al vendedor final a decidir a quién vender la habitación de un gran número de demandantes quienes en su mayoría estarían dispuestos a pagar el doble del costo de

la habitación con el fin de evitar momentos difíciles y de riesgo al buscar hospedaje a altas horas de la noche sin la seguridad de que pueda encontrar.

Otras situaciones como, reembolsos por cancelación de reservas o eventos, por ajuste de precios debido a inconformidades del huésped, ventas de una misma habitación varias veces al día, salidas inesperadas del huésped sin pago del servicio, entre otras, a posibles casos en los cuales la relación cliente- hotel, siendo el hotel representado por un trabajador, se presta para negociaciones que benefician al empleado y al huésped sin que la administración del hotel esté al tanto de lo acontecido dan origen a infinidad de posibles hechos fraudulentos que deben ser detectados.

De esta manera, además de los controles internos aplicados dentro de la actividad hotelera y de las revisiones efectuadas a través de las auditoría financieras, se pone en evidencia la necesidad de estudiar controles enfocados a la detección de fraudes con aplicación de la justicia y lograr la prevención y detección a tiempo de posibles hechos fraudulentos que perjudiquen a la organización y al huésped.

Así, la presente investigación señala los procedimientos de la auditoría forense aplicados al sector hotelero como mecanismos de detección y prevención de fraude.

Por todo lo anterior, el presente trabajo analiza los siguientes puntos:

- ¿Cuáles son las actividades financieras en el sector hotelero del estado Aragua susceptibles al control de fraude?
- ¿Cuáles son los procedimientos utilizados en la auditoría forense que se aplican a la actividad del sector hotelero para la detección y prevención del fraude?

- ¿Cuáles son los elementos teóricos de la auditoria forense para detectar y prevenir fraude?

## **Objetivos de la Investigación**

### **General**

Analizar el proceso de auditoria forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua.

### **Objetivos específicos:**

- Diagnosticar la situación actual de los procedimientos de auditoria utilizados por el sector hotelero en el estado Aragua para la detección y prevención de fraude.
- Identificar las actividades financieras del sector hotelero en el Estado Aragua susceptibles al control de fraude.
- Determinar los elementos teóricos de la auditoria forense para detectar y prevenir fraude.

### **Justificación de la Investigación**

En presente estudio justifica la investigación en la necesidad de identificar situaciones de fraude en la actividad del sector hotelero como: acciones engañosas en la presentación de estados financieros que perjudiquen a los accionistas y a terceros usuarios de los mismos, malversación de activos, acciones impropias resultantes en la defraudación al público o cliente, malversaciones o desfalcos cometidos por los empleados hacia sus empleadores, y otras acciones impropias tales como sobornos,

comisiones y violaciones de las reglas internas producto de fallas de los controles internos aplicados.

Así mismo, evalúa los procedimientos y técnicas utilizados en la auditoría forense que pueden ser aplicados para prevenir y detectar situaciones fraudulentas dentro de las instituciones del sector hotelero en la región central de Venezuela.

Por otra parte, la presente investigación establece la importancia que tiene para el sector hotelero de la región central del país contar con técnicas y controles aplicados en auditoría forense como complemento a los establecidos por la organización y las auditorías financieras que permitan detectar a tiempo las diversas situaciones de fraude que pueden ocurrir y perjudicar tanto a los accionistas como a los empleados y huéspedes o clientes de cada ente.

Esta investigación se originó además, de la motivación de la autora de ampliar la información existente sobre en el área de la auditoría y en especial de la forense lo cual a su vez sirve como investigación que dará inicio a los requisitos necesarios para obtener el título de Magíster en Ciencias Contables, generar conocimiento, crecer a nivel profesional y ampliar las fuentes teóricas de referencia para otro tipo de investigaciones que puedan surgir a raíz de esta.

## CAPITULO II

### MARCO TEÓRICO

#### **Antecedentes de la investigación**

A pesar que el tema de la auditoria forense no es un tema nuevo en Venezuela, si es un tema poco estudiado y desarrollado, por ello, dentro del marco en el cual se desarrolla esta investigación, son pocos los trabajos de investigación que tratan de explicar la importancia del estudio de auditoría forense como herramientas para prevenir fraude en Venezuela, razón por la cual son pocos los antecedentes que se enuncian.

Sin embargo se pueden evidenciar investigaciones realizadas en el área de auditoría forense y la importancia de esta en diferentes ámbitos.

Como método de investigación de corrupción la siguiente investigación plantea:

En primer lugar Polo, Bridget y Vásquez Fernando (2013), realizaron un trabajo de grado titulado: **La auditoría forense como herramienta de lucha Contra el fraude y la corrupción en Las empresas de Chimbote (Perú)**, presentado en la Universidad de los Ángeles Chimbote, para optar al título de Auditor. El objetivo general fue, determinar y describir si la auditoria forense es una herramienta contribuye en la lucha contra el fraude y la corrupción en las empresas del Perú y Chimbote, 2014. La investigación fue cualitativa – descriptiva, para el recojo de información se utilizó el método de revisión bibliográfica - documental, obteniéndose los siguientes resultados: la mayoría de los autores señalan que la auditoria forense es considerada como una herramienta que permite combatir la corrupción, detectar delitos donde se ven comprometidos recursos económicos que involucran dineros

procedentes de todas aquellas actividades que son consideradas ilícitas, entre ellas: el narcotráfico, el secuestro, el terrorismo, entre otros.

La auditoría forense es un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo; por lo tanto, es una herramienta para prevenir fraudes tanto en empresas privadas como del Estado, a su vez, dentro de sus acciones de prevención, no es la única herramienta para combatir y erradicar la corrupción, pero se constituye, con toda seguridad, en una técnica que permita luchar efectivamente contra ese fenómeno, permitiendo que la justicia cumpla con sus preceptos y objetivos.

Finalmente, la principal conclusión del trabajo es que no se han encontrado tanto a nivel nacional, regional y local, evidencia empírica (estudios de investigación) que hayan determinado a la auditoría forense como una herramienta de lucha contra el fraude y la corrupción en las empresas privadas y públicas del Perú y de Chimote. Sin embargo, sí se ha encontrado trabajos de investigación en otros países donde se establece la eficacia de la auditoría forense en las empresas.

Otra investigación relacionada con el tema de la auditoría forense y con las áreas objeto de estudio para la formación del auditor forense es la siguiente:

También, Rodríguez, Alexander (2011), realizó una investigación para optar al título de Magíster en Ciencias Contables titulado **“La auditoría forense en el ámbito del control fiscal en las unidades de auditoría interna de la gobernación del estado Carabobo”**. El trabajo estuvo dirigido analizar la auditoría forense en el ámbito del Control Fiscal en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Carabobo y como objetivos específicos describir el proceso que se realiza para ejercer la potestad investigativa de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Carabobo, verificar si

la conexidad entre la auditoría forense y el control fiscal se desprende de la necesidad que se tiene de establecer una cadena de custodia que asegure la evidencia, que la resguarde y que permita su obtención con fundamento a la competencia legalmente atribuida, identificar el nivel de conocimiento y alcance del Auditor Interno para declarar la responsabilidad administrativa, formular reparos, imponer multas, absolver de dichas responsabilidades o pronunciar el sobreseimiento y determinar el ámbito del control fiscal donde se aplican los procedimientos investigativos vigentes en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado Aragua.

La investigación estuvo enmarcada dentro de un estudio de campo con diseño documental, con carácter descriptivo, por medio de la aplicación de encuestas tipo cuestionario. Entre las conclusiones más destacadas se tiene que el auditor pocas veces ejerce completamente su derecho a declarar la responsabilidad administrativa, formular reparos, imponer multas, absolver de dichas responsabilidades o pronunciar el sobreseimiento ya que solo se encarga de la potestad investigativa, más no la de carácter sancionatorio, esto porque su alcance llega solo al momento de sustentación de pruebas.

En estas investigaciones se afirma que los contadores pueden luchar contra los delitos corporativos y combatir la corrupción, el fraude, el lavado de activos y el narcotráfico mediante la auditoría forense.

Por otra parte, la siguiente investigación planteó:

Matheus, E. (2006), en el trabajo titulado “**La auditoría Forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales.**” Para optar el título de especialista en contaduría mención auditoría, de la universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado, realizó un trabajo dirigido a analizar la auditoría forense como herramienta de control de la corrupción en entes gubernamentales, la preservación de patrimonio público y el papel de la contabilidad en la lucha contra la

corrupción de los entes gubernamentales. El estudio se enmarcó en una investigación analítica de base documental. Como instrumento de recolección de datos se empleó una matriz de análisis y como técnica de análisis documental se utilizó el evento criterio. La autora concluyó que la auditoría forense constituye un instrumento técnico eficaz en la lucha contra la corrupción en los entes gubernamentales, además de ser una auditoría especializada en la obtención de evidencia, que posteriormente se convierte en pruebas a ser presentadas en el foro, es decir, en los tribunales de su audiencia de índole tanto civil, como penal, mercantil, laboral, tributario, administrativo y otros, donde se vaya a dilucidar un hecho de tipo contable o financiero.

La relación con la presente investigación se fundamenta en que se concluyó que la auditoría forense es una auditoría especializada y una herramienta de control, y la investigación que se desarrolla señala la importancia de esa auditoría y el estudio de la misma para la prevención de fraude en entes del sector hotelero.

### **Bases teóricas**

A continuación se presentan diversos basamentos teóricos de autores con el objeto de sustentar los diferentes conceptos que definen la investigación. Por estar enfocada la auditoría forense y el sector hotelero, se define entonces, en primer lugar, los conceptos de Hotelería, auditoría y auditoría forense; de igual manera se detallan todos los puntos necesarios para entender que es una auditoría forense, sus características y fases, dentro de otros puntos a desarrollar.

### **El sector hotelero**

El turismo en estos días está ganando, de una manera acelerada, terreno como una actividad económica novedosa que resulta muy factible para la mayoría de los nuevos

emprendedores, por ello, el sector hotelero a nivel mundial se ve obligado a desarrollarse en respuesta al crecimiento industrial producto de la globalización y a su vez del desarrollo del turismo.

Castro. L. (2009) expresa:

Si bien los hoteles existieron desde antes que surja este nuevo modo de comercio, bien es sabido que en la actualidad la administración hotelera utiliza métodos que resultan mucho más eficientes y eficaces que en muchas otras épocas. Además, es importante que tengamos en cuenta que en muchas regiones y países del mundo, el turismo resulta una alternativa para la solución de aquellos problemas que pueden ser ocasionados por los desequilibrios desfavorables reflejados en los balances de pago. (p.12)

De esta manera entonces, el sector hotelero ha ido creciendo y desarrollando a nivel mundial. Según Mestres S. (1999): "...el sector hotelero comprende todos aquellos establecimientos que se dedican profesional y habitualmente a proporcionar alojamiento a las personas, mediante precio, con o sin servicios de carácter complementario." (P.21)

Según cifras del Banco Central de Venezuela 2014, el PIB en los tres primeros semestres de año originado por el agricultura privada, restaurantes y hoteles privado y actividades diversas públicas suman en Bs. 2.443.337 (cifra expresada en miles de bolívares) de un total de ingresos de Bs. 43.551.889 (cifra expresada en miles de bolívares) lo cual refleja un 5,6% del total de los ingresos, es decir, el sector hotelero no aporta ni un 5% al PIB de Venezuela. Sin embargo esto no es motivo para que el sector no se adapte a las normas y leyes asociadas a la administración privada a nivel nacional.

De esta manera los controles internos y políticas de servicio o ventas requieren de cuidado para hacer que la actividad hotelera sea un negocio confiable en el país así como cualquier actividad del resto de los sectores económicos.

### **Características de la industria hotelera**

Como ya se había nombrado anteriormente, las actividades realizadas en los establecimientos hoteleros son de naturaleza heterogénea. La empresa hotelera está caracterizada por un conjunto de prestaciones de servicios claramente diferenciados que están principalmente dedicados a las actividades de alojamiento y restauración que participan individualmente en la rentabilidad de la empresa.

De acuerdo a esto Alhasan, M. (1993) expresa que:

Los servicios de hotelería pueden fijarse, en general, dentro del marco siguiente: empresas dedicadas, de modo profesional o habitual al alojamiento de las personas con, o sin, otros servicios de carácter complementario. A su vez, estas actividades “se diferencian de las actividades de otras organizaciones industriales y comerciales por la distinta naturaleza de los servicios y negocios que ejercen, puesto que existe una actividad principal, "la venta del alojamiento" o de las habitaciones, distinta a las otras actividades, las cuales varían según el tamaño físico del hotel, los clientes del mismo, los servicios ofrecidos, la temporada, etc. (p. 23.)

Esta naturaleza distinta contribuye a configurar un conjunto de características específicas para este sector. El conocimiento de esas características puede considerarse un paso obligado para el éxito en el desarrollo y la implantación de un modelo de gestión que se adapte a las peculiaridades que envuelven a la organización y a su proceso productivo.

En base a las características particulares, Alhasan, M. (1993:24) expone para las empresas de servicios en general, características básicas que prestan los establecimientos hoteleros, teniendo en cuenta que su principal producto es el alojamiento del cliente. De acuerdo al autor, las características con las siguientes:

En primer lugar expone alhasan, M. (1993:24) “Se debe concretar que el producto que ofrece consiste en la prestación de un servicio no inventariable una vez ha sido finalizado, aunque sí lo pueda ser en algún momento de su proceso de fabricación”. De esta manera, una vez obtenido no se puede inventariar para la venta posterior. Es evidente que la mayoría de los servicios tiene una caducidad inmediata o instantánea. Esta dificultad o incluso imposibilidad de almacenar el producto o el servicio obliga al hotel a preocuparse por conseguir colocar toda la producción diariamente, puesto que lo que no se vende puede considerarse una pérdida.

De allí que un habitación por ejemplo no vendida es producto de investigación diaria ya que se debe determinar que no se haya vendido de manera real en vez de ser intencional, donde de manera oculta se vende y se limpia y se deja como no vendida antes de la auditoría, no facturada pero si cobrada al cliente sin remitir el efectivo a caja.

Los obsequios a los clientes, alimentos, bebidas, material de limpieza, material de oficina, etc., son ejemplos de productos que necesariamente deberán inventariarse en un hotel. También podrían ser inventariables determinados alimentos cocinados o precocinados en la cocina y conservados bien al vacío o bien congelados.

En segundo lugar indica Alhasan, M. (1993:24), “El servicio no puede ser trasladado al cliente. Debe ser éste quien se desplace al lugar de la prestación del servicio para que pueda venderse”. Con esto el autor se refiere a que la empresa debe centrar parte de su atención al cliente y adaptar el servicio que ofrece a las

circunstancias que condicionan su entorno, es decir, el servicio o producto se consume en el lugar de producción. En el hotel la prestación de sus servicios tiene una unidad de tiempo y de espacio que no puede ser objeto de almacenamiento.

En tercer lugar menciona Alhasan, M. (1993: 25): “los hoteles deben ofrecer una diversidad de servicios importante para captar a los clientes a la vez que deben ser lo suficientemente flexibles como para adaptarse o ajustarse a una variedad amplia de situaciones más o menos previsibles”. De esta manera el autor quiere explicar que no solo se presta al cliente el servicio de hospedaje sino que este servicio principal debe estar unido a otra serie de servicios complementarios con el fin de incrementar las ventas y satisfaciendo necesidades futuras o predecibles de los clientes como, por ejemplo, lavandería, plancha, gimnasio, teléfono, cambio de divisas, etc., muchos ellos inventariables y de sumo cuidado y control en Venezuela como el cambio de divisas.

Por otra parte, en cuarto lugar, Alhasan, M. (1993: 25) indica que: “otra característica relacionada con el servicio hotelero como es la heterogeneidad de los productos o servicios que ofrece”. En algunos hoteles puede perfectamente pedirse un café, jugarse un partido de tenis, alojarse una noche, utilizar el servicio de mueble-bar, disfrutar de una sesión de masajes, etc. Lo cual es de sumo cuidado ya que la diversidad de servicios a su vez inventariables requieren de sumo cuidado al momento de la venta, descuidos o saltos en el control interno pueden afectar los ingresos si se dejan de facturar y a su vez los gastos por el consumo de los recursos.

El carácter intangible o inmaterial de la mayoría de los servicios hoteleros, es decir, que no se pueden agarrar o tocar representa un inconveniente a tener en cuenta en dos sentidos diferentes según Alhasan, M. (1993):

- El producto se identifica con el servicio mismo que se presta en cada momento. Existe simultaneidad entre el momento de la obtención o fabricación del servicio y su consumo por parte del cliente. Por ello, es muy importante el contacto que se produce entre el productor o prestador del servicio y el consumidor
- Al mismo tiempo, esta intangibilidad dificulta la diferenciación de los servicios, de manera que se han de buscar aspectos materiales (palpables, tangibles) que el cliente pueda relacionar con el servicio ofrecido. (p.27).

Es decir, el trato que el conjunto de los recursos humanos del hotel mantiene con los clientes es un punto clave y decisivo. De él depende a menudo la percepción de calidad y satisfacción que estos clientes se formen de la estancia en el hotel y esta relación es de sumo cuidado pues un exceso de confianza puede producir acuerdos entre clientes y empleados que puedan llegar a ser perjudiciales a la organización.

Según según Alhasan, M. (1993:31): “En un sistema de control debe considerar elementos necesarios para prevención de errores en la prestación del servicio que conlleva a la información financiera errada”. De esta manera el autor indica que existen puntos de gran importancia para el control de este tipo de servicios como:

“la inexistencia de defectos o errores en la prestación o bien producido, la realización del control durante el proceso de producción y no "a posteriori", la reinicialización del proceso productivo cuando se ha observado un fallo para corregir la repetición del defecto y la eliminación de una tendencia peligrosa y la observación visual o automática por medio de un sistema riguroso y científico" (p 31).

Así pues, para este tipo de empresas será fundamental disponer de una contabilidad que les suministre información sobre la valoración correcta del coste de cada servicio o paquete de servicios de forma diferenciada de los demás, originando controles adecuados a sus operaciones y poder presentar la información financiera exacta y real si errores de ningún tipo.

Los hoteles deben llevar un control sobre la información financiera de forma que puedan controlar si éstos sufren incrementos o decrementos en la prestación del servicio pues por ser no inventariables los cambios se notan en cifras de ventas y de ocupación, también resulta fundamental disponer de información sobre las distintas actividades que componen el proceso productivo global y la capacidad disponible de las instalaciones para desarrollarlas. La contabilidad y los controles deben constituir el instrumento que suministre todos estos datos que podrán servir para la toma de decisiones a corto y a largo plazo.

## **Fraude**

Como actividad económica en el país y el mundo, la hotelera no está exenta de posibles actos y hechos fraudulentos en la ejecución de su actividad, de esta manera Colmenares, A. (2004) define fraude de la siguiente manera:

El fraude es una impostura o artimaña de mala fe. Aplicado a la contabilidad, el fraude consiste en cualquier acto u omisión de un acto de naturaleza dolosa y por tanto de mala fe o de negligencia grave. Consiste en despojar al propietario de lo que por derecho le pertenece, sin su consentimiento o conocimiento, o en exponer erróneamente una situación, ya sea deliberadamente o por negligencia grave. (P.44)

De acuerdo a esto, cualquier acto de omisión o de naturaleza dolosa y mala fe son variables que definen el fraude y no están exentos de ocurrir dentro de cualquier entidad.

