

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

**LA AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO
ARAGUA**

Autora:
Yaneth Maldonado

La Morita, diciembre 2018

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

CONSTANCIA DE ACEPTACIÓN

**LA AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO
ARAGUA**

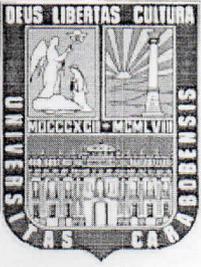
Tutora:

Lisette Sánchez



Aceptado en la Universidad de Carabobo
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Área de Estudios de Postgrado
Maestría en Ciencias Contables
Por: Lisette Sánchez
C.I. V.- 10.666.028

La Morita, diciembre 2018



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE POSTGRADO
SECCIÓN DE GRADO

POST GRADO **FACES**
ESTUDIOS SUPERIORES PARA GRADUADOS
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Carabobo

ACTA DE DISCUSIÓN DE TRABAJO DE GRADO

En atención a lo dispuesto en los Artículos 137, 138 y 139 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, quienes suscribimos como Jurado designado por el Consejo de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 135 del citado Reglamento, para estudiar el Trabajo de Grado titulado:

"LA AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO ARAGUA."

Presentado para optar al grado de MAGISTER EN CIENCIAS CONTABLES por el(la) aspirante:

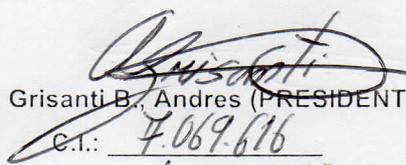
MALDONADO C., YANETH A.
C.I.: 16.863.428

Realizado bajo la tutoría de el(la) Prof. SANCHEZ D., LISETTE C., titular de la cédula de identidad N°. 10.666.028

Habiendo examinado el Trabajo presentado, se decide que el mismo está

Aprobado

En La Morita, a los 4 días del mes de diciembre de 2018


Prof. Grisanti B., Andres (PRESIDENTE)

C.I.: 7.069.616
Fecha: 4-12-2018



Prof. Duran P., Nohelia D.
C.I.: V-7.135.386
Fecha: 04/12/2018




Prof. Salazar U., Miriam Y.
C.I.: V-5383684
Fecha: 04-12-2018

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

**LA AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EL SECTOR ALIMENTOS**

Autora: Yaneth Maldonado

Tutora: Lisette Sánchez

Fecha: diciembre de 2018

RESUMEN

Esta investigación se realizó con el propósito de evaluar que la auditoría forense sea un instrumento de uso efectivo en las organizaciones, no sólo de detección sino también de prevención de fraudes, mediante el reforzamiento de controles internos derivados de la auditoría en cada una de las dependencias y áreas de la organización, de esta forma los activos de la organización estarán debidamente resguardados de cualquier acto intencional ilícito. Pretende proporcionar mecanismos para emplear la auditoría forense en las empresas del ramo alimenticio y con esto controlar una de las conductas más complejas del ser humano en las organizaciones como lo es el fraude, igualmente pueda servir de guía a otros sectores productivos para el establecimiento de sus metodologías adaptándolas en consonancia con sus características y condiciones particulares. Asimismo, dar cumplimiento con el estudio de problemas que se suscitan en el ámbito organizacional en general y establecer los puntos neurálgicos de los cuales se desprenda el desarrollo y aporte de soluciones que generen propuestas de cambio en sus métodos, procesos y procedimientos empresariales. El trabajo desarrollado está enmarcado dentro de una investigación cuantitativa, diseño no experimental, tipo de campo, nivel descriptivo, bajo la modalidad de proyecto factible y apoyada en la revisión de fuentes bibliográficas. Los resultados obtenidos a través de la aplicación del cuestionario fueron analizados detalladamente y luego graficados, permitiendo concluir, que se debe estudiar los riesgos organizacionales para establecer políticas, normas y procedimientos que permitan al personal de la organización ejecutar sus actividades correctamente. Al respecto, se hace necesario la ejecución de auditorías recurrentes para evaluar que se cumplan los controles internos ya establecidos en la organización, sin embargo, se recomienda que estas auditorías estén basadas en procesos de la auditoría forense, de modo que al detectar fraudes, los resultados de la auditoría aplicada sirvan de prueba para las autoridades legales.

Palabras Clave: Auditoría, Auditoría Forense, Detección, Fraudes, Sector Alimentos

UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

FORENSIC AUDIT AS FRAUDS DETECTION MECHANISM IN FOOD INDUSTRY

Author: Yaneth Maldonado

Tutor: Lisette Sánchez

Date: December, 2018

SYNOPSIS

The purpose of this research is evaluating forensic audit as an effective tool for organizations, not only for detection but also prevention of fraud. By reforcing auditing internal controls in every department and agency, so that organization's assets are properly protected from any intentional unlawful act. It is intended to provide mechanisms to use forensic audit in companies in the food sector, and controlling one of the most complex human behaviors in organizations which is fraud, as well as it may be a guideline to other production industries, for establishing their adapted methods In accordance with their characteristics and particular situations. Also, fulfilling problems study arising from the organization's environment in general, and establishing neuralgic points from which originates development and providing solutions that generate methods, processes and companies procedures' changing proposals. The developed work is framed within a quantitative research, non-experimental design, field type, descriptive level, under feasible project modality and supported on bibliographic sources reviews. Results obtained through questionnaire application were analyzed to detail and then graphed, allowing conclusions of needing to study organizational risks in order to establish politics, rules and proceedings that let organization's staff to execute their activities correctly. Likewise, it is required to run frequent audits to evaluate fulfillment of internal controls already set in the organization. However, it is recommended that audits are based on proceedings from forensic audits in such a way that, when detecting frauds, applied audits results can be evidence for legal authorities.

Keywords: audit, forensic audit, detection, fraud, food industry.

ÍNDICE DE GENERAL

	Pág.
RESÚMEN	iii
INDICE DE CUADROS	vi
INDICE DE FIGURAS	vii
INDICE DE GRÁFICOS	viii
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO	
I EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	11
Objetivos	21
Justificación	22
II MARCO TEÓRICO REFERENCIAL	
Antecedentes de la Investigación	24
Bases Teóricas	31
Bases Legales	76
Definición de Términos Básicos	80
III MARCO METODOLÓGICO	
Diseño de la Investigación	83
Tipo de Investigación	84
Nivel de la Investigación	84
Modalidad de la Investigación	84
Población y Muestra	85
Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información	87
Técnicas de Análisis e Interpretación de Resultados	92
IV ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	
Análisis e Interpretación de los Resultados	93
V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	115
Recomendaciones	119
VI PROPUESTA	
Presentación introductoria de la Propuesta	121
Fundamentación de la Propuesta	121
Justificación de la Propuesta	122
Objetivos de la Propuesta	123
Desarrollo de la Propuesta	124
Factibilidad de la Propuesta	144
LISTA DE REFERENCIAS	146
ANEXOS	150

ÍNDICE DE CUADROS

CUADRO		Pág.
1	Factores de Riesgo de Fraude	47
2	Los 17 principios de COSO 2013	56
3	Competencia de los tipos de evidencia	67
4	Áreas a evaluar para el CFE (Certified Fraud Examiner)	72
5	Distribución de la aplicación del instrumento según la muestra	87
6	Estadísticas de Fiabilidad	91
7	Gestión Administrativa Actualizada	94
8	Aplicación de nuevas estrategias de Gestión Administrativas	95
9	Información Financiera apegada a Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes	97
10	Sistemas de Información Contable adecuados	98
11	Procesos de Producción adecuados	99
12	Equipos e Instalaciones de Producción adecuados	100
13	Implementación de normas de calidad	101
14	Ejecución de la producción acorde a la ley	102
15	Ambiente de Control Interno Adecuado	103
16	Valoración de riesgo en la producción	105
17	Previsiones para administrar el riesgo	106
18	Integración de Procesos para el registro oportuno de los datos	107
19	Respuesta eficiente de los procesos	108
20	Existencia de hechos irregulares en la gestión de la empresa	110
21	Necesidad de realizar auditoría a los procesos	111
22	Estrategias de Auditoría Forense para evitar fraudes en los procesos	112
23	Importancia de la Auditoría Forense para la detección de fraudes	113
24	Matriz de Despliegue de Atributos: Características de Servicio	129
25	Identificación del riesgo	130
26	Modelo de Matriz con criterios de calificación de riesgos	131
27	Modelo de matriz de factores de probabilidad de ocurrencia del riesgo	132
28	Matriz de Riesgo	133
29	Memorando de Planeación	139
30	Programa de Auditoría	140
31	Lista de Chequeo	141

ÍNDICE DE FIGURAS

FIGURAS		Pág.
1	Triángulo del fraude	45
2	Componentes del sistema de control interno	55
3	Etapas de la Auditoría Forense	73
4	Fases del Proceso-Órganos competentes	75
5	Inicio del Paquete Estadístico SPSS Versión 23	89
6	Matriz de Datos	90
7	Opción Analizar, Escala y Análisis de fiabilidad	90
8	Seleccionar las variables a analizar y presionar sobre Aceptar	91
9	Pasos para el estudio y evaluación del riesgo	125
10	Alineación “Escenario, estrategia y organización”	126
11	Criterios para la identificación de los procesos clave	127
12	¿Qué es un proceso?	128
13	Mapa de riesgo inherente	134
14	Mapa de riesgo residual	134
15	Proceso de Auditoría Forense	138
16	Papeles de Trabajo	142
17	Estructura del Informe de Auditoría Forense	143

ÍNDICE DE GRÁFICOS

GRÁFICO		Pág.
1	Aspectos a diferenciar en el control interno	51
2	Usuarios y beneficiarios de la Auditoría Forense	69
3	Muestra del 5% del total de la población del ramo productor de alimentos, bebidas y tabacos	86
4	Gestión Administrativa Actualizada	94
5	Aplicación de nuevas estrategias de Gestión Administrativas	96
6	Información Financiera apegada a Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes	97
7	Sistemas de Información Contable adecuados	98
8	Procesos de Producción adecuados	99
9	Equipos e Instalaciones de Producción adecuados	100
10	Implementación de normas de calidad	101
11	Ejecución de la producción acorde a la ley	102
12	Ambiente de control interno adecuado	104
13	Valoración de riesgo en la producción	105
14	Previsiones para administrar el riesgo	106
15	Integración de Procesos para el registro oportuno de los datos	107
16	Respuesta eficiente de los procesos	109
17	Existencia de hechos irregulares en la gestión de la empresa	110
18	Necesidad de realizar auditoría a los procesos	111
19	Estrategias de Auditoría Forense para evitar fraudes en los procesos	112
20	Importancia de la Auditorías Forenses para la detección de fraudes	113

INTRODUCCIÓN

Ha sido trascendental que el profesional esté preparado de manera integral a través de la adquisición de conocimientos en un ambiente competitivo, feroz e implacable con el propósito de formarse un criterio objetivo y tener la capacidad de distinguir hechos fraudulentos y corruptos que atentan contra el bienestar económico y social de una empresa.

Es común que en las empresas con una gestión de control interno o auditoría interna débil o inexistencia del mismo, se susciten hechos irregulares e ilegales, por lo que éstas requieren de la implementación de sistemas adecuados de control interno en todos sus procesos, especialmente en los operativos.

La falta de controles adecuados puede estar relacionada con el hecho de que la empresa haya sido creada con el fin de que sirva de intermedio de legitimación de capital, producido por hechos ilícitos, a través de las operaciones normales del negocio. Por lo tanto, la auditoría forense surge en vista de la necesidad de darle un alto a este tipo de actividades ilícitas que impiden la actuación honesta y responsable ante organismos financieros, fiscales y jurídicos.

De esta forma, este proyecto se estructura en seis (06) capítulos, de la siguiente manera:

El Capítulo I, definido como el Problema, se delimita el planteamiento del problema así como también se definen el objetivo general y los objetivos específicos, y se establece la justificación de la investigación.

El Capítulo II, que lleva por nombre Marco Teórico, se compone por los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y legales.

El Capítulo III, el cual se refiere al Marco Metodológico, donde se explica el tipo de estudio, el método de investigación, las técnicas e instrumentos de recolección de la información, las técnicas de análisis e interpretación de los resultados y la validez y confiabilidad de la investigación.

El Capítulo IV, titulado Análisis e Interpretación de los Resultados, el cual comprende la explicación de los resultados obtenidos a través de la aplicación de la técnica e instrumento de recolección de la información.

El Capítulo V, titulado Conclusiones y Recomendaciones, a través del cual se especifican las consideraciones a las que se llega luego del análisis de los resultados y, que permite realizar una serie de recomendaciones que son necesarias ser aplicadas por las organizaciones.

Finalmente el Capítulo VI, titulado Propuesta, el cual se compone por la explicación de los recursos humanos, institucionales, materiales, económicos y el cronograma de ejecución de la investigación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

El Fraude en las organizaciones es promovido por el comportamiento del hombre, resulta importante entrar en la filosofía de Sócrates en cuanto al conocimiento del bien y el mal, considerando la filosofía como la vía a través del cual el hombre obtiene un conocimiento de sí mismo tomando en cuenta el deber moral, según se explica en el artículo titulado *Compartiendo Filosofía* (2013), consultado en la web; se explica, que el conocerse a sí mismo implica una evaluación de la conciencia donde el hombre descubre hasta dónde es capaz de llegar y cuáles son sus fallas.

Éste conocimiento le permite al hombre, saber a la perfección qué es lo que realmente lo hace feliz, sintiéndose libre de ataduras materiales impuestas por la sociedad. De acuerdo con Arnau et. al. (2001:55), “Si conocemos las excelencias del Bien nos veremos abocados a practicarlo, puesto que, quien piensa correctamente, actúa correctamente. (...) Si eres bueno, serás justo, serás bien visto y serás feliz...”. En este sentido, cuando el hombre alcanza la sabiduría, está convencido no solo de buscar y mantener el perfeccionamiento del conocimiento y justicia de su propio espíritu, sino también del resto de la sociedad. Esto permitirá al hombre vivir bien conforme a reglas de rectitud moral y justicia social, ya que se desenvuelve dentro de un grupo de la sociedad caracterizado por poseer tradiciones, deseos y opiniones propias.

Sin embargo, cuando el hombre carece del conocimiento de sí mismo y, por ende, del vivir bien bajo reglas morales establecidas por causa de diferentes opiniones y

actitudes de la sociedad en la que se desarrolla, cae en el vicio de la ignorancia, y ésta última trae como consecuencia, acciones que solo le da satisfacciones materiales y no espirituales y, que son momentáneas y dolorosas. Por lo tanto, el empeño en este tipo de satisfacción lo convierte en cautivo de éste. Así lo explica Arnau et. al. (2001:55), citando a Sócrates, argumenta lo siguiente, “Hay una relación interna entre razón-virtud-felicidad que lleva a Sócrates a proclamar una de las tesis más optimistas sobre el hombre: No hay hombres malos sino simplemente ignorantes, hombres que no saben que, si bien el mal les pueda proporcionar algún placer, éste siempre será momentáneo y, a la corta o a la larga, doloroso”.

En consideración con lo anterior, el desarrollo y evolución del hombre como ser social converge con una serie de conflictos en su entorno que para lograr su supervivencia ha creado normas para desarrollar una sociedad civilizada y la satisfacción de necesidades primarias y secundarias. Así como lo expresa Cloninger citando a Maslow en su libro Teorías de la Personalidad (2003:445): “Maslow postuló que la gente inicia su desarrollo con necesidades básicas (motivos) (...) conforme maduran y se satisfacen sus necesidades de orden inferior, las personas desarrollan motivaciones más exclusivamente humanas.”.

Estas múltiples necesidades alinean la conducta humana hacia el alcance de sus objetivos, cuya satisfacción se repite hasta su muerte. Sin embargo, para Maslow la no satisfacción de las necesidades crea en el individuo un sentimiento de insatisfacción y desean más de lo que tienen, es decir, que la frustración en la satisfacción de las necesidades se considera una amenaza que genera una reacción de emergencia en el comportamiento del individuo. Esto resulta ser peligroso, debido a que desarrollan la necesidad de crear medios alternativos de satisfacción de sus necesidades que van incluso en contra de las leyes, normas y reglamentos. Así lo evidencia Elliot y Schroth (2003:17):

Enron y las otras empresas mencionadas querían que sus beneficios apareciesen en los informes, periodo tras periodo, mejores de lo que eran en realidad. Y para ello alteraron en los libros de contabilidad las cifras de gastos, deudas y provisiones de ventas para crear la ilusión de una estabilidad financiera.

Esto ha dado origen, en primer lugar, que los individuos tergiversen su comportamiento adoptando características poco idóneas con el fin de obtener beneficios propios o ajenos transgrediendo las normas que los regulan. Es decir, que el individuo es impulsado a actuar en sentido contrario a lo estipulado por las normativas que rigen el comportamiento ético, moral y organizacional para favorecer intereses de terceros obteniendo a cambio una recompensa. Este tipo de actitudes se define como corrupción. Ciertamente, para Cano y Lugo (2010:83), la corrupción tiene dos puntos de vista tal como sigue: “desde el punto de la Ética, se considera como una deslealtad o traición con un compromiso adquirido. Desde el punto de vista jurídico la corrupción es un delito, una transgresión de la norma que la rige.”.

Aunado a lo anterior, la corrupción afecta tanto el ámbito público como al sector privado como efecto de que las mismas instituciones y organizaciones no funcionan como debería ser, no cumplen con el compromiso adquirido generando deslealtad. Así lo especifican Cano y Lugo (ob. cit.), “Hoy en día se conoce como corrupción, sea pública o privada, la utilización indebida de un patrimonio común en beneficio de un tercero, a quien no está destinada esa ganancia.”

En este contexto resulta imprescindible mencionar los desenfrenos financieros de importantes organizaciones empresariales, tal es el caso de la empresa ENRON en el año 2001, un caso emblemático en Fraude Financiero, una empresa dedicada a la administración de gasoductos de los Estados Unidos y en la cual se originó uno de los fraudes más nombrados de ese año. Así lo explica Grisanti (2012:130), en el artículo

titulado *Verdadera Historia de un Fraude*, “...para la época era la séptima compañía de más alto valor en Estados Unidos de Norteamérica, y que tras una serie de malas prácticas contables, se convirtió en una de las mayores quiebras en la historia corporativa de ese país. (...) mostrándose los increíbles excesos cometidos por la cúpula directiva de *Enron* y el marcado vacío moral que ocultaba la supuesta filosofía corporativa.”

El director general Ken Lay, gozaba de gran estima en la sociedad empresarial por lo que ejercía gran influencia en sus propios empleados e inversores. De este modo, Elliot y Schroth (ob. cit.) lo describe de la siguiente manera:

Ken Lay, el director general, era un miembro muy popular entre la comunidad empresarial de Houston y un líder de confianza. Utilizaba esa confianza para condicionar a su público en Houston, a sus empleados y a la comunidad de inversores.

Por otro lado, Grisanti (ob. cit.), también se refirió a la influencia que ejercía Ken Lay específicamente con la familia Bush, ya que gracias a ésta, se realizaron cambios importantes en materia legal que regulaban la actividad comercial de ENRON.

Asimismo, en ENRON, algunos integrantes de la junta directiva se valían de esa confianza para engañar y hacer ver que la compañía gozaba de buena posición y ser atractiva para que los inversores natos y sus empleados entraran en su mundo y utilizaran sus fondos de pensiones para la adquisición de acciones y disfrutar de esos beneficios que originaba el crecimiento de la compañía. Sin embargo, los inversores y empleados, no se imaginaban ni se preocuparon por tratar de averiguar el extraño crecimiento repentino de la compañía sino que se dejaron vislumbrar. Únicamente, fueron pocos los que tuvieron reservas respecto a esta situación según Elliot y Schroth (ob. cit.), “Un analista, algunos periodistas, y unos pocos servicios de fondos

y deuda, se percataron de los síntomas de que algo iba mal, pero la porción mayor del mercado los pasó por alto.”

Esto ha hecho que los sujetos accionantes del acto empleen diversos métodos con el propósito de diluir el rastro del verdadero origen de los bienes obtenidos a través de este tipo de actividades. Estos sujetos son los encargados de asesorar financiera y contablemente a la organización. Resulta preciso destacar que en el fraude ocurrido en Enron, la firma de auditoría externa más importante del mundo en aquel momento, Arthur Andersen, se vio implicada gracias a la colaboración que ésta prestó para ocultar las cifras reales de las transacciones y operaciones comerciales de ENRON. De esta manera lo describe Grisanti (ob. cit.):

... la escandalosa quiebra de *Enron*, acontecida en los Estados Unidos de Norteamérica a inicios de la década de 2000, en la cual se vio involucrada una de las firmas de auditoría externa más prestigiosa del mundo para esa época, como lo fue Arthur Andersen. La debacle de *Enron* es paradigmática dentro de los escándalos financieros ocurridos en Estados Unidos, no fue la primera ni será la última; pero si fue el caso que cambió la manera de ver y tratar este tipo de fraudes empresariales, debido a la gran cantidad de personas e instituciones que se vieron afectadas por el mismo.

Por supuesto que este fenómeno, se suscitó debido a la coalición entre la empresa y la firma de auditores, sobre todo si existen entre ellos relaciones profesionales e incluso personales, tal como sucedió entre Enron y la firma de auditoría Andersen. Lo anteriormente expuesto, se debe a que algunos directivos de Enron fueron empleados de la firma auditora Andersen en años anteriores, de allí pues, aún existía una relación afectuosa entre ellos. Al respecto, Elliot y Schroth (ob. cit.) especifica lo siguiente:

En Enron, los auditores de Andersen eran uno más de la familia. (...) Antiguos auditores de Andersen eran directivos

de Enron que trabajaban con los equipos auditores. Este agradable y acogedor conjunto de relaciones profesionales y potenciales conflictos de intereses generó un entorno «no profesional» para el trabajo serio.

Por lo tanto, debe existir una relación de independencia e imparcialidad entre la organización y la firma de auditoría que se ha de contratar, para que la evaluación de los Estados Financieros y, su consecuente resultado, representen fielmente la información y sean dignos de confianza.

En este sentido, los Estados Financieros son el cuerpo de informes que compilan la situación financiera, el resultado que se obtuvo en un periodo determinado siguiendo las políticas y controles establecidos tanto por la organización como por los entes gubernamentales y no gubernamentales que generan normas de actuación, generación y presentación de la vida corporativa. Este cuerpo de informes está comprendido por el estado de situación financiera, el estado de resultados integral, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo y las notas a los Estados Financieros. Estos informes van dirigidos a quienes estén interesados en conocer el rendimiento de la organización por lo que adquieren el carácter de propósito de información general.

Las normas internacionales de información financiera son aquellas normas desarrolladas por organismos internacionales por las cuales se deben regir todas las organizaciones con el fin de presentar fielmente los resultados de sus operaciones en un periodo determinado de modo que se puedan comparar con la información de otras organizaciones, y las cuales establecen y definen los distintos Estados Financieros que recopilan dicha información.

En Venezuela, actualmente la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela revisa y ausculta las Normas Internacionales de

Información Financiera emitidas y modificadas por el International Accounting Standards Board (IASB), es decir, por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, y una vez aprobadas desarrolla las BAVENIF, los cuales son los boletines de aplicación de uso obligatorio. Estos boletines especifican los requisitos y formalidades para su adopción, tal y como lo establece el Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0) (Versión N° 5) en sus párrafos 1, 4 y 5. Adicionalmente a lo anterior, estos boletines no deben crear contradicción con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros.

Todos los Estados Financieros son el resultado final de un proceso de recolección y transformación de transacciones comerciales en datos numéricos siguiendo las reglas y normas creadas por los organismos que tienen esa competencia, tal es el caso, de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. En este orden de ideas, los estados financieros reflejan el valor fiel y exacto de los activos de la organización, los cuales son importantes debido a que de ellos depende el patrimonio real de los mismos.

El activo, por consiguiente, está conformado tanto por bienes corporales como incorporales, muebles e inmuebles. Son los más susceptibles de ser sustraídos por personas mal habidas e inescrupulosas, así como también de ser incluidas en los bienes de una entidad en forma legal a través del empleo de técnicas e instrumentos contables y financieros siguiendo los controles y normas establecidos por la organización e instituciones públicas. Asimismo, debido a la influencia, inteligencia, maniobra y engaño de ciertos miembros de la organización es que estos controles son violados y la información financiera es distorsionada con el fin de obtener beneficios propios, es decir, pueden ser objeto de manipulaciones originando una acción conocida como el fraude. Dentro de este orden de ideas, Cano y Lugo (ob.cit) nos especifica:

Los criminales del fraude suelen ser personajes calculadores, inteligentes y fríos que normalmente están motivados por la codicia, aunque lo que les conduce a hacerlo es tanto el reto de realizar un fraude con éxito contra una empresa como la acumulación de riqueza personal.

Por tal motivo, esto ha dificultado la labor de control haciendo notar que los procedimientos establecidos son ineficientes para combatir estos actos. Esto ha obligado la búsqueda y mejoramiento de las normas de control y desarrollo de actividades más especializadas que apliquen como una alternativa para combatir este tipo de flagelo especialmente en el sector empresarial. De esta forma, surge la auditoría forense como una auditoría especializada en la búsqueda, detección y corrección de hechos delictivos y fraudulentos, lo cual requiere la habilidad técnica, sano razonamiento, la energía, imaginación, aspectos éticos y la integridad del contador público como experto forense. Dentro de este orden de ideas, el sector alimentos es afectado por situaciones irregulares en cuanto al manejo de los activos que forman parte de la organización, debido a que no existen controles internos eficaces y eficientes que contrarresten la formación de intereses personales para la obtención de beneficios propios.

Dentro de esta perspectiva, en Alimentos Munchy, C.A., Industrias Iberia, C.A., Alfonso Rivas & Cía. e Inversiones Ingritech 2012, C.A., empresas dedicadas a la elaboración de productos alimenticios, los procedimientos en control interno se llevan a cabo sin un control adecuado y sin un departamento de auditoría interna que realice inspecciones recurrentes, con independencia de los intereses particulares del bloque gerencial y accionaria de las organizaciones, a todos los procesos internos que llevan a cabo y, que a través de sus hallazgos los orienten en la corrección y mejora de los procesos y evitar que concurran indicios de fraudes; por lo tanto, no existe garantía de que los procesos se cumplan sin errores o desviaciones convirtiéndose en un riesgo que sucedan hechos delicados para la organización tal como lo refiere Cano y Lugo

(ob. cit.): “Riesgo es la probabilidad de que una situación a la que nos hemos expuesto tenga un resultado indeseable...”

Al respecto, Grisanti (ob. cit.:140), explica lo siguiente:

La ocurrencia de fraudes y desfalcos financieros es una realidad que siempre ha existido, y que muy difícilmente se vaya a acabar en el futuro, pero no por ello se debe bajar la guardia en diferentes instancias sobre el control de esta problemática. Ciertamente el ser humano cuando interactúa en sociedad es proclive a realizar actos no del todo correctos, (...), máxime si esta interrelación se lleva a cabo en un medio donde se mueve el dinero, como lo es el ámbito empresarial;(...).

Con base en lo anterior, la necesidad de aplicar la auditoría forense como una medida para prevenir fraudes, ya que se dedica a investigar la posible existencia de irregularidades en el ámbito empresarial y, al comprobarse su existencia, ésta pueda ser usada como pruebas en un juicio. Así lo explica Grisanti, en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto (ob. cit.:11):

(...) la auditoría forense, auditoría esta (*sic*) que se hace necesaria cuando existe o hay la posibilidad de la presencia de irregularidades administrativas y financieras que pueden terminar en litigios judiciales, llevándose a cabo la misma mediante un examen sistemático, objetivo y especializado, que tiene por objeto investigar, informar y verificar la existencia de fraudes. (...) es una valiosa herramienta que contribuye en la prevención, detección y comprobación de comportamientos fraudulentos.

De igual manera Grisanti, citando a Badillo en su artículo Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto (ob. cit.:27),

argumenta que la aplicación de la auditoría forense, permitirá la detección de un posible fraude a través de la planificación del trabajo donde se determinará el alcance de los procedimientos tomando en consideración la naturaleza de las operaciones de la empresa; sin embargo, estos procedimientos pueden cambiar dependiendo de los hallazgos que se obtengan durante la investigación.

En tal sentido, el desarrollo de la auditoría forense se basa, de acuerdo con Castillo, Figueredo y Méndez (2012:32) en los siguientes pasos:

En el desarrollo de una auditoría, (...), se siguen por lo general los mismos pasos, los cuales son: diagnóstico del ente a examinar, formulación de programas, realización de pruebas, obtención de evidencias, evaluación del control interno, la elaboración del pre-informe y del informe final.

Adicionalmente con lo anterior, los pasos deben adecuarse a la normativa legal vigente, aplicables a cada organización, de modo que permita fortalecer el desarrollo de la investigación del caso.

Se deduce entonces, que la auditoría forense es importante en el ámbito organizacional, ya que a través de la indagación, se obtienen evidencias suficientes y competentes que prueban la existencia de irregularidades en las operaciones comerciales de la organización, así como también, prueban la participación de los individuos en la ejecución del fraude y, por consiguiente, permite determinar el modo en que fueron ejecutados los hechos.

Por tal motivo, a través de la presente investigación se pretende plantear una serie de mecanismos que van a permitir controlar a nivel organizacional este tipo de actividades para evitar que existan estas situaciones irregulares. A raíz de lo anterior, surgen las siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es la situación actual respecto a la gestión administrativa y contable en el sector alimentos?
2. ¿Existe necesidad de aplicación de la auditoría forense por parte del personal de control del sector alimentos a sus actividades?
3. ¿Cómo contribuye la auditoría forense para evitar el fraude en las actividades del sector alimentos?

A través del desarrollo de este trabajo de investigación se pretende dar respuestas a estas interrogantes con la intención de diseñar una metodología de Auditoría Forense como herramienta para el sector alimentos en la detección de fraudes como el lavado de activos.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Proponer estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoría Forense.

Objetivos Específicos

1. Diagnosticar la situación actual de la gestión administrativa, contable y operativa en el sector alimentos.
2. Describir el proceso actualmente utilizado para llevar a cabo una auditoría forense.
3. Comparar el control interno aplicado en el sector alimentos y los lineamientos de la auditoría forense.

4. Diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la Auditoría Forense.

Justificación de la Investigación

Esta investigación busca que la auditoría forense sea un instrumento de uso efectivo en las organizaciones, no sólo de detección sino también de prevención de fraudes, mediante el reforzamiento de controles internos derivados de la auditoría en cada una de las dependencias y áreas de la organización, de esta forma los activos de la organización estarán debidamente resguardados de cualquier acto intencional ilícito.

A nivel institucional, la investigación pretende proporcionar mecanismos para emplear la auditoría forense en las empresas del sector alimentos y con esto controlar una de las conductas más complejas del ser humano en las organizaciones como lo es el fraude, así mismo pueda servir de guía a otros sectores productivos para el establecimiento de metodologías adaptándolas en consonancia con sus características y condiciones particulares.

A nivel de las líneas de investigación, permite dar a conocer la importancia que tiene la aplicación de la auditoría forense en las organizaciones con el fin de salvaguardar los bienes y crear un ambiente de prevención de fraudes en la organización.

A nivel de la investigación, es un medio que servirá de base para futuras investigaciones relacionadas con el tema desarrollado; así mismo, constituirá una guía para quienes tengan interés de implementar metodología para emplear la auditoría forense como mecanismo para controlar el lavado de activos en su organización en caso de su sospecha siempre tomando en consideración sus propias características.

A la profesión, constituye un aporte debido a que proporcionará lineamientos que servirán de guía para cuando se requiera realizar una auditoría de esta magnitud evaluando las características de la organización y consecuente y simultáneamente reforzar su preparación intelectual para defender la opinión con basamentos que se tenga de la investigación y evaluación efectuada y servir de apoyo a la hora de realizarse un juicio en contra de la organización a la cual se le efectuó la auditoría.

Ésta investigación se enmarcó bajo la línea de investigación Sistema de Información para la toma de decisiones.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Efectuada la indagación y consultas a las diferentes fuentes de investigación bibliográficas inherente al estudio efectuado, se seleccionaron algunos trabajos como antecedentes de la investigación, así como también las bases teóricas y legales que sustentan el basamento legal y documental de la Auditoría Forense, también se presentan en este capítulo algunas definiciones de términos básicos para fomentar la comprensión del lector:

Antecedentes de la Investigación

Entre los estudios efectuados más recientes sobre la Auditoría Forense, se citan las siguientes investigaciones:

Pineda (2015), en su trabajo de investigación **“Efectos de la Auditoría Forense en la investigación del delito del lavado de activos en el Perú 2013-2014”**. La población de la presente investigación está constituida por cincuenta (50) profesionales del Ministerio Público (Fiscalías Supranacionales de Lavado de Activos), Policía Nacional del Perú (Dirección de Lavado de Activos) y la Contraloría General de la República del Perú. La muestra, está constituida por cuarenta y cuatro (44) profesionales correspondientes a las entidades en estudio. El autor ha determinado que la auditoría forense constituye una herramienta eficaz debido a que optimiza el proceso de investigación para la obtención de pruebas que ayuden a determinar la responsabilidad del inculpado.

El trabajo de investigación se basó en una investigación aplicada, de nivel descriptivo, explicativo y correlacional. Empleó como técnicas de recolección de información la encuesta utilizando como instrumento el cuestionario, el cual se desarrolló con base a la información especializada del tema en estudio.

