

**La auditoría forense frente a hechos de fraude corporativo y sus implicaciones en  
Colombia**

Autores:

Ayala Puerto Heidi Yahayra

Celis Calderón Laura Maribel

Sánchez González Magnolia

Asesores:

Lida Astrid Mejía González

Camilo José Peña Lapeira

Corporación Universitaria Minuto de Dios

Facultad de ciencias empresariales

Contaduría Pública.

Bogotá, D.C., 2020

**La auditoría forense frente a hechos de fraude corporativo y sus implicaciones en  
Colombia**

Autores:

Ayala Puerto Heidy Yahayra

Celis Calderón Laura Maribel

Sánchez González Magnolia

Trabajo de grado presentado para optar al título de Contador Público

Asesores:

Lida Astrid Mejía González

Camilo José Peña Lapeira

Corporación Universitaria Minuto de Dios

Facultad de ciencias empresariales

Contaduría Pública.

Bogotá, D.C., 2020

## TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN .....	9
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	11
Antecedentes de la Investigación .....	11
Pregunta de investigación.....	15
JUSTIFICACIÓN .....	15
OBJETIVOS .....	16
Objetivo General .....	16
Objetivos Específicos .....	16
ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA FORENSE EN COLOMBIA .....	17
Estado del Arte .....	18
MARCO REFERENCIAL .....	24
Marco Conceptual .....	24
Marco Teórico .....	29
Fraude. ....	30
Corrupción: .....	34
Malversación de Activos.....	41
Delitos Financieros.....	46
Auditoría Forense .....	55
Objetivos de la auditoría forense.....	58
El perfil del auditor forense.....	58
Campo de acción de la auditoría forense. ....	59
Fases de la auditoría forense. ....	60
Técnicas de Auditoría. ....	61
Marco Legal.....	64
Implicaciones Jurídicas Frente a Hechos de Fraude Corporativo.....	67
Sanciones Penales. ....	67
Sanciones Disciplinarias. ....	72
Sanciones Administrativas.....	76
HIPOTESIS.....	81

ENFOQUE Y MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.....	82
CASOS RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA FORENSE EN COLOMBIA .....	83
Caso Efecty.....	84
Caso Tiendas Jerónimo Martins Colombia – ARA.....	86
Caso Ecoeficiencia Co SAS .....	87
Caso Electrificadora del Caribe S.A - Electricaribe.....	89
Caso CI Mundo Metal .....	90
CONCLUSIONES .....	94
BIBLIOGRAFÍA.....	96

### Índice de graficas

	Pág.
Grafica No. 1. Elementos del delito.....	38
Grafica No.2. Campos de aplicación de la auditoría forense.....	60
Grafica No. 3. Fases de la auditoría.....	61
Grafica No. 4. Clasificación de las Normas Internacionales de Auditoría .....	65
Grafica No. 5. Normas Internacionales de Auditoría aplicadas.....	66

### Índice de tablas

	Pág.
Tabla No. 1. Técnicas de Auditoria .....	62
Tabla No. 2. Delitos imputados caso Efecty.....	85

## Dedicatoria

El presente trabajo de grado, se lo dedicamos a Dios por darnos fortaleza y sabiduría, pues al encaminarnos en la formación como contador público, nos enfrentamos a grandes retos, que poco a poco fuimos superando; así mismo a nuestras familias, ya que fueron la base fundamental e incondicional en el proceso, en especial a nuestros hijos, que son nuestro motor y motivación más importante.

Laura Celis Calderón.  
Magnolia Sanchez Gonzalez.  
Heidy Ayala Puerto.

## Agradecimientos

Un documento no se escribe solo por los autores, el bolígrafo está marcado, por todas aquellas personas que de uno u otra manera intervienen en el proceso.

Por ello, agradecemos a la docente Lida Astrid Mejía, por el apoyo desde su disciplina y área del conocimiento relacionado con el tema tratado, del mismo modo al docente Camilo José Peña Lapeira, por su aporte en la estructura metodológica de la investigación; siempre estuvieron dispuestos y comprometidos con el proceso académico, y un especial agradecimiento al Dr. Pablo Vergara, por su asesoría en temas de derecho tributario y penal; su apoyo y compromiso en las largas jornadas de investigación, así como su opinión fue de gran utilidad y se convirtió en soporte para la culminación de lo que un día empezamos, visualizando lejano el resultado y hoy es toda una realidad.

Así mismo, extendemos nuestros agradecimientos a la Universidad y todos sus docentes, quienes fueron participes en nuestra formación profesional.

Laura Celis Calderón.  
Magnolia Sanchez Gonzalez.  
Heidy Ayala Puerto.

## Resumen

El presente proyecto pretende mostrar la auditoría forense como una ciencia de doble vía o connotación: la primera, como herramienta que vislumbra la carencia o ausencia de gestiones de control interno, y la segunda, denota hechos de fraude llevados a cabo por personas actuando subjetivamente, con la finalidad de lucrarse, defraudar o realizar hechos de corrupción, que repercuten en el detrimento patrimonial de las sociedades. Ante este panorama, los actores implicados, han sido sancionados mediante procesos disciplinarios, fiscales y penales, por hechos de fraude en Colombia, el cual, se presenta de forma sistemática, siendo este un problema que aqueja la a sociedad, y en los últimos años ha venido en ascenso; es aquí donde la auditoría forense juega un papel fundamental ante este fenómeno, y sus diferentes técnicas que coadyuvan a la detección y/o prevención de este flagelo.

Asimismo, este proyecto pretende ampliar el conocimiento y la importancia sobre la auditoría forense en las organizaciones, mostrando los delitos más comunes presentados en el sector privado y el cumplimiento de las normas, so pena, de incurrir en sanciones de toda índole, y, además, expresar sugerencias y recomendaciones con el fin de combatir los hechos de fraude y corrupción, mostrando el valor de los procesos y procedimientos en el manejo financiero y contable de las empresas.

**Palabras Claves: Auditoría forense, Procedimiento, Fraude, Corrupción, Delitos.**

## **Abstract**

This project intends to show Forensic Auditing as a dual-track science or connotation: the first, as a tool that envisions the lack or absence of internal control efforts, and the second, denotes acts of fraud carried out by people acting subjectively, in order to profit from, defraud or carry out acts of corruption, which have an impact on the patrimonial detriment of companies. Against this background, the actors involved have been sanctioned through disciplinary, fiscal and criminal processes, for acts of fraud in Colombia, which occurs systematically, this being a problem that afflicts society, and in recent years, it has come on the rise; It is here where the Forensic Audit plays a fundamental role in the face of this phenomenon, and its different techniques that contribute to the detection and / or prevention of this scourge.

Likewise, this project aims to expand the knowledge and importance of Forensic Auditing in organizations, showing the most common crimes presented in the private sector and compliance with the regulations, under penalty of incurring sanctions of all kinds, and, in addition, express suggestions and recommendations in order to combat fraud and corruption, showing the value of processes and procedures in the financial and accounting management of companies.

**Keywords: Forensic Audit, Procedure, Fraud, Corruption, Crimes.**



## INTRODUCCIÓN

La auditoría a lo largo de la historia ha servido para detectar ciertas inconsistencias, bien sea en lo público como en lo privado. Ahora bien, la auditoría forense como rama especializada tiene mucha importancia en la sociedad, toda vez que, ayuda en la prevención de delitos y protege recursos públicos y patrimonio de los accionistas y socios, y ello garantiza que no se presente un impacto negativo económico y social. Por ende, en una cultura como Colombia, propensa a hechos de corrupción y fraude, a través de este proyecto de investigación se mostrará como por medio de las diversas técnicas de la auditoría forense, podemos evaluar, desarrollar políticas, estrategias, para identificar riesgos, sistemas, operaciones y procedimientos que permitan implementar controles efectivos para prevenir y detectar el fraude y la corrupción; y, asimismo, garantizar el cumplimiento de los controles.

Es preciso señalar que, la auditoría forense no solo sirva como prevención, sino que se evite cualquier pérdida financiera en el sector corporativo. Ello significa, que a través de la auditoría forense se identifique cualquier detalle de intento o acto real de fraude o corrupción. En consecuencia, aunque ello suscite diversas modalidades ilícitas, es responsabilidad de los directores, administradores, socios y accionistas estar muy alertas en los hechos que generen inseguridad financiera; lo que obliga al empresario a identificar nuevas clases de perjuicios y daños en su patrimonio. Es por ello, que resulta importante definir los alcances jurídicos por hechos de falsificación, engaños y todo aquel indicador de riesgo de fraude o corrupción en el área contable en el sector corporativo que afecte el patrimonio.

Por tal razón, la metodología de este proyecto en términos conceptuales se hará desde un análisis crítico a partir de los conceptos de fraude y corrupción en el sector privado, además, una

definición específica de estas categorías, identificando nuevas clases de fraude, corrupción y perjuicios asociados, desde un método descriptivo, normativo del derecho, realizado sobre fuentes documentales o base de datos que ayuden al tema. Por el carácter del asunto, se priorizó el uso de bases de datos cuyo contenido principal fuera jurídico, financiero y contable. Del mismo modo, se hizo una revisión bibliográfica de diferentes documentos como artículos, revistas, libros y trabajos de grado para dar a conocer por medio de la recopilación de información los principales aspectos relevantes del tema objeto de investigación.

Asimismo, se analizaron algunas fuentes secundarias tomadas de historiadores, teóricos y doctrinantes registradas en monografías, trabajos de grado, tesis, manuales, diccionarios. Igualmente, en el presente estudio formaron parte técnicas como el análisis del contenido de textos, y normatividad a nivel nacional. El presente proyecto abordará, los temas referentes a fraude y corrupción y las tipologías o formas que puede revestir; y, por último, el análisis se acompaña de una discusión basados en una casuística que puede servir de guía para determinar la responsabilidad jurídica de los contadores o revisores fiscales, entre otros en casos irregulares del sector empresarial privado y su alcance jurídico, penal y disciplinario.

## **LA AUDITORÍA FORENSE FRENTE A HECHOS DE FRAUDE CORPORATIVO Y SUS IMPLICACIONES EN COLOMBIA**

### **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

#### **Antecedentes de la Investigación**

La auditoría forense es una rama de la auditoría que se especializa en la obtención de evidencias para convertirlas en pruebas. El término forense alude al hecho de que el material recopilado es apto para ser utilizado en un proceso judicial, bien sea, para ser presentado en juzgados o en tribunales ante un Juez, con el propósito de determinar posibles delitos o dirimir disputas legales, al respecto Zambrano afirma que:

La auditoría forense hace cada día más valiosa la labor del auditor: hace un diagnóstico, previene y estudia los hechos de corrupción en las organizaciones. La mayor parte de los resultados del Auditor van a conocimiento de los jueces (especialmente penales), para impartir justicia. (Zambrano, 2015, pág. 21)

Con fundamento en lo anterior, podemos expresar que la auditoría permite inferir, deducir, y analizar aspectos de valores técnicos, contables y financieros que respaldan la gestión administrativa y gerencial; tanto así, que en el sistema judicial son considerados auxiliares de la justicia fungiendo como expertos periciales, por consiguiente, son muy importantes y se convierten en parte fundamental del proceso penal y sus informes junto con el soporte documental de las evidencias recolectadas en la mayoría de casos son la prueba conducente y son la base fundamental en la toma de decisiones por parte de los jueces, resultado que se plasma a través de sentencias o providencias judiciales; esto ayuda a combatir la corrupción y la impunidad.

A su vez, Fonseca, en su libro auditoría forense aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, política y tecnología, expresa que:

La auditoría forense aplicada a lo administrativo y financiero es una herramienta especializada en la investigación forense en la obtención de las evidencias y pruebas, con las cuales se descubren y comprueban fraudes o delitos en el desarrollo de las gestiones empresariales, con el fin de explicar cómo se cometieron los fraudes y delitos por los victimarios utilizando lo administrativo y financiero y que afectan a los Estados financieros, sirviendo como perito auxiliar de la Justicia. (Fonseca, 2015, pág. 62)

De lo expresado anteriormente, podemos afirmar que la auditoría forense es un mecanismo efectivo para minimizar riesgos empresariales, analizar la gestión gerencial, reducir y combatir la corrupción. Cabe señalar, que la naturaleza de la auditoría forense no tiene un criterio único, bien sea, porque hay posiciones doctrinales que consideran que la auditoría forense basa su comportamiento en investigaciones criminalísticas, y, por la otra parte, existen diferentes posturas doctrinales donde afirman que la auditoría forense es un complemento para visibilizar hallazgos que den como resultados fraudes corporativos y posibles delitos.

Hay que mencionar, además que la auditoría forense se ha ido transformando en Colombia, por tanto, se conoce como una herramienta útil de gran ayuda en la investigación, convirtiéndose en un medio de control y prevención en todo tipo de acciones frente a hechos y consecuencias legales que impactan muchas veces de forma negativa a las organizaciones.

Indistintamente de su naturaleza, la auditoría forense es una herramienta eficaz que cuenta con un equipo multidisciplinario. Es un proceso estructurado, donde participan contadores, abogados, auditores, investigadores, entre otros, que se enfoca en la prevención y detección del

fraude financiero, contable, administrativo, entre otros; lo cual se convierte en un complemento ideal para el sistema penal acusatorio colombiano, toda vez que, generalmente los resultados y hallazgos del auditor forense ayudan a los jueces a analizar con certeza, juzgar y sentenciar los delitos que conllevan a la comprobación de un fraude corporativo, bien sea en el sector público o privado.

Asimismo, la auditoría forense es una alternativa eficaz que permite un efectivo control y vigilancia de la gestión administrativa, financiera y fiscal. Sin embargo, no solo está limitada a hechos de corrupción administrativa, sino también frente a muchas conductas donde estén inmersas irregularidades financieras, como lavado de dinero, evasión fiscal, crimen corporativo y fraude, gestión gerencial o en la gestión de socios y/o accionistas, fraudes en estados financieros; entre otras palabras, la auditoría forense tanto interna, como externa es parte importante y pieza fundamental en su aplicación directa con la justicia al demostrar irregularidades, hallazgos, delitos, etc., para proteger bien sea, recursos del erario público y salvaguardar intereses patrimoniales de socios, accionistas o inversores en la búsqueda de protección de los recursos patrimoniales del sector privado.

Ante todo, por medio de la auditoría forense se busca encontrar las normas y leyes que ayuden a mitigar y a su vez protejan a las empresas de los diferentes fraudes que existen en Colombia en el sector público y privado, con respecto a lo anterior, se pretende analizar el fraude desde la una perspectiva que se pueda determinar las causas que conllevan al personal de las organizaciones a cometerlo, teniendo en cuenta, las clasificaciones en rasgos generales de la corrupción, malversación de activos y delitos financieros, y a su vez presentar las implicaciones jurídicas.

Con relación a la corrupción, a diario evidenciamos que es uno de los principales problemas del país, por tanto, Colombia ha sido señalada como uno de los países más corruptos a nivel mundial.

Basado en lo anterior, el conflicto de intereses, el soborno y la malversación de activos, expresado en sus diferentes modalidades, son situaciones en la que el personal administrativo, operativo, y demás, muchas veces, deja ver su interés personal y económico, llevando a la concesión de hechos de fraude y corrupción. Dicho esto, nos da razones para afirmar que el campo de acción de los auditores es muy amplio, el cual les permite interactuar con diversas personas y en diferentes situaciones, permitiendo encontrar amenazas en donde el auditor debe actuar con objetividad de acuerdo con el Código de Ética, y si es el caso, no ejercer su profesión, puesto que el ejercicio de la auditoría se debe hacer con transparencia y confidencialidad para mantener sus principios éticos.

Por otra parte, cuando hablamos de la malversación de activos tangibles e intangibles, se presenta muchas veces por la oportunidad que aprovechan abusivamente los empleados, los cuales se encuentran inmersos en diferentes situaciones catalogadas como ilícitas, como por ejemplo; el abuso de confianza, hurto, entre otras, por tanto, las organizaciones deben asegurar mecanismos de control para proteger los activos, en aras de que los auditores se conviertan en una barrera, que detienen las conductas inapropiadas que trabajan con objetividad, integridad y transparencia para evitar el fraude.

Finalmente, abordaremos el fraude financiero que se caracteriza por presentar informes que contienen errores, omisiones deliberadamente o como acto intencional, en donde se sobreestiman

los activos, ingresos y omiten pasivos y gastos con el objeto de engañar a los usuarios de la información

### **Pregunta de investigación**

¿Cómo la auditoría forense ayuda a detectar el fraude corporativo y prevenir sus posibles consecuencias jurídicas en Colombia?

## **JUSTIFICACIÓN**

Esta investigación se realizará con el fin de que los estudiantes y profesionales del área contable y afines, comprendan el alcance y lo que implica las malas prácticas contables. La auditoría forense a diferencia de otras clases de auditoría tiene un alcance amplio, ya que permite una minuciosa revisión y evaluación, con el objeto de no omitir ningún dato y de esta forma recolectar toda la información para la detección de irregularidades y comprobación de fraude.

Por otra parte, es evidente que el fraude y la corrupción son un problema que va en ascenso, evidenciando entre otras, hechos ilícitos desde pequeñas transacciones financieras hasta grandes fraudes corporativos que representan el robo y pérdida de miles de millones.

Según Price Water House Coopers (PWC, 2018), en su informe de fraude al descubierto, concluyó que en Colombia ha aumentado significativamente la participación del delito económico, basados en que “el 39% de los empresarios entrevistados han asegurado ser víctimas de algún delito económico”, de igual forma, las empresas del sector público destinan parte de su presupuesto para invertir en estrategias que permitan prevenir y minimizar el riesgo de delitos que afecten su normal desarrollo.

El principal problema de los actores frente al fraude corporativo es el desconocimiento y alcance que esto implica, teniendo en cuenta que, las empresas no realizan de manera periódica evaluaciones de riesgo preventivo, se denota el aprovechamiento del interés particular o colectivo, generando hechos de fraude, corrupción o evasiones de contribuciones legales, entre otros delitos; en consecuencia, se llega al punto de buscar profesionales generando formas correctivas ante los perjuicios ya causados por el deber de no actuar a tiempo.

Por consiguiente, si se analizan las consecuencias que conducen a los fraudes corporativos, sus implicaciones legales, responsabilidades de los infractores y aquellos delitos que se tipifican dentro del ordenamiento jurídico colombiano, entonces, se podría llegar a explicar cómo es el procedimiento de la auditoría y las implicaciones negativas de no ejercerla o de actuar negligente o temerariamente, lo cual implica delitos corporativos y a su vez brindar estrategias para mitigarlos.

## **OBJETIVOS**

### **Objetivo General**

Analizar el proceso de la auditoría forense y determinar las causas que conllevan al fraude corporativo, sus consecuencias e implicaciones jurídicas en Colombia.

### **Objetivos Específicos**

- Determinar las principales causas que conllevan al fraude corporativo en Colombia.
- Describir las técnicas e instrumentos de evaluación aplicados por el auditor forense en la batalla contra la corrupción y el fraude.



- Enunciar las consecuencias e implicaciones jurídicas que conlleva las malas prácticas contables.
- Establecer cuál es el papel que ejerce la auditoría forense frente a hechos de fraude corporativo, delitos financieros, corrupción, entre otras y enumerar estrategias para mitigarlo.