En respuesta al fraude, la auditoría ha desarrollado una rama: auditoría forense, con el fin de aplicar técnicas que ayuden a la prevención y detección del mismo.

## **Auditoría Forense.**

Antes de dar una definición clara de lo que es una auditoría forense, es interesante, aclarar el significado de la palabra forense, de esta manera Cano, M. (2003) explica:

El término forense corresponde al latín forensis, que significa público; sin embargo y completando su significado podemos remitirnos a su origen francés fórum que significa foro, lo forense se vincula con la administración de justicia, en la medida en que se busca el aporte de pruebas de carácter público para presentar en foro. (p.156)

Basándose en lo anterior, se puede decir que la auditoría forense en la revisión de carácter contable-financiero con el objeto de obtener evidencia de posibles fraudes o de prevenirlos.

Siendo más preciso, Cano, M. (2003:159) define auditoría forense como “...una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas...”

Este tipo de auditoría constituye, opción para combatir la corrupción, pues permite que un experto emita ante los jueces conceptos, opiniones, juicios y pruebas, para facilitar el actuar de la justicia, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal y a la solución de discrepancias legales.

### **Objetivos de la auditoría forense**

Como en toda auditoría, el objetivo de la auditoría forense es el de emitir un juicio, con la diferencia que en este tipo de auditoría, el principal objetivo no es la revisión de los controles internos sino la detección directa de un posible fraude o la

prevención del mismo, de una forma más técnica, El objetivo de la auditoría forense es definido por Cano, M. (2003) de la siguiente manera:

El objetivo de la intervención forense es investigar casos de fraude sospechoso, para probar o refutar las suspicacias, y si estas se demuestran, para identificar a las personas implicadas, apoyar los resultados de la evidencia y para presentar tal evidencia en un formato aceptable en cualquier procedimiento disciplinario o criminal subsecuente. (p.162)

En tales casos es importante mantener la siguiente visión:

- Relaciones de trabajo con las agencias de investigación
- Autorización y control de la investigación de la auditoria
- Documentación de la información relevante y de salvaguardar todos los expedientes principales que pertenecen al caso
- Reglas para la admisibilidad y autenticación de la evidencia de los expedientes
- Secreto
- Evaluación de la evidencia para determinar si el caso es sostenible
- Asesoramiento jurídico cuando sea apropiado
- Divulgar los hallazgos de una manera que cumplan los requisitos legales

La revisión forense se puede utilizar por la gerencia o por los interventores para realizar revisiones generales de actividades, para destacar los riesgos que se presentan en los fraudes de cualquier otra fuente, con el propósito de iniciar las revisiones enfocadas de áreas particulares, apuntando amenazas específicas a la organización.

Además, Ayala, H. (2003) también expresa que:

En el lenguaje más común, la palabra forense está ligada frecuentemente al término medicina forense o a quienes la practican; por esta razón, el vocablo se vincula por lo general con temas de naturaleza penal. Si bien es cierto la proliferación de los delitos de cuello blanco ha exigido la participación significativa de los contadores en procesos de esa naturaleza, que en la mayoría de los casos tiene que ver con delitos económicos, al menos en nuestro medio, su intervención más frecuente está en los procesos civiles.(p.56)

La contaduría forense no está restringida a investigar y evidenciar fraudes empresariales, a continuación se trata de resumir algunas de las modalidades o las áreas de la contaduría forense donde los contadores públicos tienen una participación más activa, lo cual permite identificar de una manera ilustrativa sus objetivos:

- Soporte procesal: la consultoría, recaudación de prueba y testigo experto.
- Consultoría investigativa
- Peritaje

### **El soporte procesal:**

Al respecto, Ayala, H (2003) expone:

Esta categoría cubre una amplia gama, que va desde la asesoría a alguna de las partes o incluso a los jueces, en temas especializados, hasta la participación directa en la recaudación de evidencia destinada a probar delitos. En este caso el contador es requerido con base en su experiencia, sus conocimientos en las materias especializadas que son objeto de discusión en los procesos, y su imagen y trayectoria dentro de la comunidad. El valor de la evidencia depende en gran medida de su prestigio personal; según Justin de Lorenzo muchas reputaciones se crean y se acaban en el banco de testigos. (p.56).

En este caso el auditor es participa en el suministro de las evidencias ante es juzgado, por lo que debe estar seguro de lo que presenta.

### **Consultoría**

Igual que el anterior, Ayala, H. (2003) M. expone:

Eventualmente un contador puede ser llamado por los jueces con el objeto que los asesore en la solución de una duda eminentemente técnica, o para tareas de naturaleza financiera, como la practica o revisión de cálculos especializados cuya cuantificación puede ser compleja, a la vez que definitiva para la decisión final. En este caso el juez confió en el juicio y en la transparencia del experto profesional, para dictar una resolución que a veces es definitivo, lo cual da una idea de la enorme responsabilidad del contador en estos casos. (P.56)

Su participación como consultor de alguna de las partes es por supuesto más frecuente y más amplia. Las partes y sus apoderados requieren con gran frecuencia del concurso de los contadores para que los asesore en el enfoque del proceso y en la sustentación de las pruebas de naturaleza contable, que en los procesos civiles son muy comunes y en gran medida definitivas.

### **Recaudación de pruebas**

Ya en el trabajo de campo, el contador puede ser contratado para que realice directamente actividades dirigidas a la recaudación de documentación destinada a sustentar la posición de una parte o a contradecir la de su opositor, dependiendo de si es contratado por el demandante o por el demandado., explicando esto, Ayala, H. (2003) expone:

El campo de acción y las actividades que se van a desarrollar son similares a las mencionadas para los casos en que actúa como asesor, pero en este evento no se limita a indicar el enfoque o la característica de la prueba, sino que tiene que realizar todas las labores necesarias para identificarla y sustentarla con los documentos idóneos que serán aportados al proceso. (p.57).

De esta manera, el contador, como experto contables, es el más indicado al momento de decidir dónde buscar evidencia, la cual será usada para contradecir al opositor.

### **Testigo experto**

Cuando se trata de definir asuntos técnico-contables ante un juzgado, un contador público puede ser llamado para actuar como testigo experto. Así, Ayala, H. (2003) dice:

El contador puede ser requerido para testificar sobre hechos que son de su conocimiento o en los cuales ha tenido participación, así como para colaborar en la interpretación de evidencia escrita o para tratar de obtener esa evidencia de otros testigos. (p.57)

Como experto en el lenguaje contable y en su interpretación, un contador puede actuar como intérprete ante un juez, para explicar lo que significan y quieren expresar las pruebas, de esta manera el contador de una organización puede actuar como tal y este conocimiento le permite crecer en el campo.

### **Contaduría investigativa**

Con el objeto de obtener evidencia para determinar la existencia de posible fraude y en especial la cuantía del mismo, el investigador actúa y dependiendo de la

importancia relativa procede o no a levantar un proceso judicial o lograr un acuerdo con el autor principal del delito. De esta manera, Así, Ayala, H. (2003) M. explica:

Dadas las características de los delitos económicos, la participación del contador es definitiva en la etapa previa, precisamente para realizar las investigaciones y los cálculos que le permitan determinar la existencia del delito y en lo posible su cuantía, de manera que la parte interesada tenga a mano elementos suficientes para decidir si los hechos y las circunstancias conocidas ameritan iniciar el proceso. (p.57)

El contador entonces, por su trabajo de procesar, mostrar y analizar siempre la información financiera de la empresa, es el protagonista ideal para detectar algún tipo de acto supuesto o sospechoso de fraude, lo cual lo coloca en el banquillo principal de los encargados de realizar y proponer la investigación.

Un tercer objetivo y aplicación:

### **Peritaje**

La actuación de los contadores como peritos cubre no solo los procesos ante la justicia ordinaria, en todas las ramas, sino los que se adelantan ante la justicia alternativa y los de naturaleza especial, como los procesos ante las autoridades tributarias.

De acuerdo a los puntos antes mencionados que explican el objeto de la auditoría forense se puede hacer referencia entonces a los campos de aplicación de la misma:

#### **Campos de aplicación**

La auditoría forense no solo está limitada a los hechos de corrupción administrativa, a su vez, el auditor forense está llamado a participar en actividades relacionada con:

- Investigaciones criminales
- Discrepancias entre socios o accionistas
- Siniestros asegurados
- Disputas conyugales
- Pérdidas económicas en los negocios

Respecto a esto, Cano, M. (2003) expresa:

la actitud de los contadores y auditores ha generado un gran giro, especialmente al comprender como su labor facilita el apoyo a las investigaciones judiciales; mediante evidencias contables se pueden comprobar fraudes, delitos económicos, concordatos, siniestros y aclarar las diferentes disputas legales. (P.156)

Para poder incursionar y en el ámbito forense, el profesional debe prepararse en la obtención de conocimientos diversos que le van a otorgar una serie de características que lo definirán como especialista. Así, la auditoría forense debe combinar diversas áreas entre las cuales se pueden nombrar:

- Investigación
- Análisis de información
- Técnica criminalística
- Recopilación de pruebas y evidencias legales
- Declaraciones, testimonios certificados y juramentados
- Preparación y habilitación de pruebas para presentar ante la corte civil o criminal.

El auditor participa para evitar o investigar algunos tipos de fraudes en la administración pública, algunos de estos son: conflictos de interés, nepotismo, gratificaciones, estados falsificados, omisiones, favoritismo, reclamaciones fraudulentas, falsificaciones, comisiones clandestinas, malversación de fondos, conspiración, prevaricato, peculado, cohecho, soborno, sustitución, desfalco, personificación, extorsión, etc.

Cano, M. (2003) expone:

La corrupción y el soborno son males que no afectan sólo al sector público. También las organizaciones privadas son frecuentemente víctimas de empleados infieles que no mantienen una conducta íntegra. En muchos de los casos, las organizaciones tienden a focalizar sus esfuerzos en la detección e investigación y no asignan recursos suficientes a la prevención; ello resulta más costoso y menos efectivo. (p.160).

De acuerdo a ello se puede decir que uno de los campos de acción de la auditoría forense en el sector público, en todo lo referente a las investigaciones por lavado de activos o por legitimación de capitales. Pero también en el sector privado, la sofisticación y velocidad que la globalización impone a los negocios, obliga a las compañías a prepararse con nuevos procedimientos y con la información adecuada para administrar los riesgos, utilizando para esto la auditoría forense, que dejó de ser una herramienta propia del sector público y comienza a ser utilizada para detectar situaciones de riesgo dentro del sector privado quien como se explicó anteriormente comienza a implantar procedimientos para auditar procesos tecnológicos entre otros.

### **Fases de auditoría forense**

Los auditores deben hacer pruebas de confirmación para detectar fraude utilizando los conceptos sobre escepticismo profesional. Estas pruebas deberán estar dirigidas

hacia áreas de alto riesgo, tales como las cuentas materiales en la información financiera que aparecen regularmente a lo largo del año, y las más importantes, entradas no rutinarias.

De acuerdo a esto Cano, M. (2003) expresa: “La técnica a aplicar consiste en hacer visitas inesperadas, solicitar confirmaciones escritas de los empleados y los clientes, y probar las cuentas que los auditores normalmente no prueban anualmente o que han considerado inmateriales o de bajo riesgo.” (P.160).

Esta auditoria especializada está siendo utilizada por organismos internacionales para combatir hechos fraudulentos, los crímenes de cuello blanco y en sí todo delito económico.

Según Mantilla, A. (2005) clasifica las fases de la siguiente manera:

***Fase 1. Planificación:*** En esta fase el auditor forense debe:

- Obtener un conocimiento general del caso investigado,
- Analizar todos los indicadores de fraude existentes,
- Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional).
- Esta evaluación, de realizarse, permitirá: a) detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude; b) obtener indicadores de fraudes (iniciales o adicionales); y, c) realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.
- Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoría forense (investigación).

- Definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de “ejecución del trabajo”, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación. Al planificar una auditoría forense debe tomarse el tiempo necesario, evitando extremos como la planificación exagerada o la improvisación.

***Fase 2. Trabajo de Campo:*** En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación. Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtiene resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente.

El uso de equipos multidisciplinarios (expertos: legales, informáticos, biólogos, grafólogos u otros) y del factor sorpresa son fundamentales. De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación. Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario. Muchas veces por excesiva lentitud los delincuentes se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros caso, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad, para sustentar al juez en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del delito financiero investigado.

El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo el debido proceso) y otras

relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daños morales o similares.

***Fase 3. Comunicación de Resultados:*** La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el auditor forense estime pertinente. Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos).

***Fase 4. Monitoreo del caso:*** Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del fraude la impunidad.

### **Planificación de una auditoria forense**

Se debe realizar una evaluación preliminar para planificar los recursos necesarios que se deben aplicar, de acuerdo a la solicitud realizada de alcance de la tarea a realizar y cronograma para el desarrollo de la misma.

Según Cano, M. (2003) comenzar la planeación puede comenzar desde:

Una referencia para el comienzo del desarrollo de un auditoria forense puede ser una denuncia formal o informal, oral o escrita y que obliga la ejecución de tareas forenses para la futura actuación judicial como consecuencia de una probable futura demanda, o puede ser derivada por alguno de

los ejecutivos de la organización en un comienzo debido al conocimiento o el resultado de una evaluación primaria del sistema de control interno de la organización. (P.161).

### **Metodología de investigación de la auditoría forense**

Iniciar un servicio de auditoría forense con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración de organizaciones, es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorías forenses Cano, M. (2003) considera adecuado el siguiente esquema:

- “1. Definición y reconocimiento del problema.
2. Recopilación de evidencias de fraude.
3. Evaluación de la evidencia recolectada.
4. Elaboración del informe final con los hallazgos.
5. Evaluación del riesgo forense.
6. Detección de fraude.
7. Evaluación del Sistema de Control Interno.” (P. 185)

El objetivo es el de señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindarán la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido: identificar y exponer el fraude. Estos pasos van a ser una guía a cumplir y sirven para la elaboración del plan inicial que permite iniciar el proceso forense. Respecto a ello, Cano, M. (2003) expresa:

La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y las Declaraciones sobre normas de auditoría (SAS), en cuanto a las etapas del proceso de auditoría (Planeación, Ejecución e

Informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo”. (P.205)

Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal.

En lo concerniente al establecimiento de áreas de riesgo, expresa Cano, M. (2003):

Se utiliza la evaluación del sistema de control interno, según el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Sin embargo, se toman algunas consideraciones que la Entidad Federal de Fiscalización (EFK) utiliza para la planeación de las fiscalizaciones. De igual manera, el término de "banderas rojas", utilizado por la Oficina del Auditor General de Canadá, hace referencia a los síntomas o indicadores de fraudes que se asocian con otros casos. (P. 206)

En lo concerniente al Control Financiero, Cano, M. (2003:6) indica: “se utiliza la práctica por ciclos transaccionales y el Control de Legalidad”.

El término "hallazgo" comenta Cano., M. (2003:6): “es entendido como las deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría y que hacen parte de los comentarios que el auditor redacta sobre los aspectos saltantes encontrados durante el proceso.”

De acuerdo a esto, el proceso de auditoria hace énfasis en la revisión del control interno, financiero y fiscal sin ser esto lo principal en la revisión y planificación.

## **1. Definición y reconocimientos del problema.**

Se debe determinar la existencia del problema y a la vez solicitar autorización para efectuar las investigaciones necesarias ya que esto involucra a mucha personas de la entidad y no solo a la directiva, de acuerdo a esto semana Cano, M. (2003):

Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de un posible fraude. Un indicio es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación del fraude. Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación del directorio de la organización ya que una auditoria de fraude es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha organización.(P. 208)

### ***1.1. Conocimiento de la entidad y su entorno***

Es de gran importancia para el proceso de auditoria, el previo conocimiento de la entidad auditada, a partir del análisis de la información que al respecto pueda existir en la base de datos. Lo anterior permite que se cumpla con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, así como la identificación de las actividades propias de la organización.

Respecto a ello indica Cano, M (2003):

El primer paso para conocer una entidad es comprender el medio en el cual se debe mover, es decir, el entorno. El "quehacer" de toda organización se encuentra limitado por

una serie de factores que de manera directa o indirecta, inciden en sus resultados, en las metas que debe trazarse, e incluso en su desarrollo o sobre vivencia. (p. 209)

***a. -El entorno de la Entidad***

Cano, M. (2003) indica que algunos factores externos que deben ser considerados por el auditor, para entender el comportamiento de las organizaciones, son: “Sector económico al cual pertenece, leyes y normatividad que le rigen, leyes y normatividad en curso, localización, proveedores de materia prima, productos y servicios, clientes, estabilidad de la industria, acciones legales en contra” (p.209)

Con el fin de identificar áreas de la organización susceptibles al fraude e irregularidades, se hace fundamental conocer el medio en el cual se desarrolla, el día a día de la organización y que se pueden prestar a prácticas inadecuadas por parte del personal de la entidad, entre ellas indica Cano, M. (2003):

La negociación de los contratos con el fin de favorecer a amigos, familiares o conocidos. Soborno para la obtención privilegiada de servicios, licencias, entre otros. Dar información privilegiada. Pérdida, sustracción o daño a bienes del Estado cuando hay conocimiento de liquidaciones o cierres del ente. Errores cometidos a propósito y que obligan a la organización a cancelar demandas o verse inmersa en procesos legales. (p. 210)

Todo esto para poder conocer el entorno de la organización.

***b.-La Entidad en su interior***

Una vez conocido el medio en el cual se mueve la organización, se hace necesario reconocer las actividades principales de la organización y las áreas en las cuales se

desarrolla, así como, la situación económica y financiera de la misma, el personal que labora y los procedimientos en general.

Cano, M. (2003:210) indica que con el fin de determinar las principales áreas de actividad funcional, el auditor debe considerar aspectos tales como: “Naturaleza del negocio, presupuesto por áreas (Inversión-Gastos), personal asignado por áreas, niveles de contratación, manuales de procedimientos y de funciones, estructura orgánica, misión-visión, reglamentos internos, planes, programas y proyectos.”

Algunos factores internos que el auditor debe tener en cuenta, a fin de establecer deficiencias o puntos vulnerables en la entidad, son según Cano. M. (2003:211): “Ciclos transaccionales, poder del sindicato, utilización, adquisición y disposición de los bienes y activos, métodos de archivo, sistematización y base de datos, sistemas de recaudación de ingresos, actitudes y valores de los funcionarios.”

Cuando el auditor conoce la entidad, establece las áreas de actividad en las cuales puede florecer el fraude, asimismo determina el campo de aplicación e incluso cuenta con elementos que le permitan definir o modificar el equipo de auditoria.

De acuerdo a esto, Cano, M. (2003:212) expresa: “Algunas prácticas irregulares que se pueden presentar son: Negociaciones irregulares entre líderes del gobierno y los sindicatos, excesiva concentración de poderes en manos de pocos funcionarios, pérdidas de inventarios, negligencias, adquisición de bienes innecesarios, asientos contables inusuales, conflicto de intereses”.