El autor concluyó, que es fundamental la planeación de la auditoría forense para determinar los procedimientos idóneos que permitan lograr una detección eficaz del fraude. En vista de lo anterior, es importante establecer los programas de auditoría forense, ya que ayudan a definir las técnicas y procedimientos a aplicar para la obtención de resultados que estarán plasmados en el informe de auditoría el cual constituye la base de prueba para un juicio.

El vínculo que existe entre esta investigación y la de Pineda, es la importancia que tiene el desarrollo de procedimientos plasmados en programas, para la ejecución de la auditoría forense en las actividades de investigación de delitos de lavado de dinero; adicionalmente, contar con personal idóneo y debidamente capacitado para realizar una inspección exhaustiva y eficaz de las áreas sujetas a investigación.

Arango (2012), en su trabajo de investigación “**Diseño de políticas para el control para la prevención del fraude en la empresa DipacManta S.A para el año 2011**”. La población de la presente investigación está constituido por la totalidad de la empresa denominada “DIPACMANTA S.A”, ubicada en Cantón Manta, Provincia de Manabí, Quito Ecuador. Se tomó como muestra la totalidad de la población. El autor ha determinado, de acuerdo a la investigación realizada, que se han cometido fraudes los cuales se han traducido en pérdidas para la organización y que, esto resulta como consecuencia de la inexistencia de políticas de control del fraude. El trabajo citado se basó en una investigación de campo. Empleó como técnicas de

recolección de información la recopilación documental, es decir, realizó una revisión que lo ayudo a estructurar las políticas de control y prevención de fraude.

El autor concluyó, que en la organización se cometen los fraudes por deficiencia de los controles existentes y ausencia de controles por parte de la gerencia. Asimismo, es importante capacitar a todo el personal de DIPACMANTA, S.A., para dar a conocer las políticas anti fraude, temas de ética y cumplimiento de leyes, reglas, normas profesionales y, debe existir una adecuada selección del personal a través de políticas anti fraude permite conocer a los empleados de la laboran en la institución.

El vínculo que existe entre esta investigación y la de Arango, es que resulta de gran importancia la creación y aplicación de controles internos basados en la auditoría forense, las cuales deben ser aplicados por un personal debidamente capacitado que labore en la organización. Se realza que la ausencia de un adecuado control interno da cabida a que se cometan actos irregulares tal como el fraude organizacional. También se debe preparar al personal sobre las políticas antifraude.

Barrero (2015), en su trabajo de investigación “**Responsabilidades del Contador Público en su actuación como Auditor Forense en el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas de Venezuela**”. La población de la presente investigación está comprendida por el grupo de expertos contables que laboran en el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas (CICPC) del estado Carabobo constituido por un total de tres (03) individuos. La muestra, está constituida por la totalidad de la población. La autora ha determinado que, la auditoría forense se inicia con una sospecha de existencia de un hecho fraudulento y, que a través de la investigación realizada por un experto contable, se recolecta la evidencia que será presentada como prueba ante un tribunal.

El trabajo de investigación se basó en una investigación no experimental transaccional de tipo descriptivo y de campo con base documental. Empleó como técnicas de recolección de la información la encuesta y como instrumento el cuestionario.

La autora concluyó que la auditoría forense es un rama especializada en la cual los profesionales de la contaduría pública deben poseer conocimientos tanto en materia contable como en materia legal, lo que le permitirá tener una visión general para detectar eficazmente las irregularidades objeto de sospecha de fraude y, documentarlas de manera adecuada que sirvan de prueba en la decisión de un tribunal.

El vínculo que existe entre ésta investigación y la de Barrero, es que los profesionales que son designados para realizar la auditoría forense cuando exista sospecha de fraude, deben poseer un nivel de conocimiento técnico adecuado y experiencia suficiente, adquiridas a lo largo de su vida profesional así como continua capacitación para tener la pericia adecuada del tema, que le permita llevar la auditoría de manera eficaz de modo que recolecte la evidencia necesaria que sirva de prueba de la existencia de irregularidades ante un tribunal; asimismo, la investigación recabada en el desarrollo de la auditoría ampliarán sus conocimientos sobre los procesos llevados a cabo por la organización, lo que permitirá desarrollar normas y procedimientos contables, administrativos, financieros, legales, entre otras áreas, así como también, elaborar programas y códigos de conducta necesarios para un sano desarrollo económico de la organización.

Canelón (2015), en su trabajo de investigación **“La Auditoría Forense como herramienta de control interno en la detección de fraudes en las empresas comerciales del sector automotriz del Estado Aragua”**. La población de la

presente investigación está comprendida por las casa de repuestos minoristas o detal ubicadas en la avenida los Cedros del estado Aragua constituida por veinte (20) empleados que labora en las empresas en estudio. La muestra, está constituida por la totalidad de la población. La autora ha determinado que, en la organización no tienen designado a un auditor responsable del control interno de la organización, por lo que no existe un programa de auditoría que establezca los planes y procedimientos de control interno necesarios para un eficaz resguardo de los activos de la organización.

En vista de lo anterior, se han detectado errores en la ejecución de los procesos administrativos y contables que han puesto en peligro el supuesto de negocio en marcha de la organización.

El trabajo de investigación se basó en una investigación de campo, de diseño no experimental, de enfoque cuantitativo, de tipo descriptivo. Utilizó como técnicas de recolección de la información la encuesta y cuyo instrumento empleado fue el cuestionario.

La autora concluyó que es importante contar con profesionales de la contaduría pública que posea los conocimientos en metodologías, técnicas y procedimientos para desarrollar un control interno eficaz que resguarde los activos de la organización y, que a su vez, suministre las herramientas para una detección y cuantificación de las posibles irregularidades que se susciten en la organización. Al establecer un control interno eficaz, constituirá una herramienta de la auditoría para la obtención de pruebas y evidencias relevantes y útiles de un fraude objeto de juicio.

El vínculo que existe entre ésta investigación y la de Canelón, la auditoría forense constituye una herramienta indispensable en la organización para el resguardo de los activos de la organización, ya que proporciona elementos de prevención y detección eficaz y oportuna de hechos e irregularidades base de un

posible fraude. Adicionalmente, proporciona los soportes necesarios que constituirán las pruebas y evidencias del fraude ante un juez. Por lo tanto, es imperante el desarrollo de los programas que establezcan las técnicas y procedimientos de control interno fundamentados en la auditoría forense para una evaluación minuciosa de las operaciones administrativas y contables y con ello elevar el nivel de confianza en los estados financieros de la organización.

González (2015), en su trabajo de investigación **“La Auditoría Forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua”**. La población de la presente investigación está constituida por dos (02) hoteles de categoría cinco estrellas del estado Aragua, una (01) firma de Auditores externos de los hoteles seleccionados y personal del Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas. La muestra, estuvo constituida por la totalidad del personal a nivel de gerencia de administración y ventas y auditoría interna de los hoteles seleccionados, dos (02) auditores externos en cada una de las compañías seleccionadas y dos (02) funcionarios del CICPC del Estado Aragua. La autora ha determinado que, las auditorías realizadas en el sector hotelero son financieras y, el personal que ejecuta las auditorías no son especialistas en auditoría forense ni se han capacitado para ello. Sin embargo, se reconoce que la auditoría forense constituye una herramienta eficaz para la evaluación y detección de fraudes.

El trabajo de investigación se basó en una investigación de campo, exploratoria y descriptiva, apoyada en una revisión documental. Empleó como técnicas de recolección de la información la recopilación documental y la encuesta. De éste último, se utilizó como instrumento el cuestionario.

La autora concluyó que la auditoría forense no ha sido aplicada en el sector hotelero a pesar de la ocurrencia de fraudes debido a debilidades de control interno y,

a su vez, porque tienen como política el despido justificado para quién haya cometido el fraude. Adicionalmente, se reconoce que a pesar de que el personal que realiza la auditoría no posee la capacitación necesaria para desempeñarse en materia de auditoría forense, ésta debe ser implementada por su eficacia en la detección de fraudes y en el seguimiento de cumplimiento del control interno de la organización.

El vínculo que existe entre ésta investigación y la de Canelón, es que resulta necesario la implementación de políticas de control interno basadas en las técnicas y procedimientos de auditoría forense y, que sean aplicadas por el personal capacitado y competente para tal fin. Además, la auditoría forense constituye el mecanismo para recolectar la evidencia necesaria que servirá de prueba para impartir justicia al defraudador.

Araujo (2015), en su trabajo de investigación **“La Auditoría Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la detección de fraudes contra el Patrimonio Público”**. La población de la presente investigación está constituida por cincuenta y ocho (58) funcionarios públicos de la Contraloría General del Estado Carabobo. La muestra, está constituida por la totalidad de la población. La autora ha determinado que, el control interno aplicado en la Contraloría General del Estado Carabobo ha sido útil para realizar las evaluaciones pertinentes, sin embargo, debe fortalecerse de modo que sea lo suficientemente eficaz para ejercer un efecto positivo en la toma de decisiones de los directivos en pro de los resultados que se esperan obtener para la salvaguarda del patrimonio público.

El trabajo de investigación se basó en una investigación de campo, de diseño no experimental y de carácter descriptivo. Empleó como técnicas de recolección de la información la encuesta y como instrumento el cuestionario.

La autora concluyó que la auditoría forense permite lograr el mejoramiento del desempeño de las organizaciones, iniciando con la planeación de la auditoría para realizar una evaluación exhaustiva de las áreas de la organización, con respecto a la aplicación del control interno, para detectar las posibles irregularidades que hagan referencia a la consecución de un fraude de apropiación indebida del patrimonio público.

El vínculo que existe entre ésta investigación y la de Canelón, es que para resguardar el patrimonio tanto público como privado, se deben desarrollar mecanismos de control interno eficientes que sirvan como instrumentos de evaluación para la auditoría forense, eficaces en la detección de irregularidades en cuanto a fraudes como la apropiación indebida de activos importantes para los organismos públicos y privados.

Bases Teóricas

En las organizaciones en general, la administración de recursos financieros conlleva a una serie de procesos, en los cuales quienes tienen la responsabilidad de decidir el uso de tales recursos incurren en prácticas irregulares desapegadas a la ética y la moral, para lograr cumplir con intereses personales y no corporativos. A continuación se presentan una serie de soportes teóricos de la investigación que ayuda a ubicar el contexto de la presente investigación:

Como primer punto, se abordará lo que se conoce como *Entidad económica*. Corresponde al conjunto organizado de elementos que configuran una unidad, con la cual, se desarrollan una serie de actividades y operaciones dirigidas por un representante y, encaminadas a la consecución de unos objetivos planteados al inicio de sus actividades para la obtención de beneficios económicos. Así lo explica Rodríguez (2014):

La empresa es el ente donde se crea riqueza. Permite que se pongan en operación recursos organizacionales (humanos, materiales, financieros, técnicos) para transformar insumos en bienes o servicios terminados, con base en los objetivos fijados por la dirección general – interviene en diferentes grados y los motivos económicos, sociales y de servicio. (p.24)

Las operaciones realizadas por la organización se fundamentan en unos principios establecidos a nivel internacional y, adaptado a nivel nacional. Sobre la base de estos principios, la entidad económica reconoce, registra y presenta su información financiera. A raíz de lo anterior, la gerencia de una organización, necesita de la información financiera para la toma de decisiones que conlleven a la ejecución de acciones eficientes y eficaces que permitan el logro de los objetivos planteados y plasmados dentro de la misión y visión de la organización.

Sobre lo anterior, Horngren, Harrison y Oliver (2010), especifican que la información financiera es útil, no solo para la toma de decisiones y el logro de los objetivos, sino también para ejecutar acciones correctivas en la medida que éstas se requieran.

Se puede decir que la administración de la entidad económica debe conocer a cabalidad, además de la información financiera, cada área bajo la cual está estructurada, sus funciones, estrategias y personal involucrado, de modo que pueda determinar los riesgos inherentes y establecer con propiedad las medidas preventivas y/o correctivas al caso.

Existen áreas claves dentro de cada organización; un ejemplo de ello es el área de Logística, la cual es vital y fundamental para la rentabilidad de la organización, ya que se relaciona en forma directa a los departamentos del área de compras, producción y finanzas, a través del objetivo de cumplir con la satisfacción del cliente

en cuanto a la calidad del producto, servicio prestado y precios competitivos. De esta forma lo explica Mora (2008):

La logística es una actividad interdisciplinaria que vincula las diferentes áreas de la compañía, desde la programación de compras hasta el servicio postventa; pasando por el aprovisionamiento de materias primas; la planificación y gestión de la producción; el almacenamiento, manipuleo y gestión de stock, empaques, embalajes, transporte, distribución física y los flujos de información. (p.6)

Lo anterior demuestra que es un área en la que los administradores de la organización deben prestar especial atención debido a su relación con la salida y entrada de flujo de efectivo. Por este motivo, la logística debe manejar adecuadamente la información obtenida respecto a las necesidades de los clientes, para que elabore una planeación apropiada de los requerimientos de mercancías e incida correctamente en la planeación del resto de los departamentos que van desde la obtención de la materia prima hasta el proceso de marketing para posicionar el producto en los mercados y llegue al consumidor final. Si no se enfoca la atención a una adecuada planeación de logística, existe el riesgo de que exista un mal proceso de compras que implica en un excesivo inventario en los almacenes y un elevado costo, lo cual trae como consecuencia problemas de liquidez y cumplimiento de las obligaciones para con terceros.

Lo expuesto anteriormente, se reduce en la siguiente opinión de Mora (ob. cit.:5), “Se hace necesario planear y coordinar estas actividades para cumplir con el cliente y también con nuestra organización: Bajos costos, mayor rentabilidad y un nivel de servicio en continuo proceso de mejora”.

Adicionalmente, los procesos de la organización se ven afectados por la conducta del personal que labora en ella ya que en algunos casos, existen personas cuya ética

no existe, lo cual los hace incurrir en acciones no apropiadas al ejercicio correcto de sus funciones e incluso, llegar a relacionarse con otros para realizar prácticas poco idóneas y confiables que afectan a la organización y a los beneficiarios de los bienes y servicios que ofrece.

En vista de que la organización está inmersa en un ambiente de constantes cambios que traen intrínsecamente riesgos que afectan sus operaciones comerciales, existen de igual manera numerosas herramientas que la gerencia puede usar para mejorar las actividades de gestión y, consecuentemente, la toma de decisiones. Cabe destacar, que al mejorar las actividades de gestión de la organización, se minimizan los riesgos a los cuales está expuesta.

Ahora bien, para entender la rama del sector alimenticio, es necesario conocer los tipos de organizaciones que existen.

Tipos de Organizaciones

Existen diversas clasificaciones de las organizaciones entre las cuales se mencionan las siguientes:

- Organizaciones gubernamentales. Son aquellas que manejan los asuntos que conciernen al ordenamiento social y económico de una nación, representado por personas de poder que ejercen cargos públicos nacionales, estatales y municipales. De esta manera lo describen Guajardo y Andrade (2008):

Todos tenemos conocimiento de las diferentes órdenes de gobierno, ya sean nacionales o subnacionales (estatal, provincial, departamental, municipal, etc.). Los impuestos que pagamos representan una de las formas en que el gobierno recauda sus ingresos y por la cual tiene la responsabilidad de proporcionar los servicios que demanda la sociedad. (p. 6)

Estas organizaciones son Instituciones que crea el Estado con patrimonio público para cumplir con sus funciones de gobierno, también en su administración se cometen fraudes (malversación, actos de corrupción), los cuales no son tema de investigación del presente trabajo.

- Organizaciones no lucrativas. Son aquellas que con las donaciones recibidas en dinero o en especies, realizan actividades benéficas en diversas áreas sociales, tal como lo explican Guajardo y Andrade (ob. cit.: 6), “Normalmente, este tipo de organizaciones se relacionan con la industria de la salud, educación, beneficencia y otras”.

- Organizaciones lucrativas. Son aquellas cuyo fin es la obtención de beneficios a través del desarrollo de actividades económicas como la producción y comercialización de bienes y el desarrollo de servicios. Guajardo y Andrade (ob. cit.:5), se refieren a ellas de la siguiente manera, “Su objetivo es la prestación de servicios o la manufactura y/o comercialización de mercancías a sus clientes, actividad que les proporciona un beneficio conocido como *utilidad*”.

Las organizaciones lucrativas se clasifican a su vez en empresas de servicio, empresas de comercialización de bienes, empresas manufactureras y empresas de giros especializados.

Cuando se trata de empresas de servicios, se refiere a aquellas que realizan actividades manuales requeridas por otras. Guajardo y Andrade (ob. cit.) describen a las empresas de servicios de la siguiente manera:

Las empresas de servicios tienen como objetivo la prestación de alguna actividad intangible. Algunos ejemplos de servicios son los que brindan algunos profesionales y los que ofrecen

las organizaciones que se dedican a la limpieza de ropa o autos, a la estética de personas, animales u objetos, o a aspectos tan diversos como seguridad, transporte, electricidad, plomería, entretenimiento y otros. (p. 7)

Las empresas de comercialización de bienes son aquellas que requieren la compra de insumos que se convierten en las mercancías a ser vendidas a los consumidores finales con el fin de obtener un beneficio y, con el cual, puedan reponer nuevamente el inventario con la compra de más insumos repitiéndose el ciclo comercial. Así se refieren Guajardo y Andrade (ob. cit.) de las empresas de comercialización de bienes:

Este tipo de compañías se dedica a la compra de bienes o mercancías para su posterior venta. (...) en este tipo de organizaciones se debe costear la mercancía vendida. Asimismo, en dichas organizaciones se maneja el concepto de *inventarios* o *mercaderías* que representa la mercancía que comercializa el negocio. (p. 7)

En el caso de las empresas manufactureras, se dedican a la compra de materia prima con el propósito de transformarla en otros bienes necesarios y requeridos para satisfacer las necesidades de la sociedad a través de su venta. También existen, las empresas de giro especializado son aquellas que realizan actividades específicas de un sector con los cuales se cubren las necesidades existentes en él. Un ejemplo de lo anterior, son las actividades de agropecuarias que se realizan para suministrar de alimentos y materias primas a otras empresas y a los consumidores finales.

Por consiguiente, la industria alimentaria es aquella que se especializa en el manejo de la diversidad de alimentos existentes a nivel nacional e internacional a través de procesos que van desde su siembra, pasando por su cosecha, traslado, transformación hasta que está disponible para el consumo humano y animal. Es decir, la rama de industrias alimentarias, se encuentra inmersa en las organizaciones de manufacturas, ya que procesan la materia prima para llevarla a un producto de

consumo del área de alimentos, pasando en sus procesos por distintas etapas, estas industrias al igual que otras han venido evolucionando y creciendo en la dinámica empresarial.

En el transcurrir del tiempo se ha visto que algunas organizaciones han evolucionado gradualmente conforme las necesidades de la población van cambiando; sin embargo, para aquellas organizaciones que se dedican a la producción y distribución de alimentos, no han existido cambios significativos. A pesar de ello, sigue estando en la palestra de la satisfacción de las necesidades básicas de la población y, del desarrollo económico de aquellas naciones consideradas pobres. Tal cual lo explican Mercado, Córdova y Testa (2007:86):

Por sus implicaciones sociales y económicas, la industria agroalimentaria se halla en el ojo del huracán. A pesar de no ser considerada dentro de las actividades más determinantes de la competitividad global, continua mereciendo tratamiento especial por parte de la mayoría de las naciones, entre otras cosas, porque es vital para la sobrevivencia de la población y constituye el eje de la economía de muchos países, en especial de los más pobres.

De igual manera, Mercado et al. (ob. cit.), expresa que la evolución de la industria agroalimentaria se basó, en un principio, en los avances tecnológicos que presentan los equipos que se usan para la producción de alimentos a lo cual se sumó, los avances en normas de calidad, que garantizan que un producto alimenticio es apto para el consumo humano.

La calidad del producto dependerá de diversos factores, tales como las condiciones climatológicas y geográficas, ya que considerando las características del producto, la ubicación geográfica tanto del producto agrícola virgen como de la industria que lo procesa y, conjuntamente, con el cumplimiento de las normas de calidad que se deben

cumplir para el mantenimiento de la frescura desde la cosecha hasta la llegada a la industria procesadora, el producto alimenticio estará apto para su consumo.

Se puede inferir, que con el cumplimiento de las normas, procedimientos y reglamentaciones locales, nacionales e internacionales, se evita que se generen mermas de inventario y, consecuentemente, pérdidas financieras para la organización.

Cabe resaltar, que en Venezuela es de vital importancia que los alimentos cumplan con las condiciones de inocuidad y calidad para ser considerados aptos para el consumo humano, tal como lo establece el Artículo 63 de la Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria: “Para que un alimento sea considerado inocuo y de calidad, debe cumplir con los parámetros físico-químicos y microbiológicos, establecidos en las normas y lineamientos que se dicten al efecto.”

Así como la Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria, también existen otras leyes y reglamentos que se deben tomar en consideración para mantener controles sanitarios y de calidad tal como se señalan a continuación: Reglamento de los Servicios de Desinfección y Saneamiento; Reglamento para importación, elaboración y expendio de alimentos; Reglamento General de Alimentos, Norma de las Buenas Prácticas para el Funcionamiento de las Microempresas de Alimentos.

Todas estas leyes, reglamentos y normas deben ser acatados por todas aquellas organizaciones cuyo fin es la manipulación de alimentos, desde su siembra hasta su transformación y empaque para ser colocado finalmente en las manos del consumidor final. Esto para garantizar que los procesos en la rama alimenticia cumplan con unos estándares fijados por el Estado para proteger al comprador y que no se corran riesgos de salud en su consumo. En sus procesos internos estas empresas del sector de

alimentos, deben administrar recursos que por ser materia prima perecedera y manipulable puede ser objeto de cometer fraudes, a continuación se presente información sobre el tema.

Generalidades del Fraude Corporativo

El Fraude Corporativo, el fraude se concibe como el acto intencional de apropiarse de un bien que no le pertenece, empleando técnicas para diluir el rastro del acto cometido. Al respecto, Grisanti (ob. cit.:13), citando a las Normas y Procedimientos de Auditoría Interna N° 3 (2011) en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto, describe al fraude como una acción intencional que perjudica a la organización.

El hecho de apropiarse de un bien que no le pertenece constituye la motivación que impulsa al autor del fraude a cometerlo por lo que estudia la probabilidad de que se le presente la oportunidad para ejecutar el fraude. De esta manera, Grisanti (ob. cit.), en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto asevera lo siguiente:

La motivación la ubica en los estímulos o presiones que tienen los individuos para cometer el desafuero; la oportunidad es el entorno favorable que perciben los defraudadores para cometer la irregularidad; y la racionalización es la justificación que se busca dar por la ejecución del acto fraudulento. (p. 15)

Las presiones para que las condiciones de las organización sean favorables en todo momento hacen que el defraudador, tal como es catalogado por Grisanti (ob. cit.), al ejecutor del fraude, se aproveche de las oportunidades, que en este caso, son las

debilidades que posea el control interno para hacerse de la apropiación indebida de bienes de la organización. Así lo señalan Arbeláez, Correa y Silva (2013):

Pero estos hechos son llevados a la ocurrencia por diversas razones, según el triángulo del fraude (...) la oportunidad de fraude surge cuando los controles son débiles y/o cuando los individuos se encuentran en una posición de confianza, cuando existe presión de tipo financiero, para cumplir con los objetivos, cuando se da un uso inadecuado de los avances tecnológicos y por la siguiente racionalización: Como todos los demás lo hacen, ¿por qué yo no lo hago? (p. 219)

Lo anterior concuerda con lo explicado por Grisanti en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto (ob. cit.), al referirse a la racionalización, ya que el defraudador justifica su acción al asumir el acto del fraude como un derecho implícito.

El fraude es un acto en el cual el personal de una organización son los primeros sospechosos de su ejecución para obtener beneficios propios de grandes proporciones, jugando con la confianza, que les da el cargo que ocupan en la empresa, de aquellos que están bajo su mando sin contemplación de que éstos se vean perjudicados. Sin embargo, los directivos también son perjudicados cuando ya no puedan sostener más la situación. Así lo afirma Cano y Lugo (ob. cit.:88), “Un 75% de todos los fraudes cometidos contra una empresa son perpetrados por su propio personal, de ahí que la prevención es preferible y menos costosa que los remedios.”

De lo anterior se desprende, que el fraude se divide en dos grupos: el primer grupo abarca aquellos fraudes cometidos por empleados de bajo nivel que buscan un beneficio propio al perpetrar un fraude afectando a la organización; un segundo grupo, donde los directivos de la compañía se aprovechan de la confianza generada por su cargo para manipular las transacciones en perjuicio de terceros. Para Rozas

(2009:73), el primer grupo de fraude se enmarca dentro del denominado fraude laboral, "...Uno o varios empleados fraudulentamente distorsionan la información financiera para beneficiarse indebidamente de los recursos de la empresa". El segundo grupo se enmarca dentro del fraude corporativo: "El fraude corporativo es la distorsión de la información financiera realizada por parte o toda la alta gerencia con ánimo de causar perjuicio a los usuarios de los estados financieros"

Ahora bien, el fraude corporativo se caracteriza porque se puede cometer a nivel internacional, no tiene barreras territoriales, y menos aún, si las organizaciones cuentan con elementos tecnológicos de gran avance aunado con la gran red existente desde finales del siglo XX, conocido como internet. Al respecto, el siglo XXI se ha caracterizado en sus inicios por estar inmerso en la expansión global de los mercados internacionales, lo que ha acarreado que las organizaciones aprovechen nuevas oportunidades de incrementar sus beneficios. Sin embargo, también ha sido provechoso para aquellos grupos organizados, ya que al expandir sus operaciones a otros países, dificulta la labor de revisión y control de las instituciones competentes en áreas legales, financieras y tributarias.

El internet le ha permitido a las organizaciones expandirse, abrirse a esos nuevos mercados mostrando sus características, productos, oportunidades de negocios. Asimismo, como constituye un medio útil para la apertura de nuevos negocios con futuros inversionistas, también constituye la entrada y oportunidad para cometer fraudes sin dejar rastro alguno. Lo anterior se refuerza con lo establecido por Cano y Lugo (ob. cit.), quienes señalan que existen tres condiciones que caracterizan al fraude corporativo como se detallan seguidamente:

1. Es un delito transnacional, lo que hace necesaria la cooperación judicial de otros países. Este delito no reconoce estados ni fronteras, más aun con la tecnología globalizada y avanzada, cuando con una computadora se puede hacer

movilizar grandes sumas de dinero a cualquier parte del mundo.

2. Su mutabilidad es asombrosa, de ahí la dificultad de prevenirlo y combatirlo ya que por la existencia de los e-banking, sociedades off shore, paraísos fiscales y otros, hacen difícil seguir el rastro de dineros ilícitos. La ley ahora exige al empresario que asuma responsabilidades como la de denunciar ante las autoridades competentes a cualquier persona que presente situaciones irregulares en su actividad económica, además de las ya tradicionales que tenía como la de pagar impuestos, generar riqueza para la compañía, llevar contabilidad, entre otros.

3. Es un delito moderno, o como lo califica Silva Sánchez en su libro “La expansión del derecho penal”, un delito de la tercera velocidad, donde se requiere que los principios tradicionales del derecho penal se acomoden a esta nueva realidad. En el caso del fraude corporativo no hay duda de que el bien jurídico es el patrimonio de las personas y en segundo lugar está la lealtad comercial, la democracia, las instituciones. Es un crimen de cuello blanco porque es cometido por gente con poder económico, que tiene un rol determinado en una estructura jerárquica.” (p. 89)

Se puede notar, que quienes ejecutan el fraude no solamente son aquellos que poseen problemas financieros, sino que también aquellos que son dueños de una inmensa riqueza que los colma de poder ilimitado e influencia en todo, pero que aun así, no se sienten satisfechos y conformes, sino que buscan más poder, más dinero, más bienes, más riquezas y pasar por encima de quien sea y hacer lo que sea por lograrlo. Lo especial de este tipo de personas es que aun satisfecha este tipo de necesidad puede surgir una vez más con miras más altas de la anterior. Para determinar que se está llevando a cabo un fraude es necesario no solamente dejarse llevar por aquellos indicios de un hecho sino que realmente debe existir el acto que determine verazmente la ejecución. Algunos ejemplos de situaciones ilícitas pueden ser las siguientes, según Cano y Lugo (ob. cit.):

- Disminución de la rentabilidad.
- Discrepancia en los registros contables.

- Variaciones excesivas en los presupuestos y contratos.
- Falta de comprobantes
- Adquisiciones innecesarias.
- Directivos que desempeñan funciones de los subalternos.
- Falta de controles y de evidencia de la auditoría.
- Problemas financieros no resueltos.
- Nunca tomarse vacaciones.
- Mantener una exagerada discreción o tratamiento secreto sobre el trabajo que se realiza.
- Limitaciones al alcance de la auditoría impuestas por la gerencia.
- Información provista bajo presión o después de una demora razonable. (p. 90)

En investigaciones realizadas por Elliot y Schrotch (ob. cit.), se observa un esbozo de los pasos y actividades que algunas de las organizaciones, muy nombradas a inicios del Siglo XXI, acogieron para aparentar rentabilidad y, se valieron de herramientas, como la confianza y liderazgo que ejercían en sus redes sociales para incitar a la inversión en la organización mostrando un panorama de perfecta bonanza. Muchos fueron los escándalos financieros que se sucedieron a nivel mundial debido a que las organizaciones acogieron esas malas prácticas, sin embargo, los casos más nombrados se suscitaron en Estados Unidos tal como lo especifica Estupiñan (2011):

...Para el caso traslademos a los hechos recientes escandalosos, que acabó a la firma de auditoría más grande del mundo y está lastimando apreciablemente a otra importante, como fueron los casos por USD 2.000 millones en ingresos que desaparecieron de Xerox Corp (*sic*); más USD 3.800 millones en gastos fueron eliminados de World-Com Inc. (*sic*); y USD 1.200 millones en capital de los accionistas se evaporaron de Enron Corp. (*sic*). (p. 261)

En vista de lo sucedido en estas organizaciones, es imperante que exista independencia en las relaciones entre los auditores externos y la organización que

requiera de sus servicios, con el fin de evitar que exista colusión entre las partes de manera que no se presten para el ocultamiento de información importante para los usuarios externos e internos de la misma. De igual manera, debe existir un control interno fuerte que garantice que las operaciones internas de la organización cumplan con estándares de calidad que proporcionen seguridad razonable de que la información obtenida es fidedigna y no manipulada por intereses malsanos de personas que pertenezcan a la organización.

Entonces, lo anterior refleja la necesidad de conocer los elementos vinculados con fraudes de importantes empresas a nivel mundial, ya que las estrategias contables empleadas por sus directivos principales, mostraban en sus estados financieros anuales un incremento en las ganancias para mostrar mayor rentabilidad. Llevaron a cabo estrategias para que se sobrevaloraran al máximo sus acciones en el mercado de valores y, es ahí cuando deciden vender sus acciones e incitar no solo a pequeños inversionistas externos a entrar en la organización, sino también alentaron a sus empleados a usar su fondo de pensiones para la compra de acciones de ENRON. De esas ventas accionarias, los principales autores del fraude se hacen poseedores de millones de dólares, mientras que deja a los incautos sin futuro.

Así como los fraudes financieros tocaron la puerta tanto de Enron como de otras organizaciones a nivel mundial, asimismo puede presentarse en muchas otras sin importar la naturaleza de sus operaciones, el tamaño, o si es un ente público o privado. De esta forma Grisanti (ob. cit; 2016) en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto explica, que estas situaciones fraudulentas se presentan debido a la oportunidad generada por la debilidad que puedan tener los controles internos de su organización sumada a la colusión que pueda existir dentro o fuera de la misma. Asimismo, señaló que la

oportunidad forma parte de tres elementos que constituyen la razón de la ocurrencia de los fraudes siendo los otros dos elementos la motivación y la racionalización.

Estos elementos forman parte de la teoría del Triángulo del Fraude, el cual se puede ver en la siguiente figura:

Figura N° 1 Triángulo del Fraude



Fuente: Elaboración propia a partir de datos tomados de Rozas F., Alan E. Auditoría Forense Forensic Audit. QUIPUKAMAYOC. Revista de la Facultad de Ciencias Contables UNMSM 2009.

Como se observa en la figura anterior, el primer elemento de la teoría del fraude corresponde a la motivación (necesidad, incentivos, presión) presente en el individuo. Rozas (2009) explica que la principal motivación del individuo es la financiera. Sin embargo, existen otras motivaciones como las personales y familiares. Un ejemplo es el nivel de vida o estatus social que el individuo desea tener o mantener para sí mismo y, por ende para su familia con lo cual le permita tener relaciones sociales con personas importantes de gran estatus social. Es por ello que se relaciona el fraude

corporativo con los principios de la persona, pero ello puede evitarse con los controles internos adecuados en los procesos de las organizaciones.

Como segundo elemento se encuentra la oportunidad, la cual es detectada gracias a la capacidad que tiene el individuo para observar y darse cuenta que el control interno presenta debilidades y fallas que le permitirán cometer el fraude sin ser descubierto. Así lo explica Rozas (ob. cit.:73) a continuación: “La oportunidad surge cuando los controles son débiles y/o cuando los individuos se encuentran en una posición de confianza”.

