

DOI: 10.2436/20.8070.01.12

Gestión de la auditoría forense ante la necesidad de transparencia del impuesto al hospedaje en Sonora

Esthela Carrillo Cisneros

Maestra en impuestos y estudiante de Doctorado en Ciencias Administrativas de la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez. Profesora de tiempo completo adscrita al Programa de Contaduría en la Universidad Estatal de Sonora, México.

E-mail: esthela7carrillo@gmail.com

Ercilia Loera Anchondo

Doctorado en Investigación Educativa, Profesora de tiempo completo en la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, México, participa en el Cuerpo Académico 31 Estudios sobre Turismo y Tiempo Libre.

E-mail: eloera@uacj.mx

Resumen

Uno de los sectores que contribuye al progreso socioeconómico del país es el turismo, y el estado de Sonora ocupa el lugar diecisiete (de las 32 entidades federativas) respecto a la ocupación hotelera, según el Compendio Estadístico del Turismo en México 2014.

En esta actividad turística surgen los sujetos fiscales obligados a contribuir al impuesto al servicio de hospedaje; no obstante, la opacidad en las finanzas públicas en el manejo de este impuesto, no permite visualizar si la aplicación del ingreso tributario impacta efectivamente hacia la promoción turística en el estado.

En contraparte y ante la necesidad de transparencia surge la auditoría forense como mecanismo fiscalizador; por lo que para este trabajo se establece como objetivo general evaluar la gestión gubernamental de la auditoría forense y del impuesto al servicio de hospedaje, además de ubicar los elementos necesarios para que exista este tipo de auditoría especial en el estado de Sonora, la que contribuye a la transparencia en los procedimientos de control en la administración del impuesto.

En la presente investigación exploratoria de tipo documental, se aplicó una encuesta con escala Likert a una muestra no probabilística de auditores adscritos a los órganos de fiscalización del estado. Para determinar la confiabilidad del instrumento se empleó el coeficiente de Alfa de Cronbach.

Los avances a nivel estatal en materia de auditoría forense no han sido significativos. El elemento “Acciones gubernamentales para el combate a la corrupción” se considera necesario para el proceso de auditoría forense, así como el elemento “Elevar la calidad del sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad”. Respecto al análisis del impuesto, las cifras públicas del ítem fueron limitadas.

Palabras Clave: Auditoría forense, Impuesto al hospedaje, Transparencia, Prevención.

Introducción

En México, la auditoría forense (AF) se ha implementado lentamente al interior de los diversas entidades federativas; no obstante que implica un amplio campo de acción en las organizaciones gubernamentales, debido a la gran cantidad de recursos económicos que se manejan para desarrollar los programas sociales y políticos del país; por lo que es de gran relevancia que se fiscalice de manera efectiva y eficiente, a efecto de coadyuvar en la gestión gubernamental y rendición de cuentas.

El objeto de la AF se plasma en el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación de México (RIASF, 2015):

... tiene como objeto la revisión de los procesos, hechos y evidencias para la detección o investigación de actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, con el propósito de documentar con pruebas válidas y suficientes las conclusiones derivadas de los hallazgos e irregularidades detectadas, apoyándose cuando así se requiera, con la tecnología y herramienta forense para el desarrollo de sus investigaciones.

Por otra parte, en la gestión gubernamental una de las fuentes financieras que contribuye al erario público como parte del desarrollo económico y social es el sector turismo.

El estado de Sonora ocupa el lugar diecisiete (de las 32 entidades federativas) respecto a la ocupación hotelera, según el Compendio Estadístico del Turismo en México 2014. Esta actividad turística cuenta con el impuesto al servicio de hospedaje; no obstante, la opacidad en las finanzas públicas en el manejo de este impuesto, no está permitiendo visualizar si la aplicación del ingreso tributario impacta efectivamente hacia la promoción turística en el estado, por lo que en este trabajo se analiza el destino de las erogaciones a efectos de comprobar el impacto hacia el turismo.

Por lo anterior, también destaca la existencia de la AF como una necesidad en el proceso de transparencia de la gestión gubernamental por la opacidad en la administración del impuesto; cuyo objeto de estudio incluye identificar los elementos necesarios para que exista este tipo de auditoría.

La necesidad de la existencia de la AF es evidente al surgir en la gestión pública manejos financieros con opacidad; por lo que el estado de Sonora ha publicado el Decreto en el tomo CXCVI No.26 Sección I del 28 de septiembre del 2015, por el que se crea la Fiscalía Especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción, cuyos objetivos de creación son los de planear y conducir acciones encaminadas a la atención, investigación, persecución y prosecución de delitos relacionados con hechos de corrupción de competencia estatal; lo que coadyuva a la transparencia y acciones preventivas en cualquier gestión gubernamental.

Objetivo general

Evaluar la gestión gubernamental de la AF y del impuesto al servicio de hospedaje y ubicar los elementos necesarios para que exista este tipo de auditoría especial en el estado de Sonora, para contribuir en la transparencia de los procedimientos de control de la gestión gubernamental del impuesto al hospedaje.

Limitaciones

Una de las principales limitaciones para el análisis de la AF en México, es la escasa información debido a que es un concepto nuevo, por lo que se ha incorporado lentamente en el país y su implementación no es total, además existe poca investigación que apoye su crecimiento. Sin embargo, en otros países se han efectuado estudios donde investigadores manifiestan la necesidad de establecer la AF como un método para prevenir y detectar fraudes; ya sea en el sector privado o público.

Respecto a la gestión gubernamental del impuesto al hospedaje, la información pública disponible es escasa y falta de transparencia, denotándose avances aún lentos hacia la transparencia en la gestión gubernamental de este impuesto.

Justificación

El proyecto de investigación relacionado con la AF como herramienta para fiscalizar el impuesto de hospedaje, es viable debido a que la gestión gubernamental debe ejercerse en apego a los mandatos constitucionales, los cuales demandan que los recursos económicos, así como sus respectivas administraciones públicas, se administren con eficiencia y honradez para cumplir los objetivos y programas a los que estén destinados.