## **2. Recopilación de evidencias de fraude.**

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si

el fraude ha tenido lugar, todo con el fin de identificar el o los sujetos que han cometido el delito, cuándo, cómo y por qué efectuaron el acto delictivo. De manera resumida el autor Cano, M. (2003:212) “Las evidencias son recogidas para determinar Quién, Qué, Cuándo, Dónde, Por qué, Cuánto y Cómo se ha cometido el fraude”.

### **3. Evaluación de la evidencia recolectada**

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias.

#### **3.1 *Obtención de evidencia probatoria y confiable***

Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, Cano, M. (2003:214) indica: “los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información «interna» proveída por partes interesadas. El auditor debe permanecer independiente y objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos”.

Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que correspondan. Sin embargo, los equipos auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejan la evidencia apropiadamente. Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda, de ser posible deben armar un expediente que sirva como tal ante las autoridades legales frente a un tribunal.

### ***3.2-Tipos principales de evidencia***

Según Cano, M. (2003:214): “existe varias formas de clasificar la evidencia y todos son de gran importancia”.

De acuerdo a ello la podemos clasificar de la siguiente forma:

#### **Clasificación A**

##### ***a.1-Testimonial y documental***

El equipo auditor debe ser el primero en acceder a documentos importantes. Deben hacerse fotocopias de la documentación anotando el funcionario responsable por los originales.

##### ***a.2- Evidencia por computadora***

Recolectar evidencia por computadora requiere una cuidadosa planeación y ejecución. Si los funcionarios a cargo de las computadoras están inmiscuidos en las irregularidades, es posible que oculten o destruyan la evidencia tan pronto como estén advertidos que se efectuará una investigación. Cano, M. (2003:214) indica: “Al toque de un botón toda la evidencia puede desaparecer es por eso que requiere la mayor rapidez en su ejecución”.

La evidencia debe respaldar los hallazgos de la auditoria, por ello se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles. La suficiencia hace referencia al volumen o cantidad de la misma.

Cuando la evidencia permite que cualquier persona pueda llegar a las mismas conclusiones expuestas por el auditor, se determina que es competente y cumple con los requisitos de veracidad que se da al ser ésta adecuada y convincente.

La pertinencia de la evidencia está relacionada con su validez, relevancia y relatividad con el hallazgo. Por esta razón, los papeles de trabajo acumulados tienen una relación directa con el mismo y las recomendaciones presentadas.

La diferencia entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal estriba en que la primera puede conllevar a procesos judiciales y, por lo tanto, se encontrará sujeta a las disposiciones legales. La evidencia recogida por el abogado está destinada a determinar si se recomienda transferir el caso a las entidades reguladoras y con ello se iniciará el procesamiento que implique la falta.

## **Clasificación B**

Cano, M. (2003:215) expresa: “la evidencia puede clasificarse en: Evidencia física, testimonial, documental y analítica”. Entonces:

### ***b.1. La evidencia física***

Se obtiene cuando el auditor realiza una inspección u observación directa de las actividades ejecutadas, de los registros o de hechos.

### ***b.2 La evidencia testimonial***

Es la información obtenida mediante cartas, entrevistas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones. Estos resultados deben figurar en los papeles de trabajo.

Cuando se trata de indagaciones es importante que los resultados de las entrevistas sean firmados por los entrevistados.

### ***b.3 La evidencia documental***

Es la forma más común y consiste en contar con documentos que sustentan los hallazgos y que pueden clasificarse según su procedencia, en externos (se originan fuera de la entidad) e internos (se originan en la entidad misma).

### ***b.4 La evidencia analítica***

Se obtiene al verificar o analizar la información que es suministrada por la entidad a través de informes, o listados computarizados, leyes y reglamentaciones. Según Cano, M. (2003:216): “Lo importante de la evidencia es que se encuentre debidamente sustentada y comprobada; por ello, el auditor deberá registrarlos en los respectivos papeles de trabajo que deben ser elaborados conservando los criterios de orden y legibilidad”.

## **Clasificación C**

Esta evidencia, se diferencia de la prueba dado que esta última es el resultado o el efecto de aquélla. Se le clasifica como directa y circunstancial.

### ***c.1 Evidencia directa***

Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de los sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera de la Corte (tribunal).

### ***c.2. Evidencia circunstancial***

Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. Las cortes (tribunales) la reconocen como un medio legítimo de prueba. Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros tienden a establecer la existencia del principal o hecho último. En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

Tanto la evidencia directa y circunstancial tienen que ser , materiales, competentes y de admisibilidad limitada.

También merecen especial atención la evidencia documental y la evidencia secundaria.

### ***c.3 Evidencia documentaria***

Es aquella que está contenida por escrito y en documentos diferenciándola claramente de la evidencia oral. Cano, M. (2003:225) expresa: “La mejor regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo”. Esta evidencia tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero estos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba. El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen, se debe obtener la validación de fuente original para comprobar que la misma sea real y no sea un documento falso. En caso de documentos que no posean original, este es la propia evidencia del fraude.

#### ***c.4. Evidencia secundaria***

Cano, M. (2003:225) la define como “toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia”. Este es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada como (fotografías, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, gráficas, cronogramas, resúmenes, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc), de hecho, tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar, deben poder ser leídas de manera clara y que las mismas puedan ser complemento claro de la evidencia principal.

#### **4. Elaboración del Informe Final con los hallazgos.**

El informe de fraude normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única sustentatoria de la investigación realizada, es de tal importancia puesto demandas judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado. Según Cano, M. (2003:219): “Para la elaboración de un buen informe de fraude debemos tener en cuenta que el mismo debe ser: preciso, oportuno, exhaustivo, imparcial, claro, relevante, completo”.

##### ***4.1. Comunicación de los Hallazgos a Instancias Pertinentes***

Es obligación del auditor no sólo detectar los hallazgos, sino presentarlos con la debida oportunidad y soporte. Lo anterior implica que luego de realizar los exámenes pertinentes y validar los hallazgos, también deberá tramitarlos.

Cano, M. (2003) indica:

El actual divorcio que existe entre la labor de auditoria y la del investigador hace que se generen mecanismos anexos tendientes a cerrar esta brecha, por eso es necesario que el auditor, consciente de la importancia de su labor, prepare el material probatorio, de manera que el traslado del hallazgo sea más específico y de valoración por parte del investigador, al encontrar suficiencia en la documentación referida. (p.224)

El informe que prepara el auditor debe asimismo contar con las normas mínimas de redacción, de manera que sea claro y entendiéndole para la comunidad en general, la aceptación de las conclusiones y recomendaciones que presenta el auditor, por parte de la entidad, hacen parte de la constante comunicación que éste debe tener con la administración o gerencia del ente auditado.

El auditor debe tener en cuenta los pasos a considerar en el desarrollo de los hallazgos, la identificación de los asuntos legales y la importancia de comunicar con la debida oportunidad y claridad los resultados del proceso de auditoria.

## **5. Evaluación del riesgo forense**

El auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar según Cano, M. (2003) lo siguiente:

- Existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos.
- Visualización de debilidades del diseño de sistemas de administración.
- Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoria suficiente y competente. (p. 222)

### ***5.1 Establecimiento de áreas de riesgo***

Una vez que han sido identificadas las áreas, éstas deben ser priorizadas a fin de considerar su vulnerabilidad, para lo cual se puede utilizar en cierta medida el análisis sistemático de que permite puntualizar las auditorias en áreas establecidas como de mayor riesgo, las cuales se compensan al ser comparadas frente al sistema de Control Interno, que permite determinar hasta que medida el sistema compensa o contrarresta las amenazas de fraude.

Explica Cano, M. (2003:222) “Para realizar este diagnóstico, el auditor consultará documentación referente, como son los informes de auditorias anteriores del revisor fiscal, de auditorias externas, de otros entes de control, denuncias y quejas, así como los procesos que se adelanten contra la institución”.

### ***5.2 Análisis de riesgos***

El análisis sistemático de riesgos es un enfoque estructurado que ayuda al auditor y, por consiguiente, a la administración a tomar decisiones fundamentadas. Lo básico es contar con una matriz donde se puedan resumir los resultados de la evaluación inicial.

Al respecto indica Cano, M. (2003):

El primer criterio es tener en cuenta los sectores de examen que hacen alusión a las tareas específicas que son llevadas a cabo en la Entidad o en una unidad orgánica. En la matriz éstas ocupan las filas. Luego, se establecen los criterios de evaluación, los que pueden ser numerosos, entre ellos se presentan: sistema de control interno, complejidad de las tareas, ponderación financiera, modificaciones y observaciones. (p. 223)

Los criterios principales se subdividen en Criterios Parciales. A los cuales se pueden asignar valores de ponderación con el objeto de evaluar la información obtenida:

3 = Ponderación alta,

2 = Ponderación media,

1 = Ponderación baja o niveles de Evaluación:

Bajo = buen grado de cumplimiento

Medio = Grado de cumplimiento suficiente.

Alto = Grado de cumplimiento deficiente.

## **6 Detección de fraude**

El auditor busca la evidencia de auditoria suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error que tenga efecto material en los estados financieros o que de haberse producido, el efecto del fraude se refleja adecuadamente en los estados financieros o que el error ha sido corregido.

Al respecto Cano, M. (2003:229) expresa: “La probabilidad de detectar errores es, por lo general, mayor que la detectar fraudes, puesto que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia”.

### **6.1 Indicadores o Indicios de Fraude (“Banderas Rojas”)**

Uno de los factores clave para que la actividad del auditor sea exitosa es el desarrollar la habilidad de distinguir situaciones anómalas, extrañas, inusuales, fuera de lugar, que despierten la sospecha del auditor. En ese momento el auditor habrá detectado una "bandera roja". Los auditores deben tener conciencia de ellas, conocerlas y saber cómo detectarlas.

Cano (2003) indica que se puede caracterizar las banderas rojas de la siguiente forma:

- No necesariamente deben ser significativas, es sólo una alerta que se plantea el auditor ante una situación que percibe extraña o fuera de lugar, pero la acumulación de varias pequeñas "banderas rojas" podría sí estar indicando la presencia de irregularidades.
- No establecen la existencia de irregularidades por sí mismas, pero constituyen un alerta para el auditor.
- No se deben descartar situaciones por parecer demasiado obvias.
- Cuando se busquen explicaciones para las banderas rojas, el auditor debe comenzar por las más simples, ya que muchas veces la irregularidad se encubre en el terreno de lo obvio.

Cano, M. (2003) establece una clasificación de "banderas rojas" de la siguiente manera:

Documentales, Son aquellas que encontramos en documentos, contratos, facturas, correspondencias, etc.  
Personales: Son aquellas que podemos distinguir respecto de las personas que pueden traducirse en actitudes o comportamientos extraños o inusuales.  
Del proceso: Son banderas rojas que se dan en los procedimientos administrativos en los que se efectúan gastos.  
Conceptuales: Son aquellas banderas que necesitan del elemento racional para poder hallarlas, son las que no se derivan de la observación directa de los hechos sino que requieren de un proceso de razonamiento por parte del auditor. (p. 231)

Luego de valorar y obtener el grado de riesgo correspondiente, aquellos determinados como de "Alto Riesgo", el auditor complementa la matriz comentando los síntomas o indicadores en que puede haber fraude y que han sido asociados

anteriormente con otros casos. Las banderas rojas no significan necesariamente fraude, su presencia es una alerta, para el auditor, de la posible existencia de actividades irregulares.

La detección de fraudes e irregularidades puede afectar el normal desarrollo de la auditoria, y la facultad de identificar lo que está fuera de lugar dependerá de aspectos tales como el discernimiento del profesional, su experiencia, conocimientos e incluso su intuición. Por ello, debe estar alerta a algunos indicadores de fraude como son:

- Disminución de rentabilidad.
- Discrepancia en los registros contables.
- Variaciones excesivas a los presupuestos o contratos.
- Excesiva rotación de personal.
- Falta de comprobantes.
- Adquisiciones innecesarias.
- Directivos que desempeñan funciones de los subalternos.
- Falta de controles y de evidencia de la auditoria.

Este tipo de indicadores debe alertar al auditor sobre la probabilidad de fraude. Si la matriz señala alto riesgo y se presentan este tipo de banderas rojas, el profesional tendrá elementos de juicio suficientes para el enfoque que dará al proceso de auditoria.

## **7 Evaluación del Sistema de Control Interno.**

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización, la evaluación del sistema control interna ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas (que pueden ser de la misma organización o con terceros relacionados).

Asimismo, los procedimientos de evaluación estarán destinados a lograr una comprensión adecuada del sistema de control interno que mantenga sobre sus operaciones o sobre sus activos la empresa. Esta comprensión será necesaria para:

- Planificar la investigación.
- Verificar que el sistema de control interno opera de acuerdo a su diseño original.
- Establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación, en especial como garantía de la confiabilidad del material probatorio que proporciona y como fuente de dicho material.
- Comprobar la adecuada salvaguarda de activos y recursos de la organización.
- Verificar la oportuna y exacta información financiera económica emitida.
- Verificar la adhesión a las políticas de la empresa.
- Visualizar el debido cumplimiento de las regulaciones locales y el estricto cumplimiento de la ley.

### **Bases Legales.**

La investigación se encuentra inmersa en un conjunto de leyes y normas aplicadas en Venezuela, en este sentido las mismas son:

- **Constitución de la Republica Venezolana de Venezuela:**

Como sabemos las actividades del Estado se rigen por el principio de Legalidad, sobre el cual descansa la actuación del mismo y que está expresamente contenida en los principios fundamentales que rigen nuestra Constitución, específicamente en el artículo 7 que textualmente establece: “Artículo 7. La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder

Público están sujetos a esta Constitución“; principio este, de vital importancia que legitima la actuación del Estado y que su inobservancia dismantelaría la arquitectura jurídica del Estado, Así mismo, la Constitución Bolivariana de Venezuela crea un órgano de rango constitucional encargado de controlar, vigilar y fiscalizar la actuación del estado, mediante procedimientos legalmente establecidos tales como las Auditoria, las inspecciones y otras revisiones fiscales que orientan y aseguran la actuación legal del órgano de control, en este sentido nos estamos refiriendo a la Contraloría General de la República que como órgano del Poder Público Nacional garantiza que la función pública se realice sobre principios constitucionales y legales bajo la estricta supervisión del órgano antes identificado. Como es de observarse la Contraloría General de la República surge como un ente integrado al denominado Poder Ciudadano que conjuntamente con la Fiscalía General de la República y la Defensoría del Pueblo constituyen lo que se ha denominado el Consejo Moral Republicano que tiene como atribución fundamental prevenir, investigar y sancionar los hechos que atentan contra la ética pública y la moral administrativa, tal como lo expresa en forma textual la Constitución Bolivariana de Venezuela en los Artículos 273 primer párrafo: “ El Poder Ciudadano se ejerce por el Consejo Moral Republicano integrado por el Defensor o Defensora del Pueblo, el Fiscal o la Fiscal General y el Contralor o Contralora General de la República.

- **Código Orgánico Procesal Penal :** En el Título II, donde se establecen los delitos como el peculado por sustracción de dinero u otros objetos, de la concusión por abuso de sus funciones, constriña a una persona, corrupción de funcionarios por cuenta propia o ajena; fraudes cometidos en el comercio y las industrias, los casos previstos en el código de comercio u otras leyes especiales.

- **Código de ética del Contador Publico**

El que se refiere a la obligación moral y profesional que tiene de informar veraz e importunamente a los acreedores que leerán sus informes, por lo que se obliga a rendir un dictamen sin importar las circunstancias, pues si realizo el trabajo de auditoria y hubo problemas que no se solucionaron a su satisfacción deberá indicarlos claramente y medir el efecto que esto tengan según su opinión.

- **Normativa para le Prevención de Legitimación de Capitales:** La Superintendencia de se rige por una nueva normativa de prevención de legitimación de capitales, todo esto con el fin de controlar el mercado de capitales y prevenir el lavado de dinero entre otros.
- **Ley contra ilícitos cambiarios:** Donde se establecen normas para la adquisición y venta de divisas en el país tanto para personas naturales como jurídicas, con esta una seria de normas y regulaciones que rigen en Venezuela el mercado cambiario como SICAD y SIMADI.

### **Definición de Términos**

**Auditoría Forense:** Es una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces conceptos y opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal.

**Auditor Forense:** Son investigadores privados y públicos en el mundo de los negocios y gubernamental, utilizando herramientas investigativas para conducir la búsqueda a través de los ingresos y cuentas corrientes de las compañías y con el sector público a través de auditorías, de delito de corrupción, malversación de fondos, conflictos entre socios. Su habilidad va a estar basada en responder inmediatamente y comunicar de manera clara y concisa la información financiera ante la corte. Ellos están preparados para mirar números y determinar la situación real del negocio.

**Delito:** Es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. La palabra delito proviene del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, apartarse del sendero señalado por la ley.

**Documento:** Es un objeto que contiene dentro de si una manifestación del pensamiento que debe representar un hecho, el documento tiene naturaleza representativa. En los documentos es de mayor importancia establecer su autenticidad, es decir, la certeza de la autoría del documento y de la veracidad de su contenido. El valor probatorio de los documentos varía y se los asigna la ley, por lo que surgen distintos tipos de documentos, los llamados documentos auténticos; denominados así porque son autorizados por funcionarios a las cuales la ley les otorga la facultad de dar fe, que es la facultad de conferir autenticidad.

**Experto:** Es aquel designado por un juez o tribunal para que emita informe sobre los puntos litigiosos de un proceso que requieran un especial conocimiento.

**Evidencia:** Pruebas que respaldan el contenido del informe del auditor y que son obtenidos a través de los diversos medios empleados en el proceso de auditoría.

**Control Interno:** Son los procedimientos que adopta una entidad para salvaguardar sus activos, asegurar la exactitud en los registros contables y cumplir con las normas y políticas de la institución.

**Forense:** Pertenece al foro al derecho o a la administración de justicia.

**Fraude:** Engaño, inexactitud, consistente, abuso de confianza, que produce o prepara un daño, generalmente material.

**Hallazgo:** Es la recopilación de información específica sobre una operación, actividad, organización, condición u otro asunto que se haya analizado y evaluado y que se considera de interés o utilidad para los funcionarios del organismo.

**Informe:** Comunica a las autoridades pertinentes los resultados de la auditoría. Los requisitos para la preparación del informe son claridad y simplicidad, importancia del contenido, respaldo adecuado, razonabilidad, objetividad entre otros.

**Hotelería:** es el nombre genérico de las actividades económicas consistentes en la prestación de servicios ligados al alojamiento y la alimentación esporádicos, muy usualmente ligados al turismo.

**Sector Hotelero:** comprende todos aquellos establecimientos que se dedican profesional y habitualmente a proporcionar alojamiento a las personas, mediante precio, con o sin servicios de carácter complementario.

## CAPITULO III

### MARCO METODOLOGICO

#### **El método.**

La presente investigación se desarrolló bajo el método científico de tipo inductivo, ya que emplea una serie de procedimientos orientados al estudio de la hipótesis a través de la descomposición y sistematización de la misma, partiendo de observaciones del fenómeno en particular para concluir en base a todo un universo.