El tercer elemento corresponde a la racionalización, el cual se presenta justo antes de cometer el fraude, y se refiere a las razones que el defraudador tiene para justificar su actuación y, que una vez cometido el acto, desaparece ya que se convierte en algo normal. Rozas (ob. cit.) lo describe de la siguiente manera:

La racionalización a menudo incluye creencias tales como que ‘«a actividad no es criminal», «sus acciones son justificadas», «se trata de un simple préstamo de dinero», «estamos asegurando que se cumplan las metas de la empresa» y, de manera especial, «todo el mundo lo está haciendo». (p. 74)

Estos elementos que forman parte de la teoría del fraude constituyen motivadores para la persona que comete el fraude, pero que puede evitarse en una organización que implemente controles adecuados en sus procesos. A continuación se muestra un cuadro donde se toman en consideración los factores de riesgo que existe para dos tipos de fraudes como lo son informes financieros fraudulentos y malversación de activos, enmarcados dentro de los tres elementos del triángulo del fraude, de acuerdo con datos proporcionados por Rozas (ob. cit.; 74):

Cuadro N° 1 Factores de Riesgo de Fraude

	Incentivos - presiones	Oportunidades	Actitudes - racionalización
<u>Factores de riesgo para los informes financieros fraudulentos</u>	Un incentivo común para que las empresas manipulen los estados financieros es una disminución en las perspectivas y proyecciones financieras.	Los estados financieros de todas las empresas están potencialmente sujetos a la manipulación. Sin embargo, el riesgo de informes financieros fraudulentos es mayor para empresas donde se tiene que aplicar criterios y estimaciones importantes.	La actitud de la alta administración con respecto a los informes financieros es un factor de riesgo crítico en la evaluación de la probabilidad de estados financieros fraudulentos.
<u>Factores de Riesgo para la malversación de activos</u>	Las presiones financieras son un incentivo común para los empleados que malversan activos. Los empleados insatisfechos pueden robar debido a una sensación de derecho o como una forma de ataque contra sus empleadores.	Las oportunidades para robar existen en todas las empresas. Sin embargo, las oportunidades son mayores en empresas con acceso al efectivo ó inventario u otros activos valiosos, en especial si son pequeños o portátiles.	La actitud de la administración hacia los controles y conducta ética puede provocar que los empleados y gerentes consideren el robo de activos.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos tomados de Rozas F., Alan E. Auditoría Forense Forensic Audit. QUIPUKAMAYOC. Revista de la Facultad de Ciencias Contables UNMSM 2009.

Adicionalmente, la situación planteada conlleva implícito una serie de elementos que propician la ejecución de fraudes dentro de las organizaciones, tal como Melé, (2004) lo detalla a continuación:

1. Captación de recursos, este paso es fundamental para que continúen las operaciones comerciales de una organización y está amarrado al logro de los objetivos establecidos. Con base a estos objetivos, se definen las estrategias a llevarse a cabo y el personal que deben ejecutarlos. Sin embargo, el hecho de tener que lograr estos objetivos y la oportunidad de beneficiarse fácilmente, es lo

que acciona en el individuo la motivación de conseguirlos sin tomar en cuenta las normas que se deben cumplir en todo el proceso.

2. Toma de decisiones, se encuentra estrechamente relacionada con los objetivos establecidos dentro de la organización, ya que la necesidad de cumplirlos conlleva a que la gerencia determine el proceso a seguir valiéndose de todo si no existieran normas que regulen cada paso inherente al mismo.
3. Regulación y Control, son necesarias en todos los ámbitos de la vida social y económica de una nación. Ahora, si estas normas, ya sean externas o internas de la organización, son débiles y poco exigentes, propician un ambiente favorecedor para que los individuos realicen actos de fraude.
4. Cultura empresarial, la cual comprende la forma como se llevan a cabo las operaciones así como también los valores que comparte el personal dentro de la organización.

También Melé (ob. cit.) explica que los valores personales de cada persona que labora en la organización, influyen directamente en la buena o mala imagen que la organización proyecta; es decir, influye en el ambiente de control implantado dentro de la organización. Hay que tomar en cuenta que si las personas carecen de valores y buenas costumbres y no poseen la fortaleza para cumplir con las normas establecidas, se convertirán en personas que desean lo que no poseen, desean más de lo que tienen o intentan mantener lo que ya tienen lo que conlleva a que los individuos justifiquen sus actuaciones sin darse cuenta que sus actuaciones son injustas.

Respecto a las consecuencias que trae los escándalos financieros, se tiene la desconfianza generada en la profesión contable debido a la falta de independencia

que esta ha tenido en su relación con la entidad en la cual labora o, sobre la cual, debe realizar trabajos de auditoría independiente. Esto es descrito por Jaramillo, García y Pérez (2013:19), de la siguiente manera: “El principal efecto que los escándalos financieros han tenido en la auditoría es que han provocado una pérdida de confianza en el trabajo del auditor”.

Asimismo, las regulaciones en materia financiera, contable y legal se han visto en la necesidad de ser modificadas de modo que sean aplicadas por todas las organizaciones con el fin de mejorar los controles, que la información financiera sea confiable y veraz y fortificar los valores y comportamientos positivos de los individuos. De igual manera, otra de las consecuencias es el impacto negativo en la reputación, marca e imagen de la organización.

Los elementos mencionados con anterioridad que propician la ejecución de fraudes dentro de las organizaciones, pueden evitarse en las organizaciones, cuando en ellas se logra implementar un efectivo sistema de control interno, a continuación se describe información referida al Control Interno.

Control Interno

El control interno ha evolucionado en la medida que ha cambiado el ambiente interno y externo de las organizaciones y, por consiguiente, las necesidades que requieren respuestas inmediatas. Se ha identificado entonces, tres concepciones que cubren las siguientes necesidades: revisión, atestamiento y aseguramiento. La primera de ellas, identificada como de revisión, que abarca desde la edad media hasta el año 1880, hacía referencia a la necesidad de revisar cifras y que los documentos contables cumplieran los requisitos exigidos por la organización. De esta manera lo explica Mantilla (2009):

El centro de atención de este tipo de control interno es la comprobación de las cifras y de los soportes de contabilidad a través de un rol único, lo que hace que el control interno sea prácticamente sinónimo de auditoría, entendida esta como revisión. Su ubicación es netamente operacional y en función de la contabilidad. (p. 32)

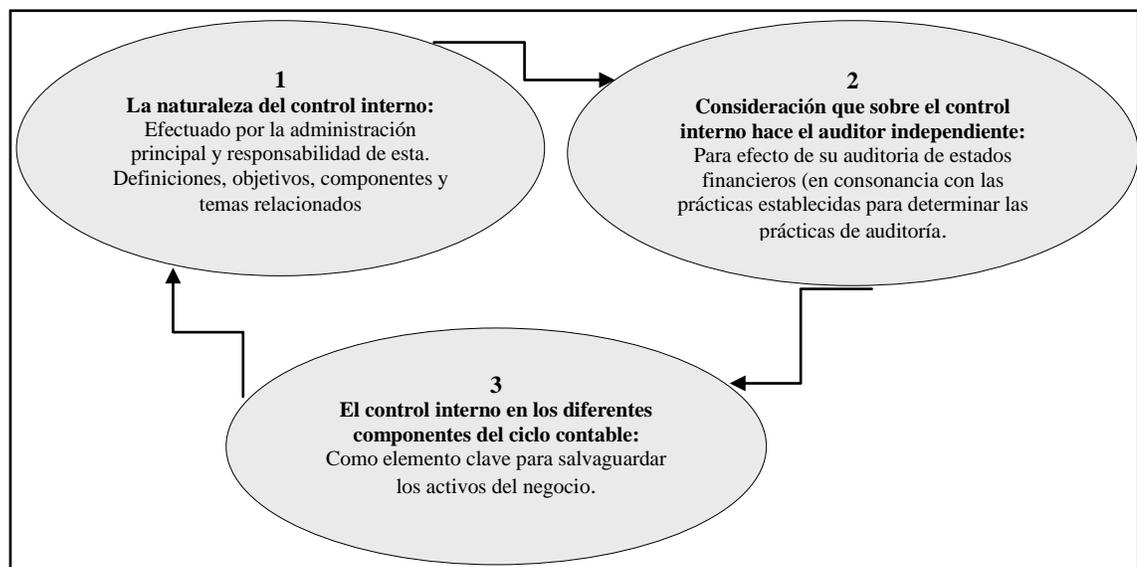
Sin embargo, a pesar de que este tipo de control interno data de hace muchos años, aún se sigue implementando, en cuanto a la verificación del cumplimiento de forma y fondo de los documentos que sirven de soporte a la información financiera.

La segunda generación identificada como atestación, abarca desde el año 1880 hasta 1990 y se basa en la implementación de controles en el sector público. Asimismo, hace énfasis en la importancia de evaluar el control como mecanismo a través del cual se establezca la amplitud de las prácticas de auditoría. De igual manera, tal y como lo expresa Mantilla (ob. cit.), este tipo de control interno identifica dos funciones como son el de ejecución por parte de la dirección de la organización, así como también, el de evaluación efectuado por los auditores externos e internos.

La tercera generación llamada aseguramiento, abarca desde el año 1990 hasta el presente, y se basa en la calidad implementada por Coso, en la eficiencia del control interno. Este marco conceptual reflexiona sobre la definición de objetivos y responsabilidades, la consideración que efectúa el auditor interno y el efecto que sobre el proceso contable causa, tal y como se muestra en la gráfica N° 1. Se afirma entonces, que este modelo busca que la organización establezca los objetivos a cumplir e identificar los riesgos que los circundan con el fin de definir los mecanismos para prevenirlos, detectarlos y minimizar su impacto en las operaciones de la organización y lograr el cumplimiento de los objetivos. Así es definido por Estupiñan (ob. cit.):

Es un proceso efectuado por la junta de directores, la administración y otro personal de la entidad, aplicando en la definición de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, para proveer seguridad razonable en relación con el logro del objetivo de la entidad. (p. 66)

Gráfico N° 1. Aspectos a diferenciar en el control interno



Fuente: Mantilla (2009)

Lo anterior demuestra que todo el personal de la organización debe comprometerse para que el control interno se ejecute de manera correcta ya que esto trae beneficios a toda la organización como la protección y salvaguarda de los bienes. Así lo concluye Mantilla (ob. cit.;225): “Es el conjunto de métodos y procedimientos que buscan asegurar la protección de los activos, la razonabilidad de la información, el cumplimiento de leyes reglas y procedimientos y la consecución de metas programados por una organización.”

En vista que todo el personal de la organización debe participar en ejecutar el control interno, deben tener en cuenta unos principios de modo que sea realmente

efectivo .En primer lugar, debe existir un establecimiento de responsabilidades en el cual cada persona conozca cuales son las tareas específicas a realizar con celo profesional. Se tiene que, los autores Kieso y Kimmel (ob. cit.), explican:

Una característica esencial del control interno es la asignación de responsabilidades a empleados específicos. **El control es más efectivo cuando una sola persona asume la responsabilidad de una sola tarea.** (...) El establecimiento de responsabilidades incluye la autorización y la aprobación de transacciones. (p. 325)

Otro principio a tomar en cuenta es la segregación de funciones, la cual hace referencia a que el trabajo referente a actividades relacionadas debe ser realizado por dos o más personas. En esta perspectiva, Kieso y Kimmel (ob. cit.), señalan lo siguiente:

La **segregación de obligaciones**, llamada también separación de tareas o división del trabajo, es indispensable en un sistema de control interno. Existen dos aplicaciones a este principio:

1. La responsabilidad de actividades relacionadas se debe asignar a diferentes individuos.
 2. La responsabilidad sobre un activo (llevar los registros) debe ser independiente de la custodia física de ese activo.
- (p. 325)

Por lo anteriormente expuesto, se debe tener sumo cuidado con la distribución de las funciones debido a que si una sola persona lleva a cabo por ejemplo, la actividad de facturación y cobro, se presta a que exista la posibilidad de cometer un fraude. Adicionalmente, Kieso y Kimmel (ob. cit.), también detalla que los documentos involucrados deben generarse en el momento en ocurra las operaciones y, que estos documentos deben ser custodiados por las personas asignadas para tal fin. Asimismo, establece que una vez generado el documento deben ser enviados de inmediato al departamento de contabilidad para que se registre la información de manera oportuna

una vez que sea verificada la información y que cumplan con los requisitos legales pertinentes.

En concordancia con lo anterior, el control interno es el procedimiento por medio del cual la empresa garantiza que las operaciones llevadas a cabo en los diferentes ámbitos administrativos, contables, y financieros se ejecutan manteniendo un control obteniendo como resultado que la información es fidedigna y legítima, y que de esta manera se cumplirán los objetivos establecidos por la organización desde su constitución. Es decir, que el control interno es fundamental en toda organización, ya que avala el resguardo de los bienes y, a su vez, que la información resultante del procesamiento de los datos de cada operación fue evaluada exhaustivamente para que cumpla con las legalidades que le corresponda y por ende, sea procesada en la contabilidad de acuerdo al fin del cual se va a disponer en la empresa.

Dentro de este orden de ideas Kieso y Kimmel (ob. cit.) explican el control interno como sigue:

El *control interno* consiste en el plan de organización y todos los métodos relativos y medidas adoptadas dentro de un negocio para:

- 1. Salvaguardar sus activos** del robo por empleados o terceros y de uso no autorizado.
- 2. Aumentar la exactitud y confiabilidad de sus registros contables.** Esto se logra reduciendo el riesgo de **errores** (no intencionales) e **irregularidades** (errores intencionales y mala interpretación) en el proceso contable. (P. 323)

Por su parte, Grisanti en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto (ob. cit.; 2016), considera que el error corresponde a actuaciones surgidas por mala interpretación y comprensión de un hecho y, que las irregularidades, por su parte, se generan cuando el

hecho es propiciado por una intención premeditada. En consecuencia, se determina que el fraude es la concurrencia de una irregularidad, de un hecho intencionado; así como lo establece la DNAI 3 (Versión 1), “El fraude abarca una gama completa de irregularidades y actos ilegales, caracterizada por un engaño intencionado”.

En tal sentido, el control interno debe proporcionar la seguridad razonable de que la información resultante de las operaciones de la organización está libre de sesgos, errores e irregularidades y, que por lo tanto, es un camino viable a la consecución de los objetivos planteados. En efecto, se puede observar que para Pérez (2008), el control es aquella actividad que busca garantizar el alcance de los objetivos y proyectos determinados en la fase de planificación. Mantilla (ob. cit.), señala que el control interno posee diversos significados desde el punto de vista de cada uno de los enfoques de control interno, tal como se muestra a continuación:

COSO define el control interno como un proceso, ejecutado por la junta de directores, la administración principal y otro personal de la entidad, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización.

COCO describe el control interno como las acciones que fomentan los mejores resultados para la organización. (p. 3)

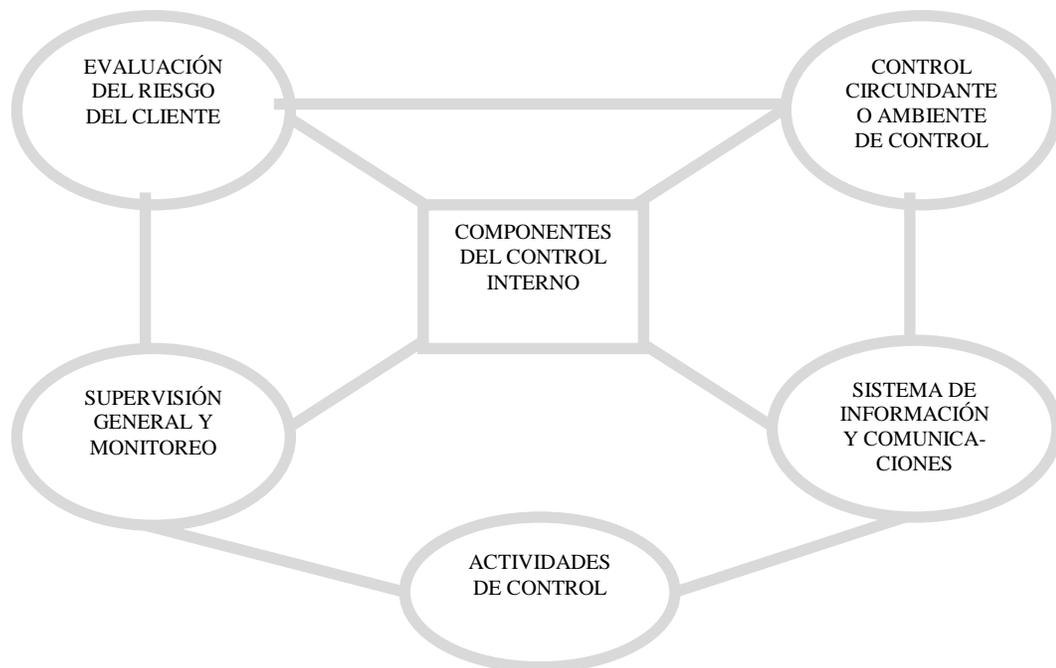
Grisanti en su artículo titulado El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría (ob. cit.; 2015), coincide en que el modelo de control interno del Informe Coso se ejerce con la ayuda de la Junta Directiva y, adicionalmente, busca cumplir con tres principales objetivos, tal como sigue:

Según el Modelo COSO, el control interno es un proceso, ejecutado por el consejo directivo, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos

en las siguientes categorías: 1) Efectividad y eficiencia de las operaciones; 2) Confiabilidad en la información financiera; y 3) Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (p. 102)

De igual manera, Grisanti en su artículo titulado El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría (ob. cit.; 2015), detalla que el modelo de control interno basado en el informe Coso fue desarrollado por organizaciones como la Asociación Americana de Contadores, el AICPA, el IIA, el Instituto de Ejecutivos Financieros y el Instituto de Auditores Gerenciales. El modelo de control interno del Informe Coso, se enfoca en el desarrollo y aplicación de cinco elementos tales como: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y, por último, Supervisión y Seguimiento. Estupiñan (ob. cit.; 26), refleja estos elementos del control interno en la figura N° 2 de Componentes del Sistema de control interno.

Figura N° 2 Componentes del sistema de control interno



Fuente: Tomado del Libro Control Interno y Fraudes de Rodrigo Estupiñan Gaitán 2011.

Para el año 2013, se realizó una actualización de este modelo de sistema COSO, el cual incluye la adición de 17 principios acoplados a los cinco componentes de control interno, los cuales deben estar en completo funcionamiento para que exista un sistema de control interno eficaz. Esta actualización sirve de guía para todas aquellas organizaciones que decidan implementar la evaluación de los riesgos inherentes a sus actividades.

Los 17 principios se encuentran acoplados a los cinco componentes del control interno en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 2 Los 17 principios de COSO 2013

Principios	
Componentes	
Ambiente de Control	1 Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos.
	2 El consejo de administración ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno.
	3 Establecimiento de estructuras, asignación de autoridades y responsabilidades.
	4 Demuestra su compromiso de reclutar, capacitar y retener personas competentes.
	5 Retiene a personal de confianza y comprometido con las responsabilidades de control interno.
Evaluación de riesgos	6 Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos.
	7 Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben mitigar.
	8 Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgos.
	9 Identificar y evaluar cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.
Actividades de control	10 Selección y desarrollo de actividades de control que contribuyan a mitigar los riesgos a niveles aceptables.
	11 La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos.
	12 La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos.
Información y Comunicación	13 Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.

Cuadro N° 2 Los 17 principios de COSO 2013 (Cont.)

Actividades de monitoreo	14	Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno.
	15	Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos.
	16	Se lleva a cabo evaluaciones sobre la marcha y por separado para determinar si los componentes del control interno están presentes y funcionando.
	17	Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo la alta administración y el consejo de administración.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Guía de Gestión de Fraudes 2016.

Con respecto al modelo de control interno Coco, es un modelo desarrollado en Canadá, específicamente por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados. Grisanti en su artículo titulado El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría (ob. cit.; 2015), explica que este modelo está conformado por 20 criterios agrupados en cuatro componentes:

El Modelo CoCo está estructurado por 20 criterios, los cuales se insertan en cuatro componentes. En la concepción de este modelo los criterios son elementos esenciales para entender y, en su caso, aplicar el sistema de control, estando estos criterios agrupados en los siguientes cuatro componentes: 1) Propósito, 2) Compromiso, 3) Capacidad, y 4) Evaluación y Aprendizaje. (p. 102)

Con base en lo anterior, Grisanti en su artículo titulado El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría (ob. cit.; 2015) también explica que los componentes de Compromiso y Capacidad del modelo de control interno Coco se encuentran integrados dentro del elemento Ambiente de control del modelo del Informe COSO.

Adicional a los dos modelos de control interno ya descritos, se desarrolló el modelo llamado Administración de Riesgo Empresarial E.R.M.. Este modelo es una

versión mejorada del Informe COSO debido a las dificultades de aplicación que éste tuvo. Fue desarrollado por los mismos entes que participaron en la elaboración del Informe COSO, con la integración de la firma de auditores Price Waterhouse Coopers & Co.

El Enterprise Risk Management (E.R.M. por sus siglas en inglés), consta de ocho elementos dentro de los cuales incluye los ya existentes en el Informe Coso I, siendo los tres adicionales: Establecimiento de objetivos, Identificación de eventos y Respuesta al riesgo. Así pues, los ocho elementos son los siguientes: Ambiente de control, Definición de objetivos, Identificación de riesgos, Valoración de riesgos, Respuesta al riesgo, Actividades de control, Información y comunicación y Monitoreo.

Ahora bien, se tiene el ambiente de control que se enfoca en las cualidades, condiciones, modos, nociones, honradez, rectitud, decencia, honestidad, valores éticos y responsabilidad y obligación que posee el personal de una organización al ejecutar la tarea que le ha sido asignada y esto va a determinar su rendimiento dentro de la organización. Todo lo anterior viene a comprender el ambiente de la organización que debe existir y llevar a la práctica tanto por los empleados de la organización como por los directores y altos cargos gerenciales. Así lo explica Mantilla (ob. cit.: 69): “El ambiente de control da el tono de una organización, influenciando la conciencia de control de sus empleados”.

El siguiente elemento se refiere a la definición de objetivos, obtenidos a partir de lo que desea lograr la organización y que se ve reflejado en su misión y visión. Así lo explica Estupiñan (ob. cit.):

Dentro del contexto de la misión o visión, se establecen objetivos estratégicos, selecciona estrategias y establece objetivos relacionados, alineados y vinculados con la estrategia, así como los relacionados con las operaciones que aportan efectividad y eficiencia de las actividades operativas, ayudando a la efectividad en la presentación de reportes o informes internos y externos (financiera y no financiera), como la de cumplir con las leyes y regulaciones aplicables y de sus procedimientos internos determinados. (p. 68)

Seguidamente se tiene la identificación de riesgos, la cual se basa en las evaluaciones a los cambios ocurridos a variables externas e internas de la organización, las cuales pueden traer resultados tanto positivos como negativos. Así lo afirma Estupiñan (ob. cit.):

La metodología de identificación de eventos pueden comprender una combinación de técnicas vinculadas con herramientas de apoyo, como la identificación de eventos pasados (cesación de pagos, cambios en los precios, pérdidas por accidentes) y futuros (cambios demográficos, mercados nuevos y acciones de los competidores. (...)) Potencialmente los eventos tienen un impacto negativo, positivo o de ambos, representando los primeros riesgos inmediatos, mediatos o de largo plazo, los cuales deben ser evaluados dentro del E.R.M. (p. 69)

Otro punto viene dado por la evaluación o valoración de riesgos que significa determinar cuáles son los puntos débiles internos y externos y establecer un plan de acción para minimizarlos o evitarlos, tal como explica Mantilla (ob. cit.), a continuación:

Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos de fuentes externas e internas, los cuales deben valorarse. (...) La valoración de riesgos es la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, constituyendo una base para determinar cómo se deben administrar los riesgos. (p. 69)

Una vez realizada la evaluación del riesgo, se debe dar una respuesta a ese riesgo, el cual comprende a la actitud de la organización frente al mismo, tal como lo describe Estupiñan (ob. cit.: 70), “Las respuestas al riesgo caen dentro de las categorías de evitar, reducir, compartir y aceptar el riesgo”.

Una vez que se han definido los riesgos y adoptado una actitud de respuesta al mismo, se debe ejecutar el plan de acción conforme a las normas y procedimientos pre-establecidos que enuncian una serie de actividades por las cuales se deben regir la alta gerencia y sus empleados, lo que ayuda a que las decisiones tomadas con base en ellas se ejecuten completamente y logren el cumplimiento de los objetivos y metas de la organización. Esto es definido por Estupiñan (ob. cit.: 70), como se cita a continuación: “Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se están ejecutando de manera apropiada las respuestas al riesgo, hacen parte del proceso mediante el cual una empresa intenta lograr sus objetivos de negocio”.

La información y comunicación son aspectos muy importantes dentro de una organización, ya que permiten que una condición que posee un efecto de gran impacto en la organización tiene que ser captada, procesada y luego ser transmitida a todo el personal para que cada uno de ellos sepa las acciones a tomar de acuerdo a las responsabilidades inherentes a su cargo. Es decir, si la organización observa que se encuentra frente a un riesgo o una amenaza, se debe reunir a todo el personal para informar la situación y generar con ello la participación y la discusión activa para evaluar y establecer los mecanismos de acción, y así evitar que impacte de modo negativo a la organización

El monitoreo de todas esas acciones permite asegurar que el control interno funciona adecuadamente, ya sea que la supervisión se ejecute de forma recurrente generándose respuestas inmediatas o a través de la supervisión de acuerdo a la naturaleza e importancia que tenga el hecho en sí. Por lo tanto, la

congregación de estos elementos del control interno establecidos por el informe COSO genera una sinergia conformando un sistema integrado que responde dinámicamente a los cambios del entorno. A su vez, fomentan la calidad, las iniciativas y la delegación de poderes, se evitan gastos innecesarios y generan respuestas ágiles ante circunstancias cambiantes.

Este modelo de control interno se encuentra en proceso de actualización, que de acuerdo con el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO), debe estar por salir la versión definitiva del marco actualizado, ya que se están evaluando todos los comentarios recibidos hasta el mes de diciembre de 2016.

El tema de fraude corporativo que se estudia en la presente investigación está ligado a factores de riesgo, por consiguiente a continuación se muestra información sobre este aspecto.

Riesgo

El riesgo es la posibilidad de que ocurra un hecho que puede afectar de modo negativo o positivo a cualquier organización. Por lo tanto, de acuerdo con la percepción de Cano y Lugo (ob. cit.: 150) es definida como: "...la probabilidad de que una situación a la que nos hemos expuesto tenga un resultado indeseable, sin embargo se considera que el riesgo no tiene que ser un destino, sino una opción, una alternativa." Esto quiere decir, que los riesgos no necesariamente corresponden a situaciones contradictorias, dañinas y nocivas para el funcionamiento normal de las operaciones de una empresa sino que existen eventos que provocan un impacto positivo y se convierten en oportunidades para la mejora de procesos y controles que permitan compensar y empezar a evitar los negativos.

Los riesgos pueden provenir del entorno de la organización así como también del ambiente interno y originarse por diversas razones como lo explican Cano y Lugo (ob. cit.: 150) “inadecuada estructura organizacional, la competencia desleal, mala calidad de los productos, por exigencias exageradas de los empleados, huelgas, nuevos impuestos, catástrofes, iliquidez, (...), pérdida reputacional de imagen, (...).”.

Asimismo, los riesgos internos y externos a la organización son clasificados como riesgos estratégicos y del negocio descritos por Cano y Lugo (ob. cit.) a continuación:

- Riesgo político y de país o macroeconómico o soberano (inflación o devaluación interna o de países vecinos,...).
- Riesgo de crédito (tasas de interés altas,...).
- Riesgo de imagen y reputacional (lavado de dinero y activos,...).
- Riesgo legal (incumplimiento de disposiciones y normas gubernamentales).
- Riesgo competitivo (calidad, precio, distribución,...).
- Riesgo regulatorio (impuesto,..., control de precios).
- Riesgo de operación (proveedores, producción,...).
- Riesgo de liquidez (financiaciones, exceso de activos improductivos, stocks exagerados,...).
- Riesgo de desastres naturales (incendios, terremotos, huracanes, inundaciones, etc.).
- Riesgo fiduciario (inversiones a la baja,...).
- Riesgo interbancario (... , colocaciones a largo plazo y captaciones a corto plazo,...).
- Riesgo de intervención estatal (... , corrupción, lavado de activos, etc.). (p. 151)

De lo anterior se puede concluir, que toda área que interviene en la vida de una organización está inmersa en diversos riesgos, los cuales deben ser analizados para elaborar los planes de acción para prevenirlos. Es necesario señalar, que de acuerdo con Cano y Lugo (ob. cit.), la elaboración de planes está basado en lo que se denomina como gerencia de riesgos, el cual resulta de gran ayuda para prevenir y

comunicar los riesgos a los cuales se está expuesta una determinada organización en función a la naturaleza de sus operaciones.

Por lo tanto, la gerencia debe hacer un estudio de los riesgos que afectan a la organización, medirlos para establecer políticas de seguridad que generen un sistema de control idóneo al cual se le debe realizar un seguimiento constante con el propósito de detectar cualquier operación inusual. Asimismo, el auditor debe evaluar cuáles de los riesgos anteriormente descritos pueden afectar su trabajo y, más aún, cuando se trata de organizaciones de escala mundial, es decir, transnacionales que tienen operaciones en diversos países del mundo.

Las organizaciones del sector alimentos pueden presentar riesgos que pueden traer como consecuencia la interrupción permanente de las operaciones. Estos riesgos pueden ser ambientales, por incorrecta manipulación de los alimentos, por no acatar las normas alimentarias, por competencia con otras industrias, por robos internos ya que constituyen productos estratégicos y fundamentales para la población.

Ya conocidos la fundamentación teoría sobre los ejes temáticos del sector alimentario, de fraude corporativo y de elementos de control interno, es necesario saber en qué consiste la auditoría y cómo se relaciona con el fraude corporativo.

Generalidades de la Auditoría

La auditoría corresponde al procedimiento aplicado para evaluar si el control interno establecido por la gerencia de cada área que compone la organización se cumple a cabalidad, así como también para evaluar que la información generada por cada unidad, en especial la contentiva en los Estados Financieros, es veraz, confiable y sin ningún tipo de sesgo. Esto se puede ver claramente en la definición suministrada por Cano y Lugo (ob. cit.):

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas efectuado con posterioridad a su ejecución como servicio a la gerencia por personal de una unidad de auditoría, completamente independiente de dichas operaciones, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones, soportado en evidencias convincentes. (p. 340)

La definición también hace referencia al hecho de que el proceso de auditoría sirve a la gerencia con el propósito de que una vez realizada la evaluación se emitan y comuniquen las respectivas conclusiones de cómo se lleva a cabo actualmente los procesos, si se cumplen con las normas establecidas y si el personal a cargo es eficiente y competente para efectuar posteriormente una serie de recomendaciones que le permitan sus operaciones.

Cabe destacar, que el proceso de auditoría se ve apoyado por una serie de leyes, normas, reglamentos, providencias, decretos, sobre las cuales la organización debe basar sus operaciones. Por lo tanto, los Estados Financieros deben reflejar no solo el resumen de las operaciones de una organización sino también el resultado de la aplicación objetiva de normas fiscales, laborales, legales a nivel nacional y de las normas contables a nivel internacional. Si esto es así, el auditor lo reflejará en el informe como parte de la opinión.

Ahora bien, el resultado de una auditoría nunca proporcionará una completa y segura afirmación de que lo ocurre en la organización es así, ya que la auditoría se basa en la aplicación de una serie de pruebas en las que juega un papel importante el empleo de estimaciones o el juicio profesional del auditor; adicionalmente, que durante cualquier proceso de auditoría, se presentaran una serie limitaciones que dificultarán su culminación y que las evidencias suministradas pueden no ser objetivas.

Cabe mencionar, que las evidencias es lo que soporta las aserciones y aseveraciones obtenidas en el transcurso de la investigación con respecto a ciertos aspectos discordantes en las operaciones normales de la organización. La evidencia en este sentido, corresponde a toda información obtenida que le permitirá al auditor formarse una opinión y un juicio profesional del estado en el que se encuentra la situación financiera, administrativa, operativa de la organización.

De acuerdo con Arens, Elder y Beasley (2007), existen siete tipos de evidencia de auditoría, tal como lo describe a continuación:

Al decidir cuáles procedimientos de auditoría se van a utilizar, existen siete categorías amplias de evidencias entre las cuales el auditor puede escoger. Estas categorías, conocidas como tipos de evidencias, que se presentan a continuación, se definen y analizan en esta sección:

1. Examen físico.
2. Confirmación.
3. Documentación.
4. Procedimientos analíticos.
5. Interrogatorio al cliente.
6. Redesepeño.
7. Observación. (p. 167)

Con respecto al primer tipo de evidencia, el examen físico, es el que se le realiza directamente a un determinado activo de la organización, como por ejemplo, conteo físico de inventario o arqueo de caja. Este tipo de procedimiento, según Arens et al. (ob. cit.), se emplea para confirmar la existencia física del activo a evaluar. En consecuencia, la evidencia física permite al auditor hacer constar la existencia real de los bienes de la organización empleando el reconocimiento ocular tanto de él mismo como de otros expertos de los cuales requiera de sus conocimientos.