Asimismo, en septiembre del 2015, inició el funcionamiento en el estado de Sonora de la Fiscalía Especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción, motivo por el cual se publicó en el Boletín Oficial el Acuerdo A/011/14; cuyo trabajo será llevado a cabo por diversos profesionales, entre ellos, auditores forenses.

Con base en lo anterior, la investigación adquiere relevancia, la derrama de recursos que origina la actividad turística en el estado de Sonora es significativa y una de las principales actividades económicas del estado; por lo que la fiscalización a través de la AF se convierte en un medio idóneo para prevenir fraudes económicos en el ámbito gubernamental; ya que los recursos deben administrarse adecuadamente, en cumplimiento con la mejora en la rendición de cuentas.

La factibilidad de esta investigación se basa en obtener datos oficiales que de acuerdo con la Ley de Transparencia deben publicar los órganos fiscalizadores, de los cuales, recientemente se agrega la existencia de la Fiscalía anticorrupción en Sonora.

Es posible obtener las cifras de las finanzas públicas a través de los datos publicados por INEGI (Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática), de los análisis a las Cuentas Públicas emitidas por los organismos fiscalizadores, además de realizar consultas en apego a la Ley de Transparencia a la Comisión de Fomento al Turismo (COFETUR) y a la Secretaría de Hacienda Estatal (SH) principalmente.

Como indicó el estudio de Carrillo, Zizaldra & Cuevas (2015), respecto al análisis realizado del ejercicio fiscal 2009 al 2015, entre los ingresos presupuestados contra los ingresos realmente captados del impuesto al hospedaje:

... se obtuvieron variaciones relevantes entre ambos. El comportamiento de los ingresos realmente captados del impuesto refleja variaciones, es decir, si promediamos las diferencias entre lo presupuestado contra lo realmente ingresado, se genera un porcentaje promedio de 80.51% negativos, es decir, no se obtuvieron \$56,698,625.⁰⁰ (cincuenta y seis millones, seiscientos noventa y ocho mil seiscientos veinticinco pesos 00/100 m.n.) de ingresos que se habían presupuestado obtener en esos cinco años; situación que deja en evidencia la falta de transparencia en el proceso administrativo de las finanzas públicas y/o privadas que se generan en el contexto de este impuesto.

La necesidad de la existencia de la AF se hace presente al surgir en la gestión pública manejos financieros con opacidad; por lo que de acuerdo con lo señalado en el Decreto publicado en el tomo CXCVI No.26 Sección I del 28 de septiembre del 2015, por el que se instituye la Fiscalía Especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción, cuyos objetivos de creación son planear y conducir acciones encaminadas a la atención, investigación, persecución y prosecución de delitos relacionados con hechos de corrupción de competencia estatal; lo que coadyuva a la transparencia y acciones preventivas en cualquier gestión gubernamental.

Gráfica 1: Impuesto por Hospedaje: Presupuestado *versus* ingreso en Sonora (en pesos)



Fuente: Carrillo, Zizaldrá & Cuevas, (2015).

Marco teórico y referencial

Los inicios de la auditoría en el ámbito gubernamental, se remontan al 16 de noviembre de 1824, donde fue expedida la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos (ZAMBRANO, 1992).

En este orden de ideas, la auditoría genérica tiene una existencia considerable, aunque por mucho tiempo su naturaleza ha sido de carácter administrativo y financiero, auxiliándose de técnicas y principios contables; sin embargo, el carácter forense aparece a principios del año 1980 en los Estados Unidos de América, para apoyar el sistema judicial. (RENZHOU, 2011).

En este sentido va encaminada la creación del Sistema Nacional de Fiscalización-SNF, dirigida al establecimiento de las bases para la fiscalización, diseñando un conjunto de principios y actividades estructuradas y vinculadas entre sí, con el fin de trabajar bajo una misma visión profesional, con las mismas normas profesionales, valores éticos y capacidades técnicas a efectos de garantizar a la ciudadanía que la revisión al uso de los recursos públicos será más ordenada, sistemática e integral. Asimismo, generar las condiciones e incentivos para que la auditoría gubernamental contribuya al fortalecimiento de la rendición de cuentas a nivel nacional.

El sistema busca impulsar el establecimiento de las reglas pertinentes para incorporar a todos aquellos órganos que realizan actividades de auditoría gubernamental o fiscalización interna y externa; independientemente del poder en el que estén encuadrados –ejecutivo, legislativo y judicial– o el órgano de gobierno al que correspondan –federal, estatal o municipal–, incluyendo a aquellas instancias auditoras de los órganos constitucionalmente autónomos (SNF, 2015).

El 23 de octubre del 2012 fueron firmadas las Bases Generales para promover el Desarrollo del SNF. Con fecha 27 de mayo de 2015 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman y adicionan disposiciones de la Constitución Política de México, en materia de combate a la corrupción.

Según comenta Rodríguez (2000), en el escenario gubernamental la fiscalización tiene tres grandes objetivos:

- 1) obtener pruebas sobre el uso y destino de los recursos públicos a través de la revisión de documentos contables y/o financieros;
- 2) formular opiniones independientes de la situación real de la entidad revisada, respecto a las pruebas obtenidas y;
- 3) servir como base para la toma de decisiones futuras, de manera que se logre corregir y/o mejorar en qué y cómo se gastan los dineros que conforman la Hacienda del Estado.

Con el desarrollo de la fiscalización enfocada al rubro forense, se pueden obtener resultados que permitan prevenir la corrupción. Por su parte, Ramírez & Sánchez (2013) dicen que la corrupción es uno de los principales obstáculos para el desarrollo.

En este sentido, la corrupción también se enfoca al uso que se le brindan a los recursos, sean humanos, materiales y económicos. Se enfoca en la corrupción burocrática, entendida como el uso o abuso de una oficina pública para fines privados (TANZI, 1998).

Actualmente, la fiscalización en el sector público federal es llevada a cabo por la Auditoría Superior de la Federación (ASF); teniendo a su cargo la auditoría de la cuenta pública; para el ejercicio de sus atribuciones dispone de las siguientes unidades administrativas asignadas específicamente para el desarrollo de auditorías forenses.