De acuerdo a Smith, Rodríguez y Vilera (2002:50) “Método proviene etimológicamente de las palabras griegas *metá* y *odos*. *Metá* significa hacia y *odos* camino. La estructura de la palabra significa el camino a seguir”

Por otra parte, Ander, (citado por Smith, Rodríguez y Vilera, 2002 ) define método como “el camino a seguir mediante una serie de operaciones, reglas y procedimientos fijados de antemano de manera voluntarias y reflexiva, para alcanzar un determinado fin que puede ser material o conceptual”

Señalan Smith, Rodríguez y Vilera (2002:51) que: “La forma de conocer propia de la ciencia es el método científico, cuyas características esenciales lo definen por su carácter factico, objetivo, critico, inductivo, deductivo, problemático-hipotético, auto lógico y con posibilidad de trascender los hechos”.

Méndez, (1998:131) define método inductivo de la siguiente manera: “Proceso de conocimientos que se inicia por la observación de fenómenos particulares con el propósito de llegar a conclusiones y premisas generales que pueden ser aplicadas a situaciones similares a la observada.”

De esta manera, la investigación aplicó método científico de forma inductiva ya que a partir del estudio y aplicación de técnicas a una muestra previamente seleccionada y de acuerdo al análisis de los resultados, se realizaron conclusiones que fueron aplicadas a todo el universo en general.

### **Tipo de investigación**

La investigación que se desarrolló es de campo, con carácter exploratorio y descriptivo, apoyada además en la investigación de tipo documental.

A partir de esto, Arias, (1997:48) define que investigación de campo “Consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar variable alguna”

De esta forma, la investigación obtuvo la información de forma directa en donde se encuentra, es decir, se tomaron los datos necesarios para el análisis directamente de los empleados de alta dirección y administrativos de los hoteles cinco estrellas del estado Aragua.

De igual manera, Arias, (1997:47) define que investigación de documental “es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos.”

Por otra parte, Smith, Rodríguez y Vilera (2002:39) expresan que “El propósito fundamental de la investigación documental es encontrar la gran diversidad de aportes teóricos, conceptuales y explicativos de hechos y fenómenos determinados”

De acuerdo a lo antes referido, se dice que la investigación que se realizó se apoya en la investigación documental ya que utiliza fuentes de datos originadas de

estudios anteriores que permitieron formar un conjunto de antecedentes y bases teóricas que facilitaron el estudio previo de conceptos, característica, posiciones y explicaciones sobre las variables objeto de estudio. Es así como toda información documental relacionada con la auditoria forense, procedimientos, técnicas, y la relación en su aplicación al sector hotelero se utilizó como bases teóricas a la investigación.

Además de lo anterior, la presente investigación se ubicó en un nivel exploratorio, ya que el tema en la forma como lo plantea en la investigación ha sido poco estudiado, pues no se encontraron investigaciones sobre auditoria forense en el sector hotelero. Así, Arias, (1997:46) menciona que: “Investigación exploratoria es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto poco conocido o estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto”.

Por ello, a pesar de existir estudios anteriores sobre la auditoria forense y estudios sobre la industria hotelera, no se encontraron estudios orientados a evaluar las técnicas utilizadas en auditoria forense para prevenir fraude en hotelería.

Por último, se dice que la investigación se ubica también en un nivel de tipo descriptiva ya que se realizó una descripción precisa del fenómeno estudiado, así, Smith, Rodríguez y Vilera (2002) señala:

Las investigaciones descriptivas reseñan las características de un fenómeno existente. Este tipo de estudio mide de manera independiente los conceptos o variables, aunque esté en capacidad de integrar las mediciones de cada una de las variables con propósito de determinar cómo es. (p.43).

Por esto, la investigación realizada, señala las técnicas aplicadas en la auditoria forense y el fraude en el sector hotelero en forma separada, a pesar de que las conclusiones finales serán relacionando cada una de las características:

procedimientos utilizados en la auditoria forense para prevenir y detectar fraude en el sector hotelero.

### **Técnicas e instrumentos de recolección de datos:**

#### **Técnicas:**

Arias, (1997) define las técnicas e instrumentos de la siguiente forma:

Las técnicas de recolección de datos son las distintas formas o maneras de obtener la información. Son ejemplos de técnicas, la encuesta en sus dos modalidades (entrevista o cuestionario), el análisis documental, análisis de contenidos, etc.

Los instrumentos son medios materiales que se emplean para recoger y almacenar la información. Ejemplo: fichas, formatos de cuestionario, guías de entrevista, lista de cotejo, grabadores escalas de actitudes u opinión (tipo likert), etc. (p.53).

En la investigación se utilizaron las siguientes técnicas:

- La encuesta, la cual se aplicó a través de dos cuestionarios, uno aplicado a los gerentes y contadores internos del hotel y personal de CICPC y el otro a los contadores externos de los hoteles de la muestra.
- Recopilación documental: análisis documental (Libros, revistas, trabajos de investigación).

Al respecto, Arias, (1997:78) señala que la encuesta es un “método o técnica que consiste en obtener información acerca de un grupo de individuos. Puede ser oral (entrevista) o escrita (cuestionario).”

El cuestionario es otro instrumento para la obtención de la información; Smith, Rodríguez y Vilera (2002:61) lo definen de la siguiente forma: “Es la recopilación de datos que se realizan de forma escrita por medio de preguntas abiertas, cerradas, dicotómicas, por rangos, de opinión múltiple, etc.” También existen diversos tipos de cuestionarios, al respecto, señalan, Rodríguez y Vilera (2002:61) “Existen distintos tipos de cuestionarios: el cuestionario simple, la entrevista y la escala sociométrica”

En la investigación, se utilizó como instrumentos de recolección, el cuestionario con preguntas de respuestas cerradas, dicotómicas, con las alternativas sí o no. “Es la modalidad de encuesta que se realiza de forma escrita mediante un instrumento o formato en papel contentivo de una serie de preguntas” Arias (2006:74)

Por último, otra técnica empleada en la investigación fue la recopilación documental la cual definen Smith, Rodríguez y Vilera (2002) así:

Se trata del acopio de los antecedentes relacionados con la investigación. Se realiza por la consulta de documentos escritos, sean formales o no, en los que se plasmó un acontecimiento que fue avalado por autores que realizaron una investigación previa. Ello permite un esfuerzo dirigido a observar información de datos e informes a partir de documentos escritos o no escritos, susceptibles de ser utilizados dentro de los propósitos de la investigación en concreto. (p.59).

## **Población y Muestra**

### **Población.**

Morales (1994:17) define población de la siguiente manera: “La población o universo se refiere al conjunto para el cual serán válidas las conclusiones que se

obtengan a los elementos o unidades (personas, instituciones o cosas) involucradas en la investigación”

Antes de definir la población, es importante enunciar nuevamente el tema objeto de estudio para comprender el universo en el que se desenvuelve:

Análisis de la auditoria forense y el fraude en el sector hotelero en el estado Aragua.

Bajo este enunciado, la población o universo de la presente investigación estuvo constituida por:

- 2 hoteles de categoría cinco estrellas en el estado Aragua.
- 1 Firmas de Auditores externos de los hoteles seleccionados.
- Personal de cuerpo de investigaciones científicas penales y criminalísticas del Estado Aragua (CICPC)

### **Muestra**

La muestra según el autor Morales, (1994:54) es un “subconjunto representativo de un universo o población”

De esta manera, la muestra en la investigación fue de tipo censal, no probabilística e intencional, así, la muestra estará conformada por el total de la población:

- Todo el personal a nivel de gerencia de administración y ventas y auditoria interna de los hoteles seleccionados, los mismos deben ser contadores o auditores en sus áreas, es decir, con el conocimiento de poder identificar un posible hecho fraudulento. En total fueron seis encuestados.

- Dos auditores externos en cada una de las compañías seleccionadas.
- Dos funcionarios de CICPC del Estado Aragua.

### **Validez y confiabilidad del instrumento**

Otro de los pasos para realizar una investigación científica es obtener una validez y confiabilidad del instrumento utilizado para la obtención de las conclusiones. Así, Pérez (1998:71) señala: “si el instrumento o instrumentos reúnen estos requisitos habrá cierta garantía de los resultados obtenidos en un determinado estudio y, por lo tanto, las conclusiones pueden ser creíbles y merecedoras de una mayor confianza”.

De esta manera, para validar los instrumentos a utilizar en las investigaciones se empleará el juicio de expertos en la materia objeto de estudio. Así, Smith, Rodríguez y Vilera (2002) citando a Aroca (1999) expresa:

el método que más se utiliza para estimar la validez de contenido es el denominado juicio de expertos, el cual consiste en seleccionar un número impar de (3 ó 5) jueces (personas expertos o muy conocedoras del problema o asunto que se investiga), quienes tienen la labor de leer, evaluar y corregir cada uno de los ítems del instrumento, so pretexto de que los mismos se adecuen directamente a cada uno de los objetivos de la investigación propuestos (p.72)

### **Confiabilidad**

La confiabilidad es otro requisito que debe poseer un instrumento. Al respecto expresan Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2000:235), que la confiabilidad se refiere "...al grado en que su aplicación repetida al mismo sujeto o objeto produce iguales resultados".

Por otra parte, Smith, Rodríguez y Vilera (2002:68) definen este concepto de la siguiente manera: “La confiabilidad se refiere al nivel de exactitud y consistencia de los resultados obtenidos al aplicar el instrumento por segunda vez en condiciones tan parecidas como sea posible”.

Siguiendo el mismo orden de ideas, el instrumento fue sometido al cálculo del coeficiente de confiabilidad Alfa Cronbach definido por Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2000):

Un coeficiente desarrollado por J. L. Cronbach requiere una sola administración del instrumento de medición y produce valores que oscilan entre 0 y 1. su ventaja reside en que no es necesario dividir en dos mitades a los ítems de instrumento de medición, simplemente se aplica la medición y se calcula el coeficiente. (p. 242).

$$\alpha = \frac{N}{\left( N-1 \right) \left( \frac{1 - \sum s^2 (Yi)}{s^2 x} \right)}$$

**Donde:**

N = Número de ítems

s<sup>2</sup> = Desviación estándar

x = Media

Yi = Ítems de la escala (p. 410)

Una vez aplicada la prueba se obtuvo como resultado un índice de 0.85; por ello se pudo deducir que el instrumento es confiable.

**Técnicas de análisis de la información**

Para el análisis de los datos se utilizará la estadística descriptiva, se agruparan los resultados y se mostraran a través de graficas y tablas lo cual permitirá la agrupación de los resultados y su análisis de forma cuantitativa para luego, a partir de ello llagar un análisis con resultados de forma cualitativa que permiten concluir sobre una población en general.

La técnica a utilizar será la agrupación, se agrupan las repuestas por categorías y luego proceder analizar.

De acuerdo a esto señalan Smith, Rodríguez y Vilera (2002):

Agrupación: consiste en un procedimiento que exige del investigador la síntesis para condensar todas las alternativas de respuestas emitidas por el colectivo objeto de estudio. Se agrupan las respuestas en atención a ciertos indicadores que reflejen claramente la intención de respuesta. Para este procedimiento se sugiere disponer en una lista todas las respuestas emitidas, luego agruparlas y para facilitar esta traza se puede asignar numeración a cada uno de los grupos de respuestas. (p.84).

### **Procedimiento de la investigación**

El procedimiento metodológico que se empleará para la elaboración de la investigación comprenderá las siguientes fases:

- **Fase I:** la recopilación, revisión y organización de fuentes de información documental referidas a la auditoria forense. Así, se elaboró el planteamiento del problema, se plasmaron los antecedentes y las bases teóricas de la investigación.

- **Fase II:** Luego de la elaboración del anteproyecto, se procederá a la elaboración del instrumento que se utilizará para la obtención de la información necesaria de la muestra y la validación del mismo para así pasar luego a la próxima fase.
- **Fase III:** en esta fase, se aplica el instrumento a la muestra (personal de gerencia y administración en hoteles), es decir, se aplican las entrevistas y los cuestionarios validados.
- **Fase IV:** análisis e interpretación de los resultados obtenidos una vez aplicado los instrumentos, se agruparan en gráficos, tablas para la obtención de datos cuantitativos y la elaboración de análisis cualitativos, todo esto para realizar la última fase.
- **Fase V:** la elaboración de las conclusiones pertinentes ala la investigación.

## **CAPÍTULO IV**

### **ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS**

A continuación se presentan los resultados obtenidos con la aplicación del instrumento de recolección de datos, destinado a analizar la auditoría forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua.

Para una mayor comprensión de los resultados, se elaboraron tablas en donde se especificaron las frecuencias de las respuestas obtenidas en cada uno de los ítems formulados. Asimismo, para la mejor visualización de los datos se construyeron gráficos circulares que muestran de manera más sencilla la frecuencia que indican las tablas.

Además, se elaboraron cuadros que relacionan los objetivos específicos con cada uno de los resultados de la aplicación de cada instrumento de recolección de datos, es decir, para el objetivo uno y dos existe un cuadro por cada uno que identifica de forma resumida las respuestas que arrojó la aplicación de ambos instrumentos. Finalmente se da cumplimiento al tercer objetivo con el análisis de los hallazgos aplicando bases teóricas a los resultados obtenidos.

Cabe destacar que, con el fin de proporcionar confiabilidad, objetividad y exactitud a la interpretación de cada respuesta, fueron utilizados los conceptos especificados en el marco teórico, los cuales corresponden al criterio de especialistas en el tema de auditoría forense para la detección y prevención de fraude y aspectos teóricos de la actividad del sector hotelero.

Los resultados obtenidos se indican a continuación:

## Resultados obtenidos por la aplicación de instrumento número 1.

A continuación se muestran los ítems correspondiente al cuestionario de recolección de datos número uno, el mismo fue aplicado a dos contadores ( uno de cada hotel) y a dos audiotres externos de las firmas de auditoría de los hoteles, en total a seis especialistas.

Todos los ítem de este instrumento fueron utilizados para dar cumplimiento al primer objetivo de la investigación el cual enuncia de la siguiente manera:

**“Diagnosticar la situación actual de los procedimientos de auditoria utilizados por el sector hotelero en el estado Aragua para la detección y prevención de fraude”.**

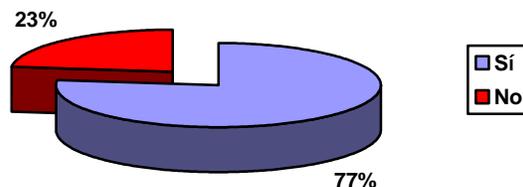
A continuación los ítems con sus tablas de frecuencias y gráficos:

**Ítem 1.** ¿Usted como Contador Público ha oído hablar de Auditoría Forense?

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	8	77
No	5	23
Total	13	100

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 1. Conocimiento sobre Auditoria Forense**



Fuente: Datos aportados por la Tabla 1

**Análisis:** Como se observa en la tabla y gráfica precedentes, el 77 por ciento de las personas consultadas contestó afirmativamente, mientras que el 23 por ciento lo hizo en forma negativa. Resultados evidencian que la mayoría de los contadores y auditores de los hoteles seleccionados, han escuchado hablar o conocen de alguna manera el tema de la auditoría forense, lo cual no significa que sean especialistas, pero sí aporta un grado mayor de objetividad al momento de efectuar una auditoría con el fin de detectar fraude.

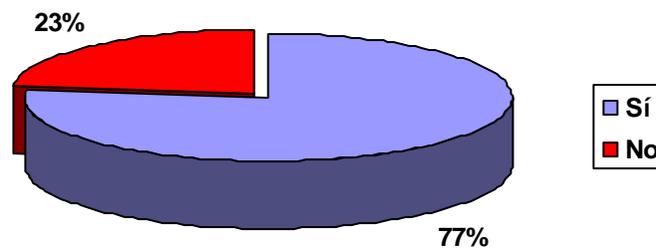
**Ítem 2.** Si su respuesta anterior es afirmativa; ¿Tiene algún conocimiento académico o estudio en el área forense que le permita actuar como perito forense en un proceso de auditoría?

**Tabla 2. Conocimientos académicos en auditoría Forense para actuar como perito**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	5	23
No	8	77
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 2. Conocimientos académicos en Auditoría Forense**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 2

**Análisis:** La mayoría de los auditores y contadores de la muestra seleccionada encuestados no son especialistas en auditoría forense. A pesar de que afirman que

conocen sobre el tema, reconocen que no han efectuado estudios que los certifiquen o los especialicen en el tema forense. De este 77 por ciento en respuestas afirmativas para este ítem se puede deducir que la falta de estudios especializados hace que no estén en las mejores condiciones para detectar fraude que un especialista en la materia, evidenciando que el auditor común en los hoteles no es un investigador de fraude especializado. Sin embargo una minoría, el 23 por ciento afirma que si está especializado en el área e incluso dentro de los comentarios indicaron que han participado en este tipos de auditorías en la administración publica y hasta nombraron los casos en los cuales participaron añadiendo un extra a su respuesta. De esta manera de deduce que a pesar de que la mayoría no es especialista, existe un pequeño grupo de profesionales expertos en la materia forense.

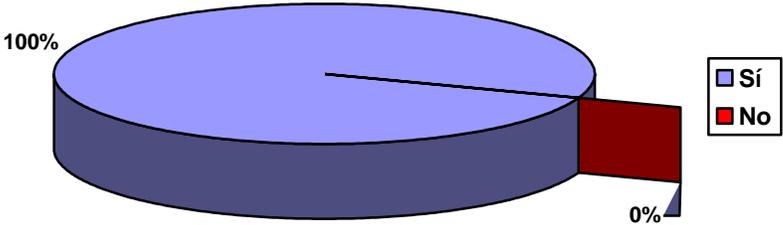
**Ítem 3.** ¿Está usted de acuerdo con que la Auditoria Forense puede ayudar en la detección de fraude en las organizaciones?

**Tabla 3. Auditoria Forense para detectar Fraude en las Organizaciones.**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	13	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 3. Auditoria Forense para detectar Fraude en las Organizaciones.**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 3

**Análisis:** Tal y como se observa en la tabla y gráfica precedentes, la totalidad de los auditores y contadores encuestados afirman estar de acuerdo en que la auditoría forense permite detectar el fraude en las organizaciones. Sin embargo, por las repuestas obtenidas en los graficas 1 y 2, no son ellos los especialistas en el área. Es decir, conocen sobre el tema y saben que esta es una herramienta para la detección del fraude pero no son especialistas del área, no se han preparado como peritos de fraude lo cual no les permite ser investigadores expertos del ámbito forense. Un comentario repetido ha sido que el fraude detectado ha sido en el sector público, incluso nombraron hoteles en el sector publico donde se había cometido fraude. De esta manera se evidencia la práctica forense en este sector de la hotelería.

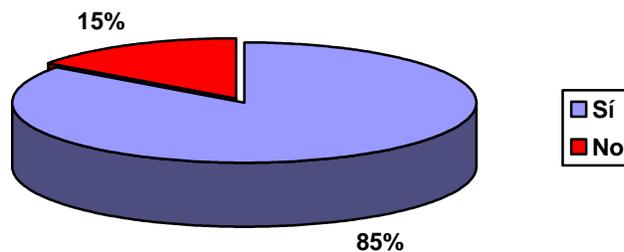
**Ítem 4.** ¿Elabora usted un plan que le permita definir el problema y establecer los procesos a seguir para la ejecución de la auditoría forense?