La confirmación, corresponde a la verificación oral o escrita de un tercero, con respecto a una determinada información, como por ejemplo cuando el cliente

confirma a la tercera persona el saldo de las cuentas por cobrar que mantienen entre ellos. Este tipo de evidencia por provenir de un tercero es considerada muy confiable.

La documentación, son todos aquellos comprobantes que posee la organización para soportar las operaciones comerciales que realiza y, de los que deriva la información financiera. Por lo tanto, la evidencia documental se adquiere a través de la evaluación de documentos y soportes de los registros contables los cuales provienen del entorno de la organización, los cuales generan mayor confianza ya que no están sesgados por intereses particulares, así como los soportes generados en ella misma.

Los procedimientos analíticos, corresponden a procedimientos aplicados para determinar la razonabilidad de la información que proporciona una determinada cuenta, es decir, la evidencia analítica es aquella que se obtiene de pruebas en las que se emplean los cálculos aritméticos y comprobaciones matemáticas.

El interrogatorio al cliente, se refiere al procedimiento aplicado por el auditor para obtener información realizando una serie de preguntas a los individuos involucrados con la operación a evaluar; sin embargo, por estar relacionados al proceso, las respuestas pueden estar sesgadas y se debe complementar con otro procedimiento de auditoría para comprobar. Se puede decir entonces, que el interrogatorio forma parte de la evidencia testimonial, la cual se obtiene a través del establecimiento de conversaciones formales con los empleados responsables de las actividades a ser auditadas lo que ayuda a revelar los puntos débiles que posea la organización.

Redesempeño, corresponde a la comprobación aritmética de los cálculos realizados por la organización en la ejecución de sus operaciones comerciales. Y, por último, la observación, nos permite tener una primera impresión del ambiente de la

organización que se está evaluando y el cual se debe comprobar con la aplicación de otros procedimientos.

Se puede concluir, que dependiendo de la eficacia del control interno aplicado, incidirá en la efectividad de la competencia de cada tipo de evidencia que el auditor decida aplicar en sus evaluaciones dependiendo del resultado que espera obtener de las áreas de la organización en donde existan los aspectos discrepantes. Es decir, que dependiendo de las circunstancias y personas involucradas en el proceso de obtención de la evidencia, la misma será considerada competente y relevante para la investigación. Entonces, respecto a la competencia de los tipos de evidencia explicados en párrafos anteriores, se pueden observar resumidos en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 3 Competencia de los tipos de evidencia

Criterios para determinar la competencia					
Tipos de evidencias	Independencia de quien los suministra	Eficacia de la estructura de control interno del cliente	Conocimiento directo del auditor	Calificaciones de quien la suministra	Objetividad de la evidencia
Examen físico	Alta (el auditor la hace)	Varía	Alta	Normalmente alta (la realiza el auditor)	Alta
Confirmación	Alta	No procede	Baja	Varía - Normalmente alta	Alta
Documentación	Varía - externa más independiente que la interna	Varía	Baja	Varía	Alta
Procedimientos analíticos	Alta/baja (auditor los lleva a cabo/el cliente responde)	Varía	Baja	Normalmente alta (la realiza el auditor/el cliente responde)	Varía - normalmente baja
Interrogatorios del cliente	Baja (la proporciona el cliente)	No procede	Baja	Varía	Varía - de baja a alta
Desempeño	Alta (la realiza el auditor)	Varía	Alta	Alta (la realiza el auditor)	Alta
Observación	Alta (la realiza el auditor)	Varía	Alta	Normalmente alta (la realiza el auditor)	Media

Fuente: Tomado de tabla 7-4 Competencia de los tipos de evidencia del libro). Auditoria Un Enfoque Integral Arens A., Elder R. y Beasley M.

Generalidades de la Aceptación “Forense”

La palabra *forense* viene del adjetivo latino *forensis*, que significa "perteneciente o relativo al foro". En la Antigua Roma, una imputación por crimen suponía presentar el caso ante un grupo de personas notables en el foro. Tanto la persona que se la acusaba por haber cometido el crimen como el denunciante tenían que explicar su versión de los hechos. La argumentación, las pruebas y el comportamiento de cada persona determinaban el veredicto del caso. Cano y Lugo (ob. cit.) lo sintetizan de la siguiente manera:

El término forense corresponde al latín *forensis*, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen *forum* del latín que significa foro, plaza pública o de mercado en las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios. (p.33)

Esto pone de manifiesto que desde tiempos antiguos, se resolvían los problemas a través de juicios, con la salvedad de que estos no disponían de espacios cerrados, edificaciones especiales para celebrar este tipo de actos, sino que usaban espacios abiertos en los cuales la población podían ser coparticipes en el hecho imputado para aquel entonces.

Lo que se entiende por Auditoría Forense

A partir de los fraudes financieros suscitados por grandes empresas y corporaciones, se ha incrementado la necesidad de realizar una revisión más exhaustiva de la información financiera. Por tal motivo, se viene desarrollando la auditoría forense con mayor amplitud. Sin embargo el origen de la auditoría forense se remonta a tiempos muy antiguos antes de Cristo. Algunos autores como Cano y Lugo (ob. cit.; 53) establecen que el origen data desde la creación del Código de Hammurabi en 1972-1750 a.c. en el cual se describía en varios de sus artículos, por

llamarlo así, que la auditoría forense correspondía al acto de “demostrar con documentación contable un fraude o una mentira (...)”.

La auditoría forense por constituir una investigación exhaustiva, es solicitada para fungir como prueba en un proceso judicial, es decir, que la misma es solicitada para que se realice la evaluación de modo de obtener pruebas y evidencias que confirmen las sospechas de que se está cometiendo en una organización hechos delictivos como el fraude. Por lo tanto, la auditoría forense se encarga de recopilar y seleccionar todas aquellas evidencias a través de la evaluación de su pertinencia y que cumplan con lo requerido por las normativas asociadas, empleando técnicas de auditoría, contables y financieras, y que permitan probar la existencia de un delito económico, fraudulento y corrupto. Por eso, sirve como apoyo a procesos judiciales en donde el contador en su papel de auditor funge como un experto en el área específica para el cual fue solicitado sus servicios de auditoría forense.

De acuerdo con Rozas (ob. cit.; 77), existen cinco tipos de usuarios y beneficiarios de la auditoría forense, los cuales se especifican en la siguiente gráfica:

Gráfico N° 2 Usuarios y beneficiarios de la auditoría forense



Fuente: Elaborado con datos tomados de Rozas Alan (2009:78) E. Auditoría Forense Forensic Audit. QUIPUKAMAYOC. (2009.)

Por consiguiente, Rozas (ob. cit.) explica que las investigaciones corporativas se desarrollan a partir de acusaciones directas o anónimas por lo cual el auditor forense debe estudiar y clasificar estas acusaciones de acuerdo a su relevancia, así como también, debe efectuar las entrevistas respectivas con las personas afectadas. En lo que se respecta a soporte en litigios, ayuda a la valoración de la integridad de la información financiera, obligaciones y demás operaciones de la organización. En cuanto a los asuntos criminales, el conocimiento del auditor es importante ya que le permite actuar como testigo experto en un juicio. Para los reclamos de seguro, resulta necesario para calcular las pérdidas que ocurran y determinar si ocurren por causas ajenas o premeditadamente. Por último se tiene al gobierno, al cual se asiste para que los demás individuos y organizaciones cumplan con las regulaciones correspondientes.

Ahora bien, durante la revisión documental hecha, se consiguió que Cano y Lugo (ob. cit.), define a la auditoría forense como una auditoría que se especializa para detectar, comunicar y atestiguar acerca de fraudes y delitos en la ejecución de las funciones de una organización pública y privada. Por su parte, Rojas (ob. cit.) la define como sigue:

Consiste en la investigación profunda de hechos irregulares, con el objeto de establecer la veracidad de los hechos, los supuestos responsables, las causas y los montos o valores afectados, reuniendo las evidencias correspondientes para iniciar los procesos procedentes. (p. 100)

El resultado de la investigación, aunque plasmado en un informe de auditoría como evidencia escrita, debe ser comunicado a la parte interesada como testimonio durante un juicio. El auditor debe ser preciso y seguro de su testimonio ya que se puede invalidar su argumento si se observa algún tipo de parcialidad a favor del acusado de la actividad ilícita.

Esta revisión exhaustiva implica que el profesional debe poseer conocimientos amplios en diversas áreas, no solamente financiera, lo que no limita que se apoye en profesionales con vasta experiencia en materia penal, laboral, mercantil, fiscal, legal, etc. Adicionalmente, el contador público debe poseer un carácter basado en valores morales y éticos bien fortificados de modo que no pueda ser afectado por actos de soborno y corrupción. De lo anterior, se puede concluir que el contador público que funge como auditor, debe ser un profesional integral, bien preparado con conocimientos sólidos en diversas áreas de modo que pueda defender su criterio con pie firme, siempre ajustado a sus valores y principios éticos.

Adicionalmente el auditor, al realizar trabajos de auditoría forense, debe tener rasgos de curiosidad, persistencia, perspicacia, persuasión, negociación, características adheridas a un buen orador. Es decir, debe poseer una elocuencia la cual constituye una herramienta fundamental para lograr el desarrollo y culminación de la investigación con poca dificultad. Esto le permitirá crear a su alrededor un ambiente de calma y tranquilidad para quién está siendo investigado y no crea en éste una reacción de alerta que lo ponga en sobre aviso y manipule la evidencia de sus delitos. Sin embargo, es importante evaluar, antes de aceptar un trabajo de esta magnitud, que el mismo se encuentre fuera de conflictos de intereses que puedan afectar su opinión, su juicio profesional.

De igual manera, Grisanti (ob. cit.; 2016) en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto, indica que para realizar un trabajo de auditoría forense debe estar plenamente certificado para ello; un ejemplo, es la certificación que otorga la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE), el cual al aplicar una evaluación a los profesionales interesados y, de ser aprobados, les otorga la

certificación llamada CFE (Certified Fraud Examiner). Asimismo, también señala que la prueba está perfilada a comprobar los conocimientos en cuatro áreas, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 4 Áreas a evaluar para el CFE (Certified Fraud Examiner).

Ítem	Área	Conocimiento
1	Disuasión y prevención de fraudes	Comprensión del porqué personas cometen fraude y las maneras de evitarlos, incluyéndose temas tales como causalidad del crimen, delitos, fraude empresarial, prevención de fraudes, evaluación de riesgos de fraude y el código de ética profesional de ACFE.
2	Transacciones financieras y esquemas de fraude	Examen de operaciones financieras fraudulentas relacionadas con registros contables, exigiéndose demostrar conocimiento en contabilidad y auditoría, esquemas de fraude, controles internos para disuadir el fraude y otros asuntos relacionados.
3	Investigación	Incluye preguntas sobre cómo realizar entrevistas, tomar declaraciones, obtener información de registros públicos, rastreo de transacciones ilícitas, evaluación de engaño y redacción de informes.
4	Leyes	Familiaridad con distintas disciplinas legales para poder llevar a cabo exámenes de fraude, incluyendo derecho penal y civil, evidencia probatoria, derechos del acusado y acusador, y consideraciones sobre el testigo experto.

Fuente: Elaboración propia tomando los datos del artículo: Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. Grisanti (2016).

En lo que respecta a la participación del auditor forense, el mismo participa como testigo experto cuando, con base a los conocimientos del tema, le corresponde atestiguar en un juicio. A su vez, también participa como perito, que de acuerdo con Grisanti (ob. cit.) en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto, realiza las investigaciones pertinentes de las posibles irregularidades presentadas en la organización, una vez que haya sido juramentado para tal fin; en este caso, una vez realizada la investigación pertinente y recopila las pruebas, elabora el informe con los resultados obtenidos para ser entregado ante el tribunal que solicitó de sus servicios. Así mismo, Grisanti (ob. cit.) pone énfasis en el hecho que no existe un modelo predeterminado para desarrollar el

proceso de auditoría forense en una organización, por lo cual sugiere cuatro etapas para ejecutarla mostradas en la figura N° 3.

Figura N° 3 Etapas de la Auditoría Forense



Fuente: Elaboración propia con datos tomados del artículo: Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. Grisanti, (2016).

A continuación, se muestra la opinión de Grisanti en su artículo titulado Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto (ob. cit.; 2016) de cada una de las etapas:

5.2.1 .Planificación

La etapa de planificación es el momento en el cual se fijan los objetivos del encargo y se establecen las estrategias de ejecución de la auditoría, se determina la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas que se promoverán. (...)

5.2.2. Trabajo de campo

(...) En el trabajo de campo se deben definir y tipificar los hechos, recopilar indicios y evidencias, establecer una cadena de custodia de la documentación, y por supuesto, evaluar la evidencia obtenida.

5.2.3. Entrega de resultados

La comunicación de los resultados se hará a través de la entrega de informe o informes, ya bien sean estos parciales o finales. Los informes deben ser objetivos, precisos y soportados en respaldo documental, y cada hallazgo deberá tener su descripción, referenciándose con las evidencias obtenidas e indicando la conclusión correspondiente. El

informe pericial deberá precisar el motivo por el cual se realiza, la relación detallada de los exámenes practicados y las conclusiones a las cuales se llegan en el peritaje, cuidando que no se emitan opiniones o conjeturas, ya que si bien el informe será una base de evaluación, la decisión final del caso estará en manos del juez de la causa.

5.2.4. Seguimiento del caso

(...) la decisión legal del caso sujeto a peritaje corresponde a instancias judiciales, pero el auditor forense deberá estar atento de que los resultados de la investigación realizada sean considerados de manera pertinente. (p. 26)

En vista que la auditoría forense se desarrolla para servir de apoyo en un proceso judicial, ésta debe ser ordenada por un ente judicial y, por lo tanto, no puede ser ejecutada por cuenta propia. Así lo explica Rojas (ob. cit.) de la siguiente manera:

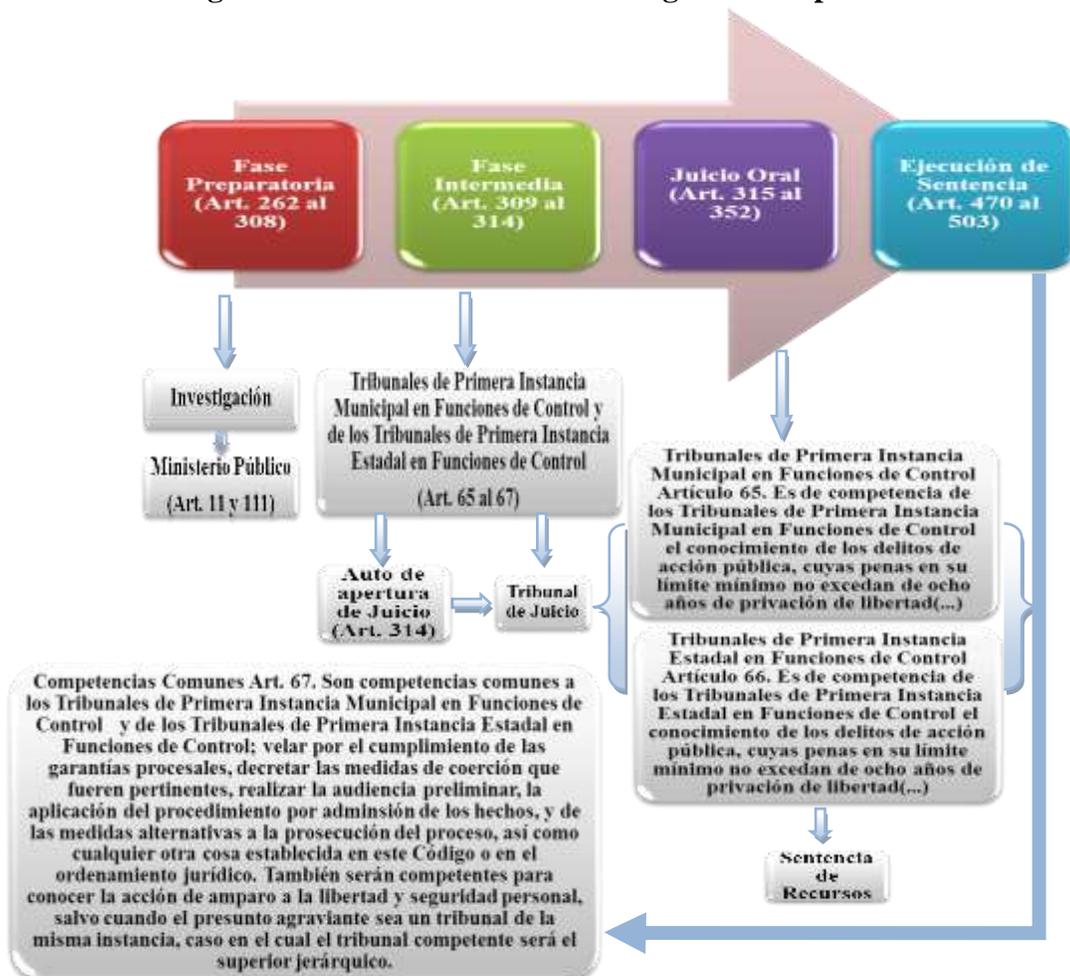
Por ser un procedimiento de investigación forense, es decir de carácter legal, este tipo de intervención no puede ser ejecutada a título personal o privado, pues en este caso cualquier evidencia o hallazgo, no podría ser presentado como parte de un proceso judicial ante la Fiscalía o Tribunal, pues simplemente fue ordenada sin cumplir los requerimientos legales correspondientes, cuyo objeto es proteger los intereses, tanto de las víctimas como de los acusados. (p. 113)

En lo que respecta a Venezuela, este tipo de auditoría es solicitado a través de un Fiscal del Ministerio Público, tal cual lo refiere Rojas (ob. cit.), de acuerdo al artículo 111 del Código Orgánico Procesal Penal (2012); sin embargo, se pueden realizar investigaciones previas, iniciados por un ente público o privado, antes de dirigirse al ente encargado de iniciar el proceso judicial. Es decir, cuando se sospecha de un caso de fraude dentro de una organización, los interesados deben acudir a instancias judiciales a poner la denuncia para que sea un tribunal quien dictamine la ejecución del proceso de experticia por parte de los peritos que el mismo tribunal designe y juramente para la realización del trabajo.

Por lo tanto, el perito debe poseer las capacidades adecuadas para la ejecución del trabajo; sin embargo, si las partes interesadas en la ejecución de la experticia consideran que el perito designado no posee las cualidades y conocimientos requeridos, éstos pueden solicitar la designación de un nuevo perito, o elegir uno para que sea juramentado por el tribunal.

En la siguiente figura se puede ver las fases del proceso para elevar a instancias judiciales el caso de fraude en las organizaciones:

Figura N° 4 Fases del Proceso – Órganos Competentes



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Rojas A. (2009). La Auditoría Forense como herramienta para la investigación de corporativo y del Código Orgánico procesal Penal (2012).

El cuadro anterior muestra la fundamentación jurídica de un proceso basado en auditoría forense, razón por el cual es necesario conocer el marco normativo que rige estos procesos en Venezuela, desde su nacimiento en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela pasando por las leyes y códigos que rigen las normas relativas a procesos y sanciones a los actos catalogados como delitos, como es el caso de estudio de este trabajo de investigación relativo al fraude en las organizaciones.

Bases Legales

1. **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)**, artículo 163, el cual establece que “cada estado tendrá una contraloría que ejercerá el control vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes estatales...” y en su artículo 305 el cual establece lo siguiente:

Artículo 305: El Estado promoverá la agricultura sustentable como base estratégica del desarrollo rural integral, a fin de garantizar la seguridad alimentaria de la población, entendida como la disponibilidad suficiente y estable de alimentos en el ámbito nacional y el acceso oportuno y permanente a éstos por parte del público consumidor....”

2. **Ley contra la Corrupción (2014)**, establece en su título I Disposiciones Generales, artículo 1, que persigue prevenir la corrupción y salvaguardar el patrimonio público, bajo la determinación de los principios morales como honestidad, transparencia, participación, eficiencia eficacia, legalidad, rendición de cuentas y responsabilidad.
3. **Código de Comercio, artículo 1105**, referido a la experticia del examen de cuentas, libros documentos, registros, ante varios expertos, los que procurarán

la conciliación y si no la lograren darán su informe sobre puntos que se hayan sometido.

4. **Código Orgánico procesal Penal (2012)**, con el cual a partir del artículo 111 se solicita el inicio de la investigación del delito de para iniciar el proceso de la auditoria forense en Venezuela con la formulación de la denuncia, y lo que concierne a la formalización de la investigación del delito y el inicio del proceso judicial a través de las fases establecidas en los artículos 262 al 503, cuyo artículo indica la sentencia a cumplir por la comprobación de la comisión del delito.

5. **Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada**, con la cual en su Título I Disposiciones Generales, su artículo 1 establece lo siguiente: “...tiene por objeto prevenir, investigar, perseguir, tipificar y sancionar los delitos relacionados con la delincuencia organizada...”. Esta ley explica que la delincuencia organizada es aquella en la que se asocian dos o más personas para cometer un delito con el fin de enriquecerse asimismo o enriquecer a otros. Lo anterior, corresponde a lo que se conoce como fraude, a través del cual se engaña deliberadamente para alcanzar un beneficio ilícito. Por lo tanto, esta ley aplica cuando la auditoría forense detecta y obtiene las pruebas que evidencie la existencia del delito de fraude.

6. **Código de Procedimiento Civil**, de acuerdo a lo establecido en sus artículo 451 al 471 Capítulo VI de la Experticia, en los cuales se define que el proceso de experticia se inicia una vez que un tribunal así lo dictamine, momento a partir del cual se designará a los expertos en la materia y, en el caso de que la persona asignada no posea los conocimientos debe sustituirse por alguien que posea las condiciones intelectuales en los lapsos establecidos en el código.

7. **Código Civil**, en su Sección VI de la experticia artículos 1.422 al 1427 señala que la experticia, efectuada por profesionales con los conocimientos científicos

requeridos designados legalmente, se realiza con el fin de probar la existencia del hecho objeto a ser llevado a juicio.

8. **Código Orgánico Tributario (2014)**, de conformidad con los artículos 166 al 170, hace referencia a la obtención de las pruebas a través del ordenamiento de una experticia de hechos suscitados en una organización, y donde se exija conocimientos especiales, por lo cual, de mutuo acuerdo entre las partes, designan a un experto que realizará la investigación.

9. **Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria (2008)**, en su artículo 8 señala: “Todas las ciudadanas y los ciudadanos, en todo el territorio de la República Bolivariana de Venezuela tienen el derecho a la disponibilidad y acceso oportuno y suficiente de alimentos de calidad”.

10. **Reglamento General de Alimentos**, en su artículo 01, establece lo siguiente:

Artículo 1. Corresponde al Ministerio de Sanidad y Asistencia Social todo lo relacionado con la higiene de la alimentación, y en consecuencia:

1. Autorizar o prohibir la fabricación, importación, exportación, almacenamiento, venta y consumo de alimentos.

2. Establecer, cuando lo considere necesario, las condiciones y características particulares de cada alimento, mediante Resolución Especial... (p. 1)

11. **Normas Complementarias del Reglamento General de Alimentos**, en su artículo 2 establece:

Los proyectos de normas técnicas que impongan condiciones o características particulares a los alimentos, sus envases y embalajes, destinados a la actividad alimentaria, serán discutidos en el seno de la Comisión Venezolana de Normas Industriales (COVENIN), y será el Ministerio de Sanidad y

Asistencia Social el organismo encargado de vigilar su cumplimiento (p. 1)

12. Normas de Buenas Prácticas para el funcionamiento de las Microempresas de Alimentos, en su artículo 1 se establece lo siguiente:

Artículo 1: Estas normas establecen los principios y prácticas básicas a fin de eliminar, prevenir o reducir los peligros para la inocuidad y salubridad de los alimentos preparados, elaborados, envasados, y/o comercializados por las microempresa de alimentos. (p. 1)

De acuerdo a lo descrito en párrafos anteriores, existe un marco legal que da pie al establecimiento de mecanismos de control sobre las actividades que mueven no sólo la economía del país a través de las actividades económicas ejercidas por las entidades de trabajo tanto públicas como privadas, sino también, que promueven el control de las acciones y actitudes de los ciudadanos que laboran en ellas e interactúan entre sí.

En vista de ello, el conocimiento de estas normativas promueve la aplicación de los principios éticos y morales en el individuo, lo cual ayuda a prevenir el surgimiento de posibles acciones fraudulentas que atenten contra el patrimonio público y privado, obteniendo beneficios ilícitos. De igual manera, establecen los mecanismos legales que determinan el procedimiento a seguir para la investigación de este tipo de delito a través de expertos designados por los entes jurídicos encargados de dictaminar las sanciones penales que deben cumplir los implicados en el hecho delictivo.

A continuación se describen los términos detallados en este trabajo de investigación con el fin de aclarar su significado y el entendimiento dentro del contexto en el cual se utilizan.

Definición de Términos Básicos

Auditoría, es el proceso por el cual se aplican una serie de pruebas que permitan evaluar las operaciones de una organización ejecutadas primordialmente por un personal de auditoría con el fin de proporcionar una opinión favorable o no acerca de los resultados obtenidos plasmados en un informe y soportado por evidencias contundentes. Así lo afirma Sánchez (2006:14): “A su vez, la auditoría de estados financieros puede definirse como el *examen de los estados financieros básicos preparados por la administración de una entidad económica, con objeto de opinar respecto a si la información que incluyen está estructurada de acuerdo con las normas de información financiera aplicables a las características de sus transacciones*”

Auditoría forense, es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales. El análisis resultante además de poder usarse en los tribunales, puede servir para resolver las disputas de diversas índoles, sin llegar a sede jurisdiccional. Lo anterior se justifica con la explicación dada por Cano y Lugo (ob.cit.: 33): “...se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas...”

Control Interno, para Estupiñan (ob. cit.: 19), “El control interno comprende el plan de la organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración”. Por lo tanto, se considera el control interno como los procedimientos aplicados en una organización con el propósito de salvaguardar

los activos, la razonabilidad de la información reflejada en los estados financieros y el cumplimiento de los objetivos y metas planteadas por la organización en su misión y visión.

Fraude, de acuerdo con Estupiñan (ob. cit.: 257): “El fraude se define como despojar mediante engaño...”, por lo tanto, corresponde a un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, haciendo uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

Forense, de acuerdo con Cano y Lugo (ob. cit.: 33): “...lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida en que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competen y para ello aporte pruebas de carácter público para presentar en un juzgado o Corte Judicial”. Es decir, que corresponde a la aplicación de la ley ante un juzgado mediante el uso de pruebas que evidencian la comisión de un delito.

Lavado de Activos, es el conjunto de procedimientos a través de los cuales se pretende dar aspecto legal a los activos derivados del narcotráfico y demás delitos plasmados en el código penal de cada país, incluyendo la corrupción administrativa, evasión y fraude corporativo. De esta forma lo afirma Cano y Lugo (ob. cit.: 20): “Es el mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país.”

Legitimación de capitales, Para Cano y Lugo (ob.cit.: 21): “Legitimación o blanqueo de capitales: dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico...”. En vista de ello, es la legalización de dinero proveniente del

narcotráfico, terrorismo y de otras actividades criminales, que buscan entrar en el sistema financiero nacional o internacional, a través de depósitos, colocaciones, transferencias, participaciones o inversiones realizadas por clientes naturales o jurídicos. Utilizando el sistema bancario, pretenden ocultar el origen de fondos provenientes de estos negocios ilícitos, dándoles apariencia de legalidad.

Riesgo, es la probabilidad de que un hecho indeseable suceda o no suceda. Así lo confirma Cano y Lugo (ob. cit: 150): “Riesgo es la probabilidad de que una situación a la que nos hemos expuesto tenga un resultado indeseable”.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Estudio

De acuerdo con el problema planteado al inicio de la investigación y a los objetivos definidos en la misma, relacionados con la Auditoría Forense como mecanismo de detección de Fraudes en Empresas del Sector Alimentos del Estado Aragua, se estableció que este estudio se desarrolló con base en un enfoque cuantitativo debido a que son elementos de la realidad perfectamente cognoscibles tal y como lo expresó Hernández, Fernández y Baptista, (2010:7) “...el enfoque cuantitativo parte de que el mundo “social” es intrínsecamente cognoscible y todos podemos estar de acuerdo con la naturaleza social.”

Con base en lo anteriormente expuesto, los elementos que forman parte de esta investigación son comprensibles al entender humano ya que se fundamentaron en la necesidad imperante de reducir y mitigar uno de los flagelos más dañinos de la sociedad como lo es el fraude a través de la implementación de un control interno basado en procedimientos de auditoria forense que permitan su detección y prevención.

El diseño de la investigación se basó en una investigación no experimental, es decir, que durante el proceso de estudio e investigación no se manipularon los elementos y variables que intervienen. Así lo especificó Palella y Martins (2012:87) “Diseño no experimental: es el que se realiza sin manipular en forma deliberada ninguna variable.”. De acuerdo a esto, durante el proceso de investigación se observó el procedimiento para el tratamiento y prevención de fraudes en el lugar en donde el sector en estudio desarrolla sus actividades.

El tipo de investigación se basó en una investigación de campo, es decir, que los datos objeto de estudio se obtuvieron directamente de la realidad observada. Así lo especificó Palella y Martins (ob. cit.: 88): “...consiste en la recolección de datos directamente de la realidad donde ocurren los hechos, sin manipular o controlar las variables.”. En consecuencia, la investigación se realizó recolectando la información en el lugar de estudio

Esta investigación también se caracterizó por ser de nivel descriptivo, debido a que se detalló las características o rasgos más representativos de los elementos que conforman el tema de investigación. Así lo expresó Palella y Martins (ob. cit.: 92): “... el propósito de este nivel es el de interpretar realidades de hecho”. Es por ello que en la presente investigación, se describieron las características de la Auditoría Forense como mecanismo de detección de Fraudes en Empresas del Sector Alimentos del Estado Aragua.

De igual modo, la investigación se apoyó en una revisión documental, la cual consistió en compilar información relevante que sustente la problemática de la investigación y su consecuente solución. Por tal motivo, se realizó la lectura de libros, artículos de reconocidos investigadores de las ciencias sociales y trabajos de investigación basados en la aplicación de la auditoría forense para la detección y prevención de fraudes, así como también, en las características que debe tener el profesional de la contaduría pública para desempeñarse como auditor forense.

La modalidad de la investigación fue de un proyecto factible ya que se buscó a través de esta investigación proponer la ejecución de una herramienta que permita solucionar ciertas necesidades existentes en la población objeto de estudio. Es decir, se propuso desarrollar herramientas de control interno basados en procedimientos de auditoría forense para que sean aplicados en las empresas del sector alimentos del

estado Aragua y con ello lograr prevenir el fraude en sus organizaciones y, en el caso de detectar el fraude, servir de prueba en un juicio.

Población y Muestra

Población

Es aquella a la cual se pretende estudiar con el firme propósito de obtener datos que permitan confirmar o negar la existencia del problema planteado en una investigación. Ciertamente, lo explicó Palella y Martins (ob. cit.: 105), “La población en una investigación es el conjunto de unidades de las que se desea obtener información y sobre las que se van a generar conclusiones”. Por lo tanto, se refiere a aquella población que comparten rasgos o elementos en común susceptibles de ser investigados y estudiados para comprobar y afirmar que algunos mecanismos pueden ser aplicados a otros sujetos con características similares.

Se tiene que la población de este trabajo de investigación está comprendida por un total de setenta y ocho (78) empresas que comprenden el sector industrial productor de alimentos, bebidas y tabacos del Estado Aragua, el cual corresponde al ramo más predominante del sector alimentos de acuerdo con la información obtenida del Directorio de la Cámara de Industriales del Estado Aragua del año 2012.

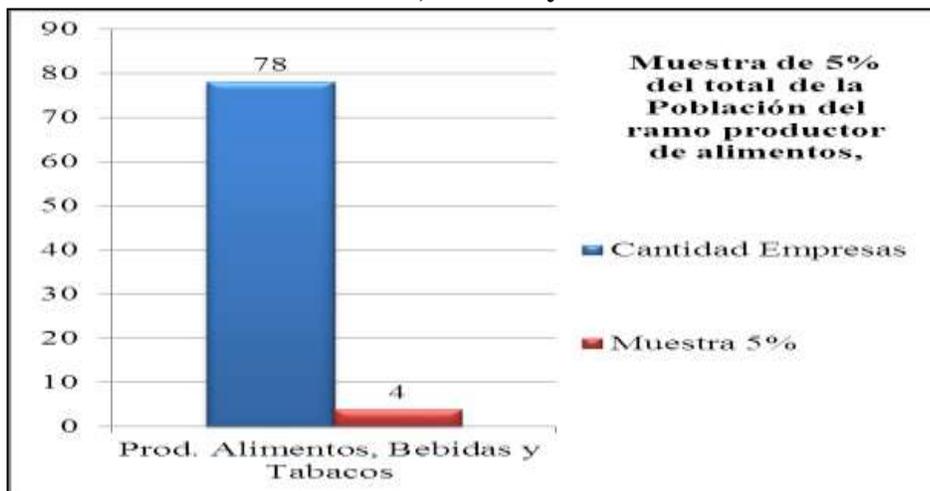
Muestra

Se refiere a aquella parte de la población que refleja de modo representativo las cualidades o características que se pretenden estudiar. Por lo tanto, se consideró la porción de la población que reunió los requisitos y características principales necesarias de acuerdo al tema de investigación y a las cuales se le aplicó las técnicas

e instrumentos de recolección de datos desarrollados para tal fin. El tipo de muestra es no probabilística ya que no se hizo necesario su elección a través de métodos estadísticos, es decir, la muestra no se eligió al azar sino de acuerdo a las características del presente tema de investigación correspondiente a la Auditoría Forense como mecanismo de detección de fraudes en Empresas del sector alimentos del Estado Aragua. Así lo explicó Hernández et al. (ob. cit.:241) “En las muestras no probabilísticas, la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de causas relacionadas con las características de la investigación o de quien hace la muestra.”