### **ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA FORENSE EN COLOMBIA**

En Colombia la auditoría tomó importancia a mediados de la década de los años 50, donde cada vez más, era necesario tener control y registro de las transacciones financieras y contables, por tanto, las sociedades empezaban a tecnificarse, dando paso a la era digital, ello implicaba, la necesidad de tener la información más protegida y detallada, para lo cual, la auditoría permitía encontrar acciones irregulares o velar por el cumplimiento de las normas.

Ahora bien, en Colombia no data una fecha exacta de los inicios de la auditoría forense, pero se tomó como referencia el año 1991, toda vez que, en esta fecha se constituyó la Asamblea Nacional Constituyente, lo cual, introdujo muchas modificaciones, entre otras, dio el gran paso a la apertura económica, quien a su vez, expidió la Constitución Política (C.P) de 1991 y se crearon organismos de vigilancia y control, en concordancia se expidieron normas, leyes, decretos y demás, para la protección de afectaciones al patrimonio en el sector público y privado. Prueba de ello, es que se consideró el auditor como parte importante en la administración de justicia, tanto así, que el Código de Procedimiento Penal (CPP) – Ley 906 de 2004, estableció como cualidad, que el auditor es un auxiliar de la justicia en el cual no solo aporta pruebas como evidencia, sino que, juega un rol importante en audiencias y el proceso penal.

Asimismo, Colombia ha venido incorporando normas rectoras de contabilidad internacional con la finalidad de unificar criterios, tanto así, que, en el año 2016, implemento las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), cuyo propósito es establecer reglas y suministrar criterios sobre el objetivo y principios generales que se deben tener presentes en una auditoría.

Por otro lado, el legislador, con iniciativa del gobierno nacional en los últimos años ha realizado reformas tributarias en lo referente a combatir el fraude corporativo y la corrupción en materia pública y privada, ello demuestra, el esfuerzo tanto del ejecutivo como del empresario por proteger sus activos.

### **Estado del Arte**

El tema de investigación sobre la auditoría forense frente a hechos de fraude corporativo y sus implicaciones en Colombia, no ha sido muy investigado en el país. Sin embargo, se evidencia investigaciones en las cuales se hace análisis de casos que han sido mediáticos en la historia de corrupción y fraude, principalmente del sector Público. Las siguientes investigaciones realizadas desde el año 2009, nos permite conocer de forma preliminar los principios y conceptos básicos de la auditoría forense, en los cuales se encuentran aportes al tema de la investigación, alejados, sin embargo, de compilar las implicaciones jurídicas a que conllevan los hechos de fraude presentados en Colombia.

En la Revista Bareño sobre Mecanismos de contabilidad para prevenir y detectar el lavado de activos en Colombia (2009), señala mecanismos contables que permiten prevenir y detectar el lavado de activos mediante procedimientos contables, administrativos, de gestión. El autor concluye que la manera de prevenir y detectar el lavado de activos, es mediante la contabilidad y

el análisis de los estados financieros, ya que permite identificar los movimientos irregulares, verificar la constitución de la empresa, y sobre todo el cliente, observando acciones y controles que ayuden en la prevención del lavado de activos en Colombia, estableciendo criterios como el reconocimiento del negocio, identificación y análisis de las cuentas que presentan un mayor riesgo, y la emisión del informe a través de la auditoría forense .

Desde la investigación titulada un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense (2013), los autores Arbeláez, Correa y Silva muestran la importancia de la auditoría forense en América Latina como un mecanismo de fiscalización para combatir los fraudes, corrupción y crímenes económicos de la región, tanto en el sector privado como el público. Del mismo modo, destaca la responsabilidad profesional del auditor forense en el campo de las experticias contables, en la que resalta que debe estar preparado, capacitado en este tipo de auditoría y actualizado en normas, técnicas y/o procedimientos y, además, señala la importancia del profesional como auxiliar de justicia en lo referente al aporte de medios de prueba y evidencia, llegando a la conclusión que la auditoría forense es una herramienta útil y de gran ayuda para detectar y judicializar delitos y fraudes de tipo económico, contable, financiero y legal.

En la investigación de los autores anteriormente citados, se analizan aspectos normativos a nivel local e internacional, procedimientos y metodología que el contador público en Colombia utiliza para la detección del fraude contable mediante las fases de auditoría forense; en el artículo Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia (2013), escrito por Ramírez y Bohórquez, igualmente muestran como las etapas de auditoría forense se van articulado con las normas internacionales de auditoría, y las distintitas codificaciones internas, como lo son el Código Penal (CP), Código General del Proceso (CGP), Código de Procedimiento Penal (CPP) y los principios contables establecidos en la normatividad

colombiana, lo cual, permite que esta herramienta sea eficaz y útil en la obtención de prueba, al final el autor deja algunas recomendaciones al respecto.

Lo anterior, es coincidente con el trabajo de Díaz y Pérez llamado, la auditoría forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de Cartagena (2014), este tiene como propósito mostrar la importancia de aplicar esta ciencia como medio a través de la cual se facilita la obtención de pruebas en la detección de delitos económicos, siendo así, una herramienta eficiente en la prevención, investigación, detección y comprobación de fraudes financieros; asimismo, clasifica las técnicas, procedimiento y los desafíos que enfrenta la auditoría forense en el País, el cual conlleva a detectar delitos económicos en el sector empresarial. El documento concluye que mediante las distintas técnicas de auditoría forense se logra el control, la prevención y la detección de delitos económicos y, asimismo, esta herramienta sirve como medio de prueba para coadyuvar a la administración de justicia.

Zambrano, en el artículo La auditoría forense: Un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia (2017), vislumbra que con el pasar los años, han surgido varios tipos de auditoría cada una en búsqueda de la detección de errores que puedan causar desviaciones de recursos o que evidencien deficiencias dentro de la administración tanto de las organizaciones como del Estado mismo. Todas han sido creadas con fines específicos y con el propósito de mitigar errores, analizar de manera razonable la situación financiera y los resultados obtenidos la operación, con el objetivo de hacer una mejor toma de decisiones. El autor, pretende mostrar la importancia de la auditoría forense como mecanismo efectivo en la detección de los fraudes financieros en Colombia.

Resulta relevante las opiniones de Losada, en su trabajo de grado Evolución de la Auditoría Forense a través del Tiempo en Colombia y Beneficios que Otorga a las Organizaciones (2018), en el cual señala que es la auditoría forense una herramienta que aporta un gran valor en los estrados judiciales, y/o a nivel administrativo acerca de las pruebas necesarias y suficientes ante el cometimiento de un ilícito, por un lado y desde otra óptica se convierte un derrotero en la conformación de un sistema de control interno, que permite la prevención de actuaciones que van en contravía a la ley. No obstante, dicho esto también se puede observar que algunas empresas, utilizan técnicas de auditoría forense sin saberlo, al implementar técnicas de investigación de delitos. Concluye que la auditoría forense no es otra cosa que la implementación de técnicas de investigación de delitos desde una óptica contable-financiera.

En el trabajo de investigación La Auditoría Forense: Proceso y Características (2018) Puche y Velasco, se resalta la auditoría puesto que proporciona mecanismos para poner en evidencia actos delictivos o de corrupción, que aquejan no solamente al erario, sino también al capital privado. Por otra parte, permite conocer los procedimientos, técnicas, etapas y metodología, para una correcta ejecución que conlleve a la detección de actos fraudulentos, lavados de activos, malversación de recursos, peculado, etc. El autor plantea la importancia de contar con un profesional idóneo para llevar a cabo las auditorías, no solamente desde el punto de vista contable-financiero, sino también desde el punto de vista ético, con una formación en valores, que permita una expresión coherente y objetivamente acertada en su informe técnico de auditoría.

Por su parte, Suárez, y Perea, en su documento Auditoría Forense como Herramienta en la Detección del Fraude Financiero (2018), plantea que la auditoría forense puede entenderse desde dos enfoques: detectivo y preventivo. El primero como una herramienta idónea en la detección del fraude, e igualmente, en proporcionar pruebas que permita evidenciar irrefutablemente el delito

cometido, y el segundo, muestra la auditoría forense como un medio a través del cual proporciona estrategias que permiten prevenir de forma certera los delitos. No existen normas que guíen la ciencia contable-financiera forense, es por ello, que depende de la experticia del profesional a cargo. La auditoría forense es de gran ayuda a los sistemas de control interno, ya que aporta lineamientos que permiten identificar actividades ilícitas al interior de una organización, y dejar al descubierto a sus actores.

Gutiérrez y Silva, en su trabajo *El Papel de la Auditoría Forense en el Caso de Corrupción Administrativa: Agro Ingreso Seguro (AIS)* concluyen que, las herramientas de la auditoría forense son fundamentales en los casos de investigación, porque permite a las entidades que vigilan y controlan como la Procuraduría General de la Nación desarrollar una auditoría ordenada y confiable, en donde cada detalle fue estudiado minuciosamente sin perder de vista el entorno global del programa Agro Ingreso Seguro; en este caso evidencio situaciones fraudulentas desde la planeación hasta la ejecución final de la auditoría; cada fase requirió la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría que permitieron reconstruir los actos con los que se llevó a cabo la perpetración del fraude. Por tanto, es importante que todos los tipos de organizaciones implementen un sistema de control interno y de vigilancia por medio de la auditoría forense que está a la vanguardia en todos los sistemas de gestión ofreciendo dinamismo contra la delincuencia.

Ahora bien, en el documento *Relación entre el SARLAFT como mecanismo de Control y la auditoría forense (2019)*, por Hidalgo y Cabana, se describe la auditoría forense como una herramienta de investigación de fraudes, evasión de impuestos, enriquecimiento ilícito, actos delictivos que buscan romper o evadir las normas y leyes, provee pruebas. A su vez es un medio de prevención y control en todos los actos que pueden suceder dentro o fuera de la ley o que estén

en desacuerdo con ella, que afecten directa o indirectamente a terceros o empresas y evitan el desfaldo de activos y los fraudes corporativos.

En esta investigación los autores proponen que la auditoría forense usa diferentes técnicas de investigación, las cuales están combinadas con la contabilidad, cuya finalidad es obtener evidencias que puedan ser llevadas ante un juez como prueba de tipo penal, por tanto, se encarga de revelar, divulgar y atestar sobre los delitos y fraudes entre los que encontramos los conflictos de intereses, estados falsificados, desfaldos, reclamaciones fraudulentas, comisiones indebidas, lavado de dinero, entre otros. Los autores concluyen que la auditoría forense es importante e indispensable siempre que busque mitigar los diferentes riesgos a los que una organización del sector público o privado está expuesta, siendo las grandes empresas las entidades con mayor riesgo ante los diferentes fraudes, debido a que están inmersas en diferentes actividades de gran importancia para la sociedad a nivel nacional y algunas a nivel internacional.

Evidenciamos en la investigación de Rincón y Piracon (2020), que señalan La auditoría forense como instrumento de apoyo al contador público, en la prevención y detección del fraude corporativo, referente a la cual, aún no existe una regulación específica que determine un marco normativo de aplicación sobre la auditoría forense en Colombia, así entonces, auditores se apoyan en la regulación vigente sobre lineamientos de Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información, normas concordantes y las leyes penales tipificadas en el CP, (Ley 599 de 2000), que sancionan conductas fraudulentas y el CPP (Ley 906 de 2004) que dictan los lineamientos a seguir para realizar la recolección de evidencias, las cuales posteriormente son utilizadas como material probatorio en casos de comprobación de fraudes financieros.

En el estudio citado anteriormente, se distingue la falta de control por parte del área administrativa y contable en las actividades cotidianas que presenta situaciones por actores como empleados o personas externas que permite la consecución de fraudes. Del mismo modo, se analiza el caso Interbolsa Holding S.A. en el cual se plantea la responsabilidad del contador y el revisor fiscal en la manifestación del fraude dando paso a cometer actos ilícitos, debido a la falta de independencia mental, subordinación y ética, defraudando la confianza de los inversionistas y desprestigiando la profesión del Contador, más aún cuando su licencia profesional fuera suspendida.

## **MARCO REFERENCIAL**

### **Marco Conceptual**

El marco conceptual permitirá al lector conocer los conceptos básicos para entender el tema objeto de esta investigación. Partiremos, de desarrollar nociones y/o conceptos, para mostrar la importancia de la auditoría forense en las organizaciones y la sociedad misma. En virtud de lo antes señalado, el marco conceptual sobre el tema de investigación se desarrolla a partir de una búsqueda bibliográfica en sentido amplio y reciente. Ello implica, que se fundamentará en desarrollar de manera breve y sucinta, aquellas palabras que no se van a demarcar pero que, dentro del contexto del documento, son de importancia. De manera más específica, conduce al entendimiento del documento en su literalidad, ya que propone nuevas perspectivas a considerarse, y al mismo tiempo, ayuda a interpretar el objeto de estudio.

A continuación, mencionaremos algunos términos fundamentales:



**Delito:** es un conjunto de comportamientos que, de forma voluntaria o por imprudencia dan lugar a un hecho ilícito, lo cual resulta contrario a la ley, es decir, es una conducta típica, antijurídica y culpable. “Es todo acto humano voluntario que se adecua al presupuesto jurídico de una ley penal” (Machicado, 2010, pág. 3).

**Pena:** es la consecuencia jurídica de un delito, la cual se subdivide en principales (pena y multa), sustitutivas (prisión domiciliaria y arresto provisional) y accesorias (privación de residir en ciertos lugares, privación para el ejercicio de derechos y funciones públicas, pérdida de empleo y cargo público, inhabilidad para ejercer cualquier tipo de actividad, sea industria, comercio, arte, profesión u oficio, y expulsión del territorio nacional de extranjeros).

**Tipo penal:** es aquel supuesto de acciones u omisiones que se consideran como delito, de naturaleza descriptivo, el cual tiene como función corregir la conducta humana que tiene que estar compilada en la Ley.

**Evidencia:** permite inferir inequívocamente un mínimo de pruebas determinantes en la acción judicial para lograr que el operador obtenga certeza del delito, a su vez, son plasmadas en sentencias. Moncayo (2018), señala que la evidencia en auditoría:

Se considera como información utilizada para diseñar y aplicar procedimientos como herramienta para alcanzar conclusiones razonables en las que basa su opinión profesional, incluye información contenida en los registros contables, información utilizada para diseñar y aplicar procedimientos como herramienta para alcanzar conclusiones razonables

**Dictamen:** según el pronunciamiento 6 del Concejo Técnico de la Contaduría Pública, es una opinión sobre el resultado de un examen de estados financieros, en caso de no presentar limitantes o salvedades se le conoce como dictamen limpio.

**Hallazgos:** son todos aquellos descubrimientos en desarrollo de actos de investigación en donde se encuentra elementos materiales probatorios o evidencias físicas.

**Grafología:** es el estudio de la escritura para determinar características de la personalidad y el carácter de esta.

**Dactiloscopia:** método de identificación por medio de huellas dactilares.

**Subfacturación:** se entiende por subfacturación declarar una mercancía por un valor inferior al de su transacción, con la finalidad de disminuir su base gravable y así evitar impuestos de aduana o de IVA. Para Muriel y Acosta la subfacturación es la “Acción de declarar en la factura correspondiente un precio de compraventa inferior al efectivamente pagado en la transacción”. (Muriel y Acosta, 2020, pág. 145).

**Sobrefacturación:** es la declaración de mercancía por un valor superior al de su transacción. Para Muriel y Acosta la sobrefacturación es la “Acción de declarar en la factura correspondiente un precio de compraventa superior al precio real pagado en la transacción”. (Muriel y Acosta, 2020, pág. 145).

**Extinción de dominio:** es un proceso judicial que busca garantizar que el Estado reclame bienes que fueron obtenidos con recursos de origen o procedencia ilícita, es decir, con destinación contraria a la Ley. La extinción de dominio forma parte de decisiones adoptadas por el ejecutivo para combatir la corrupción y el fraude a través de una política criminal que busca complementar

el conjunto de medidas institucionales para prevenir los hechos delictuosos que buscan el enriquecimiento ilegal y lavado de activos.

**Prebenda:** son aquellos pagos que tienen por finalidad satisfacer intereses personales, individuales y colectivos, para obtener ventajas y/o beneficios. El Diccionario Enciclopédica Larousse<sup>1</sup>, la define como un “beneficio obtenido por mérito, un cargo o por amiguismo”.

**Responsabilidad Social:** es aquella conducta llevada a cabo por personas naturales que conduce al reproche de la sociedad. Igualmente, la responsabilidad social también comporta el buen actuar legal y ético de los ciudadanos. Arévalo, Baratta, Balcázar y Monsalve (2019), definen la responsabilidad social como “la carga, compromiso u obligación que los miembros de una sociedad –ya sea como individuos o como miembros de algún grupo– tienen tanto entre sí como para la sociedad en su conjunto”. (Pág. 74).

**Responsabilidad civil:** es aquella que causa daños y perjuicios y obliga a los actores a resarcir los daños. Para Arévalo, Baratta, Balcázar y Monsalve (2019), la responsabilidad civil “implica resarcir económicamente el daño causado por la actuación culposa o dolosa de su autor, por daños y perjuicios; se debe resarcir el daño emergente como el lucro cesante que significa la renta que dejó de percibir como consecuencia del hecho o daño”. (pág. 75)

**Responsabilidad penal:** es aquella que enfrentan las personas naturales como consecuencia de cometer un hecho antijurídico que lesiona, menoscaba o afecta de forma grave bienes jurídicos legalmente protegidos. Arévalo, Baratta, Balcázar y Monsalve (2019) citando a

---

<sup>1</sup> Prebenda. (n.d.) *Diccionario Enciclopédico Vox 1*. (2009). Retrieved November 18 2020 from <https://es.thefreedictionary.com/prebenda>

Cuervo, Torres y Ruiz, señalan que la responsabilidad penal es “la sujeción (impuesta por derecho penal) al deber de afrontar las consecuencias que impone la ley, cuando una persona vulnera un deber de conducta”. (pág. 75)

**Responsabilidad Tributaria:** trata de las obligaciones ante las entidades estatales que tienen una persona natural o jurídica, originadas por un hecho económico, esta puede ser sustancial como el pago de impuestos y formales como la presentación de declaraciones e información, actualización del RUT, entre otras.

**Velo Corporativo:** aquella protección patrimonial que tienen las sociedades frente a sus intereses y que solo puede ser levantada por orden judicial ante actuaciones que impliquen el uso de la sociedad frente a fraudes, corrupción o en perjuicio de terceros, en las cuales los socios de la sociedad mercantil son responsables solidarios. La Superintendencia de Sociedades, define el velo corporativo según la doctrina y la jurisprudencia como:

Una medida indispensable para evitar que, tras la figura de la persona jurídica societaria, se realicen conductas contrarias a derecho, y a los intereses de terceros, cuyos asociados y administradores que hubiere permitió o realizado los actos defraudatorios, responderán solidariamente por las obligaciones nacidas de los mismos y por los perjuicios que hayan causado a terceros. (Supersociedades, 2019)

**Sarlaft:** sigla cuyo significado obedece a Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo, su primer objetivo es prevenir el riesgo y evitar que recursos provenientes de actividades relacionadas con el lavado de activos y el terrorismo ingresen al sistema financiero, así mismo, controla, detecta y reporta operaciones que se hayan realizado o se pretendan hacer, aparentando legalidad.

**Lex artis:** ley del arte, es decir se refiere a la buena práctica o correcto actuar en las tareas ejecutadas por un profesional.