Tabla 1: Unidades administrativas para el desarrollo de auditorías forenses en la Auditoría Superior de la Federación

Dirección General de Auditoría Forense		
Dirección de AF A	Dirección de AF B	Dirección de investigación forense
Subdirección de AF A1	Subdirección de AF B1	Subdirección de investigación forense 1
Subdirección de AF A2	Subdirección de AF B2	Subdirección de investigación forense 2

Fuente: Elaboración propia con información del Reglamento Interior de la ASF vigente en 2015.

Entre sus facultades están las de efectuar revisiones a los tres poderes de la Unión, a los órganos federales constitucionalmente autónomos, y en general, a todas las instituciones públicas que ejerzan recursos federales, incluyendo los estados. (Reglamento Interior de la ASF, 2013).

En la mayoría de los países, las Entidades Fiscalizadoras Superiores-EFS tienen una variedad más amplia de responsabilidades que reportar acerca de las actividades de las entidades auditadas de la que tienen los auditores del sector privado. El alcance completo de las auditorías del gobierno incluye la regularidad y los resultados de los reportes de auditoría, así como revisiones especiales y auditorías forenses. (INTOSAI, 2015).

El siguiente ente de fiscalización superior es la Secretaría de la Función Pública-SFP, que de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, vigila que los servidores públicos federales se apeguen a la legalidad durante el ejercicio de sus funciones, sanciona a los que no lo hacen así; promueve el cumplimiento de los procesos de control y fiscalización del gobierno federal, coordina y realiza auditorías sobre el gasto de recursos federales, coordina la labor de los órganos internos de control en cada dependencia del gobierno federal y evalúa la gestión de las entidades (SFP, 2015).

En relación con el ámbito estatal y tomando como referencia que la finalidad del impuesto al hospedaje en Sonora, su función es retroalimentar y apoyar la promoción turística. Toma relevancia señalar el concepto legal del impuesto al hospedaje, para lo cual se cita lo señalado en el artículo 5 de la Ley de Hacienda del Estado de Sonora:

Para los efectos de este impuesto, se considerarán servicios de hospedaje, la prestación de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación, dentro de los que quedan comprendidos los servicios prestados por hoteles, moteles, tiempo compartido, hostales, casas de huéspedes, villas, bungalós, campamentos, paraderos de casas rodantes, departamentos amueblados con fines de hospedaje para fines turísticos y otros establecimientos que brinden servicios de hospedaje de naturaleza turística.

Parte del presente trabajo de investigación se enfoca en verificar si el destino del impuesto recaudado se envía a un fideicomiso para posteriormente aplicarse en promoción y publicidad turística; procedimiento fundamentado en la Ley de Hacienda Estatal.

El concepto de auditoría, en forma genérica dentro del sector público, puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales son congruentes con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales (ISSAI, 100: 18).

La AF es una alternativa para combatir la corrupción, porque aprueba que un experto emita conceptos u opiniones de valor técnico, que le permitan a las empresas o gobierno actuar con mayor certeza, contribuyendo a cerrar las puertas a los múltiples fraudes y especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión fiscal. (OCAMPO, TREJOS & SOLARTE, 2010).

En ese sentido, las conductas que dan lugar al fincamiento de responsabilidades de los servidores públicos, por sus posibles afectaciones al patrimonio del país, deben estar adecuadamente sustentadas con la evidencia pertinente al amparo de las Normas Internacionales de Auditoría, además dicha evidencia debe de cumplir con los requisitos legales del contexto; brindando así un apoyo para el deslinde de responsabilidades por parte de los Jueces.

Derzhavina (2011), manifiesta que contabilidad forense es un estudio especial de los datos contables, caracterizado por su rigidez y requiere conocimientos específicos. Hao (2010) citado en Tawfeeq, Alabdullah, Moayad, Yahya & Mohammad (2014), se refieren a este término como la integración entre lo legal y contable.

Por su parte, KPMG (1999) citado en Imoniana J., Pompa M. & Formigoni H. (2013), cita que la contabilidad forense es utilizada en conflictos que puedan implicar un litigio y arbitraje, además requiere el trabajo de expertos para detectar fraudes.

Imoniana, Pompa & Formigoni (2013), citando a Zysman (2009), lo afrontan diciendo que las características de un contador forense son: curiosidad, persistencia, creatividad, discreción, organización, confianza y buen juicio profesional.

Por su parte, Merino (2005) señala que en este sentido, la auditoría inmediatamente se relaciona con la transparencia. Este es un instrumento cuyo propósito explícito es vigilar que las cosas ocurran conforme a las normas y leyes, y que sirva para impedir que nadie se adueñe de los espacios públicos.

Por otra parte, al analizar el contexto de este tipo de auditoría, se observa que es de gran efectividad la calidad con la que son integradas las evidencias como elementos del expediente de documentos probatorios en algún proceso de fiscalización.

En este sentido, en los procedimientos para el fincamiento de responsabilidades que dan lugar a irregularidades en que incurrirán servidores públicos que afectan el patrimonio de los entes públicos; se debe contar con un dictamen y un expediente técnico elaborado por las unidades de auditorías; que debe estar soportado con evidencias suficientes, competentes, relevantes y pertinentes para acreditar las irregularidades detectadas en las auditorías; lo antepuesto en amparo de las Normas Internacionales de Auditorías (NIAS).

En el ámbito internacional, las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (*Statements on Auditing Standards-SAS* (2015), por sus siglas en inglés, instruye en la SAS No. 99 las consideraciones de fraude en una auditoría de estados financieros y en la SAS 106, explica el concepto de evidencia de auditoría, refiriendo que es toda información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que basa su opinión; la cual incluye evidencia obtenida de otros periodos y otras fuentes a las generadas durante el curso normal.

