



FUNCIÓN PÚBLICA  
NOVIEMBRE DE 2021

---

**Lineamientos para la  
incorporación de técnicas  
basadas en la auditoría  
forense, en los procesos de  
evaluación independiente en  
el ámbito de la competencia de  
las Oficinas de Control Interno.**

VERSIÓN 1

**Nerio José Alvis Barranco**  
Director

**Daniel Araújo Campo**  
Subdirector

**Jaime Andrés González Mejía**  
Secretario General

**María Magdalena Forero Moreno**  
Directora de Gestión del Conocimiento

**Francisco Camargo Salas**  
Director de Empleo Público

**Hugo Armando Pérez Ballesteros**  
Director de Desarrollo Organizacional

**María del Pilar García González**  
Directora de Gestión y Desempeño Institucional

**Adriana Vargas Tamayo**  
Directora de Participación, Transparencia y Servicio al Ciudadano

**Armando López Cortés**  
Director Jurídico

**Luz Stella Patiño Jurado**  
Jefe de Oficina de Control Interno

**Carlos Eduardo Orjuela Oliveros**  
Jefe Oficina de Tecnología de la Información y las Comunicaciones

**Diana María Bohórquez Losada**  
Jefe Oficina Asesora de Comunicaciones

**Carlos Andrés Guzmán Rodríguez**  
Jefe Oficina Asesora de Planeación

**Elaborado por:**

Alberto Guevara Valencia

Myrian Cubillos Benavides

Dirección de Gestión y Desempeño Institucional

**Edición**

Dirección de Gestión del Conocimiento

# Tabla de Contenido

<b>Introducción.....</b>	<b>7</b>
<b>1. Marco Legal.....</b>	<b>10</b>
<b>2. Aspectos Generales y Conceptualización de la auditoría forense .....</b>	<b>14</b>
<b>2.1. Definiciones Básicas .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. Características .....</b>	<b>16</b>
<b>2.3. Objetivos de la auditoría forense .....</b>	<b>17</b>
<b>2.4. Fases de una auditoría forense.....</b>	<b>18</b>
<b>2.5. Perfil del auditor forense .....</b>	<b>20</b>
<b>2.6. Determinación de los canales de comunicación y custodia de información que se derive de auditorías forenses .....</b>	<b>22</b>
<b>3. Análisis de los elementos actuales existentes en los Sistemas de Control Interno y los roles de las oficinas de control interno frente a las técnicas de Auditoría Forense .....</b>	<b>26</b>
<b>3.1 Línea Estratégica (de Defensa):.....</b>	<b>26</b>
<b>3.2 Primera Línea de Defensa: .....</b>	<b>27</b>
<b>3.3 Segunda Línea de Defensa:.....</b>	<b>28</b>
<b>3.4 Tercera Línea de Defensa: .....</b>	<b>28</b>
<b>4. Elementos de análisis para la prevención del fraude y corrupción....</b>	<b>33</b>
<b>4.1 Conociendo la Entidad y su entorno: .....</b>	<b>33</b>
<b>4.2 Reconocimiento del tipo de riesgos en la Entidad .....</b>	<b>33</b>
<b>4.3 Tipología de fraude por clases de Entidad pública.....</b>	<b>34</b>
<b>4.4 Técnicas para la detección de fraudes .....</b>	<b>36</b>
<b>Referencias .....</b>	<b>40</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>42</b>

# Lista de Tablas

<b>Tabla 1 Marco Legal General .....</b>	<b>10</b>
<b>Tabla 2 Características de la auditoría forense .....</b>	<b>16</b>
<b>Tabla 3 Fases de la Auditoría Forense .....</b>	<b>19</b>
<b>Tabla 4 Requisitos del Sistema de Custodia.....</b>	<b>23</b>
<b>Tabla 5 Fases del proceso de custodia .....</b>	<b>24</b>
<b>Tabla 6 Diferencia entre auditoría basada en riesgos Vs auditoria para la detección de fraude.....</b>	<b>29</b>
<b>Tabla 7 Ejemplo de Ficha de registros para detección de Fraude.....</b>	<b>37</b>