### **Marco Teórico**

A través de este capítulo, se puede identificar como el proyecto de investigación será abordado desde diferentes puntos de vista con respecto al tema tratado, con la finalidad de dar al lector una postura diferente que permita crear una hipótesis y plantar su propio análisis. Permitirá sentar bases de manera objetiva, y dar soporte conceptual y simultáneamente servir de guía y orientación.

Igualmente, se intenta comprender las distintas nociones de fraudes que conducen a cometer actos punibles tipificados y que son reprochados por el ordenamiento jurídico interno y rechazado por la sociedad, así como, identificar el papel que cumple la auditoría forense frente a hechos irregulares y las técnicas aplicadas por el auditor.

Por lo tanto, se resaltan los resultados de la Encuesta de Fraude en Colombia 2013, realizada por KPMG, en la cual se expresó que “casi 7 de cada 10 empresas que operan en Colombia han padecido cuando menos un fraude en los últimos doce meses”, causando costos estimados por crímenes económicos de \$ 3.600 millones de dólares que representan el 1% del Producto Interno Bruto (PIB) nacional, donde el 51% del daño económico fue causado por el fraude financiero. (KPMG en Colombia, 2013, pág. 10).

Asimismo, el estudio realizado por KPMG señalo que “la corrupción y el fraude no son un mal que ataca únicamente al sector público”, que igualmente se propaga en compañías del sector privado y continúa diciendo, en los casos en que se presentó la irregularidad; el “control interno

fue el medio principal por el que se detectó el evento, con un porcentaje del 60%, seguido de los mecanismos de denuncia con un 22%”. Con lo anterior, concluye el informe de KPMG, que el control interno y los mecanismos de denuncia son claves a la hora de prevenir y detectar eventos de fraude. (KPMG en Colombia, 2019, pág. 12)

Sin perjuicio de lo anterior, procedemos a mencionar que la auditoría proporciona el valor agregado a la sociedad, toda vez que, coadyuva a la obtención de pruebas y evidencias de tipo penal a la administración de justicia e igualmente, proporciona a las empresas métodos de prevención y detección de fraude mediante técnicas y herramientas de la disciplina forense, es decir, es una auditoría que se encamina bajo una conducta ética y normativa.

Para mayor entendimiento del tema objeto de esta investigación, procedemos a estudiar el fraude y sus tipologías utilizadas frente a hechos corporativos, evidenciando algunos delitos de mayor implicación en el sector.

**Fraude.** Son aquellas conductas inequívocamente encaminadas a obtener beneficios propios o para un tercero mediante acción de engaño o incitando a las personas a caer en el error, y como rasgo principal, es ejercida sin violencia. Por su parte, Zuluaga, Serna, y Bolaños (2020), definen el fraude como:

Un delito o error que cometen las personas dentro o fuera de una organización con el fin de obtener unos beneficios económicos, perjudicando a otras personas u organizaciones. Es cometido por cualquier individuo, ya sea de la parte administrativa o de cargos menores.

Hay que mencionar, además que el fraude, se refiere a:

Un acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal”. (Mendoza, 2009, pág. 228).

Por su parte, Toro y Ventura (2017), coinciden con la afirmación anterior, señalando que el término fraude “se refiere a un acto intencional por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceros, que da como resultado una exposición errónea de los estados financiero”. (pág. 62)

Más aun, Flórez, citado por Guillen y Domínguez (2018) expresa que:

Para comprender el Fraude se requieren tener en cuenta dos aspectos esenciales; el primero es que el fraude es típicamente un delito de engaño, y como tal, deliberado, intencionado, y en eso radica la diferencia fundamental con el error, la intención reflexionada del sujeto de inducir al engaño, para lograr un beneficio indebido para sí mismo o para un tercero. (pág. 78).

Por su parte, Grisanti (2016), menciona que una parte importante de llegar a consumarse el fraude es a través del error; y este lo califica como:

Una equivocación, un mal cálculo, un descuido, una inexactitud u omisión, pero que al estar presente la intencionalidad, ya dejaría de ser un error. Cuando existe intencionalidad hay irregularidades, y por lo tanto fraude, indicándose a este respecto en las Normas y Procedimientos de auditoría interna n° 3 (2011), que el fraude abarca una gama completa de irregularidades y actos ilegales, caracterizada por un engaño intencionado, el cual puede ser perpetrado en beneficio o en detrimento de la

organización, así como ser efectuado tanto por personas de fuera como de dentro de la misma. (pág. 3).

Lo citado anteriormente, quiere decir que debe haber una correlación entre el hecho cometido y el beneficio obtenido, el cual, implica que dicha conducta contraria a la ley debe estar tipificada en el ordenamiento jurídico como una conducta punible para minimizar riesgos. Del mismo modo, implica una actuación dinámica del legislador, toda vez que, ante nuevas formas de fraude, debe incorporarse y tipificarse como un delito nuevo y reprochable como una conducta prohibida, ilícita e ilegal.

Considerando, que el fraude se fundamenta principalmente en intereses personales de índole económico, no podemos dejar de lado que en el fraude se involucra la ética y los principios de la persona que lo comete, sin olvidar “que fraude es el resultado de acciones y pensamientos humanos”. (Rincón y Piracon, 2020, pág. 66).

En consecuencia, las acciones fraudulentas están fundadas en motivaciones y situaciones que conllevan a que el personal de las organizaciones incurra y participe en estos tipos de hechos. Es por ello, que no podemos desconocer, la Teoría de Donal Cressey en 1961, conocida como el triángulo del fraude, en donde señala que para que se presente el fraude, debe darse tres factores: presión, oportunidad y racionalización.

Cuando nos referimos a la presión, hacemos referencia a que el defraudador, comúnmente funda su actuar en una necesidad económica, familiar o personal, por consiguiente, en lo que refiere a la oportunidad, data básicamente en la posición en la que se encuentra el sujeto, considerando esta como una situación ideal para su actuar delictivo, generalmente por que goza de una posición de confianza dentro de la organización que le hace pensar que no será sorprendido;



finalmente, con respecto a la racionalización, se trata de la justificación psicológica que necesita la persona que comete fraude para no sentirse como un criminal, muchas veces justificando su actuar en situaciones de su entorno laboral, como salario, condiciones laborales, entre otras.

Por su parte, la teoría del diamante del fraude propone un nuevo elemento a la teoría de Donal Cressey, el cual se refiere a la capacidad, es decir que, aunque es necesaria la presencia de los otros tres elementos, se requiere de la capacidad y conocimiento para cometer el hecho de fraude.

También, Callejas, citando a Wolfe y Hermanson, afirma que esta teoría sostiene:

(...) el defraudador puede sentir presión, racionalizar la situación y tener la oportunidad, pero si no tiene capacidad para hacerlo, no podrá llevarlo a cabo. Señalan además que el fraude no puede ocultarse exitosamente a menos que el estafador tenga capacidad: rasgos y habilidades personales que juegan un papel importante para cometer el delito. (Callejas, 2014, pág. 24)

De manera que, estas teorías del fraude lo que pretenden demostrar es cómo se comportan y desarrollan las acciones fraudulentas, y así, poder determinar el perfil del sujeto defraudador, y bajo estas premisas, la figura de la auditoría forense utilizando sus técnicas y herramientas, permiten vislumbrar irregularidades y evitar la consumación de un delito, toda vez que, es importante conocer inicio y motivación para determinar acciones que minimicen el riesgo, determinando sus consecuencias.

Al respecto, el informe de KPMG (2019), señala los tipos de fraude que más se presentaron en las empresas en Colombia en este periodo, los cuales son:

- Malversación de activos – robo de dinero (35 %).
- Malversación de activos – pérdida/daño de inventario (16 %).
- Corrupción – soborno (15 %).
- Fraude financiero – manipulación de flujo de caja (5 %).
- Fraude financiero – reconocimiento fraudulento de ingresos-egresos (5 %).

En este sentido, tal como ha sido mencionado, para evitar este flagelo, es necesario realizar o incorporar controles que ayuden a minimizar el riesgo o amenazas en las empresas. Es así como, en el escenario empresarial se consideran varios tipos de fraude, pero mencionaremos los más frecuentes en el sector privado, toda vez que, son estos el objeto de estudio con el fin de vislumbrar los fraudes de incidencia directa en los que pueda estar inmerso el contador público, en sus diferentes campos de acción, los cuales trataremos desde la clasificación de corrupción, malversación de activos y delitos financieros.

**Corrupción:** Teniendo en cuenta el diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup> (RAE) corrupción es “acción y efecto de corromper, alteración en un libro o escrito, vicios o abusos introducidos en cosas no materiales”, entiéndase como costumbres, alterar algo, dañar, sobornar, estropear, pervertir. Dentro de la auditoría forense se puede entender como:

Los comportamientos llevados a cabo por una persona o por un grupo de personas, que se consideran como transgresores de las normas sociales. El hecho de que exista variabilidad dentro de las normas sociales hace que la calificación de un concepto como corrupto dependa y esté ligada al momento histórico y social como al sistema de valores vigente. (Rozas, 2009, pág. 71)

---

<sup>2</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.<sup>a</sup> ed., [versión 23.3 en línea]. <https://dle.rae.es>. Consultado el día 11 noviembre de 2020.

A lo largo de la historia, la corrupción ha sido un pilar negro y oscuro en la sociedad y Colombia no es la excepción. Al abordar el tema en nuestro ordenamiento, encontramos que la corrupción ha permeado las instituciones públicas y privadas, generando como consecuencia, el enriquecimiento ilegal por intereses particulares y la afectación a la economía del país. Etimológicamente se reconoce la naturaleza de la corrupción, como un cambio esencial repentino para tomar decisiones, y así obtener beneficio para sí o un tercero.

Así entonces, la corrupción es la práctica que consiste en abusar del poder conferido, de funciones o medios, con lo cual se busca obtener un provecho económico o de otra índole, conllevando ineludiblemente a un detrimento patrimonial. Por tanto, la corrupción es considerada un fenómeno social; entendida esta como el desconocimiento, y menoscabo de los hechos que afectan a los asociados, motivado por intereses económicos de terceros. El Monitor Ciudadano de la Corrupción, la define así:

La corrupción en Colombia es un fenómeno estructural y sistémico que está presente en la gestión pública nacional, municipal y departamental. Los actores que intervienen, en su mayoría representan al Estado y a los gobiernos, pero también se ven involucrados representantes del sector privado y miembros de organizaciones ciudadanas, así como en muchos casos, actores propios del conflicto armado y de las economías ilegales. (Monitor Ciudadano de la Corrupción, 2019, pág. 73).

En este contexto, cuando hablamos de corrupción, nos referimos al mal uso del poder en las relaciones privadas o públicas. Cuando indicamos a nivel público, lo definimos como aquellas malas prácticas o comportamientos, derivados de las funciones de los servidores públicos y como consecuencia de ello obtienen beneficios para sí mismos o para terceras personas y, por otro lado,

cuando nos referimos al sector privado, hacemos alusión a aquellas conductas ilegales derivadas de los administradores, colaboradores, asesores, etc., que llevan al detrimento patrimonial de las sociedades.

Por otra parte, en la Encuesta de Fraude en Colombia 2013 realizada por la revista KPMG, hace alusión que la corrupción:

Se refiere a pagos ilegales realizados a servidores públicos o funcionarios de compañías privadas para obtener o retener algún contrato o cualquier otro beneficio personal o para un tercero; entendiendo por pago ilegal tanto sobornos en dinero como en cualquier otra forma, como regalos, viajes, favores, etcétera. (pág. 13)

Es así, que la corrupción representa un grave impedimento para el desarrollo sostenible del país. La corrupción, no solo se limita a la desviación de recursos, sino al enriquecimiento ilegal lo cual evidentemente, no solo debilita el Estado Social de Derecho, sino que destruye la confianza en el gobierno y en las organizaciones. Es por ello, que el legislador constituyó esta conducta como reprochable y punible en nuestro ordenamiento jurídico como un delito contra el patrimonio e interés público.

La Corporación el Observatorio Monitor ciudadano de la corrupción (2019), realizando una investigación y seguimiento del fenómeno de la corrupción en nuestro país expide un informe anual, donde se denomina Radiografía de los hechos de corrupción en Colombia 2016-2018. El análisis deja como resultado “hechos de corrupción administrativa (73%), corrupción privada (9%) y corrupción judicial (7%)”. (pág. 11).

Los resultados demuestran que los hechos de corrupción, no solo se concentran en las grandes ciudades, sino que cabe resaltar, que la mayoría de los casos se presenta en un alto

porcentaje en municipios de gran densidad poblacional; lo que refleja un alto grado de permisividad y ausencia de mecanismos de control interno, principalmente se notan en cargos que cuentan con capacidad gerencial y competencias relacionadas con el manejo presupuestal.

Referente a la corrupción privada, puede verse reflejado a través de malos manejos administrativos engañosos e ilegales, impedimentos a la libre competencia, exceso de los costos en la celebración de contratos, lavado de activos, contrabando, evasión de impuestos, incumplimiento de acuerdos, entre otras.

Los hechos de corrupción afectan derechos económicos, sociales y que están íntimamente ligados con derechos fundamentales. En consecuencia, el reto principal es combatir la corrupción desde los distintos actores de la sociedad; siendo estos el Estado y la sociedad misma. El primero hace alusión, que a través del poder ejecutivo debe cumplir con los compromisos ratificados internacionalmente, implementando programas efectivos de vigilancia y control que permitan la erradicación de la corrupción en el sector público y privado; y el segundo hace mención, que las empresas capaciten al personal para actuar con ética y que conozcan las consecuencias jurídicas de las malas prácticas, e implementen herramientas periódicas que ayuden a visibilizar las amenazas de corrupción y fraude.

Teniendo en cuenta que la lista de hechos de corrupción es muy extensa, conviene señalar que la auditoría forense debe estar encaminada a prevenir, más que a la investigación de actos corruptos en el sector privado. Siendo así, recae sobre los profesionales con formación de contador público, la responsabilidad de aportar los documentos fiscales y tributarios cuando evidencie hechos delictivos, presentando las pruebas no solo a los socios y accionistas, sino a las entidades

de control y vigilancia que la soliciten, en aras de prevenir una afectación mayor de gran impacto que afecta no solo a la administración, sino a los accionistas e incluso al mismo Estado.

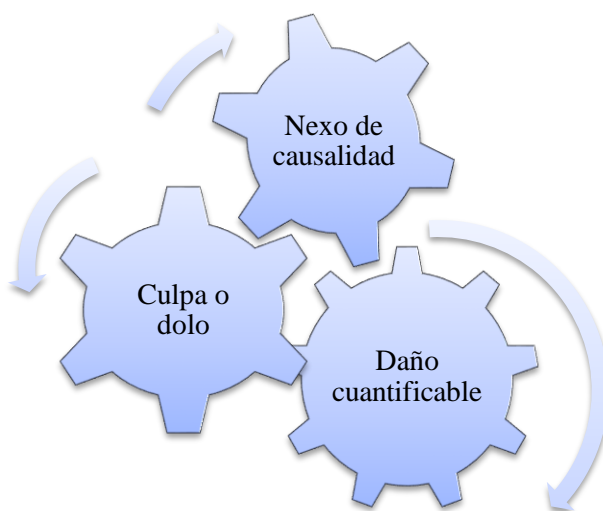
Por su parte, Rodríguez y Valderrama, definen la corrupción privada como:

Aquella desviación del poder de decisión, en beneficio de los administradores, empleados o personas cercanas a ellos, en detrimento de los intereses privados y colectivos de la empresa y de las reglas que amparan el sistema de libre competencia”.

(Rodríguez y Valderrama, 2015, pág. 177).

Adicionalmente, se puede considerar que el delito de corrupción privada, para que se configure se deben presentar los elementos que se aprecian en la siguiente grafica:

*Grafica No. 1. Elementos del delito*



Fuente: Elaboración propia a partir del Art. 205A del CP

En concordancia, la corrupción privada se puede presentar de distintas maneras, evidenciándose como desviación de fondos, sobornos, coimas, dadivas, pagos fraudulentos,

apropiación de bienes, entre otras, generando un daño al patrimonio y a las acciones o activos de los socios o accionistas.

Algunas de las formas más comunes de evidenciar la corrupción dentro de las organizaciones son:

*Conflicto de intereses.* Es una situación causada por el enfrentamiento, entre las competencias de decisión que tiene una persona y sus intereses privados, los cuales afectan la objetividad de la decisión tomada, el conflicto de intereses está presente en la mayoría de las decisiones humanas, y conlleva a la pérdida de la confianza.

Por otra parte, los conflictos de intereses son problemas éticos los cuales se deben tratar desde el punto legal teniendo en cuenta la ética aplicada en las profesiones y organizaciones. Se debe agregar que,

(...) un conflicto de intereses tiene lugar en cualquier situación en que un interés interfiere o puede interferir con la capacidad de una persona, organización o institución para actuar de acuerdo con el interés de otra parte, siempre que aquella persona, organización o institución tenga una obligación (legal, convencional, fiduciaria o ética) de actuar de acuerdo con el interés de la otra parte. (Zaldivar, 2010, pág. 24).

Simultáneamente, otra forma de conflicto de interés es el *favoritismo*; la Real Academia española<sup>3</sup> RAE la define como aquella “Preferencia dada al favor sobre el mérito o la equidad, especialmente cuando aquella es

---

<sup>3</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.<sup>a</sup> ed., [versión 23.3 en línea]. <https://dle.rae.es>. Consultado el día 01 noviembre de 2020.

habitual o predominante”. De lo anterior, podemos manifestar que el favoritismo implica bajo la figura de abuso de poder favorecer a amigos, familiares o su círculo cercano generalmente en casos de contratación, lo que va en contravía con los reglamentos de la mayoría de las empresas por ser una prohibición, impedimento, incompatibilidad; ello fundado en un incumplimiento de las normas.

*Soborno (coima y dádivas).* El soborno es toda conducta dirigida a obtener provecho para sí o para terceros a través de incentivos, recompensas de manera ilegal en el ejercicio de las funciones de las organizaciones. Este flagelo puede presentarse en todas las escalas de jerarquía de la empresa, pero a menudo se evidencia en altos cargos directivos implicando la contribución de terceros. Para Rincón y Piracon (2020) “el soborno puede presentarse cuando existen intereses particulares entre las partes que pactan el soborno incurriendo en un hecho de fraude”. (pág. 60)

Por otra parte, el termino coima es usualmente utilizado como sinónimo de soborno, entiéndase este, como algo que se ofrece por intercambio de favores. En efecto, el diccionario de la Real Academia Española<sup>4</sup> define la coima como “soborno (dádiva con que se soborna)”. Lo anteriormente expuesto, nos indica que la noción de coima muchas veces se refiere a una entrega ilegal de suma de dinero por el intercambio de un favor o un beneficio.

A su vez, de acuerdo con la Real Academia Española<sup>5</sup> la etimología de dádiva significa una “acción de dar gratuitamente, cosa que se da gratuitamente, intentar o pretender cohecho o soborno”. Por tanto, la dádiva se traduce en un intercambio de favores a un tercero (regalos

---

<sup>4</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.<sup>a</sup> ed., [versión 23.3 en línea]. <https://dle.rae.es>. Consultado el 05 de noviembre de 2020.

<sup>5</sup> *Ibíd.*



en bienes muebles e inmuebles, incentivos, recompensas, promesas, prebendas, etc.), a diferencia con la coima, la dádiva no se realiza en un acto propio de su función. Es decir que ejerce sus funciones sin estar fundado o motivado; por tanto, no realiza actos por la obtención de una remuneración o pago.