Factores requeridos en un proceso de Auditoría Forense

En nuestros días, la fiscalización aunada a los avances tecnológicos son de gran importancia en todas las áreas, y en lo correspondiente a la AF, el uso de tecnologías de punta permite obtener resultados más consolidados y con una evidencia contundente. En este contexto, los investigadores Otero y Accorinti, (2014) resaltan la importancia de la fiscalización y comentan:

...no es poco común que los magistrados soliciten explicaciones más claras o sencillas a los peritos oficiales respecto de los informes técnico-científicos o bien del desarrollo de su labor. A lo que apuntamos no es a destruir la narración descriptiva científica de la evidencia que tan importante es, sino a hacerla comprensible mediante la ilustración; y para ello, el buen perito no debe limitarse: es su deber agotar los medios a su alcance para llevar claridad a lo que en lo precedente explicó teóricamente.

De acuerdo con el análisis bibliográfico del contexto de la AF, fueron identificados elementos o factores que intervienen y/o son requeridos en este tipo de auditoría, detallados en la siguiente tabla.

Tabla 2: Elementos requeridos en un proceso de Auditoría Forense en el Estado de Sonora

Auditoría Forense (AF)	a) Gestión de Recursos
	Tecnologías de Información y Comunicación (TIC). Sistemas y equipos de tecnología avanzada con programas de cómputo forense.
	Recurso económico (presupuesto) para contratación de especialistas, capacitación, inversión en equipos y tecnología avanzada.
	b) Educación Profesional Continua
	Capacitación y Certificación en metodologías de investigación, legislación administrativa, penal, criminalística.
	c) Contexto Jurídico
	Elevar la calidad del sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad.
	Involucramiento de especialista jurídico en los distintos entes fiscalizadores.
	d) Acciones Gubernamentales
	Acciones Gubernamentales para el combate a la corrupción.
Políticas públicas.	

Fuente: Elaboración propia con base en el análisis bibliográfico.

Metodología

Para conocer la opinión en el ámbito estatal de Sonora respecto a la AF, se llevó a cabo la selección de una muestra no probabilística que estuvo determinada por los siguientes criterios: la muestra total fue de 39 servidores públicos adscritos a órganos fiscalizadores estatales; se solicitó autorización a Contralores y Directores de Auditoría para aplicar en diversas contralorías la encuesta con escala Likert; dirigido principalmente a los auditores y personal de las áreas de auditoría; se procuró la heterogeneidad de los contralorías en cuanto al sector de fiscalización: sector educativo, sector turismo, sector salud.

La presente es una investigación exploratoria de tipo documental con análisis cualitativo con enfoque cuantitativo. “El enfoque cualitativo de investigación consiste en conocer de cerca nuestro objeto de estudio, ya sea un evento, un fenómeno, una situación o persona. El enfoque cualitativo nos habla de cualidades, de calidad particular.” (GARCÍA, 2009).

El investigador Hernández (1997), señala:

En este caso una muestra no probabilística es adecuada pues se trata de un estudio con un diseño de investigación exploratorio, es decir, no es concluyente, sino su objetivo es documentar ciertas

experiencias. Este tipo de estudio pretende generar datos e hipótesis que constituyan la materia prima para investigaciones más precisas.

El análisis estadístico de los datos obtenidos a través de la aplicación de los cuestionarios se realizó con el programa SPSS; y a efectos de determinar la confiabilidad del instrumento (consistencia interna) se empleó el coeficiente de Alfa de Cronbach. Para determinar si es posible realizar un análisis factorial, se verificó la medida de adecuación muestral KMO (KAYSER, MEYER & OLKIN) y la prueba de Bartlett. Por otra parte, se analizaron las finanzas públicas relativas del impuesto al servicio de hospedaje.

Resultados

Una de las preguntas de investigación fue: ¿se realizan auditorías forenses en México y en el estado de Sonora? Y se pudo comprobar que en México sí se llevan a cabo AF a nivel federal, las cuales son elaboradas por la ASF, contando al interior de su estructura orgánica con unidades administrativas asignadas específicamente para el desarrollo de éstas, además de verificar su fundamento legal de acción a través del RIASF y analizando resultados de este tipo de auditoría a través de las cuentas públicas emitidas por esta entidad fiscalizadora.

Sin embargo, a nivel estatal, aún no se ha podido comprobar la realización de AF al no existir resultados publicados en las cuentas públicas de los organismos fiscalizadores de las finanzas públicas; no obstante, se pudo comprobar que durante el proceso de esta investigación, en septiembre del 2015 fue creada en el estado de Sonora la Fiscalía anticorrupción, cuya estructura orgánica y procesos aún no se han publicado oficialmente, sin embargo, ya están realizando investigaciones con personal especialista en AF a efectos de atender su objetivo de creación: planear y conducir acciones encaminadas a la atención, investigación y proceso de delitos relacionados con hechos de corrupción de competencia estatal.

Por otra parte, para responder la pregunta de investigación: ¿cuál es la percepción de los auditores respecto a los elementos requeridos para que exista la AF?, primeramente, las personas encuestadas fueron clasificadas en dos grupos de acuerdo con el puesto que ocupaban; el primero de ellos se clasificó en el área de Auditoría y el segundo en el área de Administración.

Al inicio, se incluyeron las siguientes dos preguntas:

- ¿Conoces la existencia de la AF en el Estado de Sonora?
- ¿Tienes capacitación en AF?

La percepción de la existencia de la AF resultó con diferencia de medias en ambos grupos: el grupo de Auditoría representa 71.79% de la muestra, y la media de las respuestas es 3.07; es decir, conoce “algo” del tema (escala Likert de 1 a 5) con una desviación estándar de .979.

Por su parte, los trabajadores administrativos representan 28.21% de la muestra, y la media en sus respuestas es 1.45, por lo tanto, conocen “nada o poco” del tema, siendo muy inferior con respecto a la media de los auditores, comprobándose que para evaluar este tema es necesario dirigir el instrumento de evaluación exclusivamente a personal de auditoría, contadores y especialistas jurídicos.