# Lista de Gráficos

<b>Gráfico 1 Esquema general para una auditoría forense .....</b>	<b>19</b>
<b>Gráfico 2 Proceso de custodia de información que se deriva de auditorías forenses .....</b>	<b>24</b>
<b>Gráfico 3 Acciones por parte de la oficina de control interno frente a la gestión del riesgo de corrupción .....</b>	<b>30</b>

# Introducción

En el marco de la lucha contra la corrupción como uno de los pilares del Plan Nacional de Desarrollo 2018 – 2022, y ante la escases de doctrina en materia de Investigación de Fraude o Auditoría Forense para Entidades Públicas, se propone el presente anexo que desarrolla lineamientos generales sobre las técnicas de Auditoría forense, la cual pretende proponer las mejores prácticas para prevenir, detectar e investigar los posibles actos de fraude y corrupción que puedan llegar a ocurrir, por fallas en el control interno, y por la combinación de factores como la presión o motivación, la oportunidad y la justificación de servidores públicos y demás partes con las cuales tiene relación la entidad pública.

Frente a esta lucha, es imprescindible el respaldo que debe brindar la alta dirección y el Comité Institucional de Coordinación de Control Interno (Línea Estratégica de Defensa), ya que se requiere una toma de decisiones que permita incorporar estrategias preventivas de fondo que ataquen esta temática que afecta la confianza de los ciudadanos en el Estado.

Como instancia fundamental en esta lucha contra la corrupción, se encuentran los auditores internos quienes como evaluadores independientes deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y corrupción y la forma en que se gestiona por parte de la Entidad, no obstante, es claro que no deben asimilarse a aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude (Instituto de Auditores Internos IIA GLOBAL. 2017), esto teniendo en cuenta las funciones que se definen para las oficinas de Control Interno en la Ley 87 de 1993 y el Decreto 648 de 2017, que delimitan sus competencias, las cuales se orientan a verificar que los controles establecidos en los diferentes procesos, procedimientos, políticas de operación, entre otros elementos del Sistema de Control Interno, se cumplan, que existan responsables, adecuados mecanismos de seguimiento, segregación de funciones, entre otros aspectos que garanticen de forma razonable el cumplimiento de los objetivos y metas, así como generar alertas y recomendaciones que puedan llegar a evitar situaciones no deseadas o posibles actos de corrupción. Por lo tanto, en el ámbito de sus funciones no se incluyen procesos de investigación como los que determinan las auditorías forenses.

En consecuencia, la labor de los auditores de las Oficinas de Control Interno debe ser preventiva, aplicando el rol de enfoque hacia la prevención establecido por el Decreto 648 de 2017, por lo que cada entidad internamente deberá establecer las instancias para la detección e investigación del fraude en el marco de sus Sistemas de Control Interno.

De este modo, en primer lugar se establece el marco legal aplicable visto desde diferentes materias como: i) lucha contra la corrupción, ii) contratación pública, iii) fiscal, iv) penal, v) disciplinaria, vi) participación ciudadana, vii) transparencia y acceso a la información pública, viii) corrupción en el sector privado y ix) financiera, así mismo se relacionan las normas que atañen a las facultades de la Secretaría de Transparencia, instancia responsable y líder frente a la política anticorrupción del país.

En el segundo capítulo se abordan los aspectos generales y conceptuales sobre la auditoría forense, se incluyen algunos términos básicos para comprensión del tema y para la comprensión del capítulo en sí; se establecen las características y objetivos de este tipo de auditorías y las fases que se siguen para su desarrollo. Se da claridad sobre el perfil requerido para los auditores que ejecutan este tipo de auditorías, que son de carácter especializado y que no debe asimilarse a lo exigible para el Jefe de Control Interno o bien los auditores de las oficinas de control interno. En este capítulo se despliega información relacionada con los canales de comunicación y custodia de información que deriva de este tipo de auditorías, dado su alcance frente a las investigaciones de los organismos de control y determinaciones que la justicia debe determinar.