La décima edición de la encuesta Barómetro Global de Corrupción, elaborado por la organización Transparency International correspondientes a América Latina y el Caribe, hizo una radiografía entre otros, del flagelo del soborno en Colombia y los resultados arrojaron un 20% de soborno, por haber pagado para obtener favores (pág. 16). Lo que evidencia que esta práctica lejos de parar se ha convertido en un hecho habitual.

*Corrupción privada.* Este tipo de delito se presenta en los cargos de la sociedad a nivel administrativo, directivo y gerencial, quienes realizan actos que afecten el patrimonio económico de los accionistas o socios. El delito de corrupción privada, generalmente se presenta cuando terceros tiene un interés particular y desean obtener un provecho.

Asimismo, el tipo penal es de resultado, toda vez que necesita que se ofrezca incentivos a los empleados, y este cause daño, perjuicio o detrimento a la sociedad.

***Malversación de Activos.*** Es el tipo de fraude que más se presenta en el sector privado, y es toda aquella práctica de extralimitación o exceso de funciones, dirigida a obtener un provecho económico mediante la desviación, sustracción, manipulación, falsificación, adulteración de los registros contables y/o financieros en el cual, puede verse involucrado personal interno y externo. Generalmente este tipo de fraude se presenta en la parte inferior y media de la jerarquía en las

empresas, aunque no se descarta la malversación de activos en la parte gerencial o de administración, que en su mayoría implica sumas significativas de dinero.

De acuerdo con lo planteado por Rozas (2009), “el termino de malversación de activos, por lo general, se utiliza para referirse al robo que involucra a empleados y otras personas dentro de la organización”. (pag.73).

Lo anterior expuesto, señala que la malversación de activos puede considerarse como un acto intencional y deliberado; entiéndase, como apropiación y uso indebido de dinero, desvío de fondos en efectivo y desembolsos fraudulentos, y de distintas formas, manipulación de contratos respecto a alguna clausula, uso indebido de la información confidencial, emisión de crédito y facturas ficticias, pagos ficticios o inflados, alteración de registros y transacciones inusuales, ocultar pérdidas económicas, entre otras.

Igualmente, implica la apropiación de inventarios y hurtos de diferentes categorías que involucran activos de una organización, en muchos casos no son materiales, para la administración, pero para el auditor sí, puesto que estos están relacionados directamente con la situación financiera de la organización. Es por ello, que el rol del auditor forense es asegurarse que los estados financieros de las empresas sean una copia fidedigna de los hechos económicos, que estén libres de errores y vislumbren todos los hallazgos que permitan inferir y dar cuenta que estamos ante fraude por malversación de activos y así poder informar a la administración y directivos, con el fin de que se tomen medidas al respecto para reducir el riesgo o amenaza, salvaguardando así sus intereses propios.

En consecuencia, en las organizaciones la forma más común de evidenciar estos hechos es de las siguientes maneras:

*Abuso de confianza.* Afecta al patrimonio económico, y es aquella conducta en donde se presenta la apropiación o provecho propio o de un tercero de una cosa o mueble ajeno que ha sido confiado por el propietario mediante un título no traslativo de dominio. Así entonces, el abuso de confianza se constituye mediante la violación de la confianza depositada por el propietario del bien, apoderándose de un mueble ajeno confiado de manera transitoria, y no permanente, sin otorgársele el dominio y en donde el victimario no restituye el bien con el fin de lucrarse para sí mismo, o para otro sujeto.

En consecuencia, el delito es de ejecución instantánea y de resultado, la primera se refiere a que se inicia, realiza y se consuma con la mera actividad de incorporar la cosa mueble al patrimonio del victimario y negarse a restituir el bien mueble, y la segunda, necesita que se presente un resultado, por consiguiente, que la conducta inequívoca se apodere de una cosa mueble sin el consentimiento de la víctima.

*Hurto.* El tipo penal del hurto es un delito de resultado, toda vez que, se consuma con apoderarse de una cosa y disponer de ella. Hace referencia al apoderamiento de un bien ajeno, con la finalidad de obtener provecho propio o para un tercero, la cual es otorgada según la cuantía del elemento.

Teniendo en cuenta la gravedad de los hechos, tiene una variación, que conlleva a considerarse como hurto calificado, conociéndose como una conducta en la que además de apropiarse de las cosas muebles ajenas, el victimario incurre en otro tipo de bien jurídico, es decir, causa otros daños conexos, como, por ejemplo, ejercida con violencia, aprovechándose de las

condiciones de la víctima o colocándola en condiciones de inferioridad o de indefensión, engaño, etc.

*Administrador desleal.* Es aquella conducta en donde el administrador de la sociedad obtiene un beneficio propio o para un tercero, extralimitando las funciones propias de su cargo o disponiendo fraudulentamente de los bienes de la sociedad. Este tipo penal para que se configure se requiere un sujeto activo calificado, es decir, que el injusto penal sea cometido por los socios, los administradores, los directivos, los asesores, entre otros, que atente y cause un daño patrimonial a la sociedad mercantil.

En consecuencia, la conducta del delito de administración desleal es reprochable siempre que la conducta tenga por finalidad disponer de forma fraudulenta o contraer obligaciones a cargo de la empresa para causar un perjuicio económico a un patrimonio ajeno no estando autorizado. Así entonces, la conducta tipificada es el uso indebido de los bienes de la sociedad, la apropiación de dineros sin autorización o habiendo autorización se extralimite o abuse de sus funciones y cause un perjuicio cuantificable económicamente a los socios y/o accionistas de una sociedad mercantil, como, por ejemplo cuando se sustrae dinero, pero no se reporta en la contabilidad, o se sustrae dineros para fines personales y se reporte como un egreso por servicios que no son reales o nunca se prestaron, entre muchos otros ejemplos. Esto supone que se pueda imputar dos tipos penales distintos como la falsedad, que se configura con la presentación de documentos falsos, y por la apropiación, se configura el delito de administración desleal, con la aclaración, que en Colombia el condenado será juzgado por el delito más grave cometido.

Aunque no es fácil la diferenciación con otros tipos penales no se debe confundir con el delito de abuso de confianza, que depende de la indebida apropiación y de la existencia de un título

no traslativo de dominio, es decir, que implique la incorporación del bien mueble en el patrimonio del autor o de un tercero sin ánimo de restituir. Igualmente, no se debe confundir con el delito de hurto agravado a la confianza depositada, que se presenta por la sustracción de bienes o dineros de la empresa, o la indebida apropiación por parte de un empleado que dentro de sus funciones no tiene ningún tipo de vínculo con el bien.

El tipo penal de administración desleal se refiere solo a administradores<sup>6</sup>, directivos o empleados de sociedades<sup>7</sup>. La administración desleal, no solo se trata de un abuso o extralimitación de funciones cuando se dispone de recursos no estando autorizado, o de no solicitar la autorización para disponer de ellos, sino, que queda igualmente contemplados actos autorizados, que por lex Artis, implica que el administrador no tenía el deber de actuar y generar riesgos y pérdidas económicos a la empresa.

Es importante señalar, que las responsabilidades de los administradores de disponer correctamente devienen de sus funciones para lo cual fue contratado y el deber de fidelidad del

---

<sup>6</sup> Entiéndase por administradores en quienes recae la dirección y representación de la persona jurídica en virtud del artículo 22 de la ley 222 de 1995. Administradores: “Son administradores, el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detentan esas funciones”.

Es de manifestar que los empleados no son administradores, toda vez que, no ejercen funciones de gestión ni representación de la Empresa o sociedad mercantil, salvo que actúen como administradores de hecho o que los respectivos estatutos o el contrato que los vincula a la sociedad les otorgue dichas facultades.

<sup>7</sup> Entiéndase por sociedades las compiladas en el código de comercio (Decreto 410 de 1971) y la incorporada por la Ley 1258 de 2008, Sociedades De Acciones Simplificadas (SAS). Así entonces, se excluyen otros tipos de personas jurídicas, como las cooperativas, asociaciones, fundaciones y otras formas especiales de administración de bienes como los, los mandatos de administración, contratos fiduciarios, las propiedades horizontales, entre otras, distintas a las sociedades mercantiles.

administrador (administradores, directivos o asesor) frente a la sociedad en virtud de lo contemplado en la Ley 222 de 1995 para las sociedades comerciales del Código de Comercio (CCo), por tanto, cuando se endilgue la responsabilidad en materia civil y penal, al administrador cuando por acción u omisión causa un perjuicio a la sociedad, a los socios o terceros con culpa o dolo, responderá solidariamente hasta con su patrimonio, en virtud del artículo 200 del CCo, modificado por el artículo 24 de la Ley 222 de 1995:

“Los administradores responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros. No estarán sujetos a dicha responsabilidad, quienes no hayan tenido conocimiento de la acción u omisión o hayan votado en contra, siempre y cuando no la ejecuten. En los casos de incumplimiento o extralimitación de sus funciones (...)”

Cabe aclarar, que, si nos encontramos ante un mal manejo de administración de patrimonio de carácter privado, se tipifica como delito de administración desleal, por el contrario, si la conducta atenta contra fondos de carácter público, la conducta punible se tipificará como delito de malversación, y ello, se distingue por la naturaleza del patrimonio.

***Delitos Financieros.*** Son aquellos bienes jurídicos que protegen a la administración pública de todo acto ilícito y que se encuentran tutelados por el legislador en el CP. Por su parte, Fonseca y Luna citando a Landrove, lo describe;

Como las conductas antijurídicas que lesionan el tráfico comercial, mercantil o estrictamente financiero, porque atacan directamente el interés social del orden público

económico, por ausencia de sumisión al deber propio de las sociedades mercantiles y el interés mismo del Estado. (Fonseca y Luna, 2015, pág. 45)

Por su parte, Rincón y Piracon, (2020) señalan que:

Este tipo de fraudes va relacionado con la ocurrencia del evento donde se presenta engaño en la información de impuestos, tasas y contribuciones que son realizadas con el ánimo de disminuir el valor o aumentar el saldo a favor en el pago de los tributos a los que allá lugar. (pág. 63)

Y continúa diciendo, que estas tipologías de fraude financiero son:

Actividades ilícitas que afectan de forma significativa el patrimonio tanto personal como corporativo, y se realizan en perjuicio de una entidad sea esta de carácter público o privado, generando afectaciones o daños a sus activos, capital social, o cualquier otro bien tangible e intangible propiedad de la compañía. (Rincón y Piracon, 2020, pág. 51)

Sin lugar a duda, los delitos financieros en su mayoría se presentan en un sentido amplio y con las distintas modalidades de fraude, como característica principal se puede mencionar que la finalidad de estos delitos es conseguir un provecho económico a través de maniobras ilícitas que pretenden burlar la administración pública y generalmente con el fin de lograr la evasión fiscal, todo aquello sin utilizar la violencia.

Así entonces, mencionaremos algunos delitos contra el orden económico y social, que se presentan en el sector corporativo, tipificados en el CP de la siguiente manera:

*Defraudación o Evasión Tributaria.* Es un delito que afecta al orden económico y social, mediante la cual se busca mantener un equilibrio económico, a través de la inclusión de información ficticia en los estados financieros, reportes inflados o alterados, entre otras. En consecuencia, el sujeto activo en este tipo penal es el concesionario, el representante legal, empresario o administrador legalmente autorizado para la explotación de la actividad económica propia; mientras que el sujeto pasivo es el Estado.

*Triangulación.* Sin duda, otra forma muy frecuente de evadir las contribuciones tributarias por parte de las empresas, son las denominadas sociedades offshore, las cuales se han constituido con el ánimo de ocultar capitales y evitar obligaciones fiscales en Colombia que son de obligatorio cumplimiento, llevados a cabo en paraísos fiscales. La mayoría de estas sociedades offshore, se constituyen en países donde no se encuentra reglamentada la tributación sobre la renta o si lo hay, los impuestos son más bajos que en Colombia, con la salvedad que esto puede ser legal, pero en muchos casos, las sociedades realizan operaciones evadiendo impuestos con la finalidad de esconder capitales en el exterior y enviar costos inventados a ese país, de manera que se logre bajar la carga tributaria en Colombia.

Particularmente, Bedoya, Escobar y Valencia (2015), señalan que las sociedades offshore;

Son constituidas para facilitar el desarrollo de operaciones en el exterior y la evasión fiscal, mediante la “intermediación simulada” de operaciones y lograr disminuir la carga tributaria que los inversionistas soportarían en su país de origen. Normalmente, los inversionistas a los que se hace referencia son dueños de otra empresa ubicada en un país con tributación ordinaria y, en ocasiones, son los mismos dueños de las sociedades offshore. (pág. 6)



Por consiguiente, las empresas utilizan la simulación de transacciones como fuente de engaño para hacer triangulaciones con operaciones comerciales, financieras, etc. Esta práctica ilegal busca por parte de las empresas offshore la evasión y defraudación tributaria y financiera. Según Rincón y Piracon, la triangulación;

Muestra las fases del proceso que puede tener una persona con la intención de realizar un acto fraudulento y que nacen de la facultad y motivación humana, de esta forma se habla del fraude que puede ser perpetrado por parte de los mismos funcionarios de la organización. Por eso es importante que se realicen controles, definición de perfiles de cargos y se establezca el alcance y orden jerárquico en la compañía, evitando que por parte de los funcionarios se presente abuso de poder, abuso de confianza, administración desleal y prácticas erróneas, con el fin de realizar actos de fraude y recibir un beneficio propio. (Rincón y Piracon, 2020, pág. 66).

Finalmente, el fenómeno de la triangulación se puede presentar de dos formas; en primer lugar, puede darse cuando se declara un producto como originario de un país, para aprovechar las ventajas legales arancelarias, aduaneras de un producto por un trato preferencial por el convenio que existe entre ambos países; en segundo lugar, suele utilizar para trasgredir controles usando la subfacturación, sobrefacturación, lavado de activos, entre otras, para evadir o pagar menos impuestos.

Este delito está tipificado por la defraudación que incluye la omisión de ingresos, inclusión de costos y gastos inexistentes, reclamación créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes cuando superan los 250 salarios mínimos.

Por consiguiente, mediante esta modalidad, uno de los flagelos que se evidencia con más frecuencia es el lavado de activos. El delito de lavado de activos, lo que busca es dar legalidad a los recursos provenientes de actividades ilícitas. Este delito puede ser cometido por un sujeto activo indeterminado, lo que quiere decir, cualquier persona que actué dolosamente, adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes provenientes de actividades ilícitas, incurre en este delito.

El lavado de activos será punible cuando los recursos provengan de actividades ilícitas y más aún, cuando se hubiesen realizado, total o parcialmente, en el extranjero. En Colombia la entidad competente para adelantar investigaciones de estos delitos es la Fiscalía General de la Nación, pero, además, se creó la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF), una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que tiene como objetivo prevenir y detectar operaciones de lavado de activos en diferentes sectores de la economía nacional. Una vez la UIAF encuentre evidencias de recurso provenientes de lavados de activos, mediante proceso administrativo declara la extinción de dominio sobre bienes (muebles e inmuebles) en virtud de la Ley 1708 de 2014, cuyos bienes incautados serán administrados por la Sociedad de Activos Especiales (SAE).

*Omisión del Agente Recaudador o Retenedor.* Este delito afecta la Administración pública y obliga al contribuyente a recaudar tributos, lo cuales, deben ser transferidos al Estado, toda vez que, el contribuyente se comporta en mención a una función transitoria, encargado de recaudar tasas y contribuciones de dineros que le pertenecen al estado y simple hecho de no transferirlos, propiamente incurrirá en un delito penal, teniendo en cuenta que se está apropiando de dineros que no le corresponde.

*Omisión de Activos e Inclusión de Pasivos Inexistentes.* La acción penal opera cuando al contribuyente fiscalizado se le encuentre irregularidades, es decir, activos ocultos o pasivos simulados, los cuales para que se configure, debe ser un valor igual o superior a 7250 salarios mínimos legales mensuales, pero si los valores de omisión de activos o pasivos inexistentes no constituyen el valor mencionado anterior, no constituirá sanción penal. Ahora bien, la sanción se extingue cuando se corrige la declaración que presento equivocadamente, llevando el correspondiente pago de la renta líquida gravable dentro de los términos que dicte el Estatuto Tributario (E.T) para corregir las declaraciones tributarias y presentarlas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Será punible igualmente, cuando haya evasión, omisión o exclusión fiscal por parte del contribuyente, con el fin de liquidar un menor impuesto de renta, ganancia ocasional o un mayor saldo a favor. Toda esta política criminal en materia tributaria busca transparencia, y que no haya enriquecimiento ilícito, evasión fiscal, lavado de activos y, por el contrario, se presente con exactitud en la liquidación del impuesto por renta presuntiva y la renta por comparación patrimonial.

El delito comprende dos aristas; la omisión de activos y la inclusión de pasivos inexistentes, el primero, hace alusión cuando el contribuyente no declara algún activo a fin de ocultar parte de su patrimonio, toda vez que, la norma indica que en la declaración de renta se está obligado a declarar todos sus bienes, el segundo, se refiere a los pasivos reales que se deben declarar, es decir, declaran pasivos que no existen dando información inexacta, con la finalidad de disminuir su patrimonio líquido para determinar la renta liquidada gravable y esto a su vez, la renta presuntiva, lo que conlleva a deducciones ficticias. El delito se determinará conforme a las disposiciones del

Estatuto Tributario en cuanto a los activos, y respecto al pasivo, lo que el contribuyente haya declarado incorrectamente.

*Exportación o importación ficticia.* Este delito es un tipo penal con sujeto activo indeterminado. Es así como, el delito se constituye cuando se declara o presenta, con información falsa con fines de sobrefacturación o subfacturación, entre otros, para generar beneficios y prerrogativas legales como la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA). El tipo penal quebranta el orden social y económico, por el cual, el Estado o cualquier entidad que conceda en su nombre incentivos para este tipo de actividad económica, es titular de tal bien jurídico. Si quien simula la importación o exportación actúa sin mostrar intención de conseguir un beneficio ilegal proveniente de bienes del Estado, no se le podrá endilgar esta conducta punible.

*Falsedad en Documento Privado.* Este delito para que se constituya requiere y exige que el documento privado sirva como prueba, y sea puesto en tráfico jurídico. Es un tipo de delito mono-ofensivo, es decir, protege a un bien jurídico contra la fe pública. Igualmente es una conducta instantánea, que se agota con la alteración, falsificación y error. Este delito es particular, ya que no exige el engaño, es decir, que mediante actos o conductas no se cause un perjuicio; ni tampoco exige ánimo de lucro, sino que el delito de falsedad de documento privado se presenta el documento como auténtico para ser utilizado como prueba; y entiéndase esta, como aquel documento que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas.

Ahora bien, para entender lo anteriormente citado, debemos decir que el documento es todo aquello que se plasme y contenga información. El Código Penal, (Ley 599 de 2000) en disposiciones compiladas en el artículo 294, señala que el documento para efectos penales es “(...) toda expresión de persona conocida o conocible recogida por escrito o por cualquier medio

mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria”.

Debemos entender, que falsificar no solo es hacer simular documentos como auténticos, o presentar mediante documentos hechos irreales o presentar de alguna manera hechos que son acorde a la realidad, es decir, faltar a la verdad en el documento.