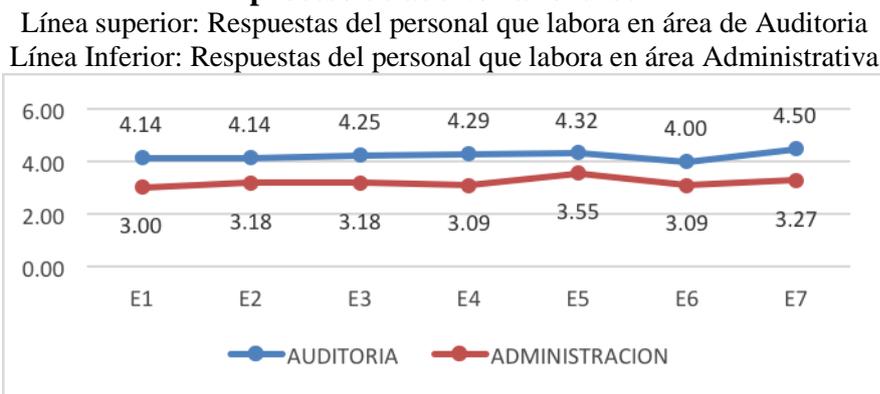
Respecto a la percepción obtenida de la pregunta referente a si cuentan con capacitación en AF, el grupo de auditores encuestados (71.79%) respondió que cuenta con “poco y algo” de capacitación, representada esta tendencia de respuesta con una media de 2.75. El grupo de encuestados que labora en un puesto administrativo (28.21%) respondió que tiene “nada” de capacitación en este tema, resultando una media de 1.0.

La percepción obtenida respecto a la necesidad de *Acciones gubernamentales para el combate a la corrupción*, en ambos grupos encuestados resalta este elemento como el más relevante en un proceso de AF; no obstante, el nivel promedio de respuestas entre ambos grupos encuestados es diferente, al resultar una media de 4.50 “Altamente requerido” en grupo de auditoría, así como 3.27 “Medianamente requerido” en el grupo del área administrativa.

El segundo elemento que según los encuestados son requeridos en un proceso de AF es: *Elevar la calidad del sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad*, resultando con un promedio de respuestas de 4.32, es decir, “bastante y altamente requerido” desde la percepción de los auditores; en cambio para este mismo elemento el promedio de respuesta para el personal de administración resultó con 3.55 “medianamente requerido”.

En la gráfica 2 se visualiza la media de respuestas respecto a cómo se percibe la necesidad de los elementos requeridos en la AF, interpretándose que el E1: Capacitación y Certificación en metodologías de investigación, legislación administrativa, penal, criminalística; E2: TICS. Sistemas y equipos de tecnología avanzada con programas de cómputo forense, E3: Recurso económico (presupuesto) para contratación de especialistas, capacitación, inversión en equipos y tecnología avanzada; E4: Involucramiento de especialista jurídico en los distintos entes fiscalizadores; E5: Políticas públicas; E6: Acciones gubernamentales para el combate a la corrupción.

Gráfica 2: Promedios de cada uno de los elementos percibidos como requeridos en un proceso de auditoría forense



Fuente: Elaboración propia con base en los resultados del instrumento aplicado en las contralorías.

Análisis de datos e instrumento de medición

En relación con la comprobación de la consistencia interna del instrumento aplicado que mide la percepción de los elementos requeridos en AF, se obtuvieron satisfactoriamente los resultados expuestos a continuación.

Correlaciones Bivariadas

En cuanto a las Correlaciones de Pearson realizadas entre las variables (ver tabla 3), se identifican asociaciones significativas entre las distintas variables.

Tabla 3: Matriz de correlaciones bivariadas de elementos en la Auditoría Forense

Nivel Estatal	Existencia Forense	Capacitación AF	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7
			Metodologías	TIC forenses	Presupuesto	Especialista jurídico	Sistema jurídico impunidad	Políticas públicas	Combate corrupción

Existencia forense									
Capacitación A. F	Correlación Pearson	.790**							
		0							
E1		.487**	.512**						
		0.002	0.001						
E2		.359*	.392*	.812**					
		0.025	0.014	0					
E3		.493**	.833**	.833**	.863**				
		0.001	0	0	0				
E4		.508**	.442**	.830**	.906**	.891**			
		0.001	0.005	0	0	0			
E5		.351*	.390*	.661**	.661**	.738**	.705**		
		0.029	0.014	0	0	0	0		
E6		.361*	0.279	.777**	.777**	.840**	.796**	.681**	
		0.024	0.086	0	0	0	0	0	
E7	.514**	.756**	.800**	.800**	.880**	.853**	.740**	.797**	
	0.001	0	0	0	0	0	0	0	
N		39	39	39	39	39	39	39	

**La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

*La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

Fuente: Elaboración propia con el resultado del proceso de información en el SPSS.

Análisis de fiabilidad

A fin de analizar la consistencia interna del cuestionario, se procesaron en el sistema estadístico las 39 encuestas aplicadas a servidores públicos del sector estatal. Los resultados arrojaron un coeficiente de Alfa de Cronbach de 0.966, el cual excede el valor mínimo de 0.70 para determinar la confiabilidad de la prueba (PETT, LACKEY & SULLIVAN, 2003).

Por esta razón, se puede establecer que existe una alta correlación entre los reactivos del instrumento y una adecuada consistencia interna.

Tabla 4: Estadísticos de fiabilidad

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach basada en los elementos tipificados	Número de elementos
.966	.967	9

Fuente: Elaboración propia del resultado del análisis del instrumento en el SPSS.

Para comprobar si era posible realizar un análisis factorial, se verificó la medida de adecuación muestral KMO (KAYSER, MEYER Y OLKIN) y la prueba de Bartlett. La adecuación de la muestra resultó apropiada, pues presentó un coeficiente de 0.835

Tabla 5: Resultados KMO y Prueba de Bartlett

KMO y Prueba de Bartlett		
Medida de adecuación muestral de Kaiser-Meyer-Olkin.		.835
Prueba de esfericidad de Bartlett	Chi-cuadrado aproximado	380.274
	gl	36
	Sig.	.000

Fuente: Elaboración propia del resultado del análisis del instrumento en el SPSS.