**Tabla 4. Establecimiento de planes para definir el problema y ejecutar la auditoría forense**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	11	85
No	2	15
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 3. Establecimiento de planes para definir el problema y ejecutar la auditoría**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 4

**Análisis:** La mayoría de los auditores y contadores encuestados, un ochenta y cinco por ciento, afirman que para la definición del problema y ejecución del proceso de auditoría establecen planes de acción y/o ejecución. La elaboración de estos planes permite establecer los pasos a seguir para delimitar el problema de estudio y establecer los pasos a seguir durante todo el proceso de auditoría.

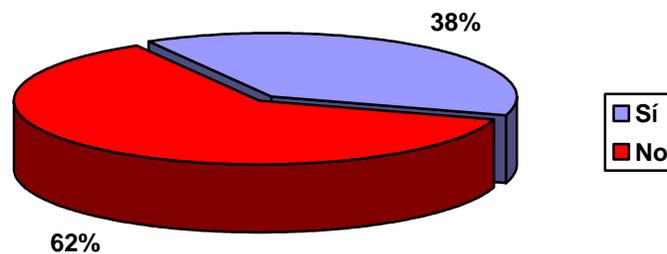
**Ítem 5.** ¿Considera usted que tiene información suficiente de cómo obtener evidencia para detectar delitos durante la revisión de los procesos de ventas y compras en el hotel?

**Tabla 5. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en proceso de compra y ventas**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	5	38
No	8	62
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 5. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 5

**Análisis:** El 65 por ciento de los auditores y contadores encuestados respondieron que carecen de conocimientos adecuados que les permita obtener las evidencias suficientes al momento de soportar un caso de fraude en el proceso de compra y ventas.

De esto, se puede decir, que es un resultado al hecho que son pocos los que tienen conocimientos académicos en materia forense y fraude. Sin embargo, el otro 38 por ciento afirman si poseer los conocimientos adecuados para la obtención de evidencia en casos de fraude en los procesos de ventas y compras, lo cual es de suma importancia al momento de la revisión debido a que se hace necesario saber el área a investigar y qué soportes solicitar para obtener evidencia. En algunas de las observaciones que colocaron los encuestas en el cuestionario fue que se hacen las pruebas de rutina en la facturación (ventas) y soportes de compras (facturas y contratos) y colocaron que de esta manera se puede obtener evidencia. Esta información es válida, sin embargo para la detección de fraude es necesario la rigurosidad en la revisión pues con la pruebas de rutina se han cometido fraude y no han sido detectados.

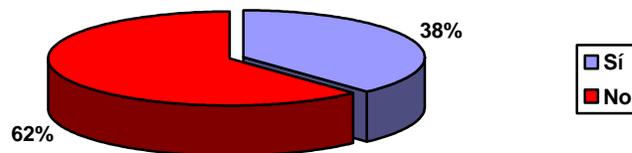
**Ítem 6.** ¿Considera usted que tiene información suficiente de cómo obtener evidencia para detectar delitos durante la revisión otros procesos administrativos y financieros distintos a los anteriores en el hotel?

**Tabla 6. Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en procesos administrativos y financieros diferentes al de compra y ventas**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	5	38
No	8	62
<b>Total</b>	13	100

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 6.** Conocimientos para obtener evidencias para la detección de delitos en procesos administrativos y financieros diferentes al de compra y ventas



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 6

**Análisis:** El 62 por ciento contestó de manera negativa, indicando que solo un 38 por ciento de los encuestados afirman poseer conocimientos para obtener evidencias necesarias en otros procesos distintos a los de compra y ventas. Los cuales podrían ser por ejemplo: transacciones entre compañías relacionadas, procesos de nómina entre otros. Lo importante es que se debe poseer el conocimiento suficiente y la curiosidad de un forense para indagar e ir directamente tras la evidencia que permita soportar el delito. Sin embargo, debido a que los auditores y contadores de los hoteles seleccionados no son especialistas en fraude se obtuvo un 65 por ciento de respuestas negativas a la pregunta.

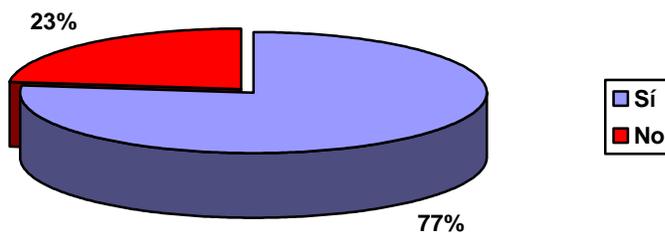
**Ítem 7.** ¿Los diferentes tipos de evidencias recolectadas son analizadas?

**Tabla 7. Análisis de la evidencia recolectada**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	10	77
No	3	23
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 7. Análisis de la evidencia recolectada**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 7

**Análisis:** el 77 de los encuestados indican que si analizan la evidencia recolectada, solo un 23 por ciento indico que no lo hacelo cual indica que al momento de conseguir

evidencias estas son procesadas y analizadas o discutidas antes de emitir juicios sobre ellas.

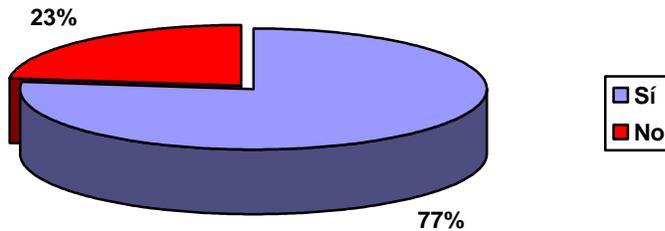
**Ítem 8.** ¿Emite usted algún tipos de dictamen o ingorme sobre la evidencia que recopila y analiza?

**Tabla 8. Emision de Informe o dictamen sobre la evidencia**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	10	77
No	3	23
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 8. Emision de Informe o dictamen sobre la evidencia**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 8

**Análisis:** el 77 de los encuestados indican que si plasman en documentos sus analisis sobre la evidencia, solo un 23 por ciento indico que no lo hace, sin embargo, se pudo evidenciar que de las respuestas negativas, colocaron observaciones comentando que los análisis lo dejan a los auditores para que los plasmen por escrito, lo cual es válido ya que se de los encuestados no todos fungen como auditores sino que son los contadores de la organización.

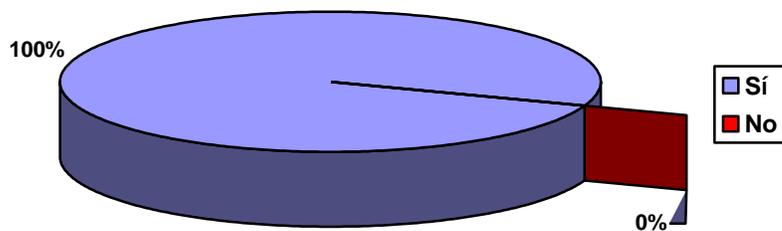
**Ítem 9.** ¿Cree usted que la falta de controles internos es un indicio de irregularidad en las organizaciones?

**Tabla 9. Falta de control interno como indicio de irregularidad**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	13	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 9. Falta de control interno como indicio de irregularidad**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 9

**Análisis:** Tal y como se observa en la tabla y gráfica precedentes, la totalidad de la muestra contestó que está de acuerdo con que la falta de controles internos en la organización es un indicio de la posibilidad de fraude, por lo cual si en los hoteles no existen manuales de control interno o si se evidencia la existencia pero no su cumplimiento, es un indicador de alerta para los auditores. Al momento de la auditoría forense, tanto en la planificación como en la última fase, se evalúan los controles internos para determinar en principio donde puede estar ocurriendo o ha ocurrido fraude y en final para describir como la falta de control en un área determinada pudo dar origen a la acción del hecho fraudulento.

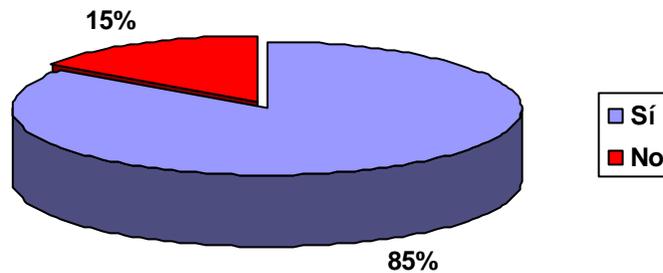
**Ítem 10.** Durante el proceso de auditoría, ¿Ha identificado dentro del hotel algunos procesos que sean de mayor riesgo a cometer fraude?

**Tabla 10. Identificación de procesos con mayor riesgo al fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	11	85
No	2	15
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Grafico 10. Identificación de procesos con mayor riesgo al fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 10

**Análisis:** el 85 por ciento de los auditores y contadores afirmaron que si han detectados áreas con mayor riesgo que otras dentro de las organizaciones, en contraste con un 15 por ciento que contestó que no. Lo cual nos lleva a concluir que existen áreas de mayor riesgo a las cuales se puede orientar la auditoría sin dejar de descuidar el resto. En los comentarios del cuestionario, las respuestas afirmativas indicaban que las áreas del Front Desk, es decir de recepción durante el proceso de ventas son las áreas de mayor riesgo. Esto puede ser debido a que es el lugar donde se reciben los depósitos y están allí donde llegan los correos electrónicos de las transferencias y depósitos efectuados por los clientes, además es allí donde se reciben los diferentes tipos de divisas de los huéspedes extranjeros.

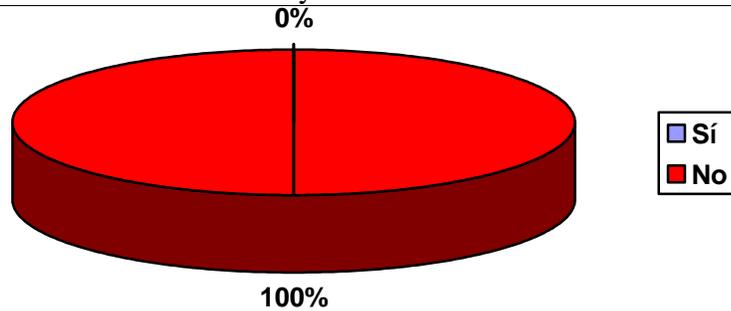
**Ítem 11.** ¿Alguna vez ha sido contratado para la revisión y detección de fraude en hoteles?

**Tabla 11. Revisión y auditoria de fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	0	0
No	13	100
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 10. Revisión y auditoria de fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 11

**Análisis:** el 100 por ciento encuestado contestó que no ha sido contratado para la revisión de fraude en el sector hotelero, además añadieron en los comentarios que no son especialistas en la materia forense pero a pesar de eso efectuaron comentarios indicando que han podido detectar fraude durante sus revisiones. Otros comentarios indican que en el sector hotelero no pero que si en otro tipo de empresas. Esto nos deja concluir que el sector hotelero no aplica auditoria forense para la detección de fraude y que a pesar de ello estos profesionales han detectado fraude durante sus revisiones de auditoría financiera pudiendo afirmar que existen actividades de control de fraude en hotelería.

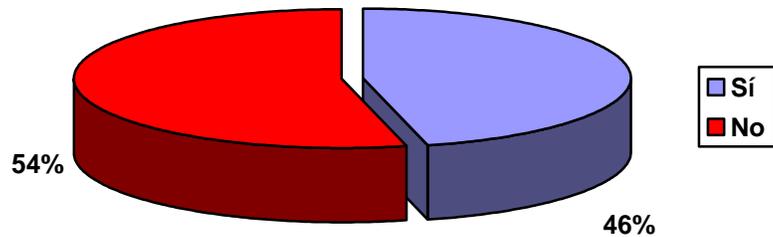
**Ítem 12.** ¿Durante la aplicación de su conocimiento que sobre Auditoría Forense ha demostrado delitos en los procesos operativos y administrativos en el hotel?

**Tabla 12. Detección de delitos durante el proceso de revisión en el hotel**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	4	46
No	6	54
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Grafica 12. Detección de delitos durante el proceso de revisión en el hotel**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 12

**Análisis:** La información obtenida indica que durante la revisión forense, se ha detectado fraude en un 46 por ciento, lo cual, a pesar de no ser la mayoría, confirma la existencia de fraude en los procesos financieros en el sector hotelero y represente un alto porcentaje al hablar de fraude. El 54 por ciento indica no haber detectado fraude en la aplicación de la auditoría forense. Es importante destacar que en este caso los auditores habían sido contratados para la detección de fraude a solicitud de la directiva. En estos casos se detectó fraude, lo cual afirma la existencia de este tipo de delitos n el sector hotelero a una medida de casi el 50 por ciento de los casos.

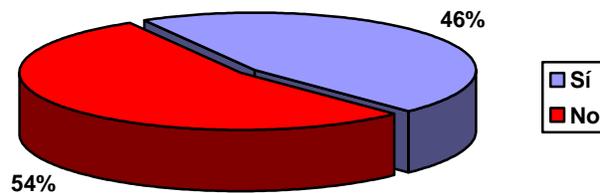
**Ítem 13.** Al momento de la revisión durante auditorías: ¿alguna vez ha trabajado bajo la premisa que pueda existir fraude en el área a revisar?

**Tabla 13. Revisión bajo la premisa de la existencia de fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	6	46
No	7	54
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 13. Revisión bajo la premisa de la existencia de fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 13

**Análisis:** Como se observa en la gráfica y tabla precedentes, el 55 por ciento contestó no mientras el 46 por ciento restante respondió si, evidenciándose que los auditores y contadores al momento de efectuar una auditoria, sin la certeza o indicación por parte de organización de la existencia o posibilidad de fraude, ellos mismos van predispuestos sobre la existencia de fraude solo en un 46 por ciento. Esto hace efectuar conclusiones de que el auditor o contador en su mayoría confía en la información suministrada por la organización algo que favorece la existencia o no detección de fraude. A pesar de esto, la diferencia entre ambas respuestas es muy poca. Esta poca diferencia entre ambas respuestas se puede justificar en el hecho que se ha detectado fraude en auditorias en los hoteles, por lo que no es extraño pensar que el auditor trabaje bajo la premisa que existe fraude a pesar que quizás, al finalizar sus revisiones no lo consiga.

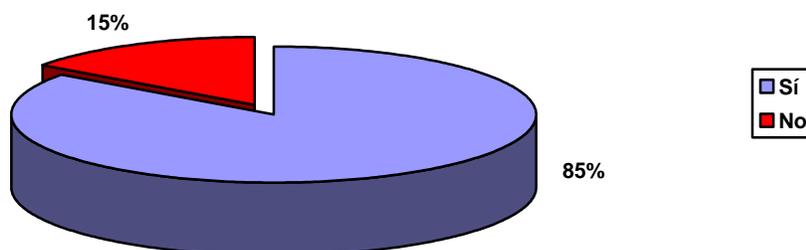
**Ítem 14.** Durante su revisión en las auditorías: ¿Usted conoce y toma en cuenta cada uno de los procedimientos y fases forenses para prevenir los delitos?

**Tabla 14. Aplicación de los procedimientos y fases forenses para prevenir delitos**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	2	15
No	11	85
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 14.** Aplicación de los procedimientos y fases forenses para prevenir delitos



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 14

**Análisis:** El 85 por ciento contestó afirmativamente, mientras que el 15 por ciento restante lo hizo en forma negativa. Es importante destacar que en los comentarios a cuestionario en este ítem se observó la salvedad en algunos casos que indican “solo cuando la auditoría es para prevenir y detectar fraude”. Al respecto se puede inferir que los auditores utilizan los procedimientos forenses para prevenir fraude, lo cual es importante para la prevención y detección oportuna y de gran beneficio para la organización. Sin embargo, es importante señalar que en muchos casos como el de las auditorías financieras rutinarias donde generalmente solo se evalúan los controles y procedimientos pero el fin no es la prevención ni detección de fraude los auditores no aplican los procedimientos forenses.

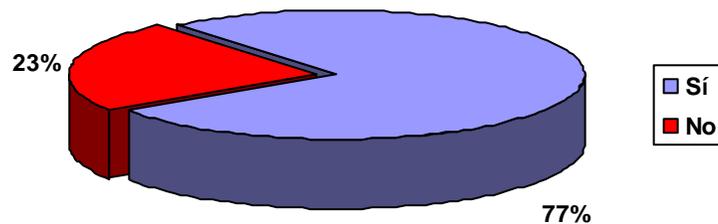
**Ítem 15.** ¿Usted ha detectado durante sus revisiones de control interno algún tipo de hecho fraudulento?

**Tabla 15. Detección de fraude durante la revisión del control interno**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	10	77
No	3	23
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 15. Detección de fraude durante la revisión del control interno**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 15

**Análisis:** El 77 por ciento de las personas encuestadas contestó sí y el 23 por ciento no. Evidenciándose de esta manera, tanto los auditores como los contadores de la muestra confirman que durante el proceso de revisión del control interno han podido detectar situaciones de fraude. El proceso de revisión del control interno es uno de los pasos forenses para la detección y esto comprueba que a pesar de las auditorías interinas, lo repetitivo de los procesos forenses es un arma para la detección de fraude, esto debido a que en este pueden existir debilidades o vacíos en la efectividad que son necesarios re plantear.

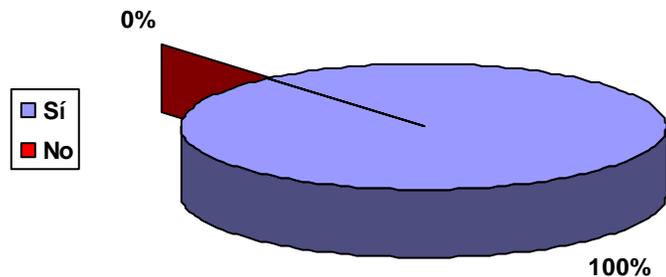
**Ítem 16.** ¿Evalúa usted el control interno establecido por la administración respecto a la detección y prevención de posibles delitos en los procesos operativos y administrativos?

**Tabla 16. Evaluación del control interno respecto a la prevención y detección de delitos en los procesos operativos y administrativos**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	13	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 16. Evaluación del control interno respecto a la prevención y detección de delitos en los procesos operativos y administrativos**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 16

**Análisis:** La totalidad de las respuestas fueron afirmativas. Esto indica que los auditores y contadores efectúan evaluaciones con el fin de revisar posibles fallas en el control inter que dejen espacio al fraude. A diferencia del ítem anterior, este ítem establece la evaluación del control interno en las posibles debilidades en procesos administrativos y operativos. De esta manera, al evaluar, se pueden identificar las fallas e ir directamente a la búsqueda de las evidencias y a su vez mejorar los controles para evitar casos fraudulentos futuros. Al momento de aplicar auditoría forense, la evaluación de control interno forma parte de una de las fases pues durante la planificación para identificar el fraude el control interno debe ser evaluado inicialmente con el fin identificar las áreas críticas de control.

## Resultados de la aplicación del cuestionario N° 2.

Este cuestionario se aplicó a los 4 contadores (2 Gerente de administración y 2 ventas) y 2 jefes de departamentos de auditoría y control interno y a 2 funcionarios del CICPC con el fin de indagar sobre la frecuencia de la evidencia de delitos y con el fin de saber si la experiencia de cada uno en el sector hotelero los ha llevado a detectar facientes situaciones de delito en cada uno de los hoteles de la muestra.