Del mismo modo, la Corte Constitucional<sup>8</sup> manifiesta sobre los documentos privados que “los documentos privados no gozan de presunción de autenticidad, existen casos como el de los estados financieros que gozan de una presunción de veracidad y de autenticidad de conformidad con lo previsto por el artículo 10° de la Ley 43 de 1990”.

Con fundamento en lo anteriormente referenciado, los documentos privados gozan de obligación para las partes que lo suscriban, ahora bien, si el documento falsificado no se usa como prueba, esa falsificación no será considerada perjudicial, por tanto, no es considerada delito, ya que no implica daño, detrimento o menoscabo. Suele ser muy frecuente en el sector privado en las empresas, sociedades y organizaciones que se presente reiteradas ocasiones en la que los contribuyentes utilizan documentos privados falsos para soportar pasivos ficticios incorrectos o adulterados, y, asimismo, justificar diferencias patrimoniales en favor del contribuyente, por tanto, la DIAN cuando ocurre estas irregularidades no solo requiere al contribuyente sino que pueden verse involucrados en un delito los representantes legales como trabajadores, asesores jurídicos, contadores, y aquellos que hacen participe de la comisión del delito.

---

<sup>8</sup> Corte Constitucional, sentencia C- 637 de 2009, septiembre 16 de 2009, Magistrado Ponente: Mauricio Gonzales Cuervo.

En otro orden, por jurisprudencia extendió los conceptos de falsedad ideológica y material para el documento privado, que en principio estaba determinada por el legislador para documentos públicos, el cual era solo reprochable a servidores públicos en la que solo se podía incurrir al transgredir un deber funcional. Entonces, la falsedad ideológica es aquel documento auténtico, pero que se considera que falta a la verdad en alguna parte de este, es decir, el documento en sí no es falso, sino que es auténtico, pero alguna parte del contenido de información es falsa, pasa a ser ideológicamente falso. La Corte Suprema de Justicia<sup>9</sup>, ha manifestado: El delito de falsedad en documento privado tiene dos connotaciones, una, producto de su alteración material, como puede ocurrir cuando alguien enmienda, tacha, borra, suprime o de cualquier manera altera su texto. La otra, la falsedad ideológica, tiene lugar cuando el particular consigna en el documento privado hechos o circunstancias ajenas a la realidad, es decir, cuando falta a su deber de verdad sobre un aspecto que comporta quebrantamiento de relaciones sociales con efectos jurídicos.

Para la Corte Constitucional<sup>10</sup>, mediante jurisprudencia ha señalado “la posibilidad de estructurar el delito de falsedad ideológica en documento privado siempre que el particular que incurra en la conducta tenga la obligación legal de decir la verdad”.

A su vez, la falsedad material de documento privado se presenta cuando existe una alteración del contenido de un documento en su literalidad (falsedad material propia), y cuando la alteración se presente a través de una enmienda, alteración, tacha, o supresión de cualquier parte del texto o cuando es elaborado íntegramente (falsedad material impropia). Misma posición que

---

<sup>9</sup> Sala Casación Penal. Corte Suprema De Justicia. Sentencia 23159 del 30 de abril de 2008. Proceso No 23159. Magistrada Ponente: María Del Rosario González De Lemos.

<sup>10</sup> Corte Constitucional, sentencia C- 637 de 2009, septiembre 16 de 2009, Magistrado Ponente: Mauricio Gonzales Cuervo.

comparte la Corte Constitucional<sup>11</sup> en Sentencia 637 de 2009 “Falsificar un documento, no es solo alterar su contenido material (falsedad material propia), o elaborarlo integralmente (falsedad material impropia)”. En consecuencia, la lesividad material de documento privado se presentará cuando se altere total o parcialmente el contenido del documento materialmente auténtico.

Podemos manifestar, sin lugar a equivocación que, por jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia Sala Penal como la Corte Constitucional, coinciden en mencionar que tanto la falsedad material como la falsedad ideológica de documentos privados conductas punibles en Colombia.

### **Auditoría Forense**

La auditoría financiera es un mecanismo de vigilancia y control que consiste en un examen detallado a los estados financieros de la empresa. Ahora bien, mediante una rama especializada denominada auditoría forense lo que pretende detectar fraudes financieros o corporativos tanto en el sector privado como el público. Partiendo del supuesto que, su objetivo es distinguir y pronunciar actos de corrupción o malversación de activos, que generen como consecuencia pérdidas patrimoniales, nos permitimos analizar las principales características con el fin de hallar fraudes corporativos, que resultan como consecuencia de malas prácticas contables y conllevan al deterioro económico.

Si bien, tal como se mencionó con anterioridad, la auditoría es el proceso mediante el cual se inspecciona y verifica las operaciones en una organización, con el fin de comprobar que los hechos y el objeto social están encaminados a los planeados de acuerdo con el objeto social de

---

<sup>11</sup> Ibidem.

cada organización y se están llevando de acuerdo con las normas contables, jurídicas y organizacionales. Sandoval (2012) señala la auditoría como el acto de:

Verificar que la información financiera, administrativa y operacional que genera una entidad es confiable veraz y oportuna, en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado; que se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Asimismo, significa evaluar la forma en que se administra y opera con el fin de aprovechar los recursos al máximo. (pág. 28)

Por otra parte, Valencia (2016) citando a López, define la auditoría como “un examen de los libros, registros, comprobantes y demás documentos que integran la contabilidad de una empresa, con objeto de determinar la exactitud integridad y situación que guarda; así como emitir un juicio acerca de ello”. (pág. 2). Lo anterior significa, que la auditoría forense no solo abarca realizar una investigación o juicio minucioso en el sector privado, sino también en lo público.

Ahora bien, la auditoría forense, es el tipo de auditoría contable y financiera que es utilizada para obtener evidencia del acontecimiento fraudulento o errores que conlleva muchas veces a inestabilidad de las organizaciones. Por medio de ésta la administración busca mejorar el ambiente de control y apoya la toma de decisiones, adicionalmente, permite confirmar evidencias y procedimientos legales. Además, Rozas Citando a Cano y Lugo (2009), afirma que la auditoría forense se trata de una rama;

(...) especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. Es en términos contables, la ciencia



que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico. (pág. 68,)

En primera medida, resulta importante precisar que la auditoría forense cada vez es más utilizada en las organizaciones para detectar el alto nivel de fraudes que se pueden presentar, siendo esta una disciplina que “se apoya en técnicas de investigación, auditoría y contabilidad” (Toro y Ventura, 2017)

La auditoría forense es un método de investigación en la prevención, detección de fraudes y delitos financieros en la búsqueda de hallazgos que permitan visibilizar actos delictivos. Según Ocampo, Trejos y Solarte, la auditoría forense “involucra por lo menos: análisis, cuantificación de pérdidas, investigaciones, recolección de evidencia, mediación, arbitramento y testimonio como un testigo experto”. (Ocampo, Trejos y Olarte, 2010, pág. 110

A su vez, Cano y Lugo, afirma que la auditoría forense es una disciplina especializada,

Porque no solamente prueba delitos, sino que también participa en la investigación de la corrupción administrativa, fiscal y pérdidas económicas que aumentan el deterioro del patrimonio público, facilitando el actuar de la justicia. Para lo cual se apoya en la contabilidad que es una ciencia que permite el registro de cuentas contables a fin de llevar un control de los hechos económicos proporcionando la facilidad a su interpretación los cuales se ven reflejados en los estados financieros. (Cano y Lugo, 2004, pág. 31).

**Objetivos de la auditoría forense.** De manera global, las NIA indican los objetivos globales del auditor, dentro de los cuales se establece garantizar la seguridad de la información financiera, que tiene como finalidad proporcionar confianza a los usuarios de esta, y a así poder minimizar riesgos propios de la actividad, disminuyendo la brecha de evidenciar errores materiales y de importancia relativa.

El objetivo principal de la auditoría forense es descubrir y prevenir fraudes mediante la investigación como medio para contrarrestar las irregularidades antes las deficiencias o ausencia de controles internos, basadas en información contable, financiera y administrativa que se conviertan en evidencia en materia penal.

Otro objetivo es disuadir las prácticas deshonestas que realizan tanto los representantes legales, gerentes, revisores fiscales y contadores, sumado a ello, el hecho de incumplir normas de ética profesional que recaen en los Auditores incurriendo en el delito de la falsedad ideológica que va en contra a su función y deberes.

Es importante señalar, que la auditoría forense es un medio para evitar la impunidad bajo la identificación de los delitos y la cuantificación del daño patrimonial sufrido por las empresas.

**El perfil del auditor forense.** En este apartado, se pretende enmarcar inicialmente los valores que debe presentar un auditor forense y su responsabilidad para proceder con integridad y objetividad, mostrando conocimiento en las normas éticas que rigen la profesión en Colombia; estas afectan directamente su reconocimiento al impactar el interés público y las responsabilidades sociales, en particular esto no salva del compromiso por la actualización de los conocimientos que como sabemos en Colombia varían con regularidad.

Por otra parte, Cepeda (1997), define el perfil de auditor forense e indica que es una pieza importante y que “el auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que junto con la evidencia obtenida pone a consideración del juez correspondiente para que dicte sentencia”. (pág. 92).

Adicional a esta característica, Bareño (2009), indica que la auditoría forense requiere en su campo de acción profesionales con competencias sólidas en contabilidad, tributación, técnicas de investigación, control interno, legislación penal, entre otras disciplinas de orden académico y funcional, así mismo, debe sumarse la capacidad de emplear la intuición, desarrollar un sentido suspicaz que le permita sospechar o indagar malas intenciones en las funciones de las personas que laboran en la empresa. (pág. 347).

Pardo y Ramírez (2016), citando a Fudim indican algunas habilidades sociales y personales del Auditor Forense que con aplomo se adhieren como garantía para una investigación competente; una mentalidad investigadora, comprensión de motivación que se refiere a la relación de evidencias con el conocimiento previo, hacer preguntas, realizar inferencias, habilidades de comunicación y mediación, habilidades analíticas y la adaptabilidad para nuevos escenarios que se puedan presentar.

Además, Arango (2012) manifiesta que “El auditor forense es un profesional valioso y altamente necesario en nuestra actual sociedad, es uno de los llamados a combatir la corrupción financiera, pública y privada.” (pág. 9).

***Campo de acción de la auditoría forense.*** La auditoría forense es ejercida por profesionales de la rama de la contaduría pública, que, dentro de sus funciones, no solo se centra en la investigación

criminal, sino que su campo de acción trasciende a procesos legales con empresas, entidades financieras, instituciones o entidades públicas, entre otras.

Los campos de aplicación en el sector privado en Colombia están divididos en 5 grupos, señalando aspectos generales, como se muestran en la siguiente gráfica:

*Grafica No.2. Campos de aplicación de la auditoría forense*



Fuente: Elaboración propia a partir de Castro (2020)

**Fases de la auditoría forense.** La metodología, investigación y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia se contextualiza a través de cuatro fases que

permiten mostrar resultados eficaces para el desarrollo del programa en caso de fraude, identificando los riesgos e indicadores, definición y tipificación del hecho. (Bohórquez, 2013)

Como se muestra en la gráfica 3.

*Grafica No. 3. Fases de la auditoría*



Fuente: Elaboración propia a partir de Castro, 2020

**Técnicas de Auditoría.** Son las herramientas que usa el auditor para elaborar sus investigaciones y a su vez recopilar las pruebas que usa para comprobar la información y de esta forma poder emitir una opinión profesional.

La combinación de varias técnicas nos lleva al procedimiento en auditoría. Dentro de las principales técnicas tenemos:

Tabla No. 1. Técnicas de Auditoria

<b>Técnica</b>	<b>Descripción</b>	<b>Instrumentos</b>	<b>Normatividad</b>
<b>Verificación Ocular</b>	Se utiliza para examinar cómo se documentan y mejoran los procesos, procedimientos, controles en la empresa.	La observación Comparación o Confrontación, revisión Selectiva (separa y clasifica los contenidos e identifica los anormales)	NIA 500 NIA 501
<b>Verificación Oral o Verbal</b>	Facilitan la obtención de información dentro y fuera de la organización.	La indagación (interrogatorios) Los cuestionarios Las encuestas Las entrevistas Averiguaciones directas	NIA 500
<b>Verificación Documental</b>	Enfocada en obtener los documentos de la entidad, que soportan el análisis, estudios y afirmaciones halladas.	La Comprobación El rastreo La revisión analítica (variaciones, indicadores, fluctuaciones de los estados financieros)	NIA 500
<b>Verificación Escrita</b>	Se obtiene del análisis, el cual suministra evidencias importantes para el auditor.	-El análisis (identificar y clasificar la información) -La conciliación (control, verificación y razonabilidad de la información) -La confirmación (comprueba la autenticidad de los documentos) -La certificación (documento que soporta un hecho realizado) -El acta de declaración (soporta evidencias) -La tabulación (agrupa los resultados)	NIA 505 NIA 580
<b>Verificación Física</b>	Es el reconocimiento real de los hechos en tiempo y espacio donde la técnica que se emplea es la inspección.	La inspección (examen de registros de documentos internos o externos)	NIA 500
<b>De Estudio General</b>	Por medio de esta, el auditor analiza y explora de forma general la organización.	Evaluación de los estados financieros, sistemas de información, control, presupuestos	NIA 500

Fuente Elaboración propia a partir de la NIA 500,501,505 y 580

Cabe señalar, que la auditoría forense , usa las técnicas de auditoría propias y a su vez, por tratarse de una rama especializada, incorpora la técnica pericial contable, la cual se especializa en la búsqueda y presentación de pruebas ante los jueces, (Ramírez y Reina, 2013), lo anteriormente citado, nos muestra las herramientas que utiliza auditor forense, en la cual plasma un opinión profesional compilada en conclusiones de acuerdo a la información destacada, confiable, con un lenguaje claro, de fácil comprensión y en último comparable.

En efecto, el informe pericial basado en la opinión antes mencionada indica la realidad de cualquier acto ilícito encontrado, razón por la cual, el informe de auditoría forense debe estar redactado y soportado por medios escritos. Ahora bien, la auditoría forense se apoya en otras técnicas de investigación y ciencias de criminalística como la grafología, la dactiloscopia, etc., estas ciencias integradas con la contabilidad juegan un rol muy importante en levantamiento de pruebas o evidencias en el ejercicio de la auditoría forense.

Conjuntamente y dependiendo el caso investigado, el auditor forense puede solicitar por medio de un fiscal, en casos donde se demuestre hechos delictivos, autorización al juez que realice el levantamiento de velo corporativo para determinar las técnicas a usar que se ajuste al encargo de auditoría asignado. Es así como, obliga al auditor forense a realizar un seguimiento y monitoreo del caso, guardando las proporciones de entrega de comunicaciones y resultados a cualquier etapa del proceso; en el cual es importante la habilidad del auditor forense para exteriorizar los datos recolectados y evidenciados, llevados a una conclusión.

## Marco Legal

En Colombia el marco normativo aplicado que fundamenta al ejercicio de la profesión contable y de auditoría se encuentra regulado bajo las siguientes normas:

La ley 43 de 1990 por medio de la cual, se reglamenta la profesión de contador público y dicta disposiciones para el ejercicio de la profesión, del mismo modo faculta como ente regulador a la Junta Central de Contadores.

La Ley 1314 de 2009, por la cual reglamenta los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, del mismo modo establece las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y especifica las entidades responsables de vigilancia y control.

La Ley 1474 de 2011 denominada estatuto anticorrupción, la cual dicta normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. Esta nace copiando el modelo de la Ley estadounidense Sarbanes Oxley 29 la cual se convirtió en un modelo de auditoría para muchos países.

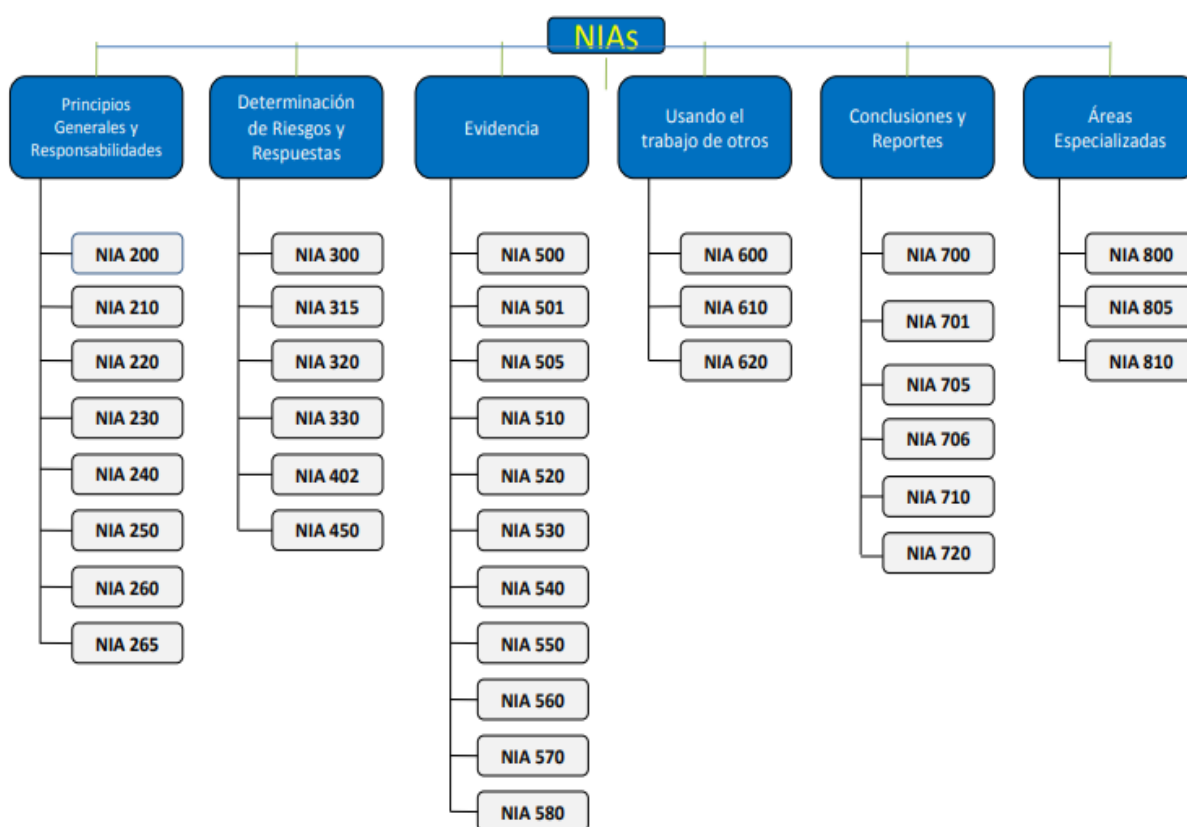
El CPP, Ley 906 del 2004, señala los criterios de las fases del procedimiento penal, entre otros, señala los elementos materiales probatorios, evidencia física, demostrativa y reglamenta todas las pruebas testimoniales y prueba pericial y en la cual se señala la importancia del auditor forense como auxiliar de la justicia.

Del mismo modo la ley 599 de 2000 del CP, por el cual protege bienes jurídicos legalmente tutelados mediante sanciones, penas o medidas de seguridad.



Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y la Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las primeras obedecen a los principios de auditoría con los cuales se deben regir los auditores en el ejercicio de su profesión y la segunda tienen como propósito establecer reglas y facilitar los objetivos y principios generales que rigen una auditoría.