Prueba de esfericidad de Bartlett:

La prueba de esfericidad de Bartlett es estadísticamente significativa. Este resultado demuestra que existen suficientes correlaciones entre las variables (factores requeridos en una AF), al reflejar el resultado de p-valor <0.05.

Por otra parte, se llevó a cabo la extracción de factores mediante el análisis de los componentes principales y rotación Varimax, el cual arrojó dos factores primarios que explican 84.886% acumulado de la varianza total. Los resultados se muestran a continuación.

Tabla 6: Varianza total explicada con el método Varimax de los elementos involucrados en Auditoría Forense

Componente	Autovalores iniciales			Sumas de las saturaciones al cuadrado de la extracción		
	Total	% de la varianza	% acumulado	Total	% de la varianza	% acumulado
1	6.367	70.749	70.749	6.367	70.749	70.749
2	1.272	14.137	84.886	1.272	14.137	84.886
3	.427	4.748	89.634			
4	.291	3.235	92.869			
5	.268	2.973	95.842			
6	.159	1.762	97.604			
7	.096	1.065	98.669			
8	.063	.704	99.372			
9	.057	.628	100.000			

Fuente: Elaboración propia con resultados del proceso de encuestas en SPSS V19, y método de extracción (Varimax).

Los niveles de confiabilidad, obtenidos con el método de Alfa de Cronbach en cada una de las variables, oscilaron entre 0.902 a 0.835. Los resultados reflejan un alto índice de consistencia interna en esta primera etapa del cuestionario.

En este análisis de componentes principales que derivó del proceso de las encuestas aplicadas y procesadas en el SPSS V19, se detallan los elementos en la siguiente tabla, resultando el instrumento ser válido para ser aplicado.

Tabla 7: Análisis de componentes principales

Comunalidades		
Elementos evaluados	Inicial	Extracción
Percepción de la existencia de la AF en el estado de Sonora.	1.000	.890
Capacitación en AF.	1.000	.898
Capacitación y certificación en metodologías de investigación, legislación administrativa, penal, criminalísticas.	1.000	.859
(TIC). Sistemas y equipos de tecnología avanzada, con programas de cómputo forense.	1.000	.840
Recurso económico (presupuesto) para contratación de especialistas, capacitación, inversión en tecnología avanzada.	1.000	.902
Involucramiento del Especialista jurídico en los procesos de fiscalización.	1.000	.885
Elevar la calidad del Sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad.	1.000	.689
Acuerdos políticos.	1.000	.835
Acciones gubernamentales para el combate a la corrupción.	1.000	.840

Fuente: Elaboración propia con resultados del proceso de encuestas en SPSS V19 con el método de Extracción: Análisis de Componentes principales.

Los datos generales muestran que 71.8% de las respuestas fueron de servidores públicos cuya función específicamente es la auditoría. La antigüedad laboral oscila entre 1 a 10 años (74.4%).

Impuesto al servicio de hospedaje

Se llevó a cabo el análisis financiero de las erogaciones realizadas por la Comisión de Fomento al Turismo (COFETUR), cuyo recurso se ejerce de los ingresos percibidos en un fideicomiso creado por mandato legal para para cubrir gastos que de acuerdo a ley, se deben destinar a la promoción turística.

Los resultados obtenidos no han sido satisfactorios, ya que aun cuando se pudo comprobar que las erogaciones realizadas demuestran conceptos hacia el contexto turístico, sólo fue posible visualizar una parte de los gastos ejercidos; derivado que la respuesta recibida a través de consulta Infomex (Sistema de Información Mexicana), atendida únicamente por COFETUR, cuya comisión manifiesta que sólo recibe el ingreso del impuesto y ejercen los gastos por la parte de aquellos municipios sin Oficinas de Convenciones y Visitantes (OCV); resaltando que no fue recibida la información solicitada a la Secretaría de Hacienda a través de Infomex en relación con la consulta realizada del reporte de ingresos y egresos que debe pasar por el fideicomiso creado para la administración del impuesto al hospedaje.

Como indicó Carrillo (2015) sobre el análisis realizado del ejercicio fiscal 2009 al 2015 entre los ingresos presupuestados contra los ingresos realmente captados del impuesto al hospedaje:

... se obtuvieron variaciones relevantes entre ambos. El comportamiento de los ingresos realmente captados del impuesto refleja grandes variaciones, es decir, si promediamos las diferencias entre lo presupuestado contra lo realmente ingresado, se genera un porcentaje promedio de 80.51% negativos, es decir, no se obtuvieron \$56,698,625.00 (Cincuenta y seis millones, seiscientos noventa y ocho mil seiscientos veinticinco pesos 00/100 M.N.) de ingresos que se habían presupuestado obtener en esos cinco años; situación que evidencia la falta de transparencia en el proceso administrativo de las finanzas públicas y/o privadas que se generan en el contexto de este impuesto.

Los ingresos reales de los ejercicios 2014 y 2015 aún no se conocen, pues serán reflejados en las próximas cuentas públicas de dichos años.

Es importante resaltar además, que la COFETUR manifiesta no contar con información referente a la aplicación y destino del fideicomiso que operan las OCV a pesar de ser parte integrante de dicho fideicomiso.

En la siguiente tabla se totalizan las erogaciones realizadas por el ejercicio de los recursos que ingresaron al fideicomiso para el manejo del impuesto al hospedaje durante el periodo del 2013 al 2015, en el cual se refiere a que el destino aplicado según conceptos relacionados corresponde al contexto del sector turismo. Se obtuvo una variación de \$20,416,287.⁰⁰ pesos que aún no se reflejan en las finanzas públicas como erogadas en promoción turística correspondiente solo al ejercicio fiscal 2013.

Tabla 8: Comparativo de erogaciones realizadas en promoción turística contra ingresos realizados del impuesto al turismo. (en pesos mexicanos).