Los ítems del 1 al 16 son utilizados para dar cumplimiento a primer objetivo específico de la investigación y desde el ítem 17 al 22 cada ítem da respuesta al objetivo específico número dos.

A continuación se enuncia el objetivo específico número 1 seguidamente de las interrogantes de cada ítem con su tabla de frecuencia y gráfico:

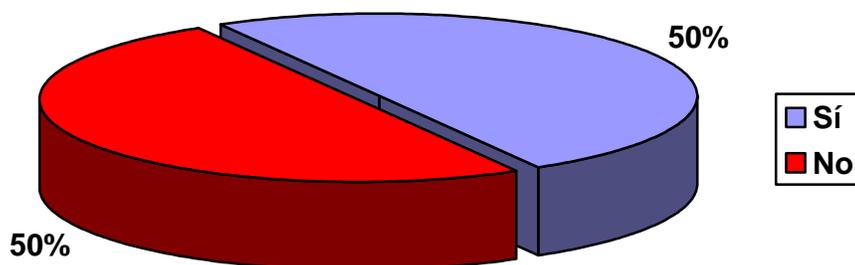
### **“Diagnosticar la situación actual de los procedimientos de auditoría utilizados por el sector hotelero en el estado Aragua para la detección y prevención de fraude”**

**Ítem 1.** ¿Por su experiencia en el área hotelera ha elaborado planes que le permitan identificar e investigar una posible situación de fraude?

<b>Alternativas</b>	<b>Frecuencia</b>	<b>Porcentaje (%)</b>
Sí	8	50
No	8	50
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 17.** Planes para identificar e investigar fraude



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 17

**Análisis:** Un 50 por ciento del personal encuesta afirma elaborar algún tipo de plan que le permita identificar o investigar posibles fraudes. Esto es positivo para la organización ya que existe una cultura de detección e investigación de fraude de parte de los responsables en los departamentos. In embargo, el otro 50 por ciento no efectúa este tipo de planificación. De igual manera esta respuesta permite concluir la existencia de fraude en algún momento de la vida de la organización y por ende, la existencia de planificación para detectar situaciones fraudulentas.

**Ítem 2.** ¿La recopilación de evidencia se planifica con el fin de obtener toda la necesaria según sea el caso?

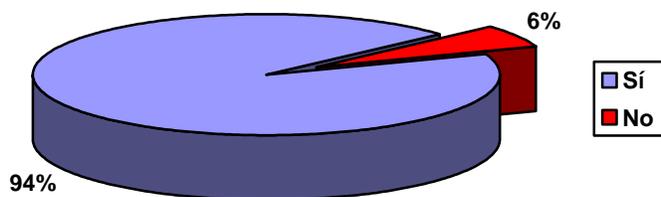
**Tabla 18. Planificación para la recolección de la evidencia**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	9%
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

A contunuacion se muestra en la siguiente página para unamayor comprensión, la gráfica que ilustra estos resultados:

**Gráfico 18. Planificación para la recolección de la evidencia**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 18

**Análisis:** El 94 por ciento contestó sí y el 6 por ciento no. Respuestas que reafirman que existe una planificación el cuento a la recolección y búsqueda de las evidencias que delatan el fraude.

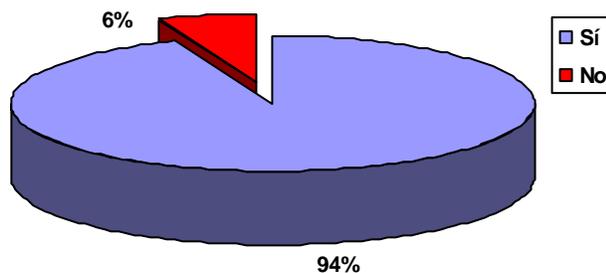
**Ítem 3.** ¿Las evidencias utilizadas para levantar la denuncia legal han sido de tipo documental?

**Tabla 19. Evidencia documental para levantar denuncia legal**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 19. Evidencia documental para levantar denuncia legal**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 19

**Análisis:** El 94 por ciento de los encuestados afirman que las evidencias de tipo documental son utilizadas como pruebas en la denuncias de tipo legal. La evidencia documental es una de los tantos tipos que pueden existir para soportar los casos de fraude.

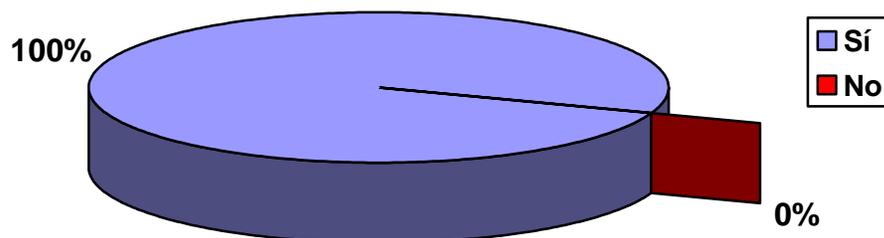
**Ítem 4.** ¿Las evidencias utilizadas para levantar la denuncia legal han sido también de tipo tecnológicas (videos, mail, archivos electrónicos, etc.)?

**Tabla 20. Evidencias tecnológicas para levantar la denuncia legal**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	16	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 20. Evidencia tecnológica para levantar denuncia legal**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 20

**Análisis:** la totalidad de las personas encuestadas afirman utilizar como evidencias medios tecnológicos como videos, mails, archivos electrónicos para ser utilizados en el proceso de levantamiento de la denuncia de tipo legal. Esto indica la importancia de la existencia de este tipo de soportes para ser utilizados como pruebas en el proceso de fraude.

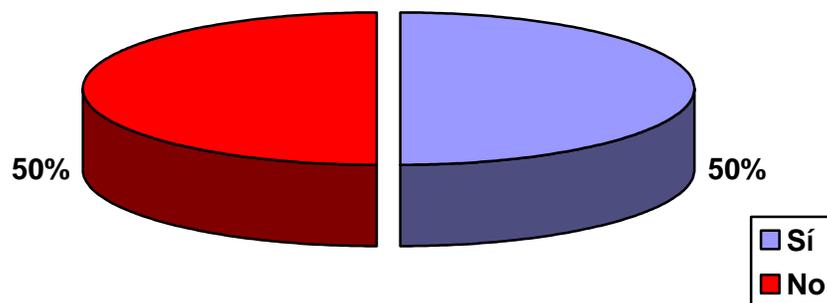
**Ítem 5.** ¿Cómo medida para la detección, existen políticas de denuncia anónimas dentro de la organización?

**Tabla 21. Existencia de políticas de denuncias anónimas**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	8	50
No	8	50
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 21. Existencia de políticas de denuncias anónimas**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 21

**Análisis:** La mitad de las repuestas, es decir, el 50 por ciento dicen que si existe en su organización políticas denuncias anónimas para la detección de fraude y el 50 por ciento restante dice que no. La contradicción en las repuestas no es tal. Se puede detectar que en uno de los hoteles existe la política y en el otro no. De esta manera que las organizaciones están implementando este tipo de políticas para prevenir y detectar fraude. La existencia de este tipo de políticas permite que la parte interesada comience las investigaciones o recolección de evidencia y levantamiento de la denuncia de manera casi inmediata a suceso de fraude sin necesidad de solicitar una auditoría forense. Además, permite prevenir pues el defraudador estará acosado por este tipo de denuncias y la existencia de complicidad será nula o mínima.

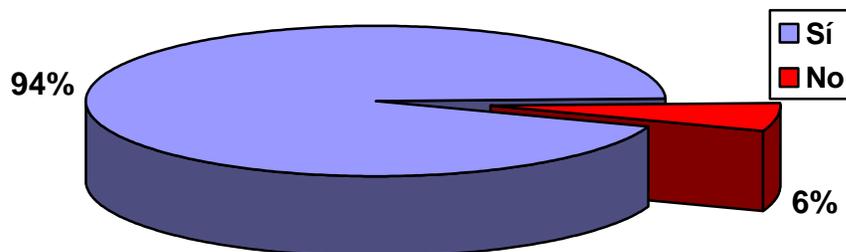
**Ítem 6** ¿Existe alguna limitante al momento de obtener evidencia?, si su respuesta es afirmativa por favor comente cual ha sido la limitante.

**Tabla 22. Limitante al momento de obtener evidencia**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 22. Limitante al momento de obtener evidencia**



Fuente: Datos aportados por la Tabla 22

**Análisis:** el 94 por ciento de los encuestados afirma tener limitantes al momento de recopilar la evidencia. Dentro de los comentarios se encuentra que no tienen acceso a las cámaras de seguridad y que deben esperar una orden de presidencia en algunos casos; otros comentaron que el personal tarda mucho en conseguir los documentos originales y que el proceso de buscarlos ellos mismos en la fuente directa: bancos u otros entes es un proceso largo. Una de las mayores limitantes es que para la recolección de evidencia se requiere de expertos en el área procesal penal y de investigación criminalística, por lo que llevar personal policial a la organización s señal de alerta para el defraudador, si se va a requerir este tipo de personal debe ser al momento exacto sin dejar que la evidencia se borrada. Otra limitante es el tiempo, si el

fraude se detectar mucho tiempo después de su comisión, la obtención de la evidencia puede ser complicada pues ya no está reciente y la misma pudo ser consumida y eliminada.

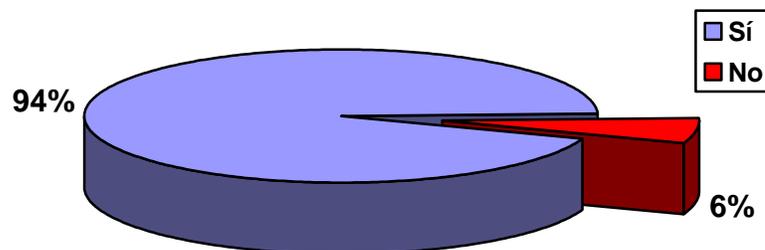
**Ítem 7.** ¿Obtenida la evidencia necesaria, usted efectúa algún estudio o análisis y deja por escrito las conclusiones sobre el resultado?

**Tabla 23. Análisis de la evidencia**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 23. Análisis de la evidencia**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 23

**Análisis:** el 94 por ciento afirma evaluar la evidencia recolectada. Esto es de gran importancia pues en la evaluación se describe con detalle que proceso no se cumplió y cómo fue que se llegó a la evidencia. Se evalúa la falla en los controles y se describe la forma como el defraudador cometió el delito. En la mayoría de los casos estas evaluaciones las hace un profesional del área específica de la evidencia dependiendo del caso: falsificación de firmas, contradicción en interrogatorios, transferencias bancarias electrónicas con claves que solo pocos la tienen, alteración de asientos contables. Para

todo ello existe un especialista distinto y es por eso que se apoyan en investigadores de los cuerpos policiales de investigaciones en la mayoría de los casos.

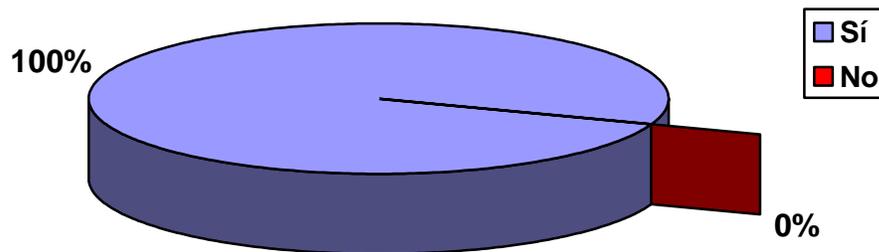
**Ítem 8.** ¿Los indicios de irregularidades se ubican en el personal de la institución?

**Tabla 24. Irregularidades desde el personal interno**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	16	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 24. Irregularidades desde el personal interno**



Fuente: Datos aportados por la Tabla 24

**Análisis:** La totalidad de las respuestas, es decir el 100 por ciento afirma que existe complicidad del personal interno de la organización. Es indica que el fraude comienza a planificarse por parte del personal que allí labora. Al momento de comenzar una auditoria se debe estudiar con detalle el estilo de vida del personal. Los estilos de vidas ostentosos y la adquisición de bienes de forma rápida e incluso viajes frecuentes y venta constante de divisas de parte de los empleados es motivo para indagar más aún si es el caso que estas posesiones no están acorde con los ingresos de empleado.

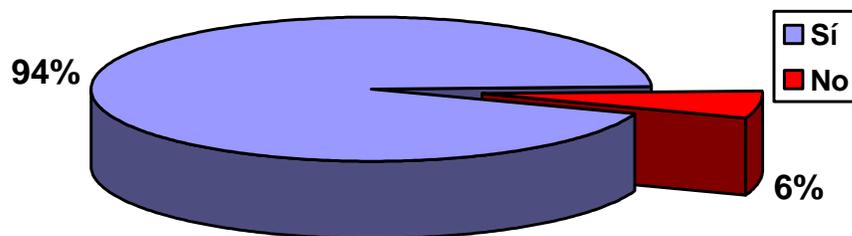
**Ítem 9** ¿Se han observado indicios de irregularidades entre personal interno y personas externas a la organización?

**Tabla 25. Irregularidades entre el personal interno y externo**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 24. Irregularidades entre el personal interno y externo**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 25

**Análisis:** El 94 por ciento contestó que existe participación entre el personal interno y personal externo o ajeno a la organización. En estos casos se puede observar complicidad para disfrutar de los servicios sin pagar o a tarifas que no corresponde con los servicios prestados aprovechándose el cliente a cuenta de darle una comisión a quien lo deje disfrutar. Se puede observar también complicidad en el cambio de divisas a través de un mercado paralelo donde el cliente no declara su pago en moneda extranjera sino que por ejemplo le ofrece al personal del hotel cierta cantidad de divisas a un cambio paralelo. Se puede dar el caso en que se utilizan los datos de las tarjetas de crédito de clientes frecuentes que gastan mucho en servicios y

consumos y las cuentas del otro cliente con el cual se tiene complicidad para cometer el fraude se cargan al cliente frecuente sin que este último se dé cuenta.

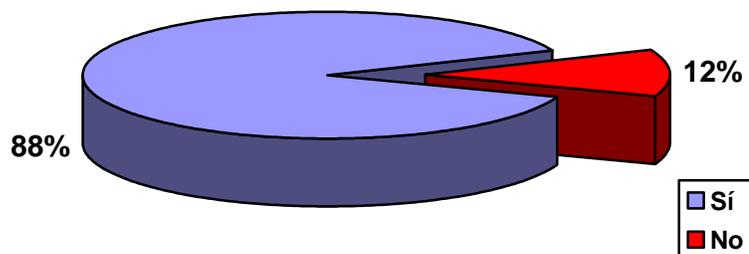
**Ítem 10.** ¿El exceso de confianza a los empleados representa un indicio para cometer delitos?

**Tabla 26. Exceso de confianza como indicio para cometer delito**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	14	88
No	2	12
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 26. Exceso de confianza como indicio para cometer delito**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 26

**Análisis:** El 88 por ciento contestó que sí y un 12 contestó que no. Lo cual no deja concluir que el exceso de confianza a los empleados puede llevar a que este se aproveche y vea la oportunidad de ejercer acciones fraudulentas. Incluso, se observan huéspedes frecuentes que por el hecho de tratar tanto con un personal en particular del hotel le permita usar sus datos de las tarjetas de crédito y le cobre o reserve sin tener por escrito autorización, otorgándole confianza al empleados quien puede usar estos datos para su beneficio. En otras ocasiones, huéspedes entregan las llaves al botones o alguna camareta dejándolo entrar a la habitación para guardar o retirar algo

que puede ser negativo si el personal se aprovecha de esta acción. A nivel administrativo, los altos cargos que tiene acceso a los banco de manera directa y sin supervisión pueden estar efectuando pagos que no forman parte de las operaciones sino que son propias y de su beneficio.

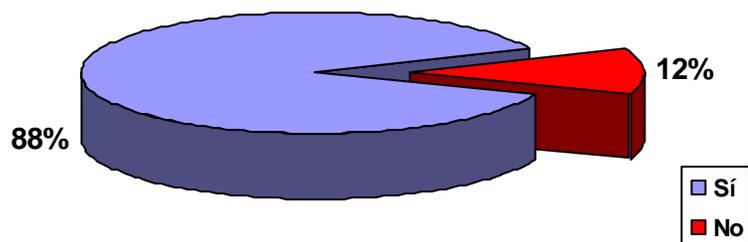
**Ítem 11.** ¿La manipulación de los registros contables es utilizada por el defraudador para ocultar el delito?

**Tabla 27. Manipulación de los registros contables**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	14	88
No	2	12
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 27. Manipulación de los registros contables**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 27

**Análisis:** el 88 por ciento contestó que la manipulación de los registros contables es utilizada por el defraudador para cometer fraude. De esta manera se puede observar casos de registro de facturas falsas que reflejan compras por lo general de servicios o de consumibles de rápida rotación los cuales nunca llegaron a las instalaciones y se cargan como gastos o costos de los servicios. Además, se pueden ver salidas de efectivo registradas como pagos de servicios a terceros y que son a cuentas ligadas al

defraudador. Los casos más serios son de compras de servicios de grandes montos autorizados por los directivos y cargados a cuentas inter compañías cuando el uso de estos son personales para estos directivos sin la participación o consentimiento del resto de los socios. Empleados de alto mando como administradores y gerencia general pueden efectuar compra de activos como por ejemplo vehículos para uso del hotel pero cuyo real destino es el uso particular y la reparación y compra de repuestos para vehículos propios es cargada o registrada como reparaciones y repuestos a los vehículos del hotel.

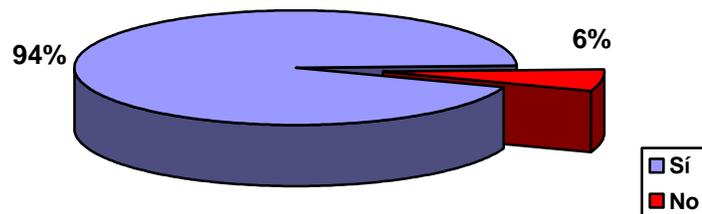
**Ítem 12** ¿En su experiencia en el área hotelera, ha podido observar o ha detectado fraude?

**Tabla 28. Detección de fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Grafico 28. Detección de Fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 28

**Análisis:** El 94 por ciento afirma haber observado fraude en el tiempo que tiene laborando en la organización. Porcentaje de gran importancia tomando en cuenta que la pregunta se efectuó a personal de varios departamentos y no solo a los auditores o

personal de administración. De esta manera se confirma la existencia clara de fraude en este tipo de organizaciones lo cual es de cuidado para estar en continua revisión del control interno y de los nuevos procesos y tipos de servicios para incluirlos a estos controles evitando que los mismos se vuelvan obsoletos debido a la variable de la operación hotelera y de los procesos tecnológicos.

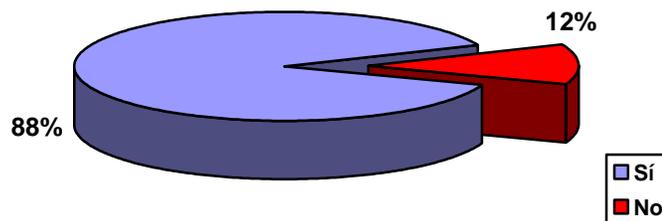
**Ítem 13.** Luego de la evaluación de la evidencia, procede a levantar información que le permitan formar un conjunto de indicadores para la detección de fraude?