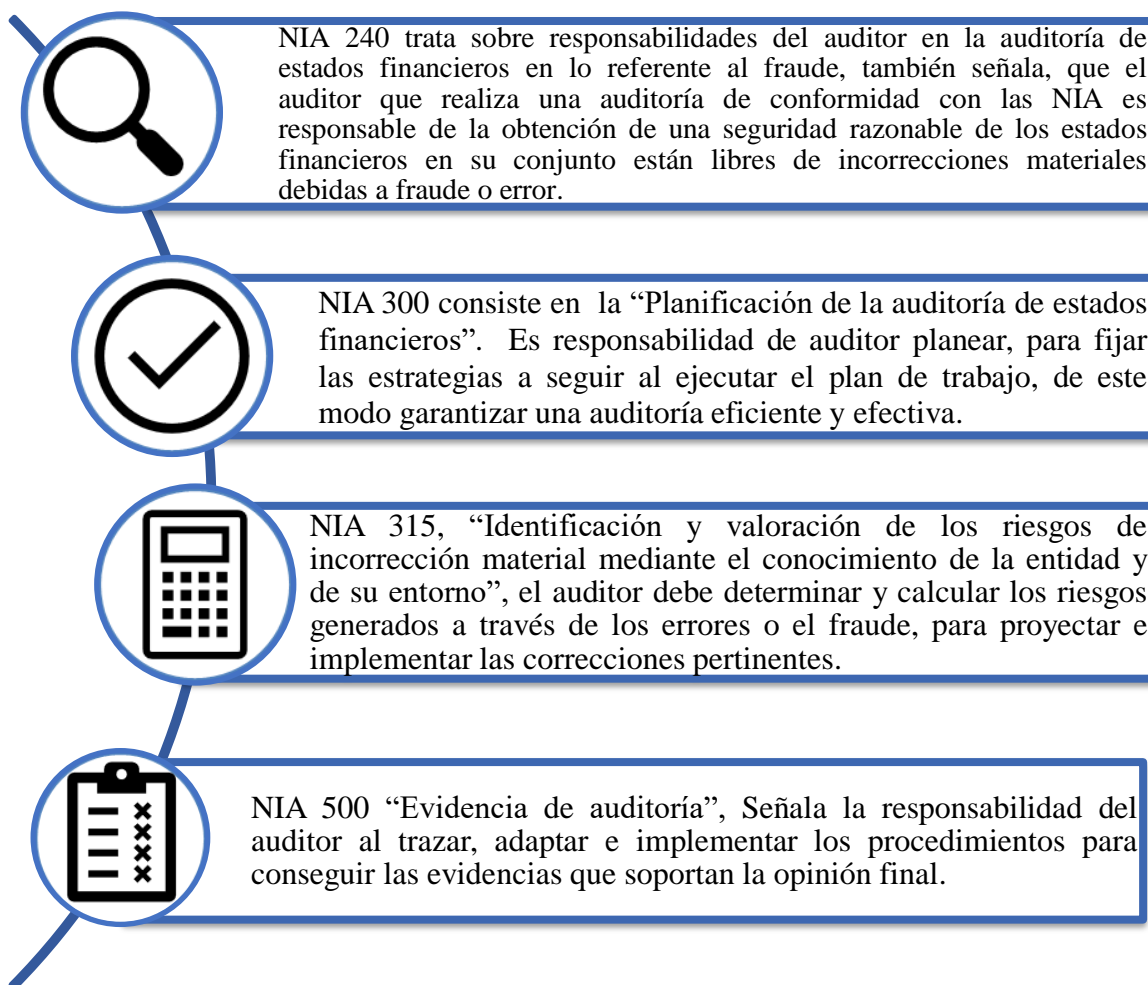
*Grafica No. 4. Clasificación de las Normas Internacionales de Auditoría*



Fuente: Molina (2019)

Por consiguiente, en la labor del auditor forense, las principales NIAs para tener en cuenta en la labor del auditor forense, son las que se ilustran en la gráfica No.5.

*Grafica No. 5. Normas Internacionales de Auditoría aplicadas*



Fuente: Elaboración propia a partir de las Normas Internacionales de Auditoria.

La ley 1762 de 2015 que adopta instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal, en ella se dictan las disposiciones de penas privativas de otros derechos, la inhabilidad para el ejercicio de profesión, contrabando, fraude aduanero, lavado de activos, entre otros, cada uno de ellos con sus respectivas penas privativas de la libertad y multas.

El decreto 624 de 1989 por el cual se expide el Estatuto Tributario en el que se reglamentan algunas sanciones aplicables a los contadores públicos en el ejercicio de su profesión.

Resolución 604 del 17 de marzo de 2020, por el cual se establece el procedimiento interno de los procesos disciplinarios adelantados por el Tribunal Disciplinario contra los contadores públicos y las entidades que presten servicios propios de la ciencia contable.

**Implicaciones Jurídicas Frente a Hechos de Fraude Corporativo.** El derecho penal es un concepto ambiguo, pero la doctrina la desarrolla desde dos posturas; la noción formal y la noción sociológica: la primera hace referencia al conjunto de normas jurídicas y la protección de bienes jurídicos legalmente tutelados a través de la imputación de penas y medidas de seguridad a título de consecuencia; y el segundo, hace referencia al conjunto de normas jurídicas como mecanismo de control social. Todo lo anterior, promueve el ejercicio del poder punitivo, garantizando la seguridad jurídica y la protección de los ciudadanos a través de la imposición de delitos.

Las conductas que son contrarias a la ley, la norma y las buenas costumbres deben de estar tipificados y ser antijurídico, es decir, que esos actos son contrarios a la norma; bien sea en modalidad de dolo o culpa. Así entonces, el CP, protege bienes jurídicos que consideramos guardan coherencia y conexión con el tema en cuestión, que pueden ser causa de presentación de fraude y corrupción en la contabilidad y los estados financieros, que el ordenamiento penal reúne bajo títulos como: “Delitos contra el orden económico” "Delitos contra la fe pública", "Delitos contra el orden económico y social", “Delitos contra la administración pública” y “Delitos tributarios”

**Sanciones Penales.** Los hechos de fraude presentados en el capítulo anterior, los podemos encontrar tipificados en la Ley 599 (2000), por la cual el congreso de la republica expide el CP, por consiguiente, se hará alusión a la clasificación de acuerdo con el tipo de delito presentado, de la siguiente forma:

*Hurto (C.P., art. 239)*. “El que se apodere de una cosa mueble ajena, con el propósito de obtener provecho para sí o para otro, incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6) años.

La pena será de prisión de uno (1) a dos (2) años cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

*Hurto calificado (C.P., art. 240)*. “La pena será de prisión de seis (6) a catorce (14) años, si el hurto se cometiere:

1. Con violencia sobre las cosas.
2. Colocando a la víctima en condiciones de indefensión o inferioridad o aprovechándose de tales condiciones.
3. Mediante penetración o permanencia arbitraria, engañosa o clandestina en lugar habitado o en sus dependencias inmediatas, aunque allí no se encuentren sus moradores.
4. Con escalonamiento, o con llave sustraída o falsa, ganzúa o cualquier otro instrumento similar, o violando o superando seguridades electrónicas u otras semejantes.

La pena será de prisión de ocho (8) a dieciséis (16) años cuando se cometiere con violencia sobre las personas. (...)

*Abuso de confianza (C.P., art. 249)*. “El que se apropie en provecho suyo o de un tercero, de cosa mueble ajena, que se le haya confiado o entregado por un título no traslativo de dominio, incurrirá en prisión de uno (1) a cuatro (4) años y multa de diez (10) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

*Corrupción privada (C.P., art. 250A)*. “El que directamente o por interpuesta persona prometa, ofrezca o conceda a directivos, administradores, empleados o asesores de una sociedad,

asociación o fundación una dádiva o cualquier beneficio no justificado para que le favorezca a él o a un tercero, en perjuicio de aquella, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de diez (10) hasta de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Con las mismas penas será castigado el directivo, administrador, empleado o asesor de una sociedad, asociación o fundación que, por sí o por persona interpuesta, reciba, solicite o acepte una dádiva o cualquier beneficio no justificado, en perjuicio de aquella.

Cuando la conducta realizada produzca un perjuicio económico en detrimento de la sociedad, asociación o fundación, la pena será de seis (6) a diez (10) años”.

*Administrador desleal (C.P., art. 250B).* “El administrador de hecho o de derecho, o socio de cualquier sociedad constituida o en formación, directivo, empleado o asesor, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, disponga fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraiga obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de diez (10) hasta mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

*Falsedad en documento privado (C.P., art. 289).* “El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses”.

*Exportación o importación ficticia (C.P., art. 310).* “El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis puntos sesenta y seis (66.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

*Evasión fiscal (C.P., art. 313).* “El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de cinco (5) años a diez (10) años y multa de hasta 1.020.000 UVT.

En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos en el ejercicio de este, ante la autoridad competente”.

*Lavado de activos (C.P., art. 323).* “El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediano o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá por esa sola conducta, en prisión de diez (10) a treinta

(30) años y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

*Omisión del agente recaudador o retenedor (C.P., art. 402).* “El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en el mismo penal previsto en este artículo.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

*Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (C.P., art. 434A).* “El contribuyente que dolosamente omita activos o presente un menor Valor de los activos declarados o declare

pasivos inexistentes. En la declaración del impuesto sobre la renta, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto sobre la renta a cargo. Será sancionado con pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses de prisión y multa del 20% de los activos omitidos. Del valor del pasivo inexistente o de la diferencia de valor del activo declarado por un menor valor”.

*Defraudación o evasión tributaria (C.P., art. 434B).* “Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

***Sanciones Disciplinarias.*** Cuando hablamos de sanciones de tipo disciplinario, nos referimos a las que no se encuentran contempladas en el CP, pero que, al igual que estas, sancionan disciplinariamente al incurrir en faltas que pueden ser consideradas grave o leves y/o multas, guardando proporción y razonabilidad por la gravedad del hecho cometido. De manera, que la competencia para sancionar disciplinariamente la tiene la Junta Central de Contadores en virtud



del Código del Contador (Ley 43 de 1990) y en concordancia por lo estipulado en el Estatuto Tributario (E.T) colombiano.

Ahora bien, hay sanciones administrativas impuestas por entidades de inspección, vigilancia y control derivadas por irregularidades, falsificación, fraude, corrupción, contenidas en el Estatuto Tributario, directriz y normas expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Por consiguiente, frente a estas situaciones e irregulares derivadas del ejercicio empresarial con ocasión a las funciones y/o cargos de los contadores públicos y revisores fiscales pueden las entidades o instituciones oficiales notificar de oficio o por queja de los mismo directivos o accionistas, reportar ante la Junta Central de Contadores, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Asimismo, el contador está sujeto a diversas implicaciones, dentro de las que consideramos las más comunes:

El Código del contador - Ley 43 de 1990, en concordancia con la Resolución 604 de 2020, señala los criterios de sanción del proceso disciplinario, guardando razonabilidad y proporcionalidad con la falta y el hecho objeto de sanción, determinadas en el artículo 23 de la ley 43 de 1990. Las sanciones se pueden presentar teniendo en cuenta que se puede estar sentenciado por delitos contemplados en el CP, por falsificar documentos para acceder a la inscripción ante la Junta Central de Contadores (JCC), por faltar a la ética y malos manejos en los procedimientos realizados, entre otras. Estas son las siguientes:

*De las sanciones (ART 23 Ley 43 de 1990).* “La Junta Central de Contadores podrá imponer las siguientes sanciones:

1. Amonestaciones en el caso de fallas leves.
2. Multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una.
3. Suspensión de la inscripción.
4. Cancelación de la inscripción”.

*De las multas (ART 24 Ley 43 de 1990).* “Se aplicará esta sanción cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional.

El monto de las multas que imponga la Junta central de Contadores será proporcional a la gravedad de las faltas cometidas. Dichas multas se decretarán en favor del Tesoro Nacional”.

*De la suspensión (ART 25 Ley 43 de 1990).* “Son causales de suspensión de la inscripción de un Contador público hasta por el término de un (1) año, las siguientes:

1. La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarada, que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
2. La violación de las normas de la ética profesional.
3. Actuar con quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
4. Desconocer las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.
5. Desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registros e informaciones contables.
6. Incurrir en violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión.
7. Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.
8. Las demás que establezcan las Leyes”.

*De la cancelación (ART 26 Ley 43 de 1990).* “Son causales de cancelación de la inscripción de un Contador público las siguientes:

1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión.
2. Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.
3. Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública.
4. Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.
5. Adicionado por el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011. Modificado por el artículo 32 de la Ley 1778 de 2016. Los revisores fiscales tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el revisor fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales.

PARAGRAFO 1o. Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de Contadores Públicos en los siguientes casos:

- a. Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actuaren a nombre de la sociedad de Contadores Públicos y desarrollen actividades contrarias a la Ley o a la ética profesional.
- b. Cuando la sociedad de Contadores Públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma Ley.

Para la aplicación de las sanciones previstas en este artículo, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la presente Ley. Y los pliegos de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora.

PARAGRAFO 2o. La sanción de cancelación al contador público podrá ser levantada a los diez (10) años o antes, si la Justicia penal rehabilitare al condenado”.

**Sanciones Administrativas.** El Estatuto Tributario – decreto 624 de 1989, contempla las obligaciones que debe tener todo contribuyente, estas cargas impositivas son de carácter obligatorio y devienen de la Ley. Cuando se omiten estas obligaciones, el Estado mediante proceso administrativo contempla sanciones, las cuales pueden recaer en representantes legales, contadores y revisores fiscales, cuando los hechos que tipifican las conductas sancionadas resultan en consecuencia del incumplimiento de obligaciones sustanciales y formales, las cuales son identificadas en investigaciones o mediante procesos de vigilancia y control por parte de la DIAN.

Vale la pena aclarar, que si bien es cierto el Estatuto Tributario impone sanciones a los profesionales de la Contaduría Pública en algunas disposiciones, menos cierto es que, la potestad sancionatoria recae exclusivamente en el juez natural, que es el Tribunal Disciplinario de la UAE (Unidad Administrativo Especial) de la Junta Central de Contadores (JCC), lo cual quiere decir,

que la Entidad de aduanas e impuesto nacionales cuando en su jurisdicción conozca dichas irregularidades de fraude y corrupción que afecten el erario público y busquen engañar y evadir impuestos, puede la DIAN solicitar de oficio a la UAE de la Junta Central de Contadores que inicie una investigación e igualmente requerir a la sociedad para que aclare dicha situación.

En concordancia a lo mencionado anteriormente, nos centramos en las conductas reprochables y que por lo general, son las más frecuentes, las cuales, hacen referencia a casos de fraude y corrupción de que trata el objeto de esta investigación, teniendo en cuenta, que aunque fiscalmente la mayoría de las sanciones que contempla el E.T, recae sobre la persona jurídica o natural, al ser estas en quien recae la obligación ante la DIAN, no exime de responsabilidad al contador o revisor fiscal, toda vez que, es la persona natural capacitada en quien el contribuyente depositó la confianza del manejo de la información y procesos ante la DIAN.

Asimismo, el contador público o revisor fiscal puede verse implicado no solo por desconocimiento o incumplimiento de las normas tributarias y contables, sino por la omisión y/o permitir que el contribuyente haga malos manejos con el fin de obtener beneficios por evasión fiscal, es decir, muchas veces el profesional de la ciencia contable se ve implicado por faltar a la ética y favorecer al contribuyente.

Por lo tanto, algunas de las faltas más comunes son: declaraciones y certificaciones tributarias inexactas, falsedad en documentos contables y libros fiscales, negligencia en ejercicio de revisoría fiscal y en las funciones como contador, valerse del secreto profesional para ocultar información en casos evidentes de malos manejos de recursos, ser partícipe de triangulación empresarial, estados financieros y declaraciones con cifras alteradas, ficticias o no acordes a la

realidad económica del contribuyente o hecho generador, presentar de forma extemporánea información ante la DIAN, entre muchas otras tantas.

Como ya se mencionó anteriormente, las siguientes sanciones contempladas en el E.T, recaen sobre el contribuyente, pero no exime de responsabilidad al contador y puede la DIAN solicitar ante las entidades correspondientes, en este caso la JJC, la investigación correspondiente y sanciones a que haya lugar, sin embargo, el E.T, también contempla algunas sanciones en las que se refiere expresamente al contador o revisor fiscal.

*Inexactitud en las declaraciones tributarias (E.T., art. 658.1).* “Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados,

simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar (..).

*Sanción a administradores y representantes legales (E.T., art. 658.1).* “(...) La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

*Sanción por violar las normas que rigen la profesión (E.T., art. 659).* Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la Administración Tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público- hará parte de esta en adición a los actuales miembros.

*Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria (E.T., art. 660).* Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a (590 UVT) originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad.. Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores”.

*Sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente (E.T., art. 675).* “No serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como:



a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada;

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria(...)

*Sanción por improcedencia de las devoluciones y/o compensaciones (E.T., art.670). “(...) Cuando, utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) del monto devuelto y/o compensado en forma improcedente. En este caso, el contador o revisor fiscal, así como el representante legal que hayan firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, serán solidariamente responsables de la sanción prevista en este inciso, si ordenaron y/o aprobaron las referidas irregularidades, o conociendo las mismas no expresaron la salvedad correspondiente (...).*

## **HIPOTESIS**

El crecimiento de fraude corporativo en Colombia en los últimos años ha generado que la auditoría forense sea considerada como la herramienta más pertinente en cuanto a la identificar y prevención de delitos que ocurren al interior de las organizaciones.

## ENFOQUE Y MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

La metodología para la realización de este proyecto será abordada desde un enfoque cualitativo a través de un método descriptivo, explicativo y analítico; en los cuales será de vital importancia documentos sobre auditoría y documentos jurídicos, asimismo, se analizará desde un caso fáctico las causas de actos irregulares y malas prácticas contables y/o financieras, cuya finalidad es visibilizar las consecuencias que conllevan a una responsabilidad penal, fiscal, disciplinaria, etc., según Calduch, el objetivo del método descriptivo es:

“Disponer de un primer conocimiento de la realidad tal y como se desprende de la observación directa que realiza el investigador y/o del conocimiento que ha adquirido a través de las informaciones indirectas obtenidas. Por tanto, se trata de un método cuya finalidad es obtener, interpretar y presentar, con el máximo rigor o exactitud posible, la información sobre una realidad de acuerdo con ciertos criterios previamente establecidos por cada ciencia (tiempo, espacio, características formales, características funcionales, efectos producidos, etc.)”. (Calduch, 2014, pág. 29).

Lo expresado anteriormente, explica cómo el método descriptivo a través de una exposición narrativa, lo más detallada posible, permite una información rigurosa, la cual exige una apreciación de la información de acuerdo con las exigencias propias del objeto material o formal de la investigación que se pretende realizar. Esta interpretación, se presenta de forma subjetiva, lo cual no implica que sea caprichosa y arbitraria, pues ella, debe ser coherente con los hechos y exigente con los requerimientos de la disciplina.

Asimismo, Calduch describe el método analítico como aquel que “utiliza la descripción general de una realidad para realizar la distinción, conocimiento y clasificación de sus elementos esenciales y las relaciones que mantienen entre sí”. (Calduch, 2014, pág. 30).