Concepto	Sumas \$	2013	2014	2015	
Total egresos del Fideicomiso que opera COFETUR	6,974,546	1,567,459	3,420,102	1,986,985	Erogaciones con conceptos destinados al sector turismo
Total aportaciones al Fideicomiso (Aportaciones)	6,867,329	1,549,155	3,063,641	2,254,533	Aportaciones al Fideicomiso (Ingresos)

Análisis de ingresos	
Ingresos	2013
Ingresos del impuesto al hospedaje según INEGI en 2013	21,983,746
Ingresos al fideicomiso según consulta a COFETUR	1,567,459
Variación \$	20,416,287

Fuente: Elaboración propia con cifras proporcionadas por COFETUR.

Por último, aún no ha sido posible localizar información oficial ni tampoco fue proporcionado por las partes involucradas en la gestión gubernamental, un inventario de los prestadores de servicio de hospedaje en el estado de Sonora.

Conclusiones

Con los antecedentes investigados e información analizada y percibida, se concluye que los avances a nivel estatal, en materia de AF han sido tardados y las auditorías en la gestión gubernamental ya son un reto para la mejora significativa en la rendición de cuentas y transparencia, cuyos avances en esta materia se reflejan en la reciente creación del SNF, percibiéndose que el proceso de fiscalización requiere actualizaciones y cambios, ya que aún no se visualiza una estandarización de marcos legales ni unificación de metodologías entre los distintos niveles de gobierno en el tema de fiscalización.

Respecto al desarrollo de AF, como parte de las metodologías en los entes fiscalizadores a nivel estatal, no fueron localizadas evidencias públicas de que se lleven a cabo, pues no se desglosan en la cuenta pública del estado ni se localizaron en algún otro reporte obligatorio por la ley de transparencia. Sin embargo, es importante señalar la reciente creación en el estado de Sonora de la Fiscalía anticorrupción como elemento coadyuvante en la transparencia de la gestión gubernamental, la cual demuestra avances en materia preventiva.

A nivel federal, los hallazgos reflejan que la AF abarca 1% y las auditorías de cumplimiento financiero, 51%, éstas publicadas en la cuenta pública federal.

Respecto a la información obtenida por la aplicación de la encuesta, los datos obtenidos referentes a la capacitación en AF son subjetivos; ya que no hay un presupuesto asignado específicamente para este tema en especial y la capacitación recibida ha sido promovida como parte de la profesionalización, actualización y desarrollo del personal que integra sólo algunas contralorías; es decir, de manera individualizada dependiendo del presupuesto que van disponiendo para el rubro de capacitación.

Asimismo, la exploración realizada directamente al personal que labora en las áreas de auditoría, ha permitido identificar que el elemento de “Acciones gubernamentales para el combate a la corrupción” es el que se percibe como altamente requerido en un proceso de AF, así como el elemento “Elevar la calidad del sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad”.

En este sentido, las acciones gubernamentales requieren agilizar y reforzar sus implementaciones en las mejoras gubernamentales hacia el combate a la corrupción. Es aquí donde es necesaria la implementación de la AF en las acciones gubernamentales como un elemento a favor, utilizada como una medida preventiva en el acompañamiento de los controles internos, en lugar de aplicarla solamente como medida “correctiva”, una vez que ya sucedieron hechos indebidos por servidores públicos.

El otro elemento percibido en esta investigación como altamente requerido fue “Elevar la calidad del sistema jurídico, optimizarlo y eliminar la impunidad”. En este sentido,

en cada trabajo de AF debe permanecer la variable de que el caso va a terminar en un litigio; por lo que manteniendo esta suposición, el trabajo de auditoría con su respectiva integración de evidencias se debe estar llevando a cabo con las normas requeridas para tal efecto, y por ende, dicho trabajo y pruebas tenderán a permanecer dentro de los parámetros legales que establecen los ordenamientos jurídicos y para esto, se requiere capacitación al personal de auditoría.

Lo anterior, debido a que prevalece la percepción de que los servidores públicos no están siendo debidamente sancionados y por ende, se duda del trabajo realizado por las áreas de fiscalización.

Esta ausencia o falta de rigor de sanción en ocasiones es evasiva ante evidencias derivadas de las auditorías que no son debidamente integradas o cuando no se proporcionan las pruebas suficientes para un proceso penal, por lo que la AF se convierte en un elemento relevante para contribuir a la eficiencia de los procesos jurídicos e impactar en la disminución de la impunidad. Es necesario destacar que los mecanismos sancionatorios no están en las facultades de los entes fiscalizadores del nivel estatal, sino más bien, se convierten en un puente entre el camino de la fiscalización y un proceso jurídico.

Esta investigación exploratoria, permitió identificar factores en la tendencia de las respuestas como continuar con el instrumento para encuestar y de preferencia dirigirlo exclusivamente a servidores públicos involucrados directamente en procesos de fiscalización como los auditores, jefes de auditoría, supervisores, directores de auditoría, contralores y análogos, informáticos y personal de áreas jurídicas; ya que como se pudo observar, aunque en una menor parte fue aplicado a personal administrativo ubicado indirectamente en áreas de fiscalización, se generó sesgo en la información.

Respecto a los resultados del destino de los gastos del impuesto al hospedaje, sí se constató que son aplicados en promoción turística; no obstante que los gastos sólo corresponden a una pequeña parte, es decir, a la proporción de los municipios que no cuentan con OCV, por lo que la Secretaría de Hacienda aún no proporciona la información solicitada a través de Infomex. Por lo anterior, se recomienda para futuras investigaciones continuar con el análisis del destino de este impuesto, el cual viene a contribuir al desarrollo económico y social del estado de Sonora.