**Tabla 29. Indicadores de detección de Fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	14	88
No	2	12
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 29. Indicadores de detección de fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 29

**Análisis:** El 88 por ciento contestó que sí, lo cual nos permite afirmar que se cumple este paso o fase de la auditoría forense pues este informe es utilizado para entregar a la directiva o parte interesada y será de soporte en el levantamiento de la denuncia legal en el caso de que esta proceda.

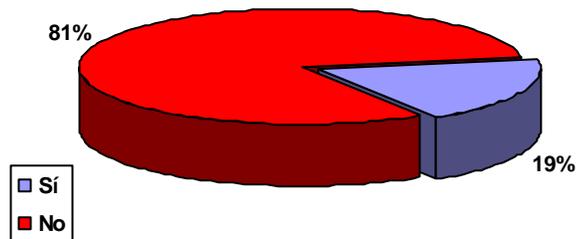
**Ítem 14.** El fraude detectado ha sido denunciado antes la autoridades penales de la región?

**Tabla 30. Detección y denuncia del fraude**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	3	19
No	13	81
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 30. Detección y denuncia del fraude**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 30

**Análisis:** El 81 por ciento contestó que el fraude detectado no se denuncia y solo un 19 por ciento contestó que sí. Se evidenciaron muchos comentarios a las repuestas donde colocaban: se despidió al empleado implicado. A pesar de esto, las pocas respuestas afirmativa provienen del CICPC lo cual es evidencia de la existencia en pocos casos de denuncias de fraude. Esto nos permite concluir que la administracion privada en su mayoria, los casos de fraude detectados no son de gran valor o cuantía y prefieren despedir al empleado implicado alegando cusal de despido justificado lo cual establece la LOTTT y no acudir a un procedimiento de tipo procesal penal. Sin embargo se evidencia el levantamiento de denuncia en pocas ocasiones donde se presume que el daño fue mayor.

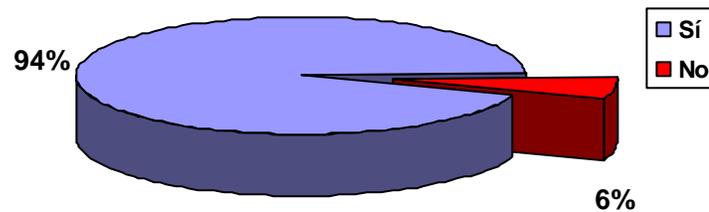
**Ítem 15.** ¿Entre los indicios de irregularidades detectados por usted se encuentran la “Inexistencia o incumplimiento de Controles?”

**Tabla 31. Inexistencia e incumplimiento de controles**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 31. Inexistencia e incumplimiento de controles**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 31

**Análisis:** Un 94 por ciento contestó que sí y solo el 6 contestó que no. Esto nos deja concluir que la falta o debilidad de los controles internos son una de las causa por las cuales se llegó a cometer el fraude. El defraudador ve la posibilidad de actuar de una manera seguro de que no será sospechoso o descubierto puesto él sabe que el no existe un control de ese punto, área o zona que el conoce de manera perfecta. A medida que los procesos tecnológicos van avanzando y a medida que las operaciones van creciendo es necesario que los controles se revisen con mayor frecuencia pues los existentes pueden quedar obsoletos de un día a otro y los nuevos procesos implican nuevos controles que en muchas ocaiones no sepueden dejar a reviosn de las auditorias intrinas extarnas oues estas se dan cada cierto tiempo y en este tiempo puede ocurrir muchos oputunidades para el hecho fraudulento.

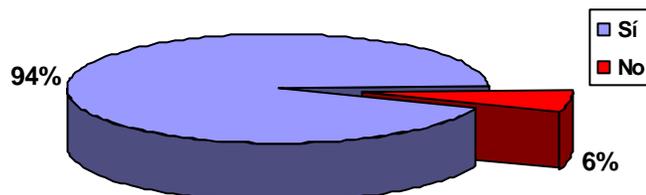
**Ítem 16.** ¿La inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer delitos en cualquier departamento de la organización?

**Tabla 32. Inexistencia de reportes como debilidad del control**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 32. Inexistencia de reportes como debilidad del control**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 32

**Análisis:** el 94 por ciento está de acuerdo con en que la inexistencia de reporte con debilidad de control interno es un variable a favor para el defraudador. La inexistencia de reporte de ventas diarias, de tarifas vendidas a cada cliente que se comparen con las autorizadas, la variación de inventarios de consumibles y de alimentos y bebidas que se comparen con la cantidad de clientes en un día o lapso de días determinados por ejemplo, son debilidades graves en empresas de este tipo. Reportes de pagos a proveedores, de salida de efectivo a los principales proveedores, el cotejo de clientes extranjeros versus divisas reportadas , todas estas son estadísticas de revisión diaria en este tipo de organizaciones de operaciones de servicios que por su complejidad ameritan este tipo de reporte y su auditoria de forma diaria.

El siguiente cuadro muestra de manera grafica y resumida los resultados anteriores:

**Cuadro N°: Objetivo N° 1. Diagnosticar la situación actual de los procedimientos de auditoría utilizados por el sector hotelero en el estado Aragua para la detección y prevención de fraude.**

Indicadores	Cuestionario 1	Cuestionario 2
Definición y reconocimiento del problema. (Planificación)	Items 1,2,3 y 4. Un 77 por ciento de los auditores y contadores tiene conocimiento sobre la auditoría forense, sin embargo, esa misma proporción no es especialista en la materia. A pesar de ello, todos concuerdan en un 100 por ciento que la auditoría forense puede ayudar en la detección de fraude en las organizaciones. Por todo esto, elaboran planes (85%) de acción que les permitan identificar o definir el problema y poder comenzar el proceso de auditoría.	Item 1. Un 50% de los encuestados que son contadores, jefes de control interno y personal del CICPC afirma elaborar planes para identificar el fraude, el otro 50 por ciento no los elabora. Esto se puede basar en que se apoyan en el control interno y no exista una política de 100 por ciento detección de fraude, sin embargo, la misma cantidad si aplica planificación para la detección de fraude. Esto se debe a que uno de los hoteles maneja la planificación de fraude y el otro no.
Recopilación de la evidencia	Items 5 y 6. Un 62 por ciento afirma no contar con los conocimientos necesarios para la obtención de evidencia. Esto se puede deducir del hecho que la mayoría no posee estudios especializados en el materia forense y solo el pequeño grupo si lo tiene y si afirma contar con el conocimiento para la recolección de evidencia en los procesos de compras, ventas y demás procesos susceptibles de evidenciar fraude.	Items 2, 3, 4, 5 y 6. Este estrato de los encuestados que son jefes de control interno, contadores y funcionarios del CICPC afirma en más del 94 por ciento que si cuentan con los conocimientos necesarios para la obtención de la evidencia. Utilizan medios documentales, tecnológicos y políticas de denuncias anónimas los analizan y luego utilizan los hallazgos como evidencia.
Evaluación de la evidencia recolectada	Item 7. La evidencia recolectada por los diferentes medios es analizada.	Item 7. Se efectúa el análisis de la evidencia recolectada: documentos, videos, mails, etc.
Elaboración del informe final de los hallazgos	Item 8. Un 77 por ciento dice elaborar informe sobre el análisis de las evidencias.	
Evaluación del riesgo forense	Items 9 y 10. La totalidad de los encuestados afirma que la falta de controles y la debilidad de los existentes constituyen riesgo de fraude. Durante la planificación de la auditoría forense, en la fase de planificación y en la última fase, se debe incluir la evaluación del control interno con la finalidad de detectar riesgo de fraude. Existe por lo general procesos que son más vulnerables al riesgo de fraude en un hotel como es el proceso de ventas, manejo de divisas, manejo de tarjetas de crédito vía electrónica y recepción de soportes de transferencias de pago vía web.	Items 8, 9, 10 y 11. Los delitos detectados son cometidos por el personal interno de confianza, también entre personal interno y el cliente, la manipulación de los registros contables es otra de las formas de cometer y ocultar el fraude. El exceso de confianza de un patrono a un empleado, también el exceso de confianza entre el cliente y un empleado dan origen a riesgos de fraude.
Detección de Fraude	Items 11, 12 y 13. Los auditores externos no han sido contratados por los hoteles para la detección de fraude, sin embargo, al aplicar sus conocimientos forenses han podido identificar fraude en hotelería, trabajando bajo la premisa que pueda existir fraude han logrado la detección de estas prácticas fraudulentas.	Items 12, 13 y 14. Toda la evidencia se utiliza para la detección de fraude, este fraude detectado, por lo general (81%) no es denunciado ante las autoridades policiales.
Evaluación del control interno	Items 14, 15 y 16. La revisión del control interno ha permitido en un 100% la detección de fraude y por esto se afirma que se evalúa la pertinencia de este para prevenir fraude.	Item 15 y 16. El incumplimiento e inexistencia de los controles internos es causa de ejecución de fraude un 99% de los encuestados lo afirma, la inexistencia de reportes de controlen las diferentes áreas son debilidades de control interno.

Fuente: Datos de la investigación. González, Francy 2015

Las preguntas que se muestran a continuación, corresponden también el segundo cuestionaria de recolección de datos y fueron utilizadas para dar cumplimiento al objetivo numero dos de la investigación el cual enuncia de la siguiente manera:

**“Identificar las actividades financieras del sector hotelero en el Estado Aragua susceptibles al control de fraude”**

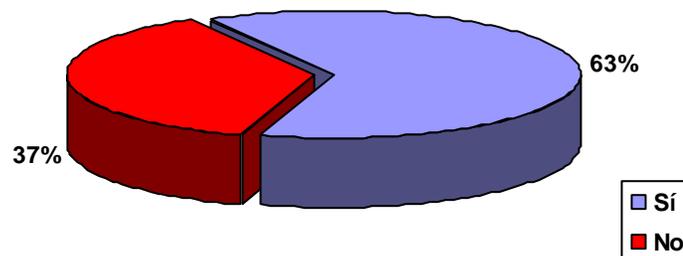
**Ítem 17.** ¿Considera usted que una de la áreas de riesgo es durante el proceso de la venta y recepción de ingresos?

**Tabla 33. Ventas y recepción de ingresos como área de riesgo**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	10	63
No	6	37
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfica 33. Ventas y recepción de ingresos como área de riesgo**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 33

**Análisis:** El 63 por ciento afirma que durante el proceso de ventas y recepción de ingresos es un área de mayor riesgo mientras que un 37 afirma que no. Se observaron comentarios como: el proceso de compras, reintegro a los huéspedes, entre los más citados. Esto nos permite concluir que aunque existe un mayor riesgo en la parte de ventas y recepción de ingresos, son muchas las áreas susceptibles a fraude y por ende

es necesario una revisión y control a nivel total sin descuidar ninguno de los aspectos financieros productos de la totalidad de las operaciones.

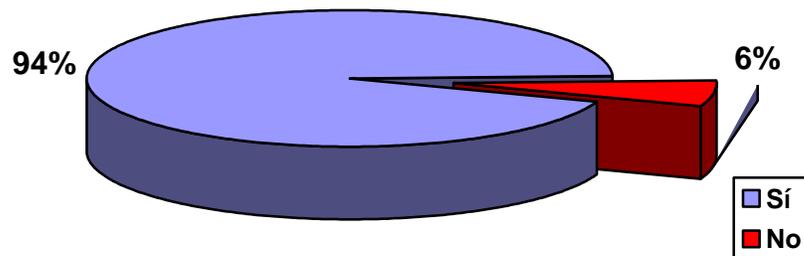
**Ítem 18.** ¿Considera usted que las operaciones electrónicas al momento de reservas y garantías de reservas son de mayor riesgo que de forma personalizada?

**Tabla 34. Operaciones electrónicas de mayor riesgo**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	15	94
No	1	6
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 34. Operaciones electrónicas de mayor riesgo**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 34

**Análisis:** El 94 por ciento afirma que las operaciones electrónicas son de mayor riesgo para las reservas y conformaciones de reservas que las de tipo personalizado. Esto deja concluir que durante este proceso a distancia donde el cliente envía las notificaciones de transferencia vía electrónica o web se cobra a la tarjeta del cliente hace que sea de mayor riesgo en primer lugar por la veracidad de la información, por el tiempo adicional que se emplea para su validación y por la manipulación de datos que deben ser confidenciales de los clientes.

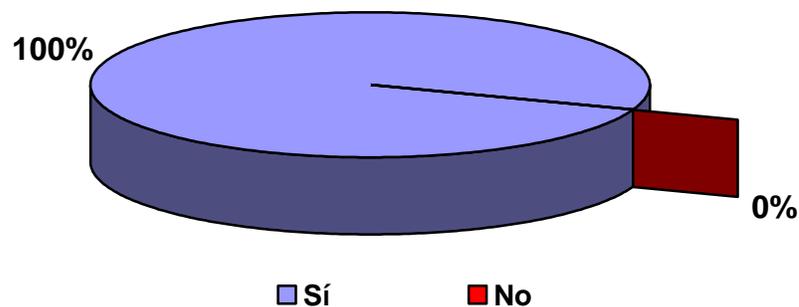
**Ítem 19.** ¿Ha detectado casos de depósitos o transferencias reportadas electrónicamente que han sido falsos?

**Tabla 35. Detección de documentos falsos**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	16	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 35. Detección de documentos falsos**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 35

**Análisis:** el 100 por ciento afirma haber reportado casos de soporte falsos de pagos y transferencia vía electrónica lo cual reafirma el ítem 34 como un área de mayor riesgo. De esta manera se evidencia que la comodidad y rapidez de las operaciones electrónicas tienen un lado de sumo cuidado y es que con el uso de la tecnología se pueden falsificar documentos e incluso mails. Se debe emplear un mayor tiempo para la validación de este tipo de soportes y adaptar los controles a estas operaciones.

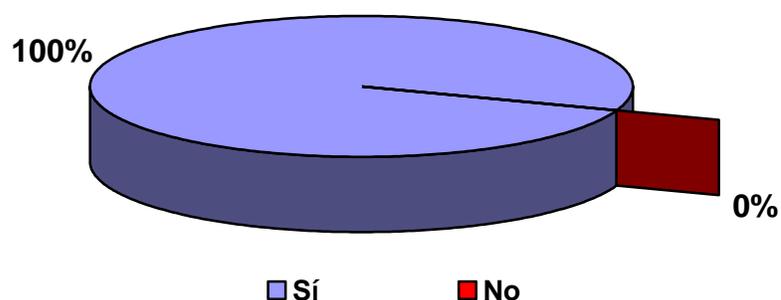
**Ítem 20.** ¿Ha detectado casos de violación o falsificación de los datos de las tarjetas de crédito de los clientes?

**Tabla 36. Falsificación y robo de datos de tarjetas de clientes**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	16	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 36. Falsificación y robo de datos de tarjetas de clientes**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 36

**Análisis:** el 100 por ciento contestó afirmativamente lo cual indica que los datos recibidos de las tarjetas enviadas por los clientes para reservar o pagar deudas a crédito han sido falsos. Ocurre mucho que a pesar de que los datos no son falsos, al momento de efectuar el cobro, las tarjetas no tienen disponibilidad para pagar el monto del gasto solicitado.

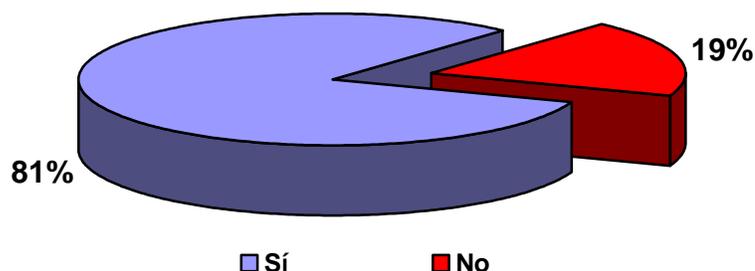
**Ítem 21.** ¿Ha detectado casos en que el personal de la organización ha tomado los datos de las tarjetas de crédito de clientes para su uso personal?

**Tabla 37. Robo de datos de tarjetas de clientes por parte del personal**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	13	81
No	3	19
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 37. Robo de datos de tarjetas de clientes por parte del personal**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 37

**Análisis:** un 81 por ciento contestó que ha detectado casos de robo o toma de datos de las tarjetas de los clientes para uso personal del defraudador. Este acto llamado “clonación” de tarjetas es frecuente en sitios como la hotelería donde los puntos de venta emiten efectuar el cargo a la tarjeta sin necesidad de tener a la mano la tarjeta en físico, basta con tener los datos de la tarjeta para poder efectuar el cargo. En muchas ocasiones, personal de la organización efectúa cargos a la tarjeta de un huésped frecuente que por lo general hace grandes consumos y para él no es de gran valor pero para el defraudador es un dinero que de manera repetida con varios clientes puede acumular gran cantidad de forma ilegal y poniendo en riesgo la credibilidad de la organización.

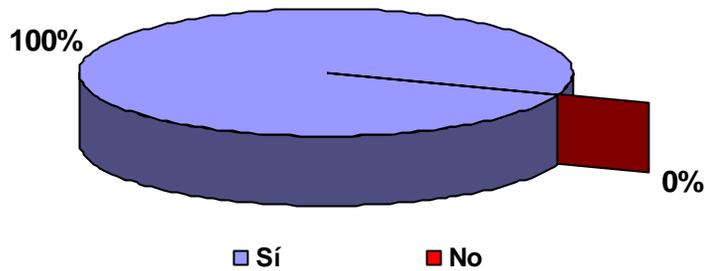
**Ítem 22.** ¿Considera usted que el manejo de divisas en el área de recepción es un área de control de fraude?

**Tabla 38. Manejo de divisas**

Alternativas	Frecuencia	Porcentaje (%)
Sí	16	100
No	0	0
<b>Total</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

Fuente: Datos obtenidos de la aplicación del Instrumento de Recolección de Datos

**Gráfico 38. Manejo de divisas**



Fuente: Datos Aportados por la Tabla 38

**Análisis:** La totalidad afirma que el manejo de divisas en moneda extranjera es un área de control de fraude. En este caso, en hoteles de grandes categorías la llegada de huéspedes de todas partes del mundo es día a día, y con ellos, aumenta la cantidad de operaciones donde el huésped que llega sin moneda nacional quiera pagar la primera vez con el efectivo que trae desde su país de origen. El control de cambio que rige en Venezuela está muy por debajo del valor que se maneja en el mercado paralelo y los huéspedes al estar al tanto de esto ofrecen a las primeras personas que ven hacer el cambio paralelo de manera ilegal, de esta forma muchos empleados se prestan a la situación viendo una oportunidad de obtener dinero fácil. Situación que es ilegal pues la ley de delitos cambiarios prohíbe este tipo de prácticas. Al suceder esto, el empleado comete un delito penado por esta ley y pone en riesgo la operación de la organización.