En el capítulo tercero se establecen los roles y responsabilidades vistos desde la Dimensión 7 Control Interno del Modelo Integrado de Planeación y Gestión MIPG, enmarcados en el esquema de líneas de defensa, como eje articulador en materia de control interno que incluye las funciones y roles que desarrollan las Oficinas de Control Interno o quienes hacen sus veces en las entidades del Estado, de cara a aquellos aspectos relacionados con la auditoría forense que podrían incluirse para fortalecer el Sistema de Control Interno, así como los procesos auditores que ejecutan las Oficinas de Control Interno. Como parte del desarrollo de este capítulo se incluyen 2 anexos para el análisis de banderas rojas, herramienta clave para el análisis de posibles situaciones irregulares o de alerta que se constituyen en elementos de entrada para fortalecer los esquemas de control de los procesos o bien para analizar variables adicionales frente a la priorización basada en riesgos para la definición de los procesos auditores en cada vigencia.

Finalmente, en el capítulo cuarto se establecen varios elementos de análisis para la prevención del fraude y corrupción, sobre las cuales las oficinas de control interno, como evaluadores independientes de la gestión tendrán información de entrada y variables adicionales que permitirán fortalecer el análisis de priorización para la definición de sus planes anuales de auditoría, esto con el fin de considerar aspectos clave en relación con el fraude y corrupción. Si bien como se ha venido aclarando, no se busca que se adelanten auditorías forenses, sí que se tengan en cuenta aquellos procesos, actividades, registros, movimientos, transacciones, trámites,



esquemas para la toma de decisiones, entre otros, que presentan mayores niveles de riesgo y que puedan estar presentando señales de alerta en materia de fraude y corrupción.

# 1. Marco Legal

Como marco legal se considera desde la Constitución Política de Colombia de 1991, donde se establece en su artículo 269 que: “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas”. Y en su artículo 270 establece que “La ley organizará las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados”.

Ahora bien, existen leyes, decretos, directivas presidenciales y circulares anticorrupción que, según el Observatorio de Transparencia y Anticorrupción de la Vicepresidencia de la República, se agrupan en las siguientes normas:

*Tabla 1 Marco Legal General*

Materia	Normatividad
Lucha contra la corrupción	<p><b>Decreto ley 19 de 2012</b> Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios.</p> <p><b>Decreto 1686 de 2017</b> Por medio del cual se modifica el Decreto 1081 de 2015 - Decreto Reglamentario Único del Sector de la Presidencia de la República, en lo que hace referencia a las Comisiones Regionales de Moralización.</p> <p><b>Ley 1474 de 2011</b> Estatuto anticorrupción.</p> <p><b>Decreto 124 de 2016</b> Por el cual se sustituye el Título 4 de la Parte 1 del Libro 2 del Derecho 1081 de 2015, relativo al "Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano.</p> <p><b>Ley 1762 de 2015</b> Ley Anticontrabando. Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.</p> <p><b>Decreto 958 de 2016</b> Por medio del cual se reglamenta el artículo 67 de la Ley 1474 de 2011 y se agrega un capítulo al Título 4 de la Parte 1 del Libro 2 del Decreto 1081 de 2015, por el cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República.</p> <p><b>Decreto 4632 de 2011</b> Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1474 de 2011 en lo que se refiere a la Comisión Nacional para la Moralización y la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y se dictan otras disposiciones.</p> <p><b>CONPES 167 de 2013</b></p>