Referencias bibliográficas

- CARRILLO, E., ZIZALDRA I. & CUEVAS T. (2015). Impuesto al servicio de hospedaje: gestión gubernamental y desarrollo turístico en el estado de Sonora. *Memorias Jornada Internacional de estudios disciplinares en contabilidad. Vol. I.* p. 506.
- DERZHAVINA, N. (2011). Forensic Audit Major Objectives. *European Researcher.* Vol. 11 No. 14.
- GARCÍA, F. (2009). *Metodología de la investigación en las ciencias jurídicas y criminológicas.* México, Ed. CESCIJUC. p. 34
- HAO, X. (2010). Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China. *International Journal of Business and Management,* Vol. 5, No. 5.
- HERNÁNDEZ, R., FERNÁNDEZ, C. & BAPTISTA, P. (1997). *Metodología de la investigación.* México, Ed. Mcgraw Hill, p. 264.
- IMONIANA J., POMPA M. & FORMIGONI, H. (2013). The Forensic Accounting and Corporate Fraud. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação,* Vol. 10, No. 1, Jan/Apr., pp. 119-144.
- MERINO, M. (2005). *Transparencia y rendición de cuentas: libros autores e ideas.* México, Instituto Federal de Acceso a la información Pública, 2005.

- OCAMPO, C., TREJOS, O. & SOLARTE, G. (2010). Las técnicas forenses y la auditoría. *Revista Scientia Et Technica*, Vol. XVI, No. 45, pp. 108-113.
- OTERO, N. & ACCORINTI, J. (2014). Avances tecnológicos al servicio de la criminalística. *Revista SKOPEIN. La justicia en manos de la ciencia*. Año II. No. 3, Marzo-mayo 2014. p. 6.
- PETT, M., LACKEY, N. & SULLIVAN, J. (2003). *Making sense of factor analysis*. ThousandOaks: SagePublications.
- RAMÍREZ, L. & SÁNCHEZ I. (2013). "Crecimiento económico, corrupción e instituciones en México". *Nósis. Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, No. 22. pp. 105-133.
- RENZHOU, D. (2011). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting. *Energy Procedia*. 5, pp. 2147–2151.
- RODRÍGUEZ, H. (2000). *La auditoría y su papel dentro de la fiscalización superior en el ámbito municipal*. México, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas públicas.
- TANZI, V. (1998). "Corruption around the world: causes, consequences, scope, and cures". *Staff Papers- International Monetary Fund*. 45 (4), pp. 559-594.
- TAWFEEQ T., ALABDULLAH Y., MOAYAD M., YAHYA S. & MOHAMMAD A. (2014). The Role of Forensic Accounting in Reducing Financial Corruption: A Study in Iraq. *Revista International Journal of Business and Management*. Vol. 9, No. 1. p. 28.
- ZAMBRANO, F. (1992). Breves antecedentes de los organismos fiscalizadores. *Revista La Glosa Hoy*, No. 1. Toluca, México, Enero-Junio.

Fuentes electrónicas:

- Auditoría Superior de la Federación (2015). <http://www.asf.gob.mx/Default/Index>
- Boletín Oficial. Acuerdo A/011/14 por el que se crea la Fiscalía especializada en materia de delitos relacionados con hechos de corrupción y se establecen sus atribuciones http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5336635&fecha=12/03/2014
- Declaraciones sobre Normas de Auditoría/*Statements on Auditing Standards* (SAS, 2015) <http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx>
- Decreto por el que se crea la Fiscalía especializada para investigar hechos de corrupción <http://www.stjsonora.gob.mx/reformas/>
- INTOSAI (2015). *International Organization of Supreme Audit Institutions. Professional Standards Committee*. Professional Standards Committee. Coordinación y Cooperación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público. http://es.issai.org/media/14473/intosai_gov_9150_s.pdf
- Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización. <http://www.isaf.gob.mx/>
- ISSAI 100. *International Standards of Supreme Audit Institutions*. Principios fundamentales de auditoría del sector público. Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI. Punto 18. Pp.4. <http://es.issai.org/media/79467/issai-100-s-new.pdf>
- Ley de Hacienda del estado de Sonora (2014). [http://www.isaf.gob.mx/compendio/Estatal/Leyes/Ley%20de%20Ingresos%20y%20Pr
esupuesto%20de%20Ingresos%20del%20Estado%20de%20Sonora%202013.pdf](http://www.isaf.gob.mx/compendio/Estatal/Leyes/Ley%20de%20Ingresos%20y%20Presupuesto%20de%20Ingresos%20del%20Estado%20de%20Sonora%202013.pdf).
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/153_130515.pdf
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores <http://www.intosai.org/es/actualidades.html>

Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación (RIASF 2015).
http://www.asf.gob.mx/Publication/41_Instrumentos_Legales_
Secretaría de la Contraloría General (2015). <http://www.contraloria.sonora.gob.mx/>
Secretaría de la Función Pública (2015). <http://www.funcionpublica.gob.mx/>
Sistema Nacional de Fiscalización (2015).
http://www.asf.gob.mx/Section/117_Sistema_Nacional_de_Fiscalizacion

Forensic audit management to the need for transparency of lodging tax in Sonora

Abstract

One of the sectors that contributes to the socio-economic progress of the country is tourism, and regarding hotel tourist occupancy, the state of Sonora ranks seventeenth in relation to the thirty-two states of Mexico; this according to the statistical compendium of tourism (Compendio Estadístico del Sector Turismo in Spanish) in Mexico by 2014. In this touristic activity, tax subjects bound to contribute to the lodging service tax appear; however, the opacity in public finances in the management of this tax does not allow to visualize if the application of income tax actually has an impact in the promotion of tourism in the state. In contrast and due to the need for transparency, the forensic audit arises as a supervising mechanism; reason why, the general objective of this work is to evaluate the governance of forensic auditing and the lodging services tax, besides locating the elements necessary for the existence of such special audit in the state of Sonora, which comes to contribute to the transparency in control procedures in the administration of taxes. In this documentary exploratory research a survey with Likert scale was applied to a nonrandom sample of auditors assigned to the supervisory bodies of the state. To determine the reliability of the instrument, the Cronbach's alpha coefficient was used. Statewide advances in forensic auditing have taken a long time. The item "Government Actions to fight corruption" is the one perceived as highly required in a forensic audit process as well as the element of "Optimizing and raising the quality of the legal system, and ending impunity". Regarding the analysis of the tax, public tax figures were limited.

Key Words: *Forensic audit, Lodging tax, Transparency, Prevention*

Artigo recebido em 08/02/2016. Aceito para publicação em 10/03/2016.