Para este estudio se seleccionó una muestra de modo intencional, correspondiente a un grupo de empresas que poseen las características susceptibles de cometer un fraude. A este respecto, se tomó como muestra no probabilística e intencional al cinco por ciento (5%) del total de empresas del ramo productor de alimentos, bebidas y tabacos, tal como sigue:

Gráfico N° 3 Muestra del 5% del total de la Población del ramo productor de alimentos, bebidas y tabacos.



Fuente: Elaborado con datos tomados del Directorio Empresarial del Estado Aragua de la Cámara de Industriales del Estado Aragua C.I.E.A Actualización 2012.

Con base en lo anterior, se tomó como muestra representativa de la población la cantidad de cuatro (04) empresas tal como son Alimentos Munchy, C.A., Industrias Iberia, C.A., Alfonzo Rivas & Cía. e Inversiones Ingritech 2012, C.A. en donde se aplicaron los instrumentos de recolección de información para luego analizar e interpretar los resultados. De las cuatro (04) empresas tomadas en la muestra, se tomó para aplicar el instrumento el grupo de personas siguientes:

Cuadro N° 5 Distribución de la aplicación del instrumento según la muestra

N°	Empresa	Área de aplicación del Instrumento	Cantidad de personas
01	Alimentos Munchy, C.A.	Contabilidad, Tesorería,	35
02	Industrias Iberia, C.A.	Créditos y Cobranza,	35
03	Alfonzo Rivas & Cía.	Calidad, Desarrollo,	22
04	Inversiones Ingritech 2012, C.A.	Operaciones	12
Total Personas Encuestadas.....			104

Fuente: Elaboración propia, (2017)

Se puede observar en el cuadro anterior, que para la aplicación del instrumento de recolección de datos se tomaron en cuenta las personas que en el cumplimiento de sus funciones en las empresas que forman parte de la muestra, pueden ser susceptibles de cometer fraude, por consiguiente la investigadora según el número de trabajadores de cada empresa seleccionó a las personas.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de la Información

Las técnicas e instrumentos de recolección de la información son los medios que permitieron obtener los aspectos de mayor relevancia de esta investigación, es decir, permitieron llegar a la idea central del tema con mayor precisión.

La observación de acuerdo con Palella y Martins (ob. cit.: 116), quien explicó: "... la observación consiste en estar a la expectativa frente al fenómeno, del cual se toma

y se registra información para su posterior análisis; en ella se apoya el investigador para obtener el mayor número de datos.”. Es decir, que con la observación, y la ayuda de un conocimiento teórico previo, se pudo percibir en la muestra de la población objeto de estudio, las características relacionadas con el trabajo de investigación desarrollado y, a su vez, se obtuvo el conocimiento básico a partir del cual se hizo un claro razonamiento de los hechos o elementos observados. Ahora bien, el instrumento que se aplicó es el guion de observación.

La encuesta, es una técnica que puede ser aplicada sin necesidad de que el investigador esté presente en el momento en que esta sea respondida por la muestra y, que es muy útil para obtener información relevante con respecto a lo que piensan los entrevistados respecto al tema objeto de investigación. En efecto, Palella y Martins (ob. cit.:123) concluyó que: “La encuesta es una técnica destinada a obtener datos de varias personas cuyas opiniones interesan al investigador”. El instrumento está comprendido por el cuestionario y el mismo contuvo por escrito no sólo las preguntas, sino también las instrucciones sobre las cuales se basó el investigador para la resolución del mismo. Las preguntas fueron diseñadas según la escala tipo Likert, la cual estuvo basada en afirmaciones cuyas respuestas se conformaron por cinco alternativas de respuesta.

Validez y Confiabilidad

La validez estuvo basado en determinar que el instrumento aplicado estuvo libre de errores. De este modo lo expresó Palella y Martins (ob. cit.:160) “La validez se define como la ausencia de sesgos.”. La confiabilidad del instrumento estuvo relacionada, según Palella y Martins (ob. cit.:164) con la ausencia de errores.

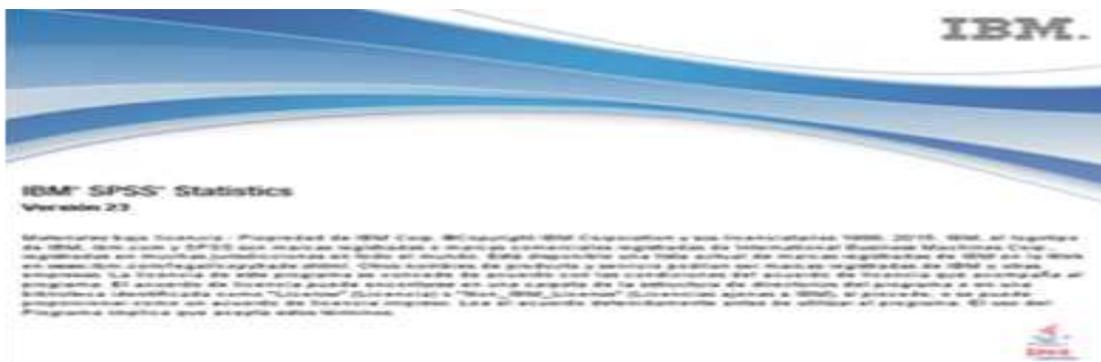
En la investigación se empleó para validar el instrumento la técnica de validación de claridad, pertinencia, precisión y coherencia sometido a juicio de tres (03) expertos

los cuales fueron dos (02) de contenido y uno (01) de metodología. En vista eso, se le entregó a cada uno de ellos un instrumento para su revisión y emitan sus juicios acerca del mismo. Al final los expertos firmaron las constancias de validación del instrumento aprobado y considerado apto, los cuales se incluyeron como anexos.

Adicionalmente, para afirmar cuantitativamente que un instrumento es válido se hizo necesario la aplicación de una técnica estadística. Para el presente trabajo de investigación, se aplicó el coeficiente Alfa de Cronbach, acuerdo con Palella y Martins (ob. cit.: 168) “El coeficiente alfa de Cronbach, es una de las técnicas que permite establecer el nivel de confiabilidad que es, junto con la validez, un requisito mínimo de un buen instrumento de medición presentado con una escala tipo Likert.”

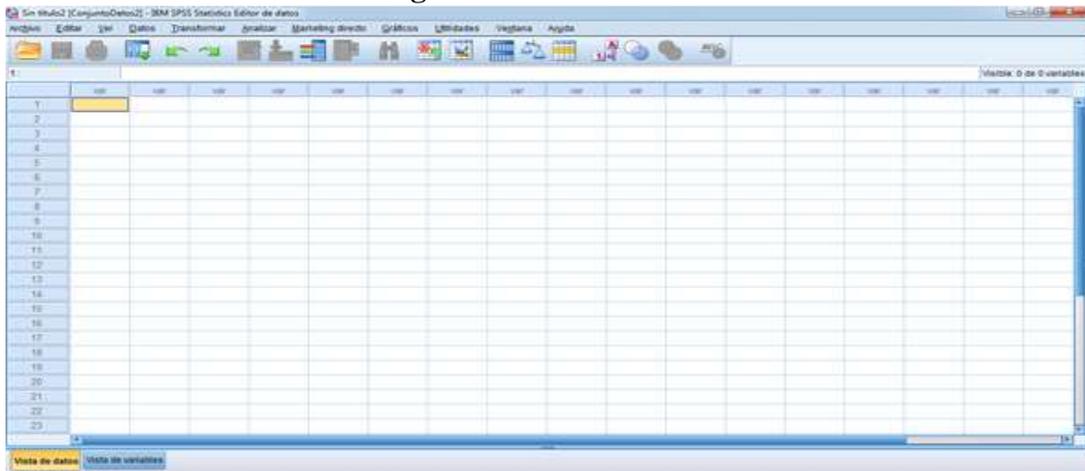
Para el cálculo del coeficiente alfa de Cronbach se empleó el sistema estadístico denominado Statistical Package for the Social Sciences o Paquete Estadístico para las Ciencias Sociales (SPSS) en su versión número 23. Para Hernández et al. (ob. cit.: 411) “El paquete SPSS en versión para ambiente Windows trabaja de una manera muy sencilla: éste abre la matriz de datos y el investigador usuario selecciona las opciones más apropiadas para su análisis, tal como se hace en otros programas que se encuentran en dicho contexto.”. De acuerdo con lo antes expuesto, se inició el paquete estadístico tal como se presenta en la siguiente figura:

Figura N° 5 Inicio del Paquete Estadístico SPSS Versión 23



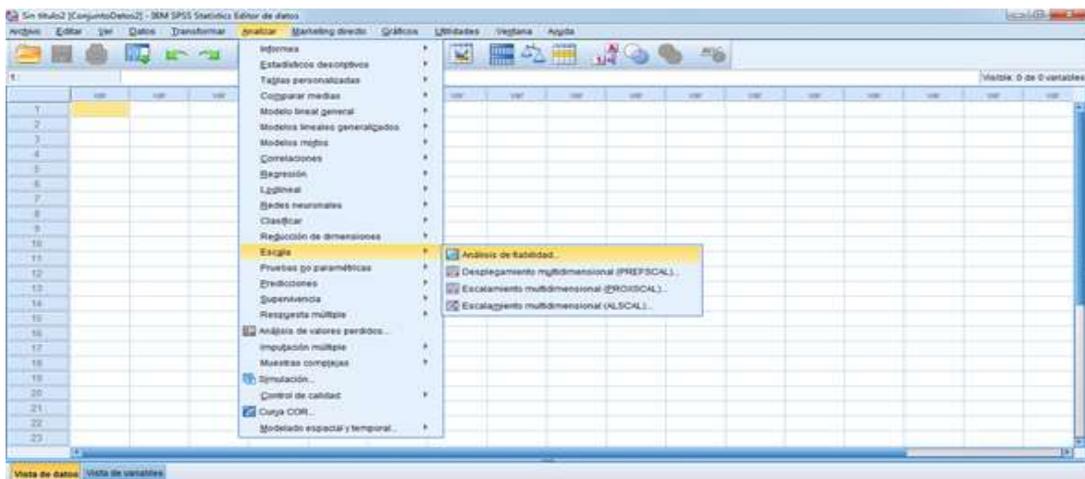
Posteriormente, se presentó la matriz de datos en la cual se introducen los datos requeridos para el cálculo proveniente de la información que se obtuvo de la aplicación del instrumento a la muestra seleccionada. A continuación se presenta la figura:

Figura N° 6 Matriz de datos



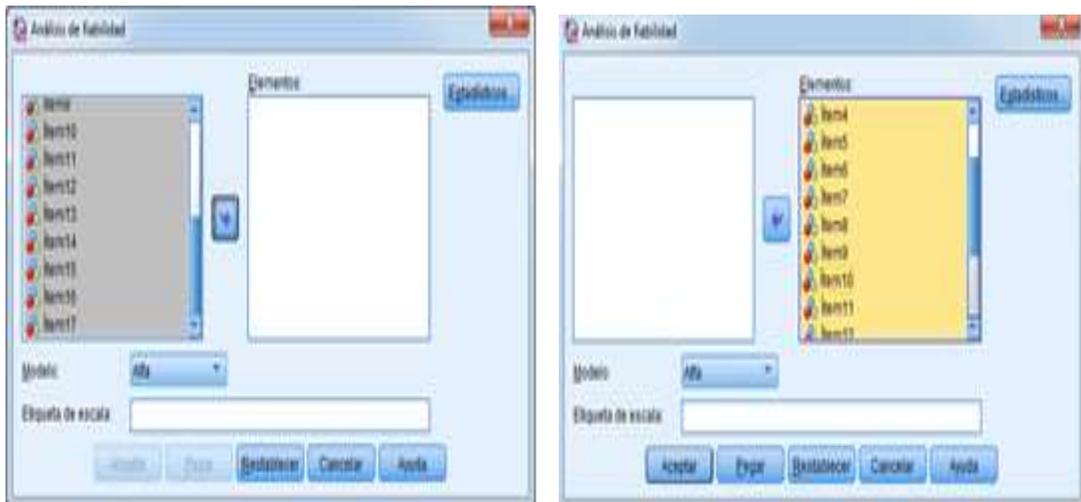
Seguidamente, tal y como se muestra en la siguiente figura, se accedió a la opción analizar, escala y análisis de fiabilidad:

Figura N° 7 Opción Analizar, Escala y Análisis de fiabilidad.



En el cuadro anterior se puede visualizar que en programa SPSS se escoge la opción “Analizar”, y de forma simultánea se entra en la función “Escala” y “Análisis de Fiabilidad”

Figura N° 8 Seleccionar las variables a analizar y presionar sobre Aceptar



Se puede observar en el cuadro anterior, que luego de entrar en el “Análisis de Fiabilidad”, se identifican las variables a analizar, en este caso las variables lo constituyen el número de preguntas que conforman el instrumento de recolección de datos, las cuales alcanzan a un total de 17 elementos.

Una vez realizado este paso, automáticamente se abre una hoja de resultados con el siguiente cuadro:

Cuadro N° 6 Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en elementos estandarizados	N° de elementos
0,883	0,880	17

Se puede visualizar en el cuadro anterior, que cumplidos los pasos descritos con anterioridad, el paquete estadístico SPSS, calcula el coeficiente de confiabilidad, directamente, determinándose que el instrumento es confiable para su aplicación.

Técnicas de Análisis e Interpretación de los Resultados

El tratamiento aplicado a los datos recogidos por los instrumentos de recolección de datos fue el análisis estadístico a través de cuadros de distribución de frecuencia que según Palella y Martins (ob. cit.: 176) se refiere a “...determinar cuántas observaciones están presentes en cada categoría de respuesta para la variable”.

Ahora bien, esto se representó a través de gráficas circulares conocidas como diagramas de torta, los cuales permiten realizar interpretaciones de los resultados obtenidos representados en forma porcentual distribuyendo la gráfica en varios sectores por cada ítem analizado, lo cual es confirmado por Palella y Martins (ob. cit.) al referirse:

Existen varios tipos de gráficos. Uno de ellos es el que agrupa la información en sectores, también conocido como diagrama de torta. Para realizarlo, se divide un círculo en tantas porciones como clases tenga la variable, de modo que a cada clase le corresponde un arco del círculo proporcional a su frecuencia absoluta. (p. 188)

Los datos obtenidos de la aplicación del cuestionario, fueron organizados en orden correlativo. Posteriormente, se tabularon los datos organizando las cifras por frecuencia relativa y frecuencia absoluta para luego representarlos con las gráficas circulares y analizar e interpretar los resultados tal y como se presenta en el siguiente capítulo.

CAPITULO IV

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

El capítulo que a continuación se presenta, muestra los resultados obtenidos a través de la aplicación de los instrumentos de recolección de la información a la muestra seleccionada del sector alimentos con el fin de conocer su situación actual con respecto a la implementación y seguimiento de controles internos para evitar correr riesgos de fraudes y, con esto cumplir con el objetivo general que consiste en Proponer estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoria Forense.

El instrumento aplicado a la muestra de las cuatro (04) empresas seleccionadas: Alimentos Munchy, C.A., Industrias Iberia, C.A., Alfonzo Rivas & Cía. e Inversiones Ingritech 2012, C.A., se hizo a 104 trabajadores; luego se procedió a codificar y a tabular los datos en frecuencias absolutas y relativas. Seguidamente, la información recolectada se presenta a través de gráficos circulares con su correspondiente explicación, lo cual constituye el argumento que ofrece la comprensión para la formulación de políticas que se proponen como nuevos mecanismos de control para evitar hechos de fraude en empresas del sector alimentos del Estado Aragua.

A continuación, se presentan cada uno de los objetivos específicos de la investigación con las correspondientes interrogantes, sus gráficos, análisis e interpretaciones de las tendencias obtenidas.

Objetivos Específicos

1. Diagnosticar la situación actual de la gestión administrativa, contable y operativa en el sector alimentos

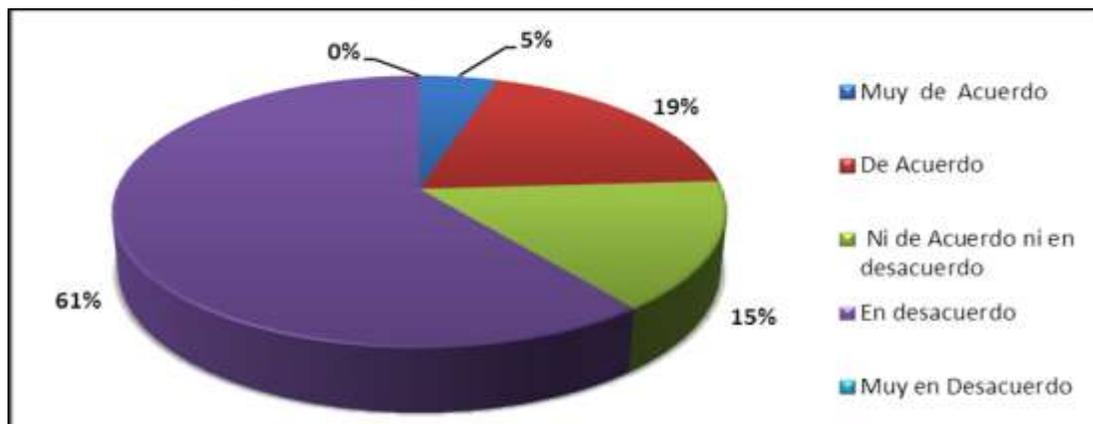
Cuestionario

Ítem 1.- La gestión administrativa es acorde a la actualidad.

Cuadro N° 7 Gestión Administrativa Actualizada

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	5	5%
De Acuerdo	20	19%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	16	15%
En desacuerdo	63	61%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 4 Gestión Administrativa Actualizada



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: En referencia al objetivo específico, el resultado obtenido la mayor parte del personal expresó que la gestión administrativa no cumple con las expectativas actuales, es decir, con la rapidez y eficiencia requeridas para agilizar el desarrollo de las actividades administrativas sin emplear

procesos engorrosos que retardan el cumplimiento de los objetivos, debido a que las operaciones se enfocan en el cumplimiento de las decisiones dictadas por la gerencia sin tomar en consideración los pasos y plazos establecidos en los manuales de normas y procedimientos vigentes, por encontrarse, en su mayoría, desactualizadas. Sin embargo, otros expresaron que se sienten conformes con los procedimientos aplicados en la realización de las actividades diarias de la organización ya que se fundamentan en el hecho de que la organización cumple con todas las normativas legales existentes en el país.

Por consiguiente, es necesaria realizar una evaluación que permitirá detectar las debilidades que tenga la organización y con ello desarrollar los planes necesarios, plasmados en manuales de normas y procedimientos, para que la gestión administrativa sea más objetiva y consciente a la hora de tomar decisiones que sean favorables para la organización. De acuerdo con los resultados obtenidos, Pérez (ob. cit.: 26) en su libro Control de la Gestión Empresarial indica lo siguiente: “Estos manuales definen las funciones, responsabilidades y decisiones asignadas a las diversas áreas de la empresa. También formulan las políticas para la toma de decisiones”.

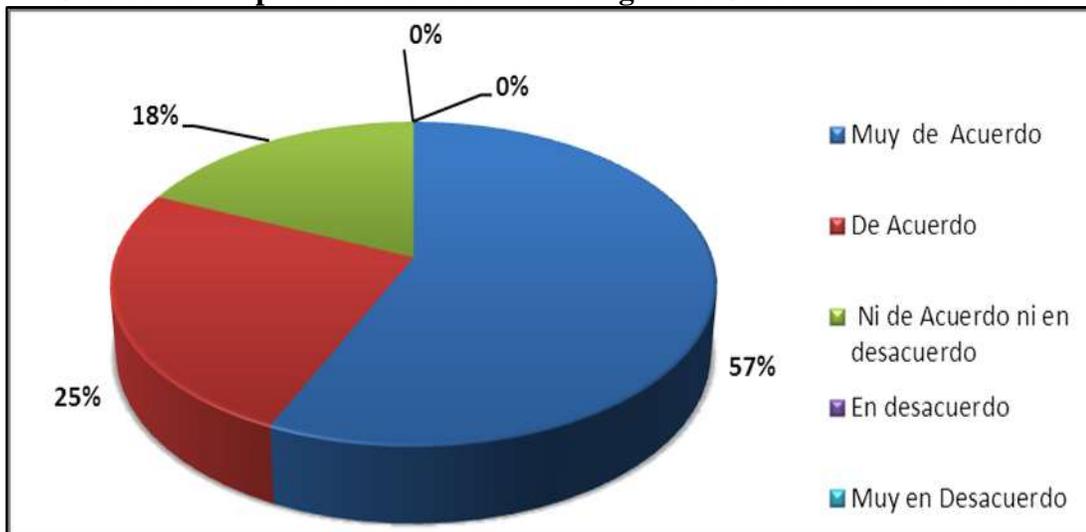
Por lo tanto, es indispensable contar con manuales de normas y procedimientos actualizados para garantizar que la gestión administrativa fluya de manera correcta minimizando el riesgo de cometer errores.

Ítem 2.- Es necesario introducir nuevas estrategias de gestión administrativa.

Cuadro N° 8 Aplicación de nuevas estrategias de Gestión Administrativas

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	59	57%
De Acuerdo	26	25%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	19	18%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 5 Aplicación de nuevas estrategias de Gestión Administrativas



Fuente: Elaboración propia (2017)

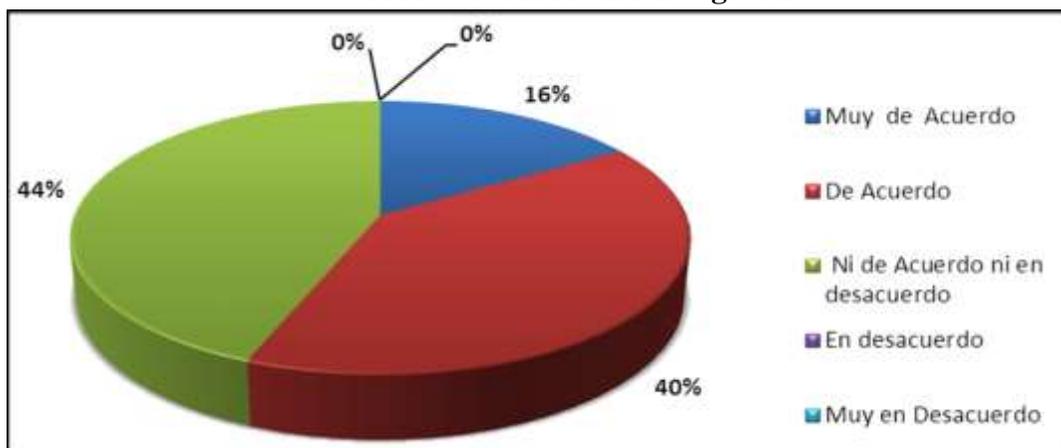
Interpretación de los Resultados: según los resultados obtenidos se evidencia que la mayor parte de los encuestados opina que se hace necesaria la evaluación de la empresa desde el establecimiento de sus objetivos, hasta la revisión de sus manuales de normas y procedimientos, ya que a partir de allí la gerencia cumple con las funciones básicas de gestión administrativa como lo es el de planificar, organizar, ejecutar y controlar y se ciñe a lo establecido en ellos, lo cual permitirá una mayor rapidez en la ejecución de las operaciones así como también no dará espacio para desviaciones en la toma de decisiones por posibles vacíos normativos para la resolución de problemas que puedan presentarse en la ejecución de las operaciones de la gestión administrativa. Por lo tanto, para Pérez (ob. cit.: 21) en su libro Control de la Gestión Empresarial se puede evidenciar que: “Estas cuatro funciones están integradas porque se desarrollan en el ámbito de una misma unidad económica, se ejecutan por los mismos gestores y se influyen entre sí, y porque todas ellas exigen la toma de decisiones para ser operativas.

Ítem 3.- La información financiera se encuentra apegada a los Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes.

Cuadro N° 9 Información Financiera apegada a Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	17	16%
De Acuerdo	41	40%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	46	44%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 6 Información Financiera apegada a Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: el resultado obtenido permitió detectar que un poco más de la mitad de los encuestados que laboran en las empresas en estudio, realizan sus actividades y operaciones de modo tal que la información obtenida se procesa cumpliendo con todos los principios, normas y procedimientos contables que se encuentran vigentes en Venezuela, tratando de evitar, de esta manera, ser sancionados. Sin embargo, el restante de los encuestados, realiza sus labores diarias de acuerdo al departamento al que fue designado cumpliendo con los objetivos propuestos por la gerencia, pero desconocen si la información recabada de sus operaciones sea tratada fielmente con las normativas contables vigentes en el país.

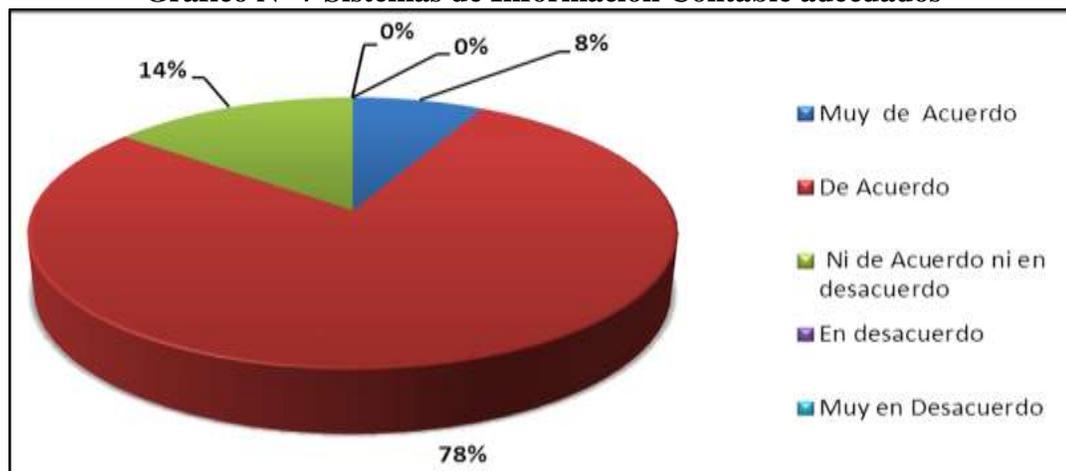
Es importante resaltar entonces, que la información obtenida por la organización, es tratada a través de sus sistemas contables, los cuales se encuentran lo más adaptados posibles a los principios, normas y procedimientos contables y legales vigentes en Venezuela. Esto demuestra que la principal función de la información generada por las organizaciones es satisfacer requerimientos legales vigentes del país. Así lo establece Horngren (ob. cit.:7): “Muchas organizaciones desarrollan sistemas sobre todo para satisfacer los requerimientos legales que imponen los actores externos”

Ítem 4.- Los sistemas de información contable ejecutan todos los procesos adecuadamente.

Cuadro N° 10 Sistemas de Información Contable adecuados

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	8	8%
De Acuerdo	81	78%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	15	14%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 7 Sistemas de Información Contable adecuados



Fuente: Elaboración propia (2017)

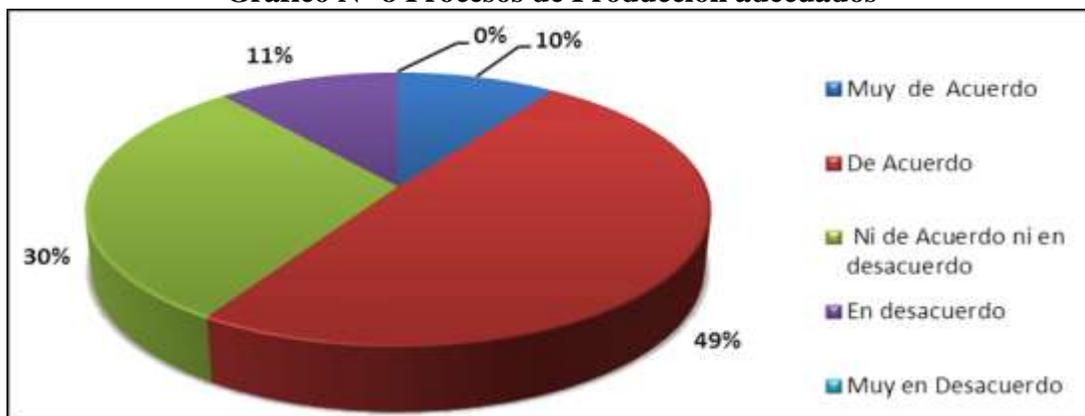
Interpretación de los Resultados: el resultado obtenido indicó que los sistemas de información contable empleados en las organizaciones objeto de estudio, efectúan los procesos de forma adecuada conforme a las necesidades de información específica interna y externa, así como también, para proporcionar la información general para usuarios que no están en condiciones de solicitar información específica. Se ve reflejado entonces que, según Pérez (ob. cit.; 45) en su libro Control de la Gestión Empresarial: “La información que genera la contabilidad de gestión se orienta, principalmente, a cubrir las necesidades para la toma de decisiones y a medir la eficiencia en la utilización de los recursos económicos-financieros de la empresa.”. Por lo tanto, es importante que los sistemas de información estén estructurados de forma tal que cumplan con la normativa que cumpla con las exigencias de información veraz para una toma de decisiones eficiente y eficaz.

Ítem 5.- Los procesos de producción están ajustados a la realidad.

Cuadro N° 11 Procesos de Producción adecuados

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	10	10%
De Acuerdo	51	49%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	31	30%
En desacuerdo	12	11%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 8 Procesos de Producción adecuados



Fuente: Elaboración propia (2017)

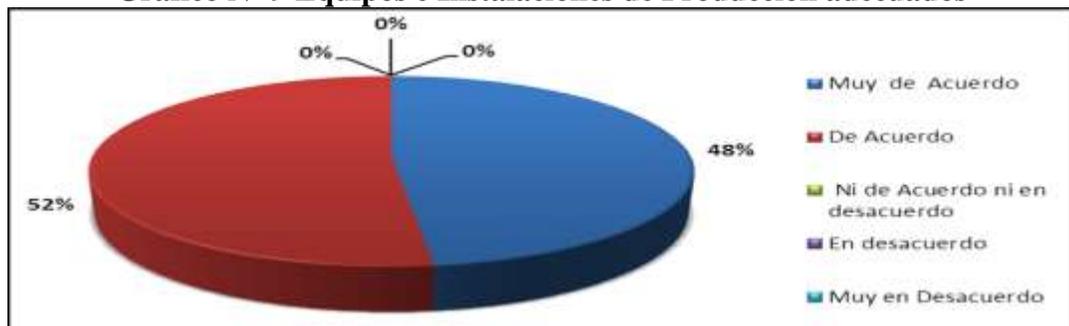
Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, se observó que la mayor parte de los encuestados opinó estar de acuerdo que en la organización se realizan los procesos de producción de manera correcta siguiendo cada paso y procedimiento establecido para cada área de la producción. Sin embargo, hay que tomar en consideración que una parte del restante de los encuestados desconocen si cumplen con los procesos de producción debido a que solo se limitan en ejecutar la tarea para la cual fueron contratados sin recibir ningún tipo de observaciones al respecto. Por otra parte, otros encuestados afirman que con el fin de cumplir con las metas internas del departamento de producción, se abocan en sacar la producción sin tomar en consideración si poseen los materiales necesarios y sin cumplir con las tareas administrativas dejándolas para último momento, lo cual garantiza que se cometan errores al momento de realizarlas.

Ítem 6.- Los equipos e instalaciones de producción son los adecuados para producir alimentos.

Cuadro N° 12 Equipos e Instalaciones de Producción adecuados

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	50	48%
De Acuerdo	54	52%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 9 Equipos e Instalaciones de Producción adecuados



Fuente: Elaboración propia (2017)

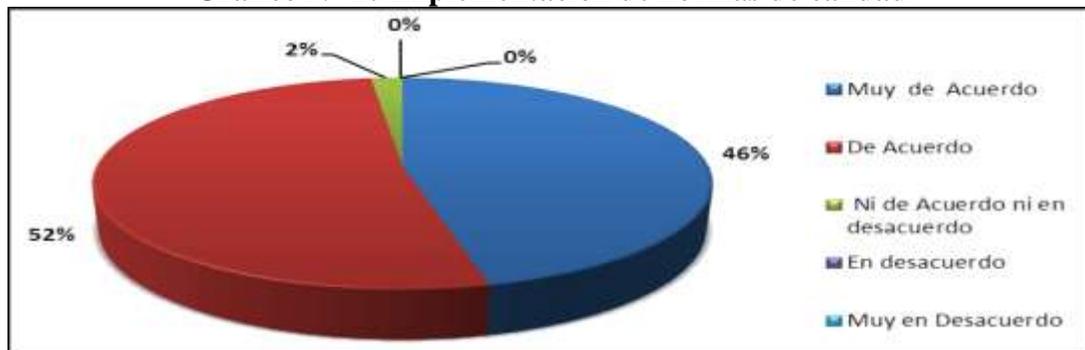
Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, se pudo detallar que la totalidad de los encuestados afirman que las organizaciones objeto de estudio, cuenta con los equipos e instalaciones adecuadas para la elaboración de los alimentos. Es decir, los equipos se adquirieron ajustándose de acuerdo a las características y procesos de producción necesarios para la elaboración de esos productos calibrándose y ajustándose, a su vez, de modo que cumplan con los requisitos necesarios para calificar al producto de excelente calidad. En consecuencia, estos equipos se ubican y distribuyen en los espacios adecuados a tal fin.