Del mismo modo, Mususu & Rodríguez, definen el método explicativo como:

(...) porque va dirigido a responder las causas o eventos físicos – sociales, que nos permitan explicar por qué sucede un hecho y en qué condiciones se da, con relación a las preguntas que nos planteamos respecto a la auditoría forense e importancia de esta rama para la profesión contable en la detección de fraudes en el manejo y presentación de informes financieros”. (Mususu y Rodríguez, 2017, pg. 48).

## **CASOS RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA FORENSE EN COLOMBIA**

La auditoría permite identificar hechos de fraude, dando respuesta a la necesidad de controlar y asegurar el funcionamiento de cada dependencia de una organización. Es así como la auditoría tiene varios campos de acción, dentro de los cuales es importante precisar en la diferencia que existe entre la auditoría financiera y la auditoría forense; mientras la primera se centra en muestreos, no examina todas y cada una de las transacciones, la segunda, si examina y analiza todas las operaciones al detalle de un área determinada.

En concordancia, se presentarán los siguientes casos, en los cuales se puede determinar que la auditoría forense fue el medio idóneo y eficaz, toda vez que, esta ciencia se encuentra relacionada con los delitos financieros y permite descubrir, atestar un fraude y recoger evidencia que permita a los operadores judiciales proferir sus fallos con certeza

## Caso Efecty

**Antecedentes:** En octubre de 2017 la fiscalía descubrió documentación de socios inversores en empresa panameña Mossack Fonseca, dentro de la cual se evidenció a la señora Luz Mary Guerrero, quien para la época era la representante legal de la empresa Efecty (propiedad de Servientrega), fue señalada de mover de manera ilegal cerca de 4.5 millones de dólares en el exterior; las transacciones de este dinero se realizó por medio de empresas fachada, con los cuales supuestamente Servientrega firmó contratos por servicios de mensajería que nunca se llevaron a cabo, pero a su vez, se facturaron como si se tratase de una operación real del curso de sus actividades, moviendo así, dinero a cuentas bancarias de las Bahamas. (Dinero, 2017)

Después de la investigación realizada por la Fiscalía General de la Nación, la cual se soporta en auditoría forense, y donde está cumple una función muy especial, ya que a través de los procesos adelantados, permite obtener la evidencia de la triangulación del fraude cometido, se logró evidenciar el cobro de la facturación ficticia, cobro del servicios inexistentes, y consignación del dinero en cuentas en las Bahamas luego del descuento de la comisión cobrada por Mossack Fonseca que fluctuaba en el 2,5% y 4%. (Semana, 2017)

Se evidencia alteración a las declaraciones de renta, aunque es legal el manejo de entidades Offshore en Colombia esto no justifica la evasión de impuestos y fraude en documentos privados.

Ahora bien, la ilicitud demuestra que, con la facturación ficticia, estaría generando estafas a algunos socios disminuyendo las utilidades, así como el valor de las acciones, y lo que es más grave, se estaría generando una disminución en la base gravable, lo que, a su vez, representa una disminución de su obligación en las cargas fiscales de las cuales tiene responsabilidad ante la DIAN.

**Sanción:** el descubrimiento del fraude procedió de un proceso judicial, al cual se refiere el diario nacional El Espectador (2017), donde se imputaron cargos a los implicados de la siguiente manera:

*Tabla No. 2. Delitos imputados caso Efecty*

<b>Implicados</b>	<b>Nombre</b>	<b>Sanción</b>
Accionista mayoritaria, Representante Legal	Luz Mary Guerrero	Falsedad en documento privado. Enriquecimiento particular. Lavado de activos. Concierto para delinquir.
Representante Legal Suplente	Sara Guavita	Falsedad en documento privado. Enriquecimiento particular. Lavado de activos. Concierto para delinquir.
Revisor Fiscal	Humberto Sánchez	Falsedad en documento privado. Estafa Administración desleal. Fraude procesal Enriquecimiento ilegal en favor de terceros Concierto para delinquir
Contadora	Martha Inés Moreno	Falsedad en documento privado Estafa Administración desleal. Fraude procesal Enriquecimiento ilegal en favor de terceros Concierto para delinquir

Fuente: Elaboración propia a partir de El Espectador (2017).

**Relación con la auditoría:** En este caso analizado se evidencia que aunque la empresa cuenta con revisor fiscal, que se presume se trata de un profesional capacitado, objetivo e íntegro,

y, siendo así, el auditor es responsable de dar una opinión sobre los estados financieros y certificar el cumplimiento de las normas de aseguramiento de la información, se puede notar que el contador y más aún el revisor fiscal, incumplió al principio de independencia mental, a la NIA 700, a los principios inherentes a su profesión y normas contempladas en el artículo 207 del CCo, el cual se refiere a las funciones del revisor fiscal, toda vez que fue participe del fraude cometido.

En este caso el revisor Fiscal, es quien tiene la responsabilidad de advertir oportunamente y/o denunciar los riesgos de fraude, ya que su deber es ser parte del control en las organizaciones y como tal esta debe ser su función, más que ocupar un cargo y firmar documentos.

### **Caso Tiendas Jerónimo Martins Colombia – ARA**

**Antecedentes:** El director de operaciones de las tiendas Jerónimo Martins Colombia (ARA), fue señalado en el año 2017 de pedir dádivas que iban entre los 50 y 80 millones de pesos colombianos a algunos contratistas a cambio de adjudicar contratos de construcción de las tiendas en Colombia, del mismo modo pedía que se incluyera en la nómina a sus familiares, incluso sin ir a trabajar. (Heraldo, 2017).

La compañía ARA, aclaró que, tras conocer los hechos, denunció ante las autoridades colombianas el posible hecho de corrupción privada, el cual fue detectado por sus sistemas de control interno. (Dinero, 2017) y posterior a ello, a través de los procesos de auditoría forense realizados en las investigaciones a cargo de las autoridades, los cuales se realizan, con el fin de corroborar la evidencia proporcionada al caso, y son los expertos contables de la Fiscalía General de la Nación, quienes realizan el levantamiento de pruebas de corroboración, en sus visitas periciales.

**Sanción:** Pedro Jorge Marqués Silvestre Dacosta Coelho, quien ejercía como director de operaciones de la firma ARA, se le imputó y condenó por los delitos de corrupción privada (Art 250A del CP) y constreñimiento para delinquir (Artículo 184 del CP).

**Relación con la auditoría:** Indudablemente frente al caso expuesto, nos encontramos ante un hecho de corrupción privada, en la cual se evidencia el soborno, en la modalidad de dádivas, y, como se ha hecho mención en la investigación realizada, es muy común que se presente en los altos mandos de las organizaciones. Sin embargo, el caso también nos permite evidenciar que uno de los instrumentos importantes para evitar el flagelo de la corrupción que se puede presentar al interior de las empresas es un eficiente proceso de control interno, es por esto que se hace necesario que las empresas inviertan recursos en sus procesos de gestión y control interno, con el fin de prevenir y evitar mayores desfalcos, aunque en este caso no se vio comprometido el patrimonio de la empresa ARA, si se compromete su buen nombre frente a sus contratistas, proveedores, colaboradores y clientes.

Vale la pena resaltar que, los procesos y técnicas propios de la auditoría forense son esenciales en las investigaciones de hechos de fraude y corrupción, ya que a través de estos, se confirmó el actuar reprochable del director de operaciones de las tiendas ARA.

### **Caso Ecoeficiencia Co SAS**

**Antecedentes:** La empresa de propiedad de los hermanos Tomas y Jerónimo Uribe, solicitaron ante la DIAN saldo a favor en el impuesto de renta y complementarios por valor de

\$353.572.000, la recepción de esta solicitud se examinó e investigo de forma rutinaria, encontrando evasión y deuda del mismo impuesto por un valor de \$1.857.853.000. (CM&, 2016)

En dicha revisión a la declaración de renta del año gravable 2010, se evidencio en la información reportada gastos inexistentes y pagos a 12 proveedores ficticios que no existían tributariamente, es así, que, con el acto impugnado sobre la liquidación oficial de revisión, la DIAN mediante expediente FS 2010 2011 004820 declara sanción por inexactitud por valor de \$3.540.521, y de esta manera rechaza la solicitud del saldo a favor y extendiendo el valor a pagar a un valor de \$5.396.133.000. (CM&, 2016)

**Sancion:** la empresa Ecoeficiencia Co SAS fue sancionada por la DIAN teniendo en cuenta el Art. 647 del E.T, Sanción por inexactitud por valor de \$3.540.521.

**Relación con la auditoría:** En el caso abordado se evidencian actuaciones que conllevan al fraude catalogado como defraudación tributaria y falsedad en documento público; sin embargo, teniendo en cuenta que en este caso es la DIAN quien encuentra los hallazgos, la sanción que impone recae sobre la sociedad, en cabeza del representante legal, que para ese entonces era el señor Diego Guzmán Uribe. Sin embargo, es importante mencionar que notoriamente uno de los implicados es el contador, toda vez que es este quien liquida y realiza la presentación de este tributo ante la DIAN, y aunque no recaiga directamente sobre él la sanción impuesta, es responsable del hecho, actuando con conocimiento de causa y faltando a los principios éticos propios de la profesión.

El caso se relaciona estrechamente con la auditoria forense ya que se hacen presentes los pasos o etapas de está; identificación del sector, la evaluación de la posible incurrancia del delito



y se vinculan las pruebas documentales, siendo estas la evidencia para imponer la sanción según lo contemplado en la Ley.

### **Caso Electrificadora del Caribe S.A - Electricaribe**

**Antecedentes:** Electricaribe es una empresa que distribuye y comercializa energía en los departamentos de la Costa Atlántica, el 14 de noviembre de 2016, la Superintendencia de Servicios Públicos ordenó la intervención de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P, Por presuntos actos irregulares y mal uso de los recursos del estado. Según la información que los propios administradores entregaron a la Superintendencia, demuestra que la empresa presentaba una cesación de pagos hacia noviembre de 2016, lo que la imposibilitaba a cumplir con sus obligaciones.

Es importante mencionar que, el Ministerio de Minas y Energía, giraba recursos de fondos especiales, con el fin de ser destinados a subsidios como alivio económico reflejado en el pago del servicio a los hogares de difícil acceso o bajos recursos. A raíz de las quejas de los usuarios contra las facturas emitidas pero Electricaribe, la Contraloría y Procuraduría General de la Nación por medio del programa Designer, encontró un faltante de más de 200 mil millones, lo que permito identificar que la empresa no otorgó la totalidad del descuento a más de 600.000 familias pertenecientes a estratos 1, 2 y barrios subnormales; teniendo en cuenta que debía otorgar \$46 por cada Kwh, y tan solo refleja en el recibo de cobro del servicio , el valor de\$19,78; de este modo se pudo determinar el daño al patrimonio público, reflejado en la indebida aplicación de los mismos, los cuales fueron destinados a cubrir gran parte de las pérdidas acumuladas que traía desde años atrás. (Contraloría, 2017)

**Sanción:** Aunque no ha sido posible determinar el valor de la cuantía del desfaldo, se evidencio un hallazgo administrativo con incidencia fiscal. En septiembre de 2019 Electricaribe fue sancionada por la Contraloría General de la Nación por un valor de \$187.227 millones por desvíos de subsidios entregados por el gobierno para el alivio al pago del servicio a las personas menos favorecidas, La revisora fiscal Yamile Sarmiento también fue sancionada por \$46.245 millones de pesos por comprometer su firma y avalar estos actos.

**Relación con la auditoría:** Los procedimientos técnicos, contables, financieros y administrativos, los cuales contempla el análisis a detalle de información financiera, indicadores financieros, análisis de riesgos, evaluación de amenazas, inspección técnica de documentos, entre otros, realizados por expertos en la materia, permitió determinar la pésima administración de la inversión y obras sin concluir produciendo un gran detrimento patrimonial y dejando entre dicho, la ausencia de seguimiento, control e interventoría por parte del Estado. De igual forma permite evidenciar que la compañía realizo fraude en proceso de quiebras planificadas, ya que sabía que independientemente que estuviera generando pérdidas en repetidas ocasiones el Estado le seguiría girando recursos para su operación. Importante resaltar que, aunque no existieron sanciones de tipo penal, el estudio realizado permitió desenmascarar la mala administración, intervenir y liquidar la sociedad.

### **Caso CI Mundo Metal**

**Antecedentes:** Los hechos que ocasionaron la sentencia condenatoria, representan el recobro de manera irregular del IVA, mediante empresas fachada ubicadas en diferentes países a las cuales James Francisco Arias Vásquez, como representante legal de la firma CI Mundo Metal, exportaba el material reciclable, entre los años 2006 y 2015. Arias Vásquez mantenía contactos

nacionales con otros comercializadores de material de chatarra ferrosa y no ferrosa para la adquisición de producto de contrabando desde Venezuela, Panamá, Ecuador, China, España y Grecia; que luego era exportado y recobrado a la DIAN. Simulaban la compra de chatarra legal a empresarios y hacían el recobro del IVA a la DIAN de manera fraudulenta, además utilizaban cédulas de personas fallecidas para legalizar importaciones ficticias. (Fiscalía, 2016)

La DIAN en concordancia con la Fiscalía calculan que, con el recobro del IVA, James Arias adquirió ganancias superiores a los 23 mil millones de pesos (7,7 millones de dólares) según el ente investigador. Las propiedades incautadas, estaban avaluados en 275 mil millones de pesos. Cabe señalar, que algunas propiedades estaban a nombre de su esposa, sus padres; sus dos hijos y algunos testaferros, mismas que fueron incautadas. (Fiscalía, Por preacuerdo, condenado a 10 años de prisión el ‘Zar de la Chatarra’ James Arias, 2016)

**Sanción:** El juez especializado aprobó el preacuerdo con la fiscalía y condenó a 10 años de prisión a James Francisco Arias Vásquez, conocido como el ‘Zar de la Chatarra’ en Colombia, y lo acusó de cometer los delitos de concierto para delinquir, enriquecimiento ilícito, exportación ficticia, lavado de activos, falsedad en documento privado, contrabando. Además, se le condenó a pagar una sanción de 50.000 salarios mínimos vigentes que oscilan en 35 mil millones de pesos, esto como reparación a el Estado.

Igualmente se decretó extinción de dominio a 384 propiedades, operación realizada por la Dirección de Investigación Judicial (Dijín), en coordinación con la Fiscalía Tercera de la Dirección de Fiscalía Nacional Especializada de Extinción del Derecho de Dominio.

Asimismo, dentro del proceso el sentenciado, revocó parcialmente la liquidación de aforo del año gravable de 2008 impuesta por la DIAN, pero igualmente se impuso sanción administrativa

por la declaración de renta, en el cual demandó a la DIAN, en donde interpuso demanda ante el consejo de Estado<sup>12</sup>. Por otra parte, James arias se acogió a la figura de sentencia anticipada consagrado en el artículo 133 de la Ley 1708 de 2014 (Extinción de dominio) y el Juzgado Primero Penal de extinción de dominio le otorgo el 3% de su fortuna obtenida ilegalmente, todo ello, en el marco de la justicia premial.

**Relación con la auditoría:** Si bien es cierto, que la responsabilidad de la declaración de renta recae sobre el contribuyente, menos cierto es que al conocer el contador como profesional dichas irregularidades, falta a la ética y a sus responsabilidades de dar fe pública; lo cual ineludiblemente estamos frente a un hecho de responsabilidad disciplinaria y social que nos solo afecta al erario público sino que al omitir responsabilidades tributarias afecta al país, toda vez que con ello se proporciona de una u otra manera proyectos públicos en los cuales es beneficiada la sociedad en general.

Con fundamento en los casos antes citados podemos mencionar algunas estrategias que pueden ayudar a mitigar los casos de fraude, y al mismo tiempo hacer algunas recomendaciones:

- Segregar funciones, y en lo posible hacer rotación de personal en un área determinada, siempre y cuando las funciones y competencias del personal sean similares y lo permitan; así mismo, estipular claramente sus limitaciones dentro del manual de funciones y reglamento interno.

---

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Radicado: 25000-23-37-000-2014-01286-01 (23040). Demandante: James Francisco Arias Vásquez. Demandado: Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales – DIAN. Consejero Ponente: Milton Chaves García,

- En lo referente a los cargos que tienen la potestad de adjudicar, y/o suscribir contratos que implican grandes cuantías, se sugiere acogerse al modelo de contratación pública, en el cual, se someten las propuestas a análisis y evaluación, por un grupo interdisciplinario de profesionales, (abogados, contadores, administradores, expertos en finanzas, analistas, entre otros) y de este modo, minimizar riesgos de fraude - corrupción y garantizar transparencia y equidad en el proceso.
- Cabe señalar, una forma de autorresponsabilidad y compromiso del administrador es llevar de forma ordenada, detallada y digitalizada todas las operaciones legales, contables, y financieras, no sólo para tener soportes físicos, sino para tener prueba o evidencia que pueda ser utilizado en caso de un proceso penal.
- Por su parte, cuando las declaraciones han sido objeto de alteraciones influenciadas por el administrador/contribuyente, con fines de solicitar saldos a favor y siendo el profesional contable consciente de esto, debe negarse a firmarlas y/o presentarlas ante DIAN, pero, muchas veces en la práctica, por presión a perder el trabajo, termina accediendo; en este caso se sugiere que no pase por alto presentarla con salvedades; dado que de este modo libra en parte su responsabilidad y el compromiso de actuar conforme al lex artis.
- Es posible en un futuro inmediato, bien sea, por iniciativa de las aseguradoras o por un proyecto de ley, se pueda generar una nueva póliza civil para persona jurídica, que proteja sociedades de malos manejos y decisiones de los administradores, ello implica, un esfuerzo por parte de todos los actores para garantizar la sostenibilidad de la empresa y el dinamismo de la economía, coadyubando a que no se presente irregularidades y una afectación mayor del patrimonio; como ocurre con la póliza civil para administradores, la cual protege al

mismo, por una decisión que afecte a la empresa y comprometa el patrimonio propio, respondiendo a los socios y accionista si la decisión causó un detrimento a la sociedad.

- Asimismo, se recomienda fomentar y hacer eficiente el ambiente de control interno, dentro del cual se sugiere realizar auditorías, para revisar a detalle los estados financieros, los procesos y procedimientos, para que la empresa se ajuste al cumplimiento de las normas y se pueda evidenciar las deficiencias.
- Finalmente, y no menos importante se hace necesario que las empresas con grandes patrimonios y utilidades puedan apoyarse en auditorías externas, en la que se recomienda revisar de 3 a 5 años de gestión administrativa. Aunque, este servicio especializado es muy oneroso, los mismos gozan de objetividad y autonomía, y por ende, sus informes y análisis son transparentes y no hay riesgo de presentar conflicto de intereses; así mismo, dentro de este contexto, teniendo en cuenta la capacidad económica de la empresa, se debe considerar hacer auditorias periódicas por un profesional forense, y si es posible, que esté haga parte de la empresa con un cargo autónomo e independiente como método de prevención y corrección.

## CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación, podemos afirmar que al referimos a hechos de corrupción y fraude, estamos haciendo alusión a un comportamiento subjetivo, es decir, centrada en cada persona, la cual es motivada por sus intereses propios, los cuales usualmente revisten un carácter patrimonial como consecuencia del actuar irregular, pero también se puede presentar con

aquiescencia o consentimiento de terceras personas, que generalmente son hechos de corrupción a una escala mayor en la jerarquía de la empresa que se traduce en malversación de bienes tangibles e intangibles, desfalcos de grandes sumas de dinero, entre otras. Lo anterior y el estudio analizado lo único que demuestra es que, es difícil detectar en la persona su intención de fraude, ante lo cual, nos enfrentamos a la responsabilidad que tienen las empresas en cabeza de su representante o director, de hacer seguimiento y control de todas las operaciones financieras y contables de la organización.