El cuadro que se muestra a continuación permite ver de manera resumida la relación de los ítems anteriores con el objetivo número dos del objeto de estudio:

**Cuadro N°: Objetivo N° 2. Identificar las actividades financieras del sector hotelero en el Estado Aragua susceptibles al control de fraude. Resultados de la aplicación del instrumento.**

Indicadores	Cuestionario 2
Venta de servicios no inventariables: a crédito y de contado	Item 17. Un 63 por ciento afirma que el proceso de ventas y recepción de ingresos son áreas de mayor riesgo, sin embargo el resto que suma 37 por ciento comenta que existe otras áreas como compras y reintegro a los clientes como áreas también de riesgo.
Cobros: vía web, mail, fax, teléfono y en efectivo en la recepción del hotel.	Item 18. El 94 por ciento afirma que las operaciones electrónicas son de mayor riesgo para las reservas y conformaciones de reservas que las de tipo personalizado. Esto deja concluir que durante este proceso a distancia donde el cliente envía las notificaciones de transferencia vía electrónica o web se cobra a la tarjeta del cliente hace que sea de mayor riesgo en primer lugar por la veracidad de la información, por el tiempo adicional que se emplea para su validación y por la manipulación de datos que deben ser confidenciales de los clientes.
Registro de depósitos y transferencias electrónicas	Item 19. El 100 por ciento afirma haber reportado casos de soporte falsos de pagos y transferencia vía electrónica lo cual reafirma el ítem 34 como un área de mayor riesgo. De esta manera se evidencia que la comodidad y rapidez de las operaciones electrónicas tienen un lado de sumo cuidado y es que con el uso de la tecnología se pueden falsificar documentos e incluso mails. Se debe emplear un mayor tiempo para la validación de este tipo de soportes y adaptar los controles a estas operaciones
Registro de crédito y débito	Item 20. El 100 por ciento contestó ha detectado casos de falsificación de tarjetas de crédito, lo cual indica que los datos recibidos de las tarjetas enviadas por los clientes para reservar o pagar deudas a crédito han sido falsos. Ocurre mucho que a pesar de que los datos no son falsos, al momento de efectuar el cobro, las tarjetas no tienen disponibilidad para pagar el monto del gasto solicitado. Item 21. Además, un 81 por ciento contestó que ha detectado casos de robo o toma de datos de las tarjetas de los clientes para uso personal del defraudador. Este acto llamado "clonación" de tarjetas es frecuente en sitios como la hotelería donde los puntos de venta emiten efectuar el cargo a la tarjeta sin necesidad de tener a la mano la tarjeta en físico.
Recepción de divisas en moneda extranjera	Item 22. La totalidad afirma que el manejo de divisas en moneda extranjera es un área de control de fraude. En este caso, en hoteles de grandes categorías la llegada de huéspedes de todas partes del mundo es el día a día, y con ellos, aumenta la cantidad de operaciones donde el huésped que llega sin moneda nacional quiera pagar la primera vez con el efectivo que trae desde su país origen por lo general dólares o euros y allí comienza el proceso de riesgo de fraude.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENSACIONES**

#### **Conclusiones**

Después de desarrollar el estudio sobre la auditoría forense aplicada al sector hotelero del Estado Aragua, se pudo observar a través de la aplicación del cuestionario que en el sector hotelero, a pesar de la ocurrencia de fraude en ciertos momentos en la vida de los hoteles, los mismos han sido detectados pero sin la aplicación de auditoría forense al fraude identificado.

Los auditores externos contratados por los hoteles de la muestra y los contadores y administradores de los mismos revelan que conocen y han practicado auditoría forense en varias oportunidades pero no la han aplicado dentro del sector hotelero, todo esto a pesar de que el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) reconoce que han recibido denuncias por estafa o fraude de parte de los hoteles.

Se puede evidenciar, que son pocos los profesionales expertos en el tema forense y que a pesar de ello, el tiempo que tienen en hotelería y la evidencia de situaciones de fraude los ha en ciertas actividades financieras los han llevado a identificarlas como susceptibles al control de fraude. El proceso de ventas y recepción de ingresos en una de las áreas de riesgo. A pesar de esto, se llegó a la conclusión de que todas las áreas de las operaciones financieras son de control de riesgo por estar ligadas una a otras.

La venta principal en hotelería son las habitaciones, este tipo de ventas es de servicio y no de productos inventariarles, partiendo de ello, sin los controles necesarios, el personal de recepción principalmente, puede vender una habitación sin

registrar el pago del cliente y apropiarse de ese dinero, todo esto planificando y en complicidad con el huésped; esta venta de servicios desde control necesario.

Por otra parte, el volumen de operaciones electrónicas y pagos recibido de clientes con tarjetas de crédito y la disponibilidad de puntos de venta que tramitan la compra con la tarjeta sin la necesidad de tener el plástico de la misma es otra situación de control de fraude. Los datos de estas tarjetas enviados vía mail por los clientes para garantizar el pago de las habitaciones y demás servicios son información de sumo cuidado y que si se maneja de manera indebida puede caer en manos de un defraudador y proceder a “clonar” las tarjetas de los huéspedes. El mercado paralelo de cambio de divisas es un ambiente oportuno en las organizaciones hoteleras propiciado por los huéspedes y el personal interno.

Se demuestra que las debilidades de control interno en el sector hotelero y la no aplicación de los controles de manera continua es causa de la ocurrencia de las situaciones fraudulentas. La falta de reportes estadísticos diarios comparativos de ingresos, variaciones de consumibles entre otros son debilidades del control en este tipo de organizaciones. El exceso de confianza en algunos casos por parte del personal quien se vale de las fallas en los controles es causal también de fraude.

Se pudo demostrar que a pesar de la ocurrencia de fraude detectada tanto por los auditores como por parte del personal de la organización, el mismo no se denuncia en muchas ocasiones debido al monto de la cuantía de la pérdida y la acción en contra del defraudador es el despido justificado de manera inmediata; sin embargo, existen casos que han sido denunciados ante las autoridades policiales del Estado, la mayoría de estos por existir complicidad entre el personal externo e interno de la organización.

Finalmente, se concluye que el sector hotelero en el estado Aragua no aplica auditoría forense para la detección y prevención de fraude a pesar que ha sufrido la

ocurrencia y practica de delitos fraudulentos tanto del personal interno como por parte del personas externas a la organización. Las situaciones de fraude detectadas tienen origen a las debilidades del control interno y la detección de las mismas se efectúa a través de las auditorias financieras o por políticas internas de denuncias anónimas y a partir de allí se procede a estudiar el caso. No todos los casos son denunciados a las autoridades policiales y la consecuencia al acto es el despido del empleado.

### **Recomendaciones**

Toda organización debe tener bien definido el control interno y velar para que este se cumpla y evitar situaciones de fraude, existen herramientas adicionales creadas para reforzar el control y la práctica de la auditoria forense posee mecanismos que pueden ayudar a prevenir fraude en las instituciones, por ello se recomienda:

- Solicitar auditorias de control de fraude de manera frecuente y separada de las auditorias financieras.
- Añadir a los procesos de control interno prácticas de detección de fraude aplicadas en auditoria forense como el análisis detallado de evidencias, incorporación de técnicas policiales de detección de documentos falsos.
- Rotar al personal de cara al huésped de manera frecuente.
- Implementar procesos de mejora en la rapidez de validación de las transacciones electrónicas (depósitos, transferencias, etc.)
- Aplicar políticas de confidencialidad de datos de clientes (tarjetas de crédito, direcciones electrónicas).
- Apoyar y difundir políticas de denuncias anónimas de fraude y actividades fraudulentas como el cambio paralelo de divisas dentro del hotel y con el personal interno.

- Crear departamentos de auditoria interna dedicados al análisis de los procesos y áreas de mayor riesgo al fraude.
- Denunciar ante las autoridades policiales todo hecho fraudulento.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Arias, F. (1997). **El proyecto de Investigación**. Episteme. 3ra Edición. Caracas. Venezuela.

Ayala, Hector. (2003). **Control interno y fraude**. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. Bogotá. Colombia.

Cano, Miguel. (2003). **Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos**. Ecoe ediciones; Bogota, Colombia.

Código de ética para regular el ejercicio profesional del contador público (2013). FCCPV. San Cristobal. Venezuela.

Código Orgánico Procesal. Gaceta Oficial N° 5.831 del 20 de diciembre de 2006. Caracas-Venezuela.

Colmenares, Alexis. (2004). **Evaluacion del sistema de control interno contable en las empresas comerciales digiteles ubicadas en el municipio Girardot del Estado Aragua**. Tesis de Magister, no publicada, Universidad de Carabobo, Valencia.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999, 30 de Diciembre). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, N° 5453** (Extraordinaria), Marzo 24, 2001. Caracas – Venezuela.

Smith Y, Rodríguez L G. (2002). **Conduciendo la Investigación**. Edi. Linthobinder. Ira ed. Caracas. Venezuela.

Ley contra ilícitos cambiarios. **Gaceta Oficial Extraordinaria No. 6.117 del 04 de diciembre de 2013. Caracas.**

Mendez, C. (1998). **Metodología**. Mc Graw-Hill. 2da. Edicion. Bogotá. Colombia

Musa Alhasan, S.M. (1993): **La determinación de los precios de alojamiento en la industria hotelera**" Estudios Turísticos. Instituto de Estudios Turísticos D.G. de Política Turística, n°117.

Normativa para la Prevención de Legitimación de Capitales. **Gaceta Oficial N° 39.697 del 16 de junio de 2011**. Caracas. Venezuela.

Oceano Centrum, Enciclopedia. **Turismo, Hoteles y Restaurantes**. MCMXCIX Oceano Grupo Editoreal, S.A. Barcelona, España.

Revista internacional Legis de **Contabilidad y Auditoria** n°13 marzo 2003. Bogotá Colombia

Revista internacional Legis de **Contabilidad y Auditoria** n°15. Septiembre 2003. Bogotá Colombia.

Ultimas noticias. (2015) <http://www.guia.com.ve/noti/125991/13-funcionarios-de-bolipuertos-maquillaron%C2%9D-informes-para-compra-de-ferrys>.

## ANEXO I

### Operacionalización de las Variables

**Objetivo General:** Analizar el proceso de auditoría forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua.

**Cuadro 1** Operacionalización de Variables

Objetivos Específicos	Variables	Dimensión	Indicadores	Items	
				Cuestionario 1	Cuestionario 2
<ul style="list-style-type: none"> <li>Diagnosticar la situación actual de los procedimientos de auditoría utilizados por el sector hotelero en el estado Aragua para la detección y prevención de fraude.</li> </ul>	Procedimientos de auditoría utilizados por el sector hotelero.	Fases de la Auditoría Forense	Definición y reconocimiento del problema. (Planificación)	1,2,3,4	1
			Recopilación de evidencias de fraude.	5,6	2,3,4,5,6
			Evaluación de la evidencia recolectada.	7	7
			Elaboración del informe final con los hallazgos.	8	
			Evaluación del riesgo forense.	9,10	8,9,10,11
			Detección de fraude.	11,12,13	12,13,14
			Evaluación del Sistema de Control Interno	14,15,16	15,16
<ul style="list-style-type: none"> <li>Identificar las actividades financieras del sector hotelero en el Estado Aragua susceptibles al control de fraude.</li> </ul>	Actividades financieras del sector hotelero en el Estado Aragua susceptibles al control de fraude.	Actividades propias del Flujo de efectivo	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Ventas de servicios no inventariables: a crédito y de contado</li> <li>-Cobros: Via web, mail, fax, teléfono y recepción.</li> <li>-Registro de depósitos y transferencias electrónicas</li> <li>-Registro de tarjetas de crédito, datos falsos.</li> <li>-Recepción de divisas en moneda extranjera.</li> </ul>		17,18 19 19 20,21 22
<ul style="list-style-type: none"> <li>Determinar los elementos teóricos de la auditoría forense para detectar y prevenir fraude.</li> </ul>	Constructo Teórico	----- ----- ----- -----	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Auditoría Forense</li> <li>-Características de la Auditoría Forense.</li> <li>-Objetivos de la Auditoría Forense.</li> <li>-Importancia de la Auditoría Forense.</li> <li>-Procedimientos en la Auditoría Forense.</li> </ul>	Hallazgos	Hallazgos

Fuente: Datos de la investigación. González, Francy 2015

## ANEXO II

### LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA DETECTAR Y PREVENIR FRAUDE EN EL SECTOR HOTELERO DEL ESTADO ARAGUA.

#### INSTRUMENTO DE EVALUACION 1

#### CUESTIONARIO

Dirigido a los Contadores Públicos de Hoteles con Categoría 5 estrellas en el estado Aragua y a contadores externos de firmas que auditan los hoteles de la muestra.

Junto con saludarle, deseo invitarle a responder el presente cuestionario. Sus respuestas, confidenciales y anónimas, tiene como objetivo obtener información relevante en cuanto a un conjunto de preguntas referidas a su conocimiento.

Señale con una equis (x) la respuesta que usted considere conveniente y ajustada, para cada una de las preguntas que se le formula a continuación:

A	B	C
SI	NO	OBSERVACION

PREGUNTAS	A	B	C
1.- ¿Usted como Contador Público ha oído hablar de Auditoría Forense?			
2.- Si la respuesta anterior es afirmativa: ¿Tiene algún conocimiento académico o estudio en el área forense que le permita actuar como perito forense en un proceso de auditoría?			
3.- ¿Está usted de acuerdo con que la Auditoria Forense puede ayudar en la detección de fraude en las organizaciones?			
4. ¿Elabora usted un plan que le permita definir el problema y establecer los procesos a seguir para la ejecución de la auditoría?			
5. ¿Considera usted que tiene información			

<p>suficiente de cómo obtener evidencia para detectar delitos durante la revisión de los procesos de ventas y compras en el hotel?</p> <p>6. ¿Considera usted que tiene información suficiente de cómo obtener evidencia para detectar delitos durante la revisión otros procesos administrativos y financieros distintos a los anteriores en el hotel?</p> <p>7. ¿Los diferentes tipos de evidencias recolectadas son analizadas?</p> <p>8.- Emite usted algún tipo de dictamen o informe sobre las evidencias que recolecta y analiza?</p> <p>9. ¿Cree usted que la falta de controles internos es un indicio de irregularidad en las organizaciones?</p> <p>10. Durante el proceso de auditoría, ¿Ha identificado dentro del hotel algunos procesos que sean de mayor riesgo a cometer fraude?</p> <p>11 ¿Alguna vez ha sido contratado para la revisión y detección de fraude?</p> <p>12. ¿Durante la aplicación de su conocimiento que sobre Auditoría Forense ha demostrado delitos de en los procesos operativos y administrativos en el hotel?</p> <p>13. Al momento de la revisión durante auditorías: alguna vez ha trabajado bajo la premisa que pueda existir fraude en el área a revisar?</p> <p>14. Durante su revisión en las auditorías: ¿Usted conoce y toma en cuenta cada uno de los procedimientos y fases forenses para prevenir los delitos?</p> <p>15. ¿Usted ha detectado durante sus revisiones de</p>		
---	--	--

control interno algún tipo de hecho fraudulento?			
16. ¿Evalúa usted el control interno establecido por la administración respecto a la detección y prevención de posibles delitos en los procesos operativos y administrativos?			

**LA AUDITORIA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA DETECTAR Y  
PREVENIR FRAUDE EN EL SECTOR HOTELERO DEL ESTADO  
ARAGUA.**

**INSTRUMENTO DE EVALUACION 2  
CUESTIONARIO**

Dirigido a los contadores públicos y jefes de cada departamento de auditoria interna y control interno de los hoteles seleccionados en la muestra y a funcionarios del del Cuerpo de Investigaciones Cientificas Penales y Criminalisticas CICPC

Junto con saludarle, deseo invitarle a responder el presente cuestionario. Sus respuestas, confidenciales y anónimas, tiene como objetivo obtener información relevante en cuanto a un conjunto de preguntas referidas a su conocimiento.

Señale con una equis (x) la respuesta que usted considere conveniente y ajustada, para cada una de las preguntas que se le formula a continuación:

<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>OBSERVACION</b>

<b>PREGUNTAS</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
1 .¿Por su experiencia en el área hotelera ha elaborado planes que le permitan identificar e investigar una posible situación de fraude?			
2. ¿La recopilación de evidencia se planifica con el fin de obtener toda la necesaria según sea el caso?			
3. ¿Las evidencias utilizadas para levantar la denuncia legal han sido de tipo documental?			
4. ¿Las evidencias utilizadas para levantar la denuncia legal han sido también de tipo tecnológicas (videos, mail, archivos electrónicos, etc)?			
5. ¿Cómo medida para la detección, existen políticas de denuncia anónimas dentro de la organización?			
6. ¿Existe alguna limitante al momento de obtener			

<p>evidencia?, si su respuesta es afirmativa por favor comente cual ha sido la limitante.</p> <p>7. ¿Obtenida la evidencia necesaria, usted efectúa algún estudio o análisis y deja por escrito las conclusiones sobre el resultado?</p> <p>8.- ¿Los indicios de irregularidades se ubican en el personal de la institución?</p> <p>9.- ¿Se han observado indicios de irregularidades entre personal interno y personas externas a la organización?</p> <p>10. -¿El exceso de confianza a los empleados de representa un indicio para cometer delitos?</p> <p>11.- ¿La manipulación de los registros contables es utilizada por el defraudador para ocultar el delito?</p> <p>12.- ¿En su experiencia en el área hotelera, ha podido observar o ha detectado fraude?</p> <p>13.- Luego de la evaluación de la evidencia, procede a levantar información que le permitan formar un conjunto de indicadores para la detección de fraude?</p> <p>14.- ¿El fraude detectado ha sido denunciado antes la autoridades penales de la región?</p> <p>15.- ¿Entre los indicios de irregularidades detectados por usted se encuentran la “Inexistencia o incumplimiento de Controles?</p> <p>16.- ¿La inexistencia de reportes representa una modalidad para cometer delitos en cualquier departamento de la organización?</p> <p>17.- ¿Considera usted que una de la áreas de riesgo es durante el proceso de la venta y recepción de ingresos?</p>			
--	--	--	--

<p>18.- ¿Considera usted que las operaciones electrónicas al momento de reservas y garantías de reservas son de mayor riesgo que de forma personalizada?</p> <p>19.- ¿Ha detectado casos de depósitos o transferencias reportados electrónicamente que han sido falsos?</p> <p>20.- ¿Ha detectado casos de violación o falsificación de los datos de las tarjetas de crédito de los clientes?</p> <p>21.-¿ Ha detectado casos en que el personal dela organización ha tomado los datos de las tarjetas de crédito de clientes para su uso personal?</p> <p>22. ¿Considera usted que el manejo de divisas en el área de recepción es un área de control de fraude?</p>			
---	--	--	--



Media Muestral  $X = \frac{\sum t}{n} = 72,12$

Varianza  $S^2 = \frac{\sum(x_i - X)}{n - 1} = 0,91$

**Sustituyendo valores se obtiene:**

$$\alpha = \frac{N}{\left[ (N-1) \left( \frac{1 - \sum s^2 (Yi)}{s^2 X} \right) \right]}$$

$$\alpha = \frac{37}{\left[ (37 - 1) \left( \frac{1 - 0.91 \times 29,88}{0.91 \times 2698} \right) \right]}$$

$$\alpha = 0.8483 \approx 0.85$$