Ítem 7.- En la empresa se implementan normas para el cumplimiento de la calidad.

Cuadro N° 13 Implementación de normas de calidad

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	48	46%
De Acuerdo	54	52%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	2	2%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 10 Implementación de normas de calidad



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: en base a los resultados obtenidos, se pudo constatar que la mayor parte de los encuestados opinó que en las organizaciones se aplican normas de calidad tanto de la producción de alimentos como del tratamiento y emisión de la información, ya que cuentan con un departamento de gestión de la

calidad destinado a la elaboración y emisión de normas y procedimientos aplicables para cada organización. Así mismo, cuenta con un laboratorio donde se llevan a cabo los análisis necesarios y requeridos para determinar que los productos poseen el grado de inocuidad para que éstos sean aptos para el consumo humano.

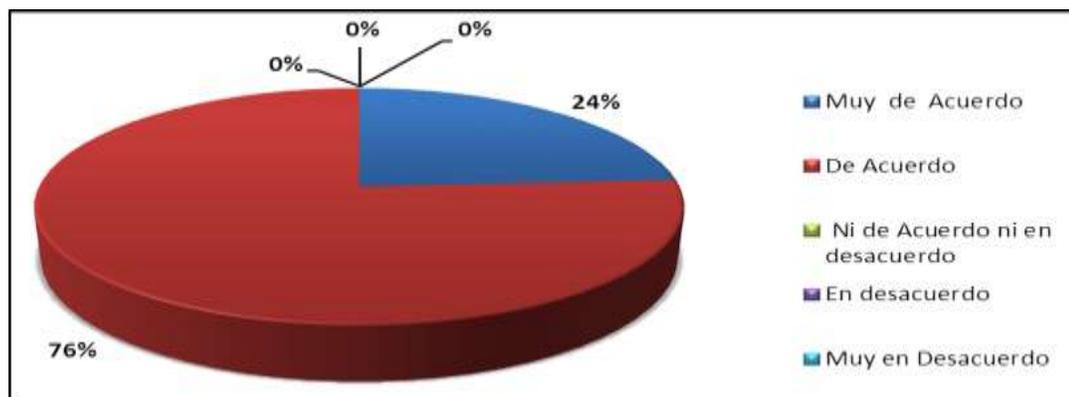
Por lo tanto, de acuerdo con Pérez (ob. cit.:28) en su libro Gestión por procesos: “Se reconoce que un determinado nivel de calidad del producto se consigue como consecuencia de seguir unos **procesos operativos** suficientemente contrastados (...)”. Esto confirma, que siguiendo debidamente los procesos indicados en los manuales de normas y procedimientos, se logra conseguir una alta calidad de los productos y servicios ofrecidos por las organizaciones y, en el caso del sector alimentos objeto de estudio, se logra que los productos, comenzando con la materia prima, sea evaluada con resultados positivos de modo que pueda ser transformada en productos de calidad que sean altamente aceptados por los consumidores generándose de esta manera una alta demanda de los mismos tanto a nivel local, como regional, nacional e incluso internacional.

Ítem 8.- La producción de alimentos se ejecuta a través de normas y procedimientos ajustados a la ley.

Cuadro N° 14 Ejecución de la producción acorde a la ley

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	25	24%
De Acuerdo	79	76%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	0	0%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 11 Ejecución de la producción acorde a la ley



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: de acuerdo al gráfico se observó que el 100% de los encuestados estuvo de acuerdo que la ejecución de la producción está acorde a lo establecido en las leyes, es decir, se puede observar que las empresas desarrollan los procesos de producción de alimentos cumpliendo con normas y procedimientos elaborados internamente en la empresa y que están adaptados para cumplir con las disposiciones establecidas en las leyes y normas sanitarias y alimentarias de Venezuela como son la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, La Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria, Reglamento General de Alimentos y las Normas de Buenas Prácticas para el funcionamiento de las Microempresas de Alimentos, y en la medida que existan cambios en las reglamentaciones y leyes nacionales, en esa misma medida se adaptarán los procesos una vez se hayan realizado los cambios en sus respectivos manuales de normas y procedimientos.

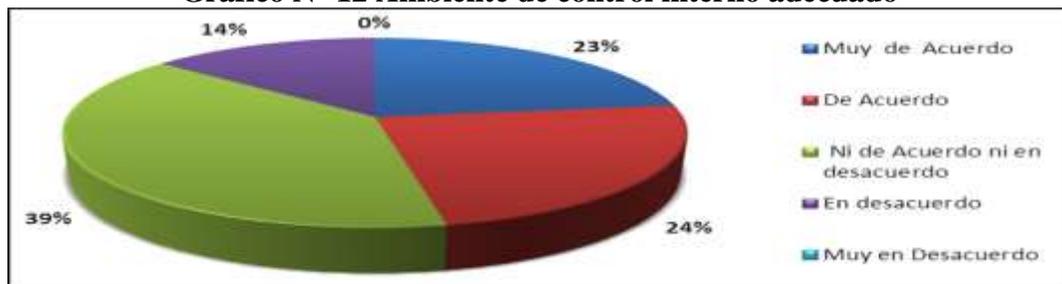
3. Comparar el control interno aplicado en el sector alimentos y lo lineamientos de la auditoria forense.

Ítem 9.- En la empresa existe un ambiente de control interno adecuado al ramo de producción

Cuadro N° 15 Ambiente de control interno adecuado

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	24	23%
De Acuerdo	25	24%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	41	39%
En desacuerdo	14	14%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 12 Ambiente de control interno adecuado



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de Resultados: con los resultados obtenidos se observó que la mitad de los encuestados opinó que en la organización existe un buen ambiente de control interno adecuado al ramo de la producción, ya que consideran que los procedimientos aplicados a la realización de las operaciones obedecen al cumplimiento de leyes nacionales. Sin embargo, se observó que parte de los encuestados restantes, desconocen cuáles son las políticas de control interno establecidas en la organización, por lo que realizan su trabajo solamente para cumplir con la tarea asignada. El restante grupo de encuestados, expresó que en la organización no existe un ambiente de control interno adecuado al ramo de producción, ya que en la organización no tienen actualizados las políticas de control interno, por lo que los procedimientos aplicados se basan en decisiones de último minuto tomadas por la gerencia.

Lo anteriormente descrito es confirmado por Pérez (ob. cit.: 33) en su libro Control de la Gestión Empresarial, al exponer que: "...Las peculiaridades del entorno en el que se mueve la empresa afectan al diseño y funcionamiento de su sistema de control y, a su estructura e información".

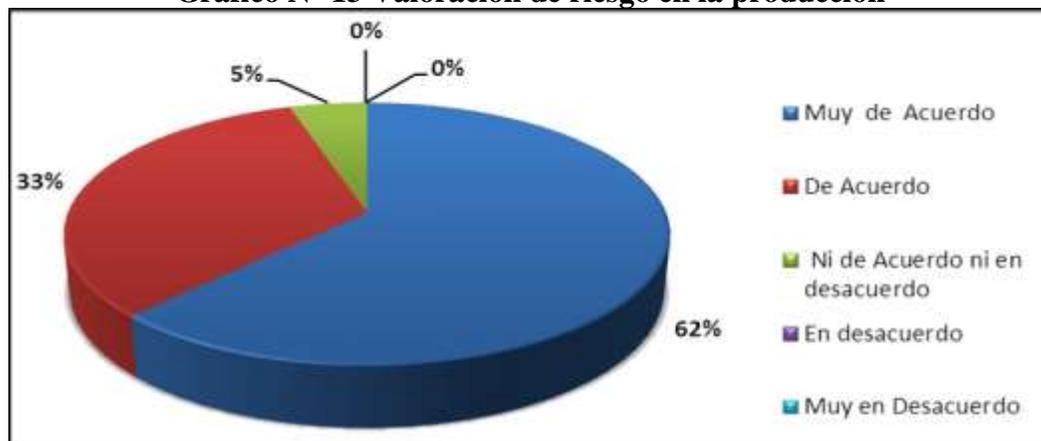
Por consiguiente, debido a las condiciones legales vigentes en el país por ejemplo controles de cambio con respecto a la adquisición de divisas establecida por el Banco Central de Venezuela (BCV), controles de precios establecidos por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), regulaciones tributarias establecidas por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), la empresa se ve obligada a tomar decisiones de último momento ya que se presentan constantes cambios con respecto a cada aspecto que establecen las principales organizaciones gubernamentales descritas anteriormente, con lo cual la empresa se organiza desarrollando normas y procedimientos para su cumplimiento lo que ayuda a tener posteriormente un ambiente de control interno adecuado a la organización.

Ítem 10.- Es importante la valoración de riesgo en la producción.

Cuadro N° 16 Valoración de riesgo en la producción

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	65	62%
De Acuerdo	34	33%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	5	5%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 13 Valoración de riesgo en la producción



Fuente: Elaboración propia (2017)

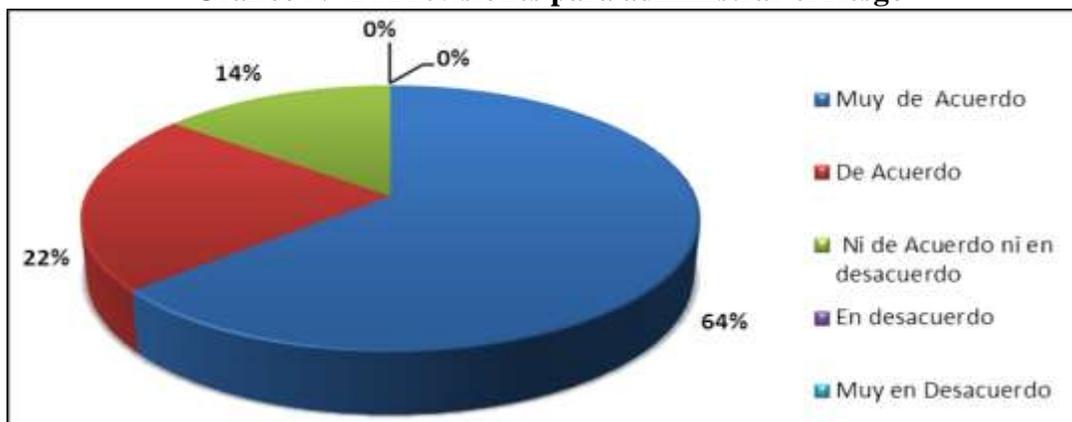
Interpretación de los Resultados: como resultado de las encuestas realizadas al personal de la organización, se observó que la totalidad de los encuestados afirmó que es necesario que se aplique la valoración de riesgo en la producción, ya que permite realizar un estudio de cuáles son los riesgos a los que se enfrenta la producción, tanto interna como externamente, logrando establecer procedimientos que ayuden a enfrentar la situación de riesgo. Así lo explica Mantilla (ob. cit.: 69) a continuación: “Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos de fuentes externas e internas, los cuales deben valorarse. (...) La valoración de riesgos es la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, constituyendo una base para determinar cómo se deben administrar los riesgos”.

Ítem 11.- Es recomendable tomar previsiones para administrar el riesgo organizacional.

Cuadro N° 17 Previsiones para administrar el riesgo

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	66	64%
De Acuerdo	23	22%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	15	14%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 14 Previsiones para administrar el riesgo



Fuente: Elaboración propia (2017)

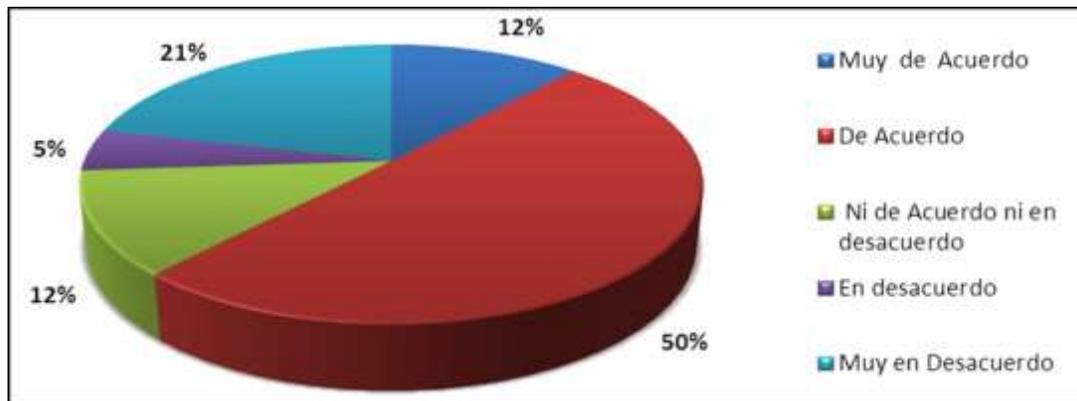
Interpretación de los Resultados: a raíz de los resultados obtenidos por las encuestas, se determinó que una pequeña parte de los encuestados opinó desconocer que se tomen previsiones para administrar el riesgo, debido a que no reconocen los riesgos a los que pueda enfrentarse la organización. Por otro lado, más de la mitad de los encuestados considera necesario ejecutar acciones que conlleven a prevenir el riesgo en la organización a través del desarrollo de planes que coadyuven a mejorar las operaciones y fortalecer el control interno de la organización. Así lo justifica Cano y Lugo (ob. cit.: 152) al declarar que la elaboración de planes está basada en lo que se denomina como gerencia de riesgos, el cual ayuda a prevenir y comunicar los riesgos a los cuales se está expuesto en función a la naturaleza de sus operaciones.

Ítem 12.- Existe en la empresa una integración de los procesos que permiten el registro oportuno de los datos.

Cuadro N° 18 Integración de Procesos para el registro oportuno de los datos

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	12	12%
De Acuerdo	52	50%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	13	12%
En desacuerdo	5	5%
Muy en Desacuerdo	22	21%
Totales	104	100%

Gráfico N° 15 Integración de Procesos para el registro oportuno de los datos



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, más de la mitad de los encuestados afirma que existe una integración de los procesos que permiten el registro oportuno de los datos, debido a que poseen sistemas de información que acopla diversas áreas de la organización que permiten revisar la información una vez que ésta ha sido transcrita en el sistema y, conocer, la trazabilidad de la misma, es decir, saber quién fue la persona que ingresó la información al sistema así como también, quién la modificó; a su vez, indicando, la hora del procesamiento de la información.

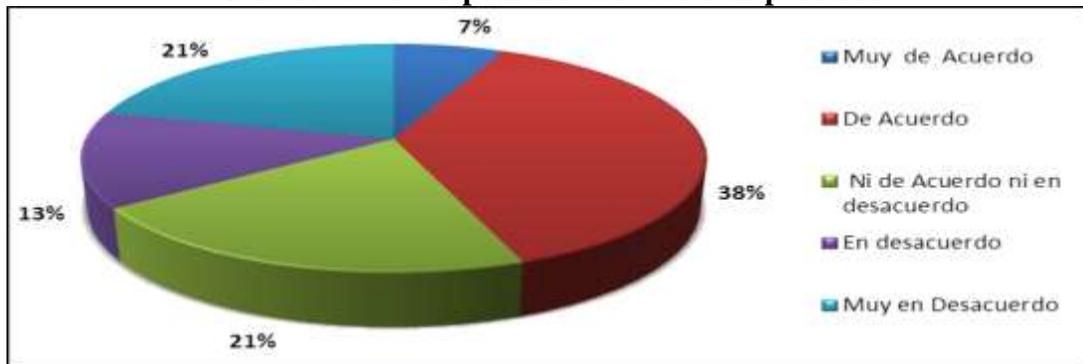
Por otro lado, el resto de los encuestados expresó que los sistemas de información que se utilizan para el procesamiento de los datos no corresponden a un mismo sistema sino que son sistemas segmentados por áreas y, que no son compatibles un acoplamiento al sistema principal encargado de suministrar la información financiera. Por lo tanto, para obtener la información financiera, se debe esperar que todo haya sido procesado manualmente en el sistema principal, revisado y evaluado previamente para que todo esté correcto para la emisión de los informes financieros finales. Kieso y Kimmel (ob. cit.: 326) explican que la información relacionada a todas las operaciones de la organización deben recrearse en los sistemas de información al instante que éstas ocurran y, la cual debe ser evaluada de forma oportuna con el propósito de verificar que cumplan con los requisitos legales pertinentes.

Ítem 13.- La capacidad de respuesta en los procesos es eficiente.

Cuadro N° 19 Respuesta eficiente de los procesos

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	7	7%
De Acuerdo	39	38%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	22	21%
En desacuerdo	14	13%
Muy en Desacuerdo	22	21%
Totales	104	100%

Gráfico N° 16 Respuesta eficiente de los procesos



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: con base a los resultados obtenidos, se observó que un poco menos de la mitad de los encuestados está satisfecho con la capacidad de respuesta de los procesos de su organización, debido a que consideran que es eficiente por contar con sistema de registro y emisión de la información de manera oportuna. Sin embargo, se notó el descontento en un poco más de la mitad de los encuestados, con respecto a la eficiencia de la capacidad de respuesta de los procesos, ya que consideran que no existe, en primer lugar, un sistema que integre todas las áreas de la organización que permitan generar, de forma inmediata, la información que requieran de acuerdo a las necesidades que se presenten cotidianamente.

En segundo lugar, no cuentan con manuales de normas y procedimientos de control interno que garantice la revisión oportuna y la consecuente razonabilidad de la información generada. Mantilla (ob. cit.: 225) explica lo siguiente: “Es el conjunto de métodos y procedimientos que buscan asegurar la protección de los activos, la razonabilidad de la información, el cumplimiento de leyes reglas y procedimientos y la consecución de metas programados por una organización.”

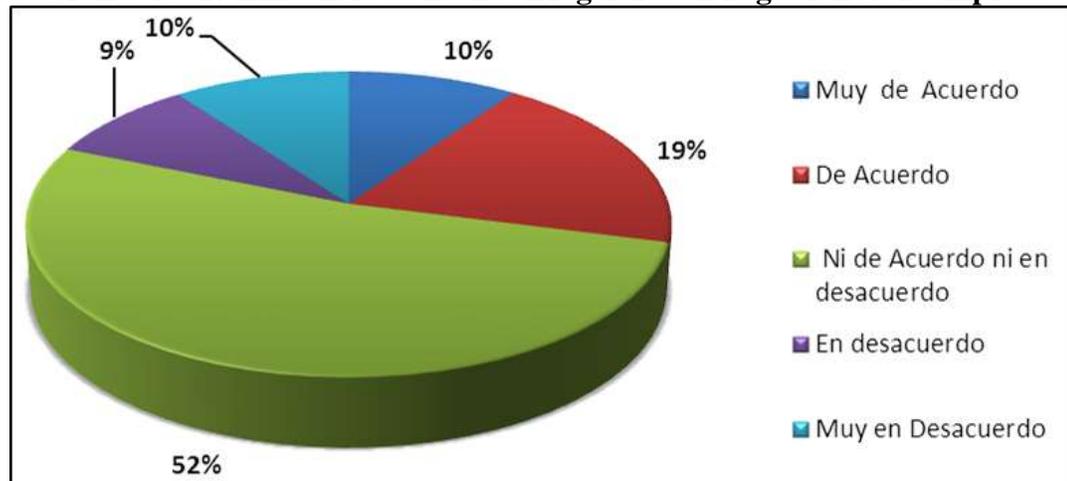
4. Diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la Auditoría Forense.

Ítem 14.- Existen hechos irregulares en la gestión de la empresa.

Cuadro N° 20 Existencia de hechos irregulares en la gestión de la empresa

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	10	10%
De Acuerdo	20	19%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	54	52%
En desacuerdo	9	9%
Muy en Desacuerdo	11	10%
Totales	104	100%

Gráfico N° 17 Existencia de hechos irregulares en la gestión de la empresa



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos se observó que la mayor parte de los encuestados considera que no existen condiciones que ameriten la existencia de hechos irregulares en la organización. Sin embargo, existe un pequeño fragmento que afirmó que en la organización existen hechos irregulares en su gestión, debido a que las actividades se desarrollan sin tener una guía como manuales de normas y procedimientos actualizados y, por consiguiente, la gerencia se escuda en este hecho para tomar las decisiones de acuerdo a sus propios intereses. Lo anterior representa una debilidad dentro de las organizaciones ya que la falta de instrumentos escritos que describan las funciones de un cargo y dicten los procedimientos que se deben seguir para realizar las actividades, da cabida a un

exceso de poder en el ejercicio de las funciones gerenciales a través de tomas de decisiones no fundamentadas y repentinas.

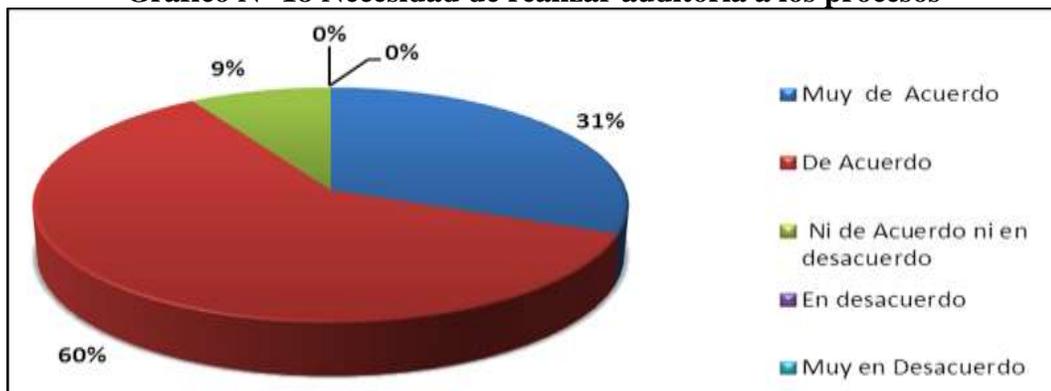
Asimismo, la ausencia de estos manuales de normas y procedimientos, generan en cadena en los trabajadores de la organización, el desconocimiento y consecuentemente, la realización de sus labores automáticamente bajo las directrices dictadas por la gerencia, sin cuestionarlas.

Ítem 15.- Existe la necesidad de realizar auditoría a los procesos que se cumplen en la empresa.

Cuadro N° 21 Necesidad de realizar auditoría a los procesos

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	32	31%
De Acuerdo	63	60%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	9	9%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 18 Necesidad de realizar auditoría a los procesos



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, Cano y Lugo (ob. cit.: 340) afirma lo siguiente: “La auditoría es una parte importante del

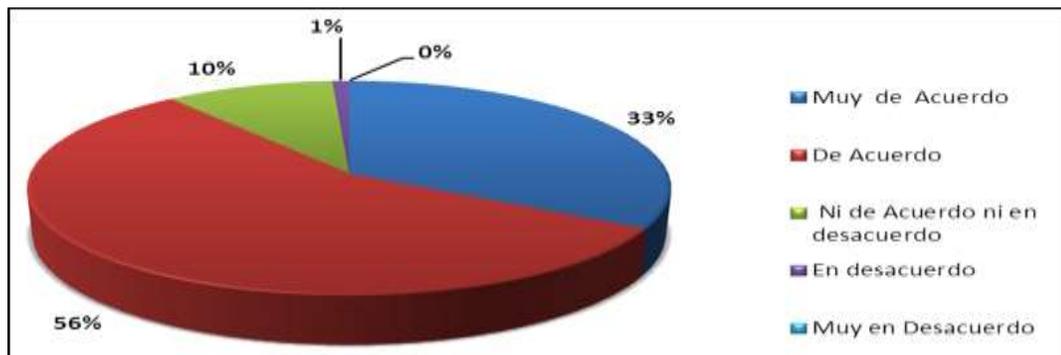
sistema de control interno de la entidad, es una herramienta de la gerencia que es indispensable a la administración para la toma de decisiones”. Por lo tanto, resulta indispensable la ejecución de auditorías recurrentes con el fin de verificar y evaluar las operaciones de la organización, para luego emitir las correspondientes conclusiones y recomendaciones que garanticen la mejora de los procesos. Adicionalmente, permite mantener un nivel de alerta con respecto a si las recomendaciones ejecutadas en la organización han sido efectivas o si han generado nuevos riesgos que ameriten nuevos cambios en los controles internos.

Ítem 16.- Se deben diseñar estrategias acorde a la auditoría forense para evitar los fraudes en los procesos organizacionales.

Cuadro N° 22 Estrategias de Auditoría Forense para evitar fraudes en los procesos

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	35	33%
De Acuerdo	58	56%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	10	10%
En desacuerdo	1	1%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 19 Estrategias de Auditoría Forense para evitar fraudes en los procesos



Fuente: Elaboración propia (2017)

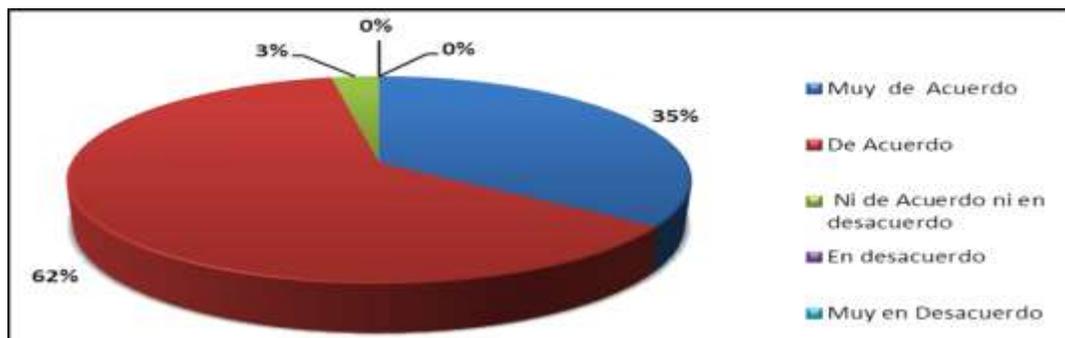
Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, observamos que resulta necesario el diseño de estrategias basadas en la auditoría forense, con el fin de evaluar que el control interno de la organización resulte eficaz para detectar y, más importante, evitar fraudes en los procesos de la organización. Para Cano y Lugo (ob. cit.: 354): “Para detectar cómo se manipula la contabilidad con fines de reflejar situaciones amañadas, debemos acudir al conocimiento elemental de principios y normas contables...”. En consecuencia, éstos principios y normas contables se deben transformar en estrategias plasmadas en manuales de normas y procedimientos que permitan desarrollar una evaluación exhaustiva de los procesos y, por ende, crear un ambiente de control interno para evitar los fraudes en la organización.

Ítem 17.- Es importante que se realicen auditorías forenses para la detección de fraudes en la empresa.

Cuadro N° 23 Importancia de la Auditoría Forense para la detección de fraudes

Alternativas	Frecuencia Relativa	Frecuencia Absoluta %
Muy de Acuerdo	36	35%
De Acuerdo	65	62%
Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	3	3%
En desacuerdo	0	0%
Muy en Desacuerdo	0	0%
Totales	104	100%

Gráfico N° 20 Importancia de la Auditoría Forense para la detección de fraudes



Fuente: Elaboración propia (2017)

Interpretación de los Resultados: de acuerdo a los resultados obtenidos, se determinó que las auditorías forenses son importantes que se fomenten y se realicen en la empresa como medidas de detección de fraudes. Por lo tanto, tal como lo expresa Cano y Lugo (ob. cit.: 58): “La auditoría forense se considera una alternativa para combatir la corrupción, porque permite que un experto emita ante los jueces, conceptos u opiniones de valor técnico, para facilitar el actuar de la justicia...”. En base a esto, la aplicación de la auditoría forense permitirá que los procesos estén libres de sesgo, errores, omisiones y hechos que inciten la ejecución de fraudes.

Una vez recolectada la información a través de las encuestas podemos decir que es indispensable la evaluación de las debilidades y fortalezas de la organización con los cuales, la organización actualice los planes y se desarrollen manuales de normas y procedimientos, que regule el comportamiento organizacional e incidan en la toma de decisiones eficaces aptas para la organización. Cabe destacar, que a partir de éstos manuales, los sistemas de información aplicados, deben mantenerse adaptados a la normativa vigente en el país. Adicionalmente, se requiere que la aplicabilidad de los manuales mantenga a la organización en altos estándares de calidad, minimizando entonces, el riesgo en las distintas áreas que la componen. Es importante resaltar, que la elaboración de los manuales de normas y procedimientos deben desarrollarse bajo el esquema de la auditoría forense, con el objeto, no sólo de mejorar los procesos de control interno, sino además, de evitar que se susciten hechos irregulares que den pie a fraudes en la organización.

Después de haber realizado el análisis e interpretación de los resultados que se obtuvieron en la aplicación de los instrumentos de recolección de la información, se ofrece en el siguiente capítulo una conclusión de estos resultados y en función de lo que se concluye se presentan las recomendaciones surgidas en el objeto de estudio.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez analizada la información obtenida durante el proceso de investigación mediante la aplicación de cuestionarios como instrumentos de recolección de informaciones y representada a través de tablas de frecuencias y gráficos conjuntamente con el análisis e interpretación de la investigadora, se realizaron las siguientes conclusiones:

En lo atinente al primer objetivo específico referente a diagnosticar la situación actual de la gestión administrativa, contable y operativa en el sector alimentos se observó que en las empresas objeto de estudio, la gestión administrativa en cierto grado no cumple con las expectativas actuales referente al cumplimiento de los objetivos de manera eficaz y eficiente, empleando procesos que retardan su cumplimiento, enfocándose en el cumplimiento de las decisiones dictadas por la gerencia sin tomar en cuenta lo establecido en los manuales de normas y procedimientos vigentes, por encontrarse, en su mayoría, desactualizadas, lo cual hace que la gestión administrativa adquiera la característica de ineficiente. Por lo tanto, es indispensable contar con manuales de normas y procedimientos actualizados para garantizar que la gestión administrativa fluya de manera correcta minimizando el riesgo de cometer errores.

Se evidencia en los resultados obtenidos que es necesario que se evalúe el plan de acción de la empresa, desde el establecimiento de sus objetivos hasta la adecuación de sus manuales de normas y procedimientos, por cuanto son un insumo importante para que la gerencia cumpla con las funciones básicas de gestión administrativa como lo son: planificar, organizar, ejecutar y controlar.

La elaboración de los manuales de normas y procedimientos se fundamenta en la continua evaluación de los objetivos que establezca la organización, es decir, los objetivos que pretende alcanzar con su gestión. Esta evaluación es necesaria ya que permite una actualización constante de los mismos, donde se establezcan los pasos para la ejecución de los procedimientos en los que se cierren los espacios vacíos que son los aprovechados para cometer desviaciones en la gestión administrativa y, permite que la misma sea eficiente en la resolución de problemas durante sus operaciones.

La constante actualización de los manuales de normas y procedimientos da pie a que se evalúen los distintos procesos que conforman a la organización, no solo los administrativos, sino también los operativos. Tal es el caso del proceso de proceso de producción, del cual se determinó que aun cuando la mayoría está de acuerdo con que se realizan de manera, hay que prestar especial atención a aquellos que afirman que para cumplir con la meta de producción establecida del mes, no toman en consideración si la parte física de los insumos necesarios para llevar a cabo el proceso productivo está acorde a lo reflejado en los sistemas de información administrativa destinados al proceso de producción.

Lo anterior es de sumo cuidado debido a que se presta para que se cometan desviaciones constantes al momento de ejecutar las tareas administrativas que al ser evaluadas por la gerencia de producción y el departamento de costos no se percaten de las desviaciones y se dicten decisiones erróneas que puedan llevar a la organización a reflejar información financiera no confiable para sus usuarios interno y externos.

En estas organizaciones se aplican normas de calidad tanto de la producción de alimentos como del tratamiento y emisión de la información, y además, cuentan con un departamento donde se llevan a cabo los análisis necesarios y requeridos para

determinar que los productos poseen el grado de inocuidad para que éstos sean aptos para el consumo humano. Por consiguiente, cumplen con las disposiciones establecidas en las leyes y normas sanitarias y alimentarias de Venezuela tal es el caso de leyes como la Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria, el Reglamento General de Alimentos, las normas complementarias del Reglamento General de Alimentos y las Normas de Buenas Prácticas para el funcionamiento de las Microempresas de Alimentos, todas éstas, vigentes en el país.

Con respecto al objetivo específico 3 referente a comparar el control interno aplicado en el sector alimentos y los lineamientos de la auditoría forense, hay que prestar especial atención, en cuanto al proceso de producción se refiere, a los cambios constantes que se suscitan en las normativas legales descritas anteriormente, ya que a partir de esto se evalúan si los procesos descritos en los manuales están acordes a estos cambios, lo cual reduciría los niveles de riesgos que puedan presentarse durante la ejecución del proceso productivo. De este mismo modo, se debe realizar con el resto de los procesos involucrados en la organización, lo cual constituirá un documento soporte para demostrar un posible riesgo de fraude a la hora de realizar las evaluaciones exhaustivas a cada departamento involucrado a las operaciones de la organización.