En efecto, las técnicas que usa el auditor, los instrumentos y los procedimientos de auditoría forense son los que pueden ayudar a mitigar los diferentes riesgos, por medio del examen y la obtención de las pruebas en las áreas auditadas para establecer controles que propendan a reducirlos. Por lo tanto, es importante aplicar el conjunto de las diferentes técnicas para hallar y analizar toda evidencia de fraude.

De manera que, el actuar reprochable de hechos de fraude cometidos en las empresas por personal de distintas áreas, incluyendo el contador en el ejercicio de sus funciones, una vez es detectado debe ser juzgado, imputado y sentenciado, teniendo en cuenta, los directamente involucrados y/o los beneficiados. Ahora bien, cuando el fraude es cometido por una sujeto cuyo beneficio es personal, el delito puede ser atribuible a título de abuso de confianza, mientras, que si el fraude es cometido siendo el sujeto participe (determinador o cómplice) en la consecución del hecho delictivo se puede imputar el delito de hurto e inclusive en concurso con otros tipo penales dependiendo del delito como por ejemplo, concierto para delinquir, entre otros, todo lo anterior, se fundamenta en lo contemplado en el Código Penal y el juicio de los administradores de justicia.

Vale la pena resaltar, que la normatividad penal y administrativa en Colombia es flexible en materia de fraude y corrupción corporativa. Sin hacer apología al delito, debemos decir que, la normatividad penal consagra como base punitiva para detención intramural que la conducta reprochable sea igual o superior a 4 años, en virtud del art. 117 del Código de Procedimiento Penal; ello hace que se presente frecuentemente la defraudación, el fraude o corrupción en materia tributaria y fiscal, toda vez que, con tan solo el pago se extingue la acción penal y la sanción administrativa. De allí entonces, que la auditoría forense, juega un rol importante en el sector corporativo, ya que permite lograr identificar riesgos o hechos irregulares que atenten contra el patrimonio y normal desarrollo de las organizaciones, lo cual debe ser complementando con el compromiso y autorresponsabilidad en los procesos de control interno y otros controles de fiscalización, los cuales se deben tener presentes siempre en una organización.

## BIBLIOGRAFÍA

- Arango, C. (2012). *Diseño de políticas para el control para la prevención del fraude en la empresa DipacManta S.A para el año 2011 (Tesis inédita de Maestría)*. Quito, Ecuador: Universidad Técnica Particular de Loja. Recuperado de <http://dspace.utpl.edu.ec>.
- Arbeláez, D. Correa, L. Silva, J. (Julio-Diciembre 2013). *Un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense*. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad de Nariño, Vol. XIV. No. 2 - 2do. Semestre 2013. Páginas 216-230. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4722794>.
- Arévalo, Baratta, Balcázar y Monsalve. (2019). *Incumplimiento de los principios éticos: un delito contable*. Baaranquilla, Colombia: Universidad Simón Bolívar. Recuperado de



- Recuperado a partir de  
<https://revistas.unisimon.edu.co/index.php/liderazgo/article/view/3804>.
- Bareño, S. (2009). *Mecanismos de contabilidad para prevenir y detectar el lavado de activos en Colombia*. Bogota: Recuperado de  
<https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3212>.
- Bedoya S., Escobar D., y Valencia A. (2015). *Los paraísos fiscales en la actualidad colombiana: Análisis de su problemática y de sus implicaciones económicas y tributarias*. Antioquia, Colombia: Universidad de Antioquia. Vol. 9 Núm. 1. Recuperado de  
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/tgcontaduria/article/view/26474>.
- Bohórquez, J. (2013). *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia*. Bogota: Universidad del Valle. recuperado de  
<http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a08.pdf>.
- Calduch, R. (2014). *Metodos y tecnicas de Investigacion Internacional*. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid. Segunda Edicion. Recuperado de <https://n9.cl/gmhp>.
- Callejas, L. (2014). Factores explicativos del fraude empresarial y medidas adoptadas: caso español. Universidad del pais vasco. España: Facultad de Ciencias economicas y Empresariales. Grado en Fiscalidad y Administración Pública Curso 2013/2014. Recuperado de  
[https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/14550/tfg\\_calleja.pdf;jsessionid=87e0ffad66087b7c16f9dbcccfb7b0eb?sequence=1](https://addi.ehu.es/bitstream/handle/10810/14550/tfg_calleja.pdf;jsessionid=87e0ffad66087b7c16f9dbcccfb7b0eb?sequence=1).
- Cano, M. y Lugo, D. (2004). *Auditoría forense en la investigación criminal del Lavado de Dinero y Activos*. Bogotá D.C., Colombia: Ecoe Ediciones. Pág. 124-158.

- Castro, A. (2020). Auditoría forense para dummies [Grabado por Castro, R]. Bogota, Colombia.
- Cepeda, G. (1997). *Auditoría de control interno. Bogotá D.C., Cuarta Edición. McGraw Hill. Pg. 90-97.* Recuperado de <https://www.ecoediciones.com/wp-content/uploads/2018/04/Auditori%CC%81a-del-Control-Interno-4ed.pdf>.
- CM& digital. (19 de junio de 2016). *Dian pidió a Fiscalía investigar posible estafa y fraude en documento público de Ecoeficiencia.* Recuperado de <https://noticias.canal1.com.co/noticias/dian-pidio-a-fiscalia-investigar-posible-estafa-y-fraude-en-documento-publico-de-ecoeficiencia/>.
- Díaz, S. y Pérez, P. (2014). *La auditoria forense: metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos en el sector empresarial de la ciudad de Cartagena.* Recuperado de <https://repositorio.unicartagena.edu.co/handle/11227/2201>.
- Fiscalia. (26 de octubre de 2016). Por preacuerdo, condenado a 10 años de prisión el ‘Zar de la Chatarra’ James Arias. *Boletín 16686*, págs. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16735525>.
- Fiscalia. (26 de octubre de 2016). Por preacuerdo, condenado a 10 años de prisión el ‘Zar de la Chatarra’ James Arias. *Boletín 16686*.
- Fonseca y Luna. (2015). *Análisis a la contribución de la auditoría forense en la investigación judicial de los delitos financieros en Colombia.* (Tesis de grado, Contaduría Pública): Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Recuperado de <https://repositorio.uptc.edu.co/handle/001/1971>.

- Fonseca, A. (2015). *Auditoria Forense aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, política y tecnología*. Bogotá: Ediciones de la U. Primera edición. Archivo recuperado de <https://n9.cl/4i9f2>.
- Grisanti, A. (2016). *Los Fraudes en las Organizaciones y el Papel de la Auditoría Forense en este Contexto*. Carabobo, Venezuela: Sapienza Organizacional, vol. 3, núm. 6. Recuperado de <https://www.redalyc.org/jatsRepo/5530/553056828002/html/index.html> .
- Guillen, C. y Dominguez, E. (2018). *Enseñanza de la auditoría forense en el programa académico de contaduría pública de la Universidad del Valle*. (Tesis de grado, Contaduria Publica): Recueprado de <https://bibliotecadigital.univalle.edu.co/handle/10893/14051>.
- Gutiérrez, A y Silva, S. (2018). *El papel de la auditoría forense en el caso de corrupción administrativa: agro ingreso seguro (AIS).(Trabajo de grado)*. Pontifica Universidad Javeriana. Contaduria Publica. Recuperado de [http://vitela.javerianacali.edu.co/bitstream/handle/11522/11267/Papel\\_auditoria\\_forense.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://vitela.javerianacali.edu.co/bitstream/handle/11522/11267/Papel_auditoria_forense.pdf?sequence=1&isAllowed=y).
- Hidalgo, J y Cabana, B. (2019). *Relación entre el SARLAFT como mecanismo de control y la auditoria forense. (Proyecto de grado)*. Santa Marta, Colombia: Universidad Cooperativa de Colombia. Contaduria Publica. Recuperado de <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/13221>.
- KPMG en Colombia. (2013). Encuesta de fraude en Colombia 2013. Forensic Services. Recuperado de <https://docplayer.es/4401402-Encuesta-de-fraude-en-colombia-2013.html>.
- KPMG MGZN. (Febrero de 2019). KPMG en Colombia. Edicion 1. Recuperado de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/co/pdf/2019/02/revista-kpmg.pdf>.

Losada, J. (2018). Bogotá D.C, Colombia: Universidad Piloto de Colombia SAM). Evolución de la Auditoría Forense a través del tiempo en Colombia y beneficios que otorga a las organizaciones (Trabajo de grado). Recuperado de <http://repository.unipiloto.edu.co/bitstream/handle/20.500.12277/5820/evolucion%20de%20la%20auditor%20c3%8da%20forense%20a%20traves%20del%20tiempo%20en%20colombia%20y%20beneficios%20que%20o>.

Machicado, J. (2010). *Concepto de delito. Apuntes jurídicos, 1-9*. . Recuperado de <https://www.academia.edu/download/53385706/concepto-delito.pdf>.

Mendoza, J. (2009). *Detección del fraude en una auditoría de estados financieros*. Perspectivas, (24), 227-242. <https://www.redalyc.org/pdf/4259/425942160012.pdf>.

Molina, E. (22 der agosto de 2019). *Las normas de aseguramiento en Colombia en el ejercicio de la revisoría fiscal. Pág. 8*. Bogota: Consejo Tecnico de la Contaduria Publica. Recuperado de <https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/presentaciones/2019/presentacion-reportes-financieros-y-objetivos-1/presentacion-shd-aseguramiento-rf-agosto-2019>.

Moncayo, C. (25 de abril 2018). *Conozca un poco más la NIA 500 – Evidencia de Auditoría*. Instituto Nacional de Contadores Públicos. Recuperado de <https://www.incp.org.co/conozca-poco-mas-la-nia-500-evidencia-auditoria/>.

Monitor Ciudadano de la Corrupcion. (Mayo de 2019). *Radiografía de los hechos de corrupcion en Colombia 2016-2018*. Bogota D.C.: Corporación Trasferencia Por Colombia. Tercer informe. Recuperado de <https://transparenciacolombia.org.co/Documentos/2019/Informe-Monitor-Ciudadano-Corrupcion-18.pdf>.

Muriel, J. y Acosta, J. (2020). *La subfacturación de mercancías como expresión del La subfacturación de mercancías como expresión del 2016*. Medellín, Colombia: Revista CIES – ISSN-e 2116-0167. Volumen 11. Número 2. Año 2020. Páginas 141-159. – Institución Universitaria Escolme.

Mususu, V. y Rodríguez, D. ((s.f)). *Auditoria forense, Perspectiva a la Profesión Contable*. Universidad Libre de Colombia: Recuperado de <http://hdl.handle.net/10901/11515>.

Ocampo, C., Trejos, O. y Olarte, G. (2010). *Las tecnicas Forenses y la Auditoria*. Pereira, Colombia: Scientia Et Technica, vol. XVI, núm. 45, agosto, 2010, pp. 108-113. Universidad Tecnológica de Pereira. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=84917249019>.

Pardo, L. y Ramírez, R. (2016). *Características y competencias del contador para ejercer una auditoria forense*. Bogota: Recuperado de [https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria\\_publica/648](https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/648).

Periodico El Espectador. (06 de octubre de 2017). *Fiscalía imputó cargos a cinco personas por caso “Panama Papers”*. Bogotá: Recuperado de <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/fiscalia-imputo-cargos-a-cinco-personas-por-caso-panama-papers/>.

Periodico El Herald. (Septiembre 20 de 2017). *Por sobornos, capturan a directivo de las tiendas Ara*. (Recurso Electronico): Recuperado de <https://n9.cl/es0t2>.

Price Water House Coopers. (2018). *Fraude al descubierto: Encuesta Global Crimen Económico 2018 Colombia*. Bogotá: Recuperado de [https://www.pwc.com/co/es/assets/document/crimesurvey\\_2018.pdf](https://www.pwc.com/co/es/assets/document/crimesurvey_2018.pdf).

Puche, M. y Velasco, J. (2018). *La Auditoría Forense: Proceso y características*. Bogota, D.C.: Universidad La Gran Colombia. Recuperado de <http://repository.ugc.edu.co/handle/11396/4715>.

Rámirez y Reina. (Julio- Diciembre de 2013). *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia*. Boyaca: Cuadernos de Administracion. Universidad del valle. V. 29. No. 50 <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a08.pdf>.

Ramírez, M. y Bohórquez, J. (Julio-diciembre de 2013). *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia*. Cuadernos de administración vol. 29, núm. 50. Pag. 186-195. Recuperado de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=225029797008>.

Revista Dinero. (10 de Diciembre de 2017). *El caso de Luz Mary Guerrero es la punta del iceberg en el caso Servientrega*. Bogota: Recuperado de <https://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/implicaciones-del-caso-de-corrupcion-corporativa-en-servientrega/251011>.

Revista Dinero. (21 de Septiembre de 2017). *Una de las principales cabezas de Tiendas Ara acepta cargos por corrupción*. Recuperado de <https://www.dinero.com/empresas/articulo/directivo-de-almacenes-ara-acepto-cargos-por-corrupcion/250153>.

Revista Semana. (10 de julio de 2017). *Efecty: la caída de una empresaria estrella*. Bogota: Recuperado de <https://www.semana.com/nacion/articulo/panama-papers-la-caida-de-la-empresaria-de-efecty/543108/>.

- Rincón, E. y Piracon, A. (2020). *La auditoría forense como instrumento de apoyo al contador público, en la prevención y detección del fraude corporativo (Monografía)*. Tunja, Boyacá: Universidad Santo Tomás. Recuperado de <http://hdl.handle.net/11634/28799>.
- Rodríguez, F. y Valderrama L. (2015). *El interés jurídico protegido en el delito de corrupción privada en Colombia. Análisis de contexto y conexiones con el derecho de la competencia desleal*. Rev. IUS vol.9 no.35 Puebla ene./jun. 2015. versión impresa ISSN 1870-2147. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/rius/v9n35/1870-2147-rius-9-35-00159.pdf>.
- Rozas, A. (2009). *Revista de la Facultad de Ciencias Contables Vol. 16 N° 32, pag. 68*. Lima - Perú ISSN: 1560-9103 (versión impresa) / ISSN: 1609-8196 (versión electrónica). Recuperado de <https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2009/segundo/pdf/a09v16n32.pdf>.
- Sandoval, H. (2012). *Introducción a la Auditoria*. Editorial Tercer Milenio. Recuperado de [http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico\\_administrativo/Introduccion\\_a\\_la\\_auditoria.pdf](http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Introduccion_a_la_auditoria.pdf).
- Suárez, S. y Perea, M. (2018). *Auditoria Forense como Herramienta en la Deteccion del Fraude Financiero. (Trabajo de grado)*. Santa Marta. Recuperado de <https://n9.cl/gaf86>.
- Supersociedades. (Marzo 29 de 2019). *Concepto 220-025851*. Bogotá D.C: [https://www.supersociedades.gov.co/nuestra\\_entidad/normatividad/normatividad\\_conceptos\\_juridicos/OFICIO\\_220-025851\\_DE\\_2019.pdf](https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/OFICIO_220-025851_DE_2019.pdf).

- Toro, W y Ventura, C. (2017). *Auditoría Forense: una herramienta clave en la prevención y detección del fraude financiero*. Guayaquil, Ecuador: Universidad Estatal Península de Santa Elena. Grupo Compás. Primera Edición. Recuperado de <http://hdl.handle.net/123456789/180>.
- Transparency International. (2019). Barómetro Global de la corrupción America Latina y el Caribe 2019. Recuperado de <https://transparenciacolombia.org.co/2019/09/23/resultados-barometro-global-de-corrupcion-2019/>.
- Valencia, D. (2016). *Auditoria Forense una Herramienta para Combatir la Corrupción (Tesis inédita de pregrado)*. Texcoco, Estado de México.: Universidad Autónoma del Estado de México. Recuperado de <http://ri.uaemex.mx/bitstream/handle/20.500.11799/59189/AUD>.
- Zaldivar, O. (Diciembre de 2010). *Revista Moneda (Peru). Conflictos de intereses*. Edición 146. Recuperado de <https://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/revista-moneda/revista-moneda-146.html>.
- Zambrano, Y. (2015). *La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia*. Colombia: Inquietud Empresarial. Vol. XV (2), 13-36. Recuperado de [https://revistas.uptc.edu.co/index.php/inquietud\\_empresarial/article/view/7607](https://revistas.uptc.edu.co/index.php/inquietud_empresarial/article/view/7607).
- Zuluaga, D. Serna, A. Bolaños, A. (2020). *El papel de la Auditoría Forense en la detección de fraudes financieros en Colombia. (Trabajo de grado Contaduría Pública)*. Universidad de San Buenaventura Colombia.Facultad de ciencias empresariales, Medellín: Recuperado de [http://bibliotecadigital.usb.edu.co/bitstream/10819/7565/1/Papel\\_Auditoria\\_Forense\\_Zuluaga\\_2020.pdf](http://bibliotecadigital.usb.edu.co/bitstream/10819/7565/1/Papel_Auditoria_Forense_Zuluaga_2020.pdf).



## NORMAS

Constitución Política de 1991 (Colombia).

Congreso de la República de Colombia. (2000, 24 de julio). Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal. Diario Oficial 44.097.  
[Http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_0599\\_2000.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html).

Ley 1819 De 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. De diciembre de 2016. Diario Oficial 50.101.  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1819\\_2016.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html).

Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador público y se dictan otras disposiciones. 13 de diciembre de 1990. Diario Oficial 39.602

<https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/leyes/LEY%2043%20DE%201990.pdf>

Decreto 624 DE 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. 30 de marzo de 1989. D.O. No. 38.756.  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html)

Código de Procedimiento Penal (CPP). Ley 906 de 2004. 31 de agosto de 2004 (Colombia).

Norma Internacional de Auditoría 500. (2009). *Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009*. Obtenido de Archivo Pdf recuperado de <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/20%20-%20NIA%20500.pdf>

Norma Internacional de Auditoría 501. (2009). *Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. Planificación*

*de la auditoria de Estados Financieros*. Obtenido de Archivo Pdf recuperado de <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/14%20-%20NIA%20300.pdf>

Norma Internacional de Auditoria 501. (2009). *Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. Evidencia de Auditoria – Consideraciones específicas para determinadas áreas*. Obtenido de Archivo Pdf recuperado de <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/21%20-%20NIA%20501.pdf>

Norma Internacional de Auditoria 505. (2009). *Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. Confirmaciones externas*. Obtenido de Archivo Pdf recuperado de <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/22%20-%20NIA%20505.pdf>

Norma Internacional de Auditoria 580. (2009). *Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. Manifestaciones Escritas*. Obtenido de Archivo Pdf recuperado de <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/30%20-%20NIA%20580.pdf>

## **JURISPUDENCIA**

Corte Constitucional, sentencia C- 637 de 2009, septiembre 16 de 2009, Magistrado Ponente: Mauricio Gonzales Cuervo.

Sala Casación Penal. Corte Suprema De Justicia. Sentencia 23159 del 30 de abril de 2008. Proceso No 23159. Magistrada Ponente: María Del Rosario González De Lemos.