En concordancia con lo anterior, las evaluaciones constantes de los procesos permiten a su vez determinar los riesgos a los cuales se enfrentan y desarrollar los métodos para enfrentarlos, lo que permite fortalecer el control interno de la organización.

Se determinó que los sistemas de información constituyen una parte fundamental para fortalecer el control interno de la organización, ya que los mismos deben adaptarse no solo a las necesidades específicas de información, sino también adaptarlos de modo que permitan conocer la trazabilidad de la información indicando

a su vez, el usuario que solicita y modifica la misma, lo cual es importante para reducir los niveles de riesgo de fraude. Sin embargo, es importante que el sistema empleado en cada área de la organización esté concatenado uno con otro de modo que el control sobre los niveles de riesgo de fraude en cada proceso sea más fuerte y la capacidad de respuesta de los procesos sea eficiente y oportuna.

En relación al objetivo 4 de diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la Auditoría Forense, se fundamenta en los constantes cambios en las regulaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y controles de precios, a los cuales se enfrenta las organizaciones, por lo que tardan en realizar las evaluaciones respectivas para mantener actualizados sus manuales de normas y procedimientos que permitan fortalecer el control interno, dejando un vacío que puede ser aprovechado para cometer posibles hechos de fraude por cuenta de la propia empresa, de algún empleado en colusión o no. La ausencia de estos manuales provoca desconocimiento en los mismos trabajadores de la organización, lo cual permite que los directivos emitan directrices de acuerdo a su propio criterio, lo cual representa una gran debilidad, ya que genera un ambiente propicio para el fraude.

Una herramienta necesaria para combatir este tipo de debilidades, es la ejecución de auditorías recurrentes que permitan detectar las debilidades y amenazas del control interno, con el fin de dar las recomendaciones necesarias para el fortalecimiento del mismo, estando atentos a si estas recomendaciones generan nuevos riesgos de fraudes que ameriten cambios en los controles internos.

Por lo tanto, la ejecución de las auditorías forenses permitirá que las evaluaciones a los procesos de la organización sean exhaustivas con el fin de detectar si hay indicios de fraudes, de modo tal que los papeles de trabajo recolectados durante la

investigación sirvan de prueba para que el auditor experto emita las opiniones de valor técnico ante la justicia una vez detectado el fraude en la organización.

Recomendaciones

En vista de los riesgos a los que las organizaciones deben enfrentar, se debe realizar un estudio de esos riesgos, tanto internos y externos, que promuevan al establecimiento de estrategias plasmadas en manuales, normas, procedimientos, programas y políticas de conducta que generen un ambiente de control adecuado y, por lo tanto, generen confianza en proveedores, accionistas y demás acreedores de la organización, por lo que se recomienda realizar una evaluación que permitirá detectar las debilidades que tenga la organización y con ello desarrollar los planes necesarios, plasmados en manuales de normas y procedimientos.

Asimismo, los principios y normas contables se deben transformar en estrategias plasmadas en manuales de normas y procedimientos que permitan desarrollar una evaluación exhaustiva de los procesos y, por ende, crear un ambiente de control interno para evitar los fraudes en la organización.

Resulta indispensable la ejecución de auditorías forenses con el fin de verificar y evaluar las operaciones de la organización, para luego emitir las correspondientes conclusiones y recomendaciones que garanticen la mejora de los procesos. Estas auditorías deben venir acompañadas de estrategias basadas en la auditoría forense, con el fin de garantizar que el control interno de la organización resulte eficaz para detectar y, más importante, evitar fraudes en los procesos de la organización.

Es indispensable realizar un direccionamiento estratégico, a través de la evaluación de las debilidades y fortalezas de la organización, para que se actualicen

los planes y se desarrollen manuales de normas y procedimientos, que regule el comportamiento organizacional e incidan en la toma de decisiones eficaces aptas para la organización. Cabe destacar, que a partir de éstos manuales, los sistemas de información aplicados, deben mantenerse adaptados a la normativa vigente en el país. Adicionalmente, se requiere que la aplicabilidad de los manuales mantenga a la organización en altos estándares de calidad, minimizando entonces, el riesgo en las distintas áreas que la componen.

Es importante resaltar, que la elaboración de los manuales de normas y procedimientos deben desarrollarse bajo el esquema de la auditoría forense, con el objeto, no sólo de mejorar los procesos de control interno, sino además, de evitar que se susciten hechos irregulares que den pie a fraudes en la organización.

Con base a lo anterior se propone diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en empresas del sector alimentos apoyados en la Auditoría Forense y que se utilice como punto de referencia para aquellas organizaciones que pretendan implementar elementos de control, así como también desarrollar la formación en materia de prevención de riesgos. De acuerdo a esto, como parte de las estrategias de control está el de crear una gerencia operativa que se encargue de corregir y prevenir los riesgos de fraudes, definir funciones de gestión y cumplimiento y control de riesgos de fraudes y la creación de un programa de actividades basado en la auditoría forense para fomentar el cumplimiento de las políticas y normas empresariales para la prevención de fraudes en las empresas del sector alimentos.

Después de haber definido las estrategias, se ofrece en el siguiente capítulo la propuesta un mayor desarrollo de las estrategias, los cuales pueden ser tomados en consideración por cualquier empresa que requiera la implementación de estrategias que permitan la prevención de fraudes en sus organizaciones.

CAPÍTULO VI

PROPUESTA

PROPUESTA DE ESTRATEGIAS DE CONTROL QUE PERMITAN LA DETECCIÓN DE FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO ARAGUA APOYADOS EN LA AUDITORÍA FORENSE.

Presentación

El diseño de estrategias de control que permitan la detección de fraudes en empresas del sector alimentos del estado Aragua apoyados en la Auditoría Forense, está orientado a organizaciones que deseen implementar mecanismos de control para la prevención de situaciones irregulares.

La propuesta presentada podrá ser utilizada como marco de referencia de fácil entendimiento y comprensión para todas aquellas organizaciones que requieren implementar mecanismos de control que permitan orientar la conducta de aquellos que llevan a cabo la gestión administrativa, contable y operacional hacia la cultura de prevención de riesgos y, de esta forma, prevenir hechos irregulares.

Fundamentación de la Propuesta

La presente propuesta se fundamenta en la indagación que ameritó la investigación en las fuentes primarias y secundarias vinculadas con la teoría desarrollada, así como los resultados que se obtuvieron en el análisis e interpretación de los resultados obtenidos en la aplicación del instrumento de recolección de

información, en donde se plasmaron expectativas del personal involucrado en la gestión administrativa, contable y operativa de las empresas del sector alimentos, así como también en encuestas aplicadas al personal.

La formulación de las estrategias de control que permitan la detección de fraudes en empresas del sector alimentos del estado Aragua apoyados en la auditoría forense, se ajustó y se adaptó de acuerdo a las necesidades presentes en las empresas, la cual consiste en la creación de un sistema de gestión para la prevención del riesgo de fraude que comprende lo siguiente:

- a) Establecimiento de políticas de conducta y aplicación de prácticas de valores para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.
- b) Desarrollo de un código de ética empresarial para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.
- c) Creación de un órgano disciplinario y unidad de investigación para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.
- d) Instaurar un programa de cumplimiento de las políticas y normas empresariales para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.
- e) Definición de una Política anti-fraude que especifique las conductas y situaciones irregulares para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.

Justificación de la Propuesta

El propósito fundamental de la propuesta en estudio es la de proporcionar estrategias de gestión preventiva de riesgos de fraudes que permita crear un ambiente de control basado fundamentalmente en políticas y valores éticos que

desarrollen en el individuo conductas antifraudes. Por lo tanto, se requiere involucrar a todo el personal que forma parte de la organización a través de programas de educación en el área de control contra la prevención del fraude corporativo, de acuerdo al área donde desarrolla su actividad y generar un sistema de monitoreo que permita determinar el nivel de cumplimiento de las funciones con el fin de detectar a tiempo cualquier actividad o conducta irregular que conlleve a efectuar un fraude empresarial.

Lo anteriormente expuesto, beneficiará a las empresas del sector alimentos a mantener un monitoreo constante de todas las áreas, lo cual permitirá que las actividades se realicen de forma transparente creando un clima de confianza, no solo interno sino externo, lo que traerá como consecuencia una mayor consolidación de sus productos en el mercado para el cual se están desempeñando.

Objetivos de la Propuesta

Objetivo General

Diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoría Forense.

Objetivos Específicos

- 1.- Crear una Gerencia Operativa encargada de gestionar las acciones pertinentes a la corrección y prevención de riesgos de fraudes en empresas del sector alimentos.
- 2.- Definir funciones de gestión y cumplimiento y control de riesgos de fraude en empresas del sector alimentos.

3.- Crear un programa de actividades basado en la auditoría forense para el cumplimiento de las políticas y normas empresariales para la prevención de fraudes en empresas del sector alimentos.

Desarrollo de la Propuesta

Estructura

La presente propuesta está estructurada fundamentalmente en la creación de una gerencia operativa, definición de funciones de gestión y cumplimiento y control de riesgos de fraudes y el desarrollo de programa de actividades basado en la auditoría forense para el cumplimiento de políticas y normas empresariales establecidas al momento del inicio de sus actividades comerciales, administrativas, contables y operativas.

Gerencia Operativa

La gerencia operativa es definida por el Instituto de Auditores Internos como (2013):

La gerencia operativa es responsable de mantener un control interno efectivo y de ejecutar procedimientos de control sobre los riesgos de manera constante en el día a día. La gerencia operativa identifica, evalúa, controla y mitiga los riesgos, guiando el desarrollo e implementación de políticas y procedimientos internos que aseguren que las actividades efectuadas son consistentes con las metas y objetivos. (p. 3)

El propósito de crear una gerencia operativa, es la necesidad de existencia de una unidad encargada de definir los riesgos, conjuntamente con el resto de la

plantilla gerencial de la organización, y gestionar los procesos de control de riesgos de fraudes a ser aplicados diariamente por el personal de la organización. Identificará y evaluará los riesgos a los cuales está expuesta cada área de la organización y desarrollará e implementará políticas y procedimientos que garanticen que las operaciones realizadas van de la mano con lo establecido en la misión, visión, valores y objetivos de la organización.

Esta unidad constituirá parte de la estructura organizativa de la empresa, ejercerá la función de supervisión sobre las demás gerencias en las cuales está estructurada la organización, para que ejecuten sus actividades de manera correcta de acuerdo con los manuales y procedimientos elaborados y/o actualizados por cada área tomando en consideración los riesgos a los cuales está expuesta.

El proceso a seguir para el estudio y evaluación de los riesgos se enmarca dentro de los principios establecidos del COSO ERM iniciando, en primer lugar, con establecer el contexto en el cual se encuentra el riesgo. A continuación, en la siguiente figura se detallan los pasos a seguir para el estudio y evaluación del riesgo:

Figura N° 9 Pasos para el estudio y evaluación del riesgo



Fuente: Elaboración propia (2017)

1. **Establecimiento del contexto**, en este punto, se revisa la misión, visión, y objetivos a lograr en cuanto al ámbito operacional, reportes y de cumplimiento y se identifican los procesos internos y externos de la organización, personas involucradas. Para realizar la revisión e identificación de los procesos, de acuerdo con Pérez José (2010:259) en su libro Gestión por procesos, se debe analizar en primer lugar el escenario, la estrategia y organización de la entidad tal y como se especifica en la siguiente figura:

Figura N° 10 Alineación “Escenario, estrategia y organización”



Fuente: Elaborado con datos tomados del libro Gestión por procesos (2010).

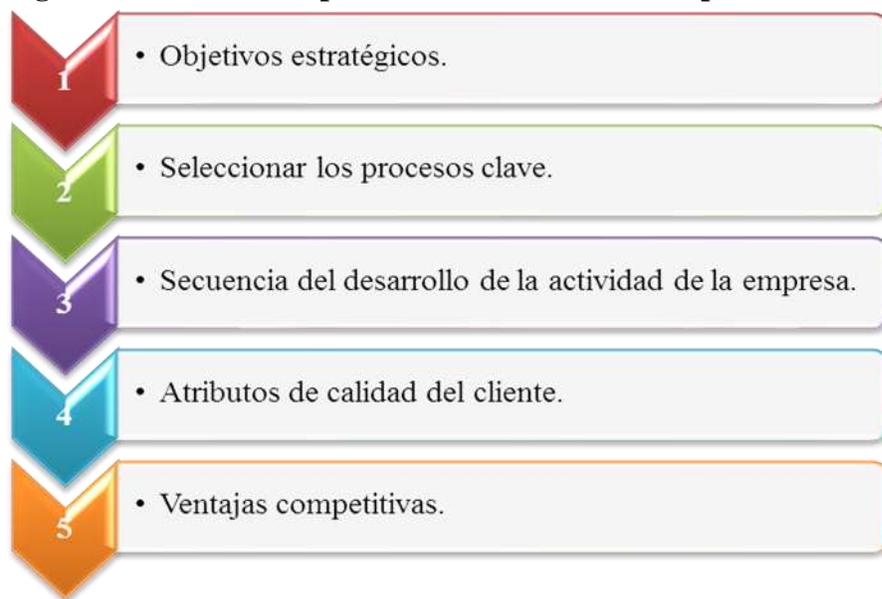
El escenario se enfoca en la parte tanto interna como externa de la organización, en la cual, la parte interna está enfocada en identificar las personas que laboran, los accionistas, entre otros; la parte externa, se enfoca en identificar el mercado, los clientes, competidores y la sociedad en general en la cual se desenvuelve la organización.

La estrategia consiste en determinar cuál es la misión y visión planteada por la organización, identificar cuáles son los objetivos establecidos, los planes de acción, los procesos clave y recursos a emplear para el cumplimiento de los objetivos.

En la parte de organización, se revisa la estructura, los procedimientos y responsabilidades, sistemas de gestión, información y control, cultura relacionada con los valores y, también revisar cuál es el estilo de dirección implantado en la organización.

Para la identificación de los procesos clave en una organización existen, de acuerdo con Pérez (ob. cit.; 261) en su libro Gestión por procesos, una serie de criterios en los cuales se puede apoyar la gerencia operativa, señalados en la siguiente figura:

Figura N° 11 Criterios para la identificación de los procesos clave



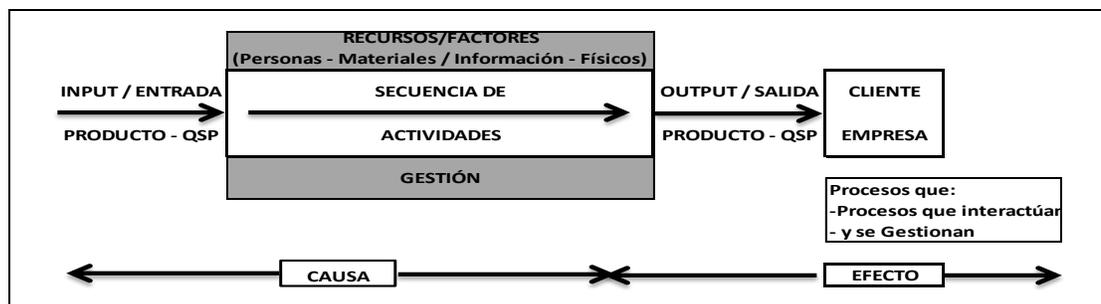
Fuente: Elaborado con datos tomados del libro Gestión por procesos (2010)

Se observa entonces, que se deben identificar los objetivos estratégicos que la organización desea lograr cumplir en el transcurso de su vida corporativa y financiera, los cuales van de la mano con el empleo de un análisis para determinar cuáles son los procesos relevantes para satisfacer las necesidades de los clientes. Sin

embargo, este análisis cambiará en la medida que los objetivos estratégicos de la organización cambien.

Para seleccionar los procesos clave de una organización se debe implementar un cuadro donde se identifiquen cada uno de ellos y se señale cuál es la información que se requiere para cuando se ejecute ese proceso se detallan los resultados que se esperan obtener. Lo anterior es descrito por Pérez (ob. cit.; 53) en su libro Gestión por procesos a través de la siguiente figura:

Figura N° 12 ;Qué es un proceso?



Fuente: Tomado del libro Gestión por procesos (2010).

De lo anterior se desprende que para que se inicie un proceso es necesario que existan elementos relacionados de los cuales se extraiga la información necesaria para cuando se transforme a través de determinadas actividades se obtenga el resultado requerido. Un ejemplo de ello en las empresas del sector alimentos es el relacionado a la actividad de producción de un determinado producto, en el cual se requiere de la materia prima para que ésta sea transformada y su resultado sea un producto terminado destinado al consumo. Otro ejemplo, es el proceso del registro contable de una compra, en donde se requiere de la factura para extraer la información y procesar los datos en un sistema computarizado que arroje como resultado el asiento contable.

Ahora bien, se debe estudiar la secuencia del desarrollo de la actividad de la empresa, es decir, determinar las características que impulsan el proceso para la

obtención del resultado esperado. Un ejemplo en las empresas del sector alimentos, es el estudio de las necesidades de la población en cuanto a lo que espera recibir de un producto, es decir, cuáles son las características que desea que el producto tenga lo cual se obtiene a partir del proceso de degustación de un producto. Este proceso es llevado a cabo con la participación de una muestra de la población a los cuales se les da a probar tres (03) muestras de un mismo producto y se pide a las personas que evalúen el producto en cuanto a sabor, color, olor y textura. Se recopila la información obtenida y a partir de ese momento se diseña y desarrolla el producto final el cual, a través del pedido realizado por los responsables de colocar el producto en manos del consumidor final.

En lo referente a los atributos de calidad del cliente, se trata de identificar las características que el cliente valora y espera tener de un producto. Esto se puede obtener a través de la aplicación de una matriz de atributos, tal y como lo plantea Pérez (ob. cit.; 263) en su libro Gestión por procesos con una empresa de servicios en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 24 Matriz de Despliegue de Atributos: Características de Servicio.

		CARACTERÍSTICAS DE SERVICIO									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	
EJEMPLO: Empresa de instalación y mantenimiento de instalaciones de informática. ENTORNO: Producto "Mantenimiento" - Cliente "Grandes empresas industriales".		Calificación de los técnicos									
		Motivación									
		Procedimientos									
		Formación continua									
		Información sobre trabajo realizado									
		Cooperación y coordinación internas									
		Número de técnicos									
		Capacidad resolutive									
		Disponibilidad de piezas de repuesto									
ATRIBUTOS	PESO										
CALIDAD REPARACIÓN	30	3	1	3	2	3	2	1	2	2	
FACILIDAD CONTACTO	20						2				
TIEMPO DE RESPUESTA	20	1	2	2	1		2	3		1	
FLEXIBILIDAD	15	2	1	1	2		2	1	3	2	
CAPACIDAD TÉCNICA	10	3			3	2			2		
TIEMPO EMPLEADO	5	2		3	1		1		2	2	
-PESO PONDERADO	100	180	85	160	145	110	175	105	135	120	
OBJETIVOS											

Fuente: Tomado del libro Gestión por procesos (2010)

Como último criterio para la identificación de los procesos clave de una organización se tiene el estudio de las ventajas competitivas, tomado desde el punto de vista del cliente, las cuales vienen determinadas por los costos y diferenciación del producto y su consecuente especialización en el desarrollo de la misma.

2.- Identificación del riesgo, hay que usar un lenguaje que sea comprensible para todo el personal de la organización, así como también, no debe estar expresado en forma negativa. El riesgo identificado debe responder a preguntas con facilidad, por ejemplo, en el caso de una empresa de alimentos en la partida de inventarios existe el riesgo de pérdida de inventarios por robo, por lo que el riesgo puede ser redactado de la manera siguiente: Inexistencia de control de pérdidas de inventarios; y la pregunta generada es ¿Cuál es la pérdida generada?, cuya respuesta es fácil de responder y sería pérdida por robo, tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 25 Identificación del riesgo

Nombre de la Empresa	Nombre del Subproceso:	Despacho
	Proceso al que pertenece:	Distribución
Objetivo	Controlar el manejo del inventario de productos terminados en el proceso de despacho.	
¿Cuáles son los riesgos de este proceso de acuerdo al objetivo y sus causas o fallas que puede hacer que el riesgo se materialice?		
Riesgo:	Inexistencia de control de pérdidas de inventarios.	
Causa-Falla:	Falta de supervisión en el proceso de despacho de productos terminados al cliente.	

Fuente: Elaboración propia (2017)

3.- Análisis del riesgo, se efectúa empleando como técnica una matriz de criterio de calificación de riesgos que califica el nivel de impacto tanto cuantitativo como cualitativo por cada nivel así como se muestra a continuación:

Cuadro N° 26 Modelo de Matriz con criterios de calificación de riesgos

Riesgo	Niveles para calificar de impacto	Impacto Cuantitativo	Impacto Cualitativo
Inexistencia de control de pérdidas de inventarios.	Catastrófico	Impacto que afecte el margen financiero en un 10% o más del valor proyectado.	Interrupciones, Sanciones, Imagen negativa, Pérdida de información, Reclamaciones, Reprocesos.
	Mayor	Impacto que afecte el margen financiero entre un 6% y 10% del valor proyectado.	
	Moderado	Impacto que afecte el margen financiero entre un 3% y 6% del valor proyectado.	
	Menor	Impacto que afecte el margen financiero entre un 1% y 3% del valor proyectado.	
	Insignificante	Impacto que afecte el margen financiero en menos de un 1% del valor proyectado.	No hay interrupciones ni sanciones ni situaciones que afecten las relaciones con los clientes.

Fuente: Elaboración propia (2017)

En la matriz de riesgos anterior, se observa que para el riesgo identificado de inexistencia de control de pérdidas de inventarios posee cinco (05) niveles de impacto los cuales poseen intrínsecamente tanto un impacto cuantitativo que afecta el margen financiero de la organización y un impacto cualitativo que corresponde a los procesos generados como por ejemplo interrupción en los despachos de la mercancía a los clientes, reclamaciones de los clientes por faltante en productos solicitados y la consecuente imagen negativa que conlleva la falta de control de los inventarios.

Seguidamente se muestra un modelo de matriz de factores que se emplea para medir la probabilidad de ocurrencia del riesgo:

Cuadro N° 27 Modelo de matriz de factores de probabilidad de ocurrencia del riesgo

Riesgo	Valoración	Calificación	Probabilidad	Estado	Frecuencia del evento
Inexistencia de control de pérdidas de inventarios.	Raro	1	Insignificante - sólo ocurre en determinados momentos	Poca o ninguna variación reciente	30 años o menos frecuentemente
	Improbable	2	Podría ocurrir en cualquier momento	Cambios recientes o anticipados	Una vez cada 10 años
	Posible	3	Debería ocurrir en cualquier momento	Cambios modestos recientes o anticipados	Una vez cada 3 años
	Probable	4	Probablemente ocurra en cualquier momento	Cambios significativos	Anualmente
	Casi seguro	5	Ocurrirá en la mayoría de las circunstancias	Importantes y complejos cambios	Por lo menos mensual

Fuente: Elaboración propia (2017)

El modelo de matriz de factores de probabilidad de ocurrencia del riesgo indica los niveles que existen para determinar si el riesgo identificado de inexistencia de control de pérdidas de inventarios es probable que ocurra o no, lo cual permitiría definir su periodicidad de ocurrencia.

4.- Evaluación del riesgo, se realiza a través de la aplicación de la herramienta matriz de riesgos y se elabora un mapa de riesgo inherente y de riesgo residual

La Matriz de riesgos en el cual se detalla todos los riesgos asociados a los procesos desarrollados en cada área de la organización y se diferencian de acuerdo a los niveles de criticidad que cada uno posee, las cuales se refieren al nivel de probabilidad de ocurrencia del riesgo. A continuación se muestra la matriz de riesgo del proceso de Distribución, presente en las empresas del sector alimentos:

Cuadro N° 28 Matriz de Riesgos

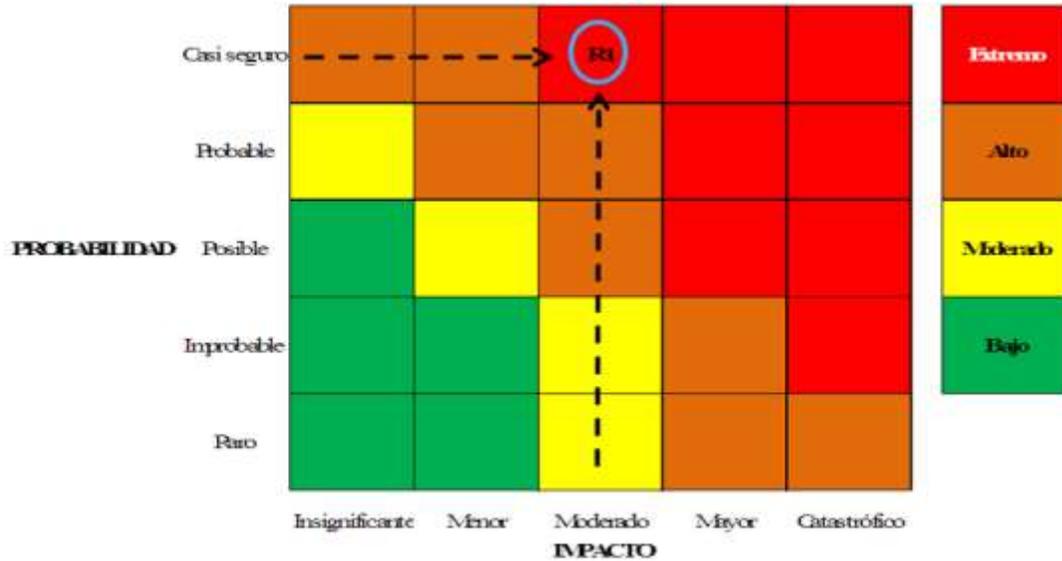
Proceso	Subproceso	N°	Riesgo del proceso	Tipo de riesgo	Causas - Falla	Factor de riesgo	
						Externo	Interno
Distribución	Despacho	1	Inexistencia de control de pérdidas de inventarios.	Operativo	Falta de supervisión en el proceso de despacho de productos terminados al cliente.	Cultural	Cultura organizacional
Consecuencias	Probabilidad	Impacto	Severidad del riesgo inherente	Controles Existentes	Tipo de Control	Clase de Control	Frecuencia
Perdida de productos terminados, aumento de quejas, pérdidas de ingresos.	Alta	Superior	Extremo	Notas de despacho indicativo de los productos a entregar al cliente	Preventivo	Manual	Permanente
Responsable del Control	Documentación del Control	Evaluación Efectividad del Control	Afecta Probabilidad	Afecta Impacto	Riesgo Residual	Política de Manejo	Requiere Plan de Mejoramiento
Despacho	Documentado	Se aplica pero no es efectivo	Si	Si	Moderado	Reducir la probabilidad	Si

Fuente Elaboración propia (2017)

El uso de la matriz de riesgos permite informar cuáles son los procesos que requieren de una inmediata evaluación para determinar los niveles de efectividad de los controles aplicados para aminorar el riesgo en las áreas objeto de evaluación.

Mapas de Riesgos Inherente y Residual, constituyen instrumentos que identifican los procesos que se encuentran sometidos a riesgos y, permite medir la probabilidad de ocurrencia de éstos y el daño que causa. Siguiendo con el proceso de Distribución de las empresas del sector alimentos, se detalla el mapa de riesgo inherente y residual en las siguientes figuras:

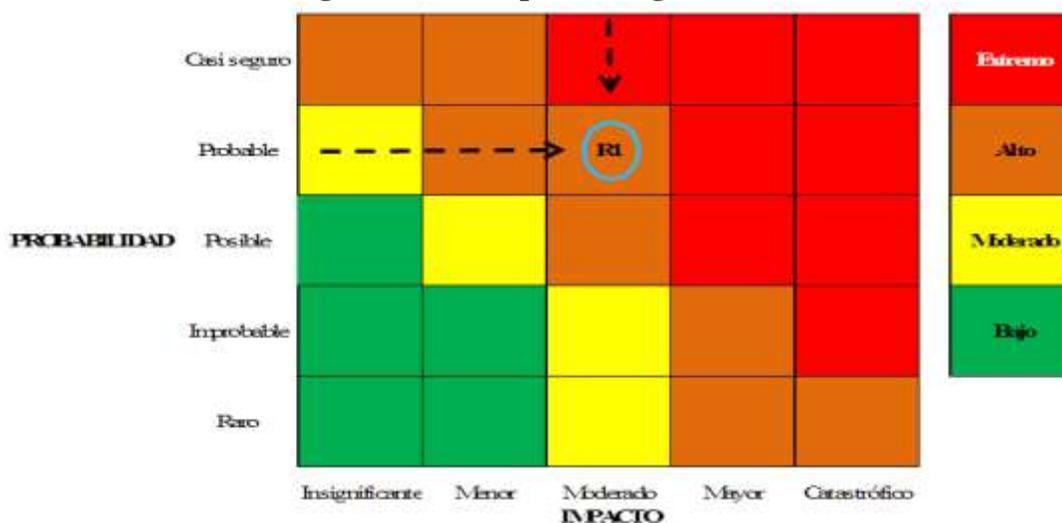
Figura N° 13 Mapa de riesgo inherente



Fuente: Elaboración propia (2017)

La figura anterior permite visualizar el resultado determinado en la matriz de riesgos del riesgo identificado de inexistencia de control de pérdidas de inventarios de acuerdo al nivel de probabilidad de ocurrencia y al impacto que éste genera, lo cual permite determinar que los controles no se aplican correctamente.

Figura N° 14 Mapa de riesgo residual



Fuente: Elaboración propia (2017)

El mapa de riesgo residual del riesgo identificado de inexistencia de control de pérdidas de inventarios corresponde a la visualización del impacto y probabilidad que este tendrá si el control desarrollado para mitigar el riesgo inherente no es efectivo, lo cual conducirá a desarrollar mejoras en los controles para mitigar su probabilidad e impacto.

5.- Tratamiento del riesgo, se refiere a las opciones que la organización posee para mitigar el riesgo los cuales deben estar documentados para garantizar su adecuada implementación y efectivo cumplimiento.

Las opciones son los controles que varían de acuerdo a la oportunidad y naturaleza. En lo referente a la oportunidad, se encuentran los controles preventivos que son aquellos que evitan la ocurrencia del riesgo y los predictivos son aquellos que intentan identificar el riesgo antes de que suceda. En cuanto a los controles por naturaleza se refieren a los manuales y automáticos que están delimitados por la intervención humana.

Un ejemplo de control son los manuales de normas y procedimientos cuyo cuerpo está diseñado con los siguientes aspectos:

- 1.- ¿Quién lleva a cabo el control? – Responsable
- 2.- Frecuencia del control - Cada cuanto se realiza
- 3.- ¿Qué busca hacer el control? - Objetivo
- 4.- ¿Cómo se lleva a cabo el control? - Procedimiento
- 5.- ¿Qué pasa con las desviaciones y/o excepciones? – Investigación y análisis

Cabe destacar entonces, que los manuales de normas y procedimientos constituyen una herramienta de control interno eficaz ya que determina las funciones,

establece las normas de conducta y desempeño y describe la información de manera actualizada de las áreas de la organización.

6.- Comunicación y consulta, está conformado por toda la documentación de los procesos que incluyen: flujo de procesos, indicadores, procedimientos, matrices de riesgo y mapas de riesgos inherentes y residuales. Todos estos documentos permiten, además de informar sobre la situación de la organización frente al riesgo, que todo el personal pueda revisarlo constantemente lo que admite que éstos sean actualizados en la medida que ocurran cambios.

Por lo tanto, durante la ejecución del estudio y evaluación del riesgo se debe mantener una comunicación y consulta continua para el establecimiento y desarrollo de riesgos y controles actualizados, así como también, mantener actualizados los mapas de riesgos. Asimismo, se deben realizar monitoreos y revisiones continuas de los procesos para garantizar que se estén cumpliendo de manera efectiva.

7.- Monitoreo y control, en el cual se debe mantener una constante supervisión de que los controles establecidos para mitigar los riesgos de los procesos de la organización se estén efectuando de forma efectiva.

Funciones de gestión y cumplimiento para el control de riesgos de fraudes

El establecimiento de funciones de gestión y cumplimiento para el control de riesgos de fraudes permitirá minimizar la influencia que éstos tengan en las operaciones de la organización garantizando que la información obtenida sea fidedigna y libre de sesgos.

Ahora bien, el Instituto de Auditores Internos (ob. cit.) define la función de gestión de riesgos de la siguiente manera:

Una función de gestión de riesgos (y/o comité) que facilita y monitorea la implementación de prácticas efectivas de gestión de riesgos por parte de la gerencia operativa y que asiste a los propietarios del riesgo en la definición del objetivo de exposición al riesgo y en la presentación adecuada de información relacionada con riesgos a toda la organización. Con base a la definición anterior, es imperativo que se implemente la función de gestión de riesgos de fraudes para que se evalúen que los procesos desarrollados sean realmente ejecutados de manera efectiva. (p. 4)

La función de cumplimiento se basa en la labor que ejecuta el personal para supervisar que los riesgos definidos se encuentren minimizados o al margen de las operaciones de cada área de la organización; caso contrario, debe informarse la Presencia de riesgos a los órganos competentes para que se ejecuten las tareas necesarias para minimizar su impacto en los resultados de las operaciones de la organización. De esta manera lo describe el Instituto de Auditores Internos (ob. cit.):

Una función de cumplimiento para monitorear diversos riesgos específicos tales como el incumplimiento de leyes y regulaciones aplicables. Con esta capacidad, esta función independiente reporta directamente a la alta dirección, y en algunos sectores económicos, directamente a los organismos de gobierno corporativo. (p. 4)

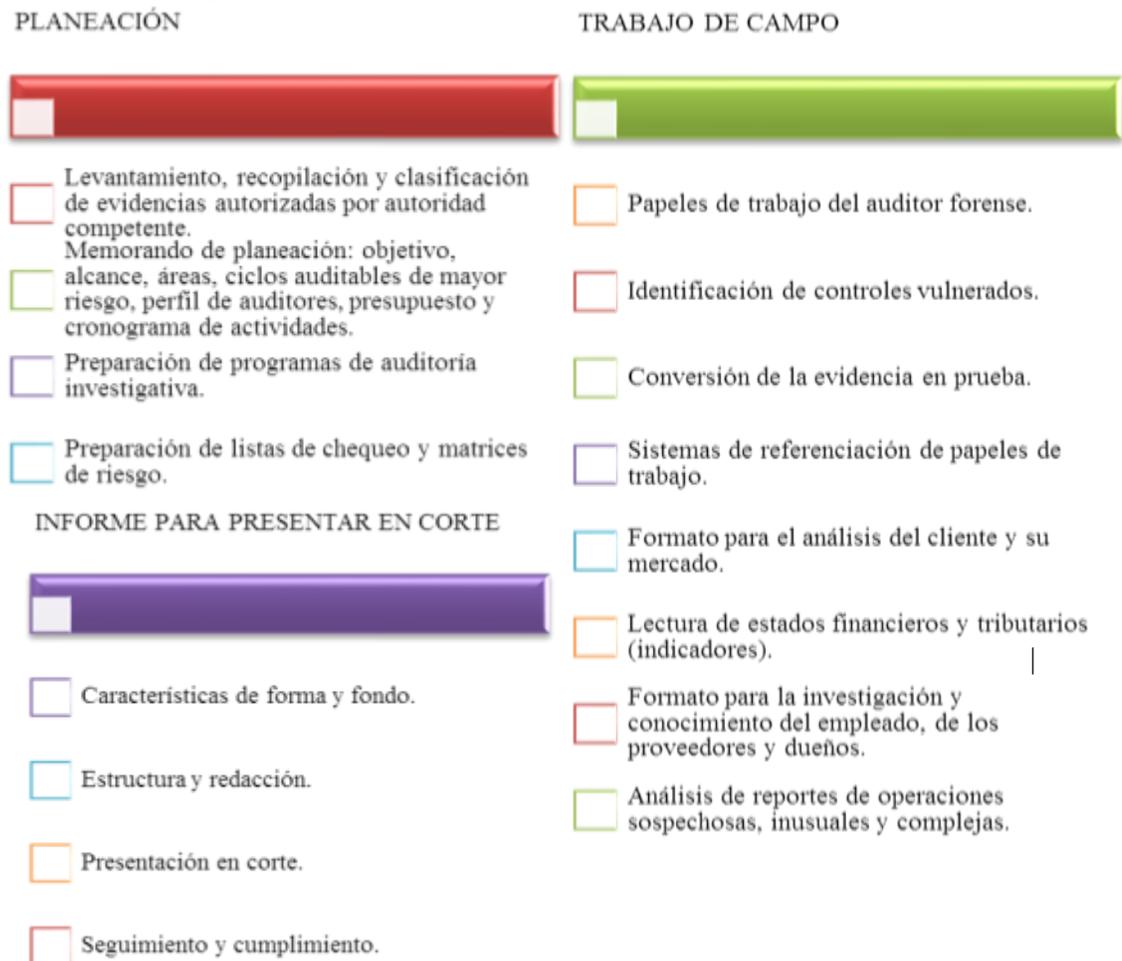
Ahora bien, la función de control que se establezca debe estar encargada específicamente de supervisar los riesgos inherentes al desarrollo de las actividades y su consecuente elaboración de información financiera. Así lo especifica el Instituto de Auditores Internos (ob. cit.; 4), “Una función de contraloría que monitorea riesgos financieros y la emisión de la información financiera”.

Actividades basadas en la auditoria forense para la gestión de riesgos de fraudes.

Las actividades se fundamentarán en el seguimiento de procedimientos que son relevantes para la detección de fraudes detallados en el esquema sugerido por Cano y Lugo (ob. cit.; 392) mostrado en la figura N° 15.

Toda esta serie de actividades se realizarán tomando en consideración el periodo y las personas a investigar, así como también, prestará especial atención al origen de los documentos que podrán convertirse en pruebas de posibles fraudes en las organizaciones, en esta investigación, en las empresas del sector alimentos.

Figura N° 15 Proceso de Auditoría Forense



Fuente: elaborado con datos tomados del libro Auditoría Financiera Forense (2010)

Planeación, corresponde a la primera etapa para el trabajo de auditoría forense es la planeación, el cual permite obtener conocimiento de la organización en cuanto a su estructura, su personal, sus operaciones y los riesgos asociados a éstos y los controles aplicados para mitigarlos, ya que a partir de este estudio se coordinará la adecuada delegación de tareas a los investigadores y, se determinará el periodo y personas a investigar. Una vez que se finaliza la planeación, se emite un memorando de planeación de auditoría, que de acuerdo con Cano y Lugo (ob. cit.; 393): “Es un plan de trabajo trazado para la ejecución y desarrollo de una auditoría, dicho plan presenta los objetivos, la forma de llevar a cabo el trabajo y de lograr esos objetivos propuestos para que finalmente se logre dictaminar sobre el trabajo realizado”.

De acuerdo con esto, el memorando consta de cinco (05) partes fundamentales sugerido tal y como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 29 Memorando de Planeación

COTECO, S.A.	
Memorando de Planeación	
OBJETIVO	Efectuar una investigación a los estados financieros de COTECO, S.A. para identificar las variaciones más importantes de sus cifras y determinar el origen de sus recursos y el manejo de efectivo de la compañía.
ALCANCE	Se analizan las variaciones ocurridas durante el año X1 - X2 profundizando en el soporte de las más relevantes.
ÁREAS DE ÉNFASIS	La investigación se orientará hacia las cuentas relacionadas con efectivo y patrimonio.
CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	El tiempo estimado de investigación se calcula en dos meses, el cual incluye planeación, ejecución y presentación de observaciones para ser presentadas como aporte al informe final que realizarán en conjunto los organismos judiciales autorizados.
RECURSOS	Financieros: a cargo del departamento de investigación. Tecnológicos: computador portátil. Talento humano: Un investigador con perfil de contador experto en

Fuente: Tomado del libro Auditoría Financiera Forense (2010)

Se puede concluir que el memorando debe partir del objetivo para el cual se requiere la realización de la auditoría, indicar el alcance de las pruebas y las áreas a las cuales deben aplicarse las pruebas; así mismo, debe indicar el tiempo que se estima para la realización de las actividades reflejados en un cronograma y la

cantidad de recursos financieros tecnológicos y personas a intervenir en la ejecución de la auditoría.

Seguidamente, se elabora un programa de auditoría que ayudará a evaluar los procesos empleados para mitigar los riesgos de fraudes en la organización. Un ejemplo de un programa de auditoría se muestra a continuación:

Cuadro N° 30 Programa de Auditoría
COTECO, S.A.
PROGRAMA DE AUDITORÍA
PARA EL LEVANTAMIENTO DE INFORMACIÓN

OBJETIVOS

Obtener información de la compañía mediante fuentes externas e internas que faciliten la investigación financiera y administrativa de la CÍA COTECO, S.A. y el control de custodia de los documentos.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO	REF. P/T	ELABORADO POR:
1) Obtenga el certificado de Cámara de comercio en la entidad respectiva, de la CÍA COTECO, S.A. con una vigencia no mayor a 30 días y verifique: Razón social Objeto social Fecha de constitución Vigencia Dirección principal Número de agencias y ubicación Nombre del gerente y subgerente Nombre del representante legal Capital inicial Capital actual Coteje la información respectiva (razón social, nombre del representante legal, gerente y subgerente) contra la lista OFAC y concluya.	D 	CL
2) Obtenga la escritura de construcción y las modificaciones realizadas y verifique cambios importantes en la trayectoria de la Organización.	D	CL
3) Obtenga los dos últimos balances a fechas de corte 31 de diciembre de los 2 últimos años anteriores a la investigación, cuádrelos y verifique que estén firmados por el representante legal, el contador y el auditor, compare estos nombres con la lista OFAC.	F1/F2	CL
4) Obtenga el estado de actividad o de ganancias y pérdidas del periodo del año inmediatamente anterior a la investigación y verifique la firma del representante legal, contador y auditor; compare estos nombres con la lista OFAC.	F3	CL
5) Solicite las notas a los estados financieros de la Cía COTECO, S.A. para el análisis respectivo.	F3/F4	CL
5A) Elabore un cuadro de análisis sobre activos fijos de la compañía.	F12	CL
6) Obtenga información estadística de las ventas de la compañía del sector comercial (productos de consumo masivo) que tengan estructuras financieras y administrativas similares - COTECO, S.A.	F	CL
7) Elaborar un cuadro de análisis global de la Cía COTECO, S.A. en el cual se interpretan sus cifras para determinar el tamaño de la Cía, su estructura financiera y su cambio en la situación financiera durante el periodo; concluya.	F	CL
7A) Elabore un cuadro de variaciones y analice su razonabilidad.	F7/F8	CL
8) Obtenga o elabore un estado de flujo de efectivo y cambios en la situación financiera de la Cía COTECO, S.A., analice sus cifras por los métodos directo e indirecto; concluya.	F9/F11	CL
9) Genere gráficas de las variaciones de cifras de los balances de COTECO, S.A. por los años X1 - X2 para su análisis.	F13	CL
10) Prepare un informe sobre los procedimientos efectuados y las observaciones parciales encontradas para ser discutidas en comité como aporte a un informe final.	F16/F17	CL

Fuente: Tomado del libro Auditoría Financiera Forense (2010)

Los papeles de trabajo son un registro de la planeación del investigador naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados y resultados de dichos procedimientos y las conclusiones de la evidencia obtenida. (p. 394)

De aquí la gran importancia que revisten pues de éstos debe desprenderse una comprensión de las operaciones de la organización y se evidenciara la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicados. El contenido de los papeles de trabajo generalmente contendrán los siguientes elementos:

Figura N° 16 Papeles de Trabajo

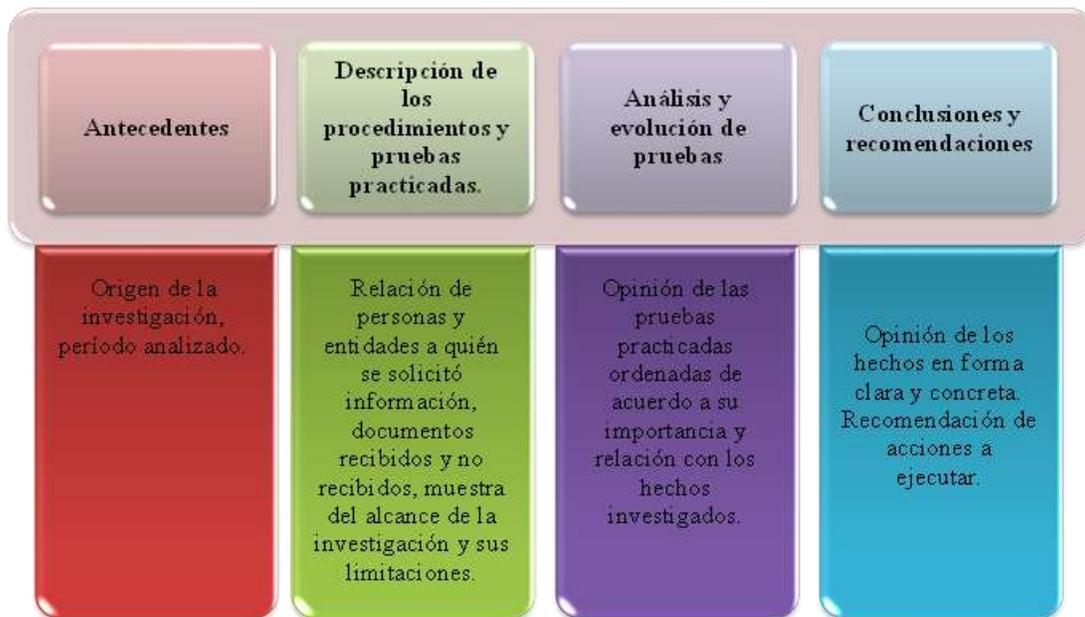


Fuente: Elaborado con datos tomado del libro Auditoría Financiera Forense (2010)

Informe para presentar en corte, corresponde al instrumento donde se expresa todo el procedimiento realizado para la obtención de las pruebas y la conclusión de los resultados obtenidos de las evaluaciones realizadas a través de procedimientos analíticos y aritméticos, todo lo anterior cumpliendo con las normativas internacionales de auditoría y la normativa legal vigente del país.

El informe de auditoría forense debe contener la estructura mostrada en la siguiente figura:

Figura N° 17 Estructura del Informe de Auditoría Forense



Fuente: Elaborado con datos tomados del libro Auditoría Financiera Forense de Cano y Lugo (2010)

La redacción del informe de auditoría forense debe poseer una redacción imparcial, expresar las situaciones con exactitud, suficiente y precisa y que las opiniones las exponga conforme se realizaron las evaluaciones pertinentes a las áreas examinadas.

Ahora bien, las estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoría Forense y, que han sido expuestas en párrafos anteriores, permitirá a las empresas que forman parte de la muestra de este trabajo de investigación adaptarlo de acuerdo a sus propias características y necesidades presentes con los cuales desarrollar su propio sistema de gestión de prevención de riesgos de fraudes e implementar las actividades de auditoría forense con el objeto de poseer un mecanismo de control de fraude, cuando éste sea detectado y descubierto, y pueda ser usado como prueba de su existencia ante los tribunales competentes que hayan dictaminado la ejecución de la investigación de fraudes en las empresas del sector alimentos.

Factibilidad de la Propuesta

Factibilidad Organizacional: La formulación de las estrategias de control se realizó a través del diagnóstico del personal de la organización, en relación al conocimiento referente al tema de la auditoría forense como mecanismo de detección de fraudes para empresas del sector alimentos en el cual laboran.

Factibilidad Psicosocial: el desarrollo de las estrategias de control para la implementación de la auditoría forense como mecanismo de detección de fraudes se cuenta con el recurso humano capacitado en el área de la auditoría. Este personal está dispuesto a implementar nuevas estrategias que resulten en pro de prevenir y detectar hechos y conductas irregulares y a actualizar su conocimiento en la materia en la medida de que se susciten cambios en las regulaciones inherentes al área.

Factibilidad Operativa: La formulación de las estrategias de control se realizó en función a los resultados obtenidos del diagnóstico del personal de la organización. Esto permitió conocer la situación actual de la gestión administrativa aplicada en las

organizaciones y las características particulares que de ellas se derivan, de modo que el diseño de los controles basados en la auditoría forense conlleve a una mejora en la ejecución de los procesos y una manera de tomar previsiones para administrar el riesgo organizacional.

Factibilidad Técnica: se cuenta con todas las herramientas necesarias para su aplicación, ya que poseen los equipos y el personal capacitado para la ejecución de los procesos, facilitando su control.

Factibilidad Científica: Se determina con el método que se aplicó que es el más idóneo al tipo de investigación. Asimismo, es fundamental mencionar que la conformación de los objetivos, los instrumentos para la recolección de datos y las técnicas de análisis de datos para la interpretación de los mismos, facilitaron el desarrollo de la investigación.

Factibilidad Económica: Para la implementación de las estrategias propuestas no requiere de grandes erogaciones de dinero, porque las organizaciones cuentan con una liquidez financiera suficiente como para poder asumir el primer paso para la ejecución del sistema de gestión para la prevención del fraude.

LISTA DE REFERENCIAS

- Arango Cristian (2012) “Diseño de políticas para el control para la prevención del fraude en la empresa DipacManta S.A para el año 2011”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad Técnica Particular De Loja La Universidad Católica de Loja.
- Araujo Karina (2015) “La Auditoria Forense como herramienta para la Contraloría General del Estado Carabobo en la detección de fraudes contra el patrimonio público”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de Carabobo.
- Arbeláez, D., Correa, L. y Silva J. (2013). Un acercamiento a los desarrollos Investigativos en la auditoría forense Tendencias. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Nariño. Colombia. (Año 2013 –N° 2): 216 – 230. Julio – Diciembre 2013.
- Arens A., Elder R. y Beasley M. (2007). Auditoria Un Enfoque Integral. (11ra Ed.) Pearson Educación de México. México.
- Arnau H., Bria L., Sanjuan A., Baig A., Estany A., De la Fuente P. y Tibau R. (2001). **Temas y Textos de Filosofía**. Pearson Educación de México. México.
- Barrero Greta (2015) “Responsabilidades del Contador Público en su actuación como Auditor Forense en el Cuerpo de Investigaciones Científicas, Penales y Criminalísticas de Venezuela”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de Carabobo.
- Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0) (Versión N° 5). Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- Canelón Jaime (2015) “La Auditoria Forense como herramienta de control interno en la detección de fraudes en las empresas comerciales del sector automotriz del Estado Aragua”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de Carabobo.
- Cano C., D. y Lugo C., D. (2010). Auditoría Financiera Forense. (1ª ed.). Argentina. Valletta Ediciones.
- Castillo L., Figueredo C. y Méndez E. La auditoría forense en américa latina (casos Colombia, Venezuela y ecuador). *Gestión y Gerencia*. Revista Científica. Decanato de Administración y Contaduría. Universidad Centroccidental “Lisandro Alvarado”. (Vol. 06 N° 01): 26 - 46. Enero - Abril 2012
- Cloninger, S. C. (2003). Teorías de la Personalidad. (3a. ed.) México: Pearson Educacion México.

- Código Civil (1982), Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 2990 (Extraordinaria), Julio 26, 1982.
- Código de Comercio (1955), Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 475 (Extraordinaria), Diciembre 21, 1955.
- Código de Procedimiento Civil (1990), Gaceta Oficial de la República de Venezuela, N° 4.209 (Extraordinaria), Septiembre 18, 1990.
- Código Orgánico Procesal Penal (2012), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6078 (Extraordinario), Junio 15, 2012.
- Código Orgánico Tributario (2014), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6152 (Extraordinario), Noviembre 18, 2014.
- Comité Permanente de Auditoría Interna. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. La responsabilidad del auditor interno de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría DNAI-3. Versión 1: Directorio Nacional Ampliado julio 2011.
- Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5453, Marzo 24, 2000.
- González, Francy (2015) “La Auditoria Forense y el fraude en el sector hotelero del Estado Aragua”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de Carabobo.
- Elliot, A.L. y Schroth, R.J. (2003) *Cómo Mienten las Empresas*. Barcelona. Ediciones Gestión 2000.
- Estupiñán Gaitán, Rodrigo (2006). *Control interno y fraudes*. (2a. ed) Colombia, Bogotá: Ecoe Ediciones. Reimpresión: Enero de 2011.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. *El Informe de Auditoría Interna. Declaración sobre la documentación del informe de Auditoría Interna N° 1 (DNAI-1)* (2001).
- Grisanti, B. Andrés. El control interno en las organizaciones y su importancia en los trabajos de auditoría. *Memorias*. XII Congreso Venezolano de Contaduría Pública. Instituto de Estudios Superiores e Investigación de las Ciencias Contables. 94 – 110, Julio 2015.
- Grisanti, B. Andrés. Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto. *Sapienza Organizacional*. (Año 3 número 6): 11 – 36, Julio – Diciembre 2016.

- Grisanti, B. Andrés. Verdadera Historia de un Fraude. *Información Financiera Gerencia y Control Financial Reporting, Management & Control*. Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (Año 2 número 4): 127 – 142, Enero – Junio 2012.
- Guajardo, G. y Andrade, N. (2008) Contabilidad Financiera. (5a. ed.) México: McGraw – Hill.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). *Metodología de la Investigación*. (4a. ed.). México: McGraw – Hill.
- Horngren, Ch., Harrison W. y Suzanne O., M. (2010) Contabilidad (8a Ed.). México: Pearson Educación de México.
- Instituto de Auditores Internos. IIA Declaración de Posición: Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y Control. Enero 2013.
- Jaramillo M., García M. y Pérez M. Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la Auditoría. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Universidad de Navarra. Pamplona España. Septiembre 2013.
- Kieso D., Weygandt, J. y Kimmel, P. (2008) Principios de Contabilidad. (1a. ed.) México: Editorial Limusa.
- Ley contra la Corrupción (2014), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 6155 (Extraordinario), Noviembre 19, 2014.
- Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada (2012), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 39.912, Abril 30, 2012.
- Ley Orgánica de Seguridad y Soberanía Agroalimentaria (2008), Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 5.889 (Extraordinario), Julio 31, 2008.
- Mantilla, S.A. (2009). Auditoría del Control Interno. (2ª. ed.) Colombia, Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Melé Doménech (2006) ¿Cómo se originan los escándalos financieros?. *XII Conferencia anual de Ética, Economía y Dirección*. European Business Ethics Network - España. 57 – 70.
- Mercado A., Córdova K. y Testa P. Tendencias organizativas y tecnológicas de la industria agroalimentaria global y su manifestación en Venezuela. Revista

- Agroalimentaria. Universidad de Los Andes. (Número 24): 85 – 103, Enero – Junio 2007.
- Mora G., Luis A. (2008). Gestión Logística Integral Las mejores prácticas en la cadena de abastecimiento. (2ª. ed.) Colombia, Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Normas Complementarias del Reglamento General de Alimentos (1995), Gaceta Oficial de la República de Venezuela 35.623, Enero 03, 1995.
- Normas de Buenas Prácticas para el funcionamiento de las Microempresas de Alimentos (1996), Gaceta Oficial de la República de Venezuela 36.100, Diciembre 04, 1996.
- Parella, S. y Martins, F. (2012). Metodología de la Investigación Cuantitativa. (3a. ed.) Caracas: FEDUPEL.
- Pérez, J. F. (2008) Control de la gestión empresarial. (7a. ed.) Esic Editorial Madrid.
- Pérez, J. A. (2010) Gestión por procesos. (4a. ed.) Esic Editorial Madrid.
- Pineda German (2015) “Efectos de la Auditoría Forense en la investigación del delito del lavado de activos en el Perú 2013-2014”. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de San Martín de Porres.
- Reglamento General de Alimentos (1959). Gaceta Oficial de la República de Venezuela 25.864, Enero 16, 1959.
- Rodríguez Valencia, Joaquin. (2014) Administración de pequeñas y medianas empresas. (6a ed.) Estados Unidos: Editorial Cengage Learning.
- Rojas A. (2009). La Auditoría Forense como herramienta para la investigación de corporativo. Fedupel. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas.
- Rozas F., Alan E. Auditoría Forense Forensic Audit. QUIPUKAMAYOC. Revista de la Facultad de Ciencias Contables UNMSM (Vol. 16 número 32): 73 – 101, Octubre 2009.
- Sánchez C., Gabriel. (2006) Auditoría de Estados Financieros Una práctica moderna integral. (2a ed.) México: Pearson Educación de México, S.A. de C.V.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador, Vicerrectorado de Investigación y Postgrado. (2012). Manual de Trabajos de Grado, de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales. (4a. ed.) Caracas: Fedupel.

ANEXOS

Anexo A
Instrumento de Recolección de Datos



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCION DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA



INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS
CUESTIONARIO

Autora:
Maldonado, Yaneth

La Morita, noviembre de 2015

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la aplicación de la Auditoria Forense.

Objetivos Específicos

1. Diagnosticar la situación actual de de la gestión administrativa, contable y operativa en el sector alimentos.
2. Describir el proceso actualmente utilizado para llevar a cabo una auditoria forense.
3. Comparar el control interno aplicado en el sector alimentos y los lineamientos de la auditoria forense.
4. Diseñar estrategias de control que permitan la detección de fraudes en el sector alimentos apoyados en la auditoria forense.



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
ACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCION DE ESTUDIOS PARA GRADUADOS
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA



Estimado (a) Profesor (a): _____

El presente instrumento diseñado tiene como finalidad recolectar la información para el trabajo de grado titulado: **La Auditoria Forense como mecanismo de detección de fraudes en empresas del sector alimentos del estado Aragua**, por lo que en su atención a su experiencia en el área _____, se solicita su colaboración para que revise las preguntas formuladas, de acuerdo con los criterios de claridad, pertinencia, precisión y coherencia, cumpliendo así con el proceso de validación. En este sentido, se presenta a continuación el instrumento (cuestionario), seguido de una matriz en la cual coloque sus observaciones sobre los mismos.

Sin más a que hacer referencia y agradeciendo su valiosa colaboración se despide:

Atentamente,

La Investigadora

CUESTIONARIO

	1	2	3	4	5
	Muy en Desacuerdo	En desacuerdo	Ni de Acuerdo ni en desacuerdo	De Acuerdo	Muy de Acuerdo
Ítem					
1.	La gestión administrativa es acorde a la actualidad.				
2.	Es necesario introducir nuevas estrategias de gestión administrativa.				
3.	La información financiera se encuentra apegada a los Principios, Normas y Procedimientos contables vigentes.				
4.	Los sistemas de información contable ejecutan todos los procesos adecuadamente.				
5.	Los procesos de producción están ajustados a la realidad.				
6.	Los equipos e instalaciones de producción son los adecuados para producir alimentos.				
7.	En la empresa se implementan normas para el cumplimiento de la calidad.				
8.	La producción de alimentos se ejecuta a través de normas y procedimientos ajustados a la ley.				
9.	En la empresa existe un ambiente de control interno adecuado al ramo de producción				
10.	Es importante la valoración de riesgo en la producción.				
11.	Es recomendable tomar previsiones para administrar el riesgo organizacional.				
12.	Existe en la empresa una integración de los procesos que permiten el registro oportuno de los datos.				
13.	La capacidad de respuesta en los procesos es eficiente.				
14.	Existen hechos irregulares en la gestión de la empresa				
15.	Existe la necesidad de realizar auditoría a los procesos que se cumplen en la empresa.				
16.	Se deben diseñar estrategias acorde a la auditoria forense para evitar los fraudes en los procesos organizacionales.				
17.	Es importante que se realicen auditorias forenses para la detección de fraudes en la empresa				

Anexo B
Cartas de validación del cuestionario



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



CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, EMMANUEL MEDINA
MAESTER en CIENCIAS CONTABLES, hago constar
mediante la presente que he revisado y aprobado el instrumento de recolección de
información "Cuestionario" desde el punto de vista CONTENIDO,
diseñado por Lic. YANETH MALDONADO; que será aplicado a la muestra
seleccionada en la investigación del Trabajo de Grado que lleva por título: **LA
AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO
ARAGUA**

Constancia que se expide a los 06 días del mes de JULIO de 2015

C.I. 15609617



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES POST GRADO
ÁREA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES
CAMPUS LA MORITA

POST GRADO **FACES**

ESTUDIOS SUPERIORES PARA GRADUADOS
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales
Universidad de Carabobo

CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, JUAN SANCHEZ,
LIC en EDUCACION, hago constar
mediante la presente que he revisado y aprobado el instrumento de recolección de
información "Cuestionario" desde el punto de vista _____,
diseñado por Lic. YANETH MALDONADO; que será aplicado a la muestra
seleccionada en la investigación del Trabajo de Grado que lleva por título: LA
AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO
ARAGUA

Constancia que se expide a los 06 días del mes de JULIO de 2015

C.I. 7001272



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



CARTA DE VALIDACIÓN

Yo, Yvonne Pino, C.I. 10341694,
Lcds en Contaduría Pública, hago constar
mediante la presente que he revisado y aprobado el instrumento de recolección de
información "Cuestionario" desde el punto de vista de contenido,
diseñado por Lic. YANETH MALDONADO; que será aplicado a la muestra
seleccionada en la investigación del Trabajo de Grado que lleva por título: **LA
AUDITORÍA FORENSE COMO MECANISMO DE DETECCIÓN DE
FRAUDES EN EMPRESAS DEL SECTOR ALIMENTOS DEL ESTADO
ARAGUA**

Constancia que se expide a los 12 días del mes de Noviembre de 2015

Yvonne Pino
C.I. 10341694

Anexo C
Instrumentos de Validación del Cuestionario

Instrucciones: Marque con una (X) el reglón que usted considera reúne este instrumento, para cada uno de los aspectos señalados:

ÍTEMS	CLARIDAD				PERTINENCIA				PRECISIÓN				COHERENCIA			
	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1
1.	✓				✓				✓				✓			
2.	✓				✓				✓				✓			
3.	✓				✓				✓				✓			
4.	✓				✓				✓				✓			
5.	✓				✓				✓				✓			
6.	✓				✓				✓				✓			
7.	✓				✓				✓				✓			
8.	✓				✓				✓				✓			
9.	✓				✓				✓				✓			
10.	✓				✓				✓				✓			
11.	✓				✓				✓				✓			
12.	✓				✓				✓				✓			
13.	✓				✓				✓				✓			
14.	✓				✓				✓				✓			
15.	✓				✓				✓				✓			
16.	✓				✓				✓				✓			
17.	✓				✓				✓				✓			

Observaciones:

[Handwritten signature]
 15/05/17

Instrucciones: Marque con una (X) el reglón que usted considera reúne este instrumento, para cada uno de los aspectos señalados:

ÍTEMS	CLARIDAD				PERTINENCIA				PRECISIÓN				COHERENCIA			
	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1
1.	X				X				X				X			
2.	X				X				X				X			
3.	X				X				X				X			
4.	X				X				X				X			
5.	X				X				X				X			
6.	X				X				X				X			
7.	X				X				X				X			
8.	X				X				X				X			
9.	X				X				X				X			
10.	X				X				X				X			
11.	X				X				X				X			
12.	X				X				X				X			
13.	X				X				X				X			
14.	X				X				X				X			
15.	X				X				X				X			
16.	X				X				X				X			
17.	X				X				X				X			

Observaciones:

[Handwritten signature]
01001292

Instrucciones: Marque con una (X) el renglón que usted considera reúne este instrumento, para cada uno de los aspectos señalados:

ÍTEMS	CLARIDAD				PERTINENCIA				PRECISIÓN				COHERENCIA			
	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1
1.	✓				✓				✓				✓			
2.																
3.																
4.																
5.																
6.																
7.																
8.																
9.																
10.																
11.																
12.																
13.																
14.																
15.																
16.																
17.	✓				✓				✓				✓			

Observaciones:

Sin observaciones

Anexo D Cálculo de confiabilidad del cuestionario

Fiabilidad

Escala: Alfa de Cronbach

Sin título1.sav [ConjuntoDatos1] - IBM SPSS Statistics Editor de datos

Archivo Editar Ver Datos Transformar Analizar Marketing directo Gráficas Utilidades Ventana Ayuda

Vista de 17 de 17 variables

	ítem1	ítem2	ítem3	ítem4	ítem5	ítem6	ítem7	ítem8	ítem9	ítem10	ítem11	ítem12	ítem13	ítem14	ítem15	li
1	0	51	10	0	0	32	30	10	9	48	47	0	0	10	25	
2	9	19	31	69	29	39	38	60	14	22	13	38	18	18	39	
3	0	0	29	1	29	0	0	0	33	0	10	6	18	42	7	
4	61	0	0	0	12	0	0	0	14	0	0	5	13	0	0	
5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	21	21	0	0	
6																
7																
8																
9																
10																
11																
12																
13																
14																
15																
16																
17																
18																
19																
20																
21																
22																
23																

Vista de datos Vista de variables

IBM SPSS Statistics Processor está listo Unicode OFF

Sin título1.sav [ConjuntoDatos1] - IBM SPSS Statistics Editor de datos

Archivo Editar Ver Datos Transformar **Analizar** Marketing directo Gráficas Utilidades Ventana Ayuda

10 ítem6

	ítem1	ítem2	ítem3	ítem4	ítem5	ítem6	ítem7	ítem8	ítem9	ítem10	ítem11	ítem12	ítem13	ítem14	ítem15	li
1	0	51	10	0	0	32	30	10	9	48	47	0	0	10	25	
2	9	19	31	69	29	39	38	60	14	22	13	38	18	18	39	
3	0	0	29	1	29	0	0	0	33	0	10	6	18	42	7	
4	61	0	0	0	12	0	0	0	14	0	0	5	13	0	0	
5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	21	21	0	0	
6																
7																
8																
9																
10																
11																
12																
13																
14																
15																
16																
17																
18																
19																
20																
21																
22																
23																

Vista de datos Vista de variables

IBM SPSS Statistics Processor está listo Unicode OFF

Analizar

- Informes
 - Estadísticos descriptivos
 - Tags personalizadas
- Comparar medias
- Modelo lineal general
- Modelos lineales generalizados
- Modelos mixtos
- Correlaciones
- Regresión
 - Loglineal
- Redes neuronales
- Clasificar
- Reducción de dimensiones
- Escala
 - Análisis de fiabilidad...**
 - Desplazamiento multidimensional (PROFSCAL)
 - Escalamiento multidimensional (PROSCAL)
 - Escalamiento multidimensional (MUSCAL)
- Pruebas de parámetros
- Predicciones
- Dependencia
- Respuesta múltiple
- Análisis de valores perdidos
- Imputación múltiple
- Muestras complejas
- Simulación
- Control de calidad
- Cuya COR
- Modelado espacial y temporal



Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en elementos estandarizados	N de elementos
.883	.880	17