Materia	Normatividad
Penal	<p>Política Pública Integral Anticorrupción.</p> <p><b>Ley 599 de 2000</b> Código Penal Colombiano. (Título XV: Delitos contra la Administración Pública)</p> <p><b>Ley 906 de 2004</b> Código de Procedimiento Penal.</p> <p><b>Ley 890 de 2004</b> Por la cual se modifica y adiciona el Código Penal.</p> <p><b>Ley 1142 de 2007</b> Por medio de la cual se reforman parcialmente las Leyes 906 de 2004, 599 de 2000 y 600 de 2000 y se adoptan medidas para la prevención y represión de la actividad delictiva de especial impacto para la convivencia y seguridad ciudadana.</p>
Contratación Pública	<p><b>Ley 80 de 1993</b> Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública.</p> <p><b>Ley 1150 de 2007</b> Por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos.</p> <p><b>Decreto 1510 de 2013</b> Por el cual se reglamenta el sistema de compras y contratación pública.</p> <p><b>Decreto 4170 de 2011</b> Por el cual se crea la Agencia Nacional de Contratación Pública –Colombia Compra Eficiente–, se determinan sus objetivos y estructura.</p> <p><b>Directiva presidencial 03 de 2015</b> Políticas en materia arbitral</p> <p><b>Circular 002 de enero 31 de 2014</b> Impartir instrucciones a las Cámaras de Comercio sobre la función de llevar el Registro único de Proponentes, su inscripción, renovación, actualización, cancelación o la revocación de alguno de los actos inscritos y definir el formato y mecanismo, a través del cual las entidades deben reportar la información a las Cámaras de Comercio sobre contratos adjudicados, en ejecución, ejecutados, multas, sanciones e inhabilidades en firme.</p>
Fiscal	<p><b>Ley 610 de 2000</b> Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías.</p> <p><b>Acto Legislativo 04 de 2019</b> Por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal</p> <p><b>Decreto 403 de 2020</b> Por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal</p>
Disciplinaria	<p><b>Ley 734 de 2002</b> Código Único Disciplinario</p> <p><b>Ley 1952 DE 2019</b> Por medio de la cual se expide el código general disciplinario se derogan la ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario.</p> <p><b>NOTA:</b> La vigencia de esta norma fue diferida hasta el 29 de Marzo de 2022, a excepción de los Artículos 69 y 74 de la Ley 2094, que entrarán a regir a partir del 30 de Junio de 2021, y el Artículo 7 de la Ley 2094 de 2021 entrará a regir el 29 de diciembre del 2023, de acuerdo con el Artículo</p>

Materia	Normatividad
Participación Ciudadana	<p>73 de la Ley 2094 de 2021.</p> <p><b>Ley 134 de 1994</b> Por la cual se dictan normas sobre Mecanismos de Participación Ciudadana.</p> <p><b>Ley Estatutaria 1757 de 2015</b> Estatuto de participación ciudadana Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.</p> <p><b>Ley 850 de 2003</b> Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas.</p>
Transparencia y acceso a la información pública	<p><b>Ley 1712 de 2014</b> Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones.</p> <p><b>Decreto Presidencial 103 del 20 de enero de 2015</b> Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 del 2014 y se dictan otras disposiciones.</p> <p><b>Decreto 1494 de 2015</b> Por el cual se corrigen yerros en la Ley 1712 de 2014.</p> <p><b>Decreto 1674 de 2016</b> Decreto de Personas Políticamente Expuestas</p> <p><b>Ley 594 De 2000</b> Ley General de Archivo</p> <p><b>Decreto 0019 de 2012 - Decreto Antitrámites</b> Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública.</p>
Corrupción en el sector privado	<p><b>Decreto 92 de 2017</b> Por el cual se reglamenta la contratación con entidades sin ánimo de lucro a la que hace referencia el inciso segundo del artículo 355 de la Constitución Política.</p> <p><b>Ley 1778 de 2016</b> Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción.</p>
Facultades de la Secretaría de Transparencia	<p><b>Decreto 1784 del 04 de octubre de 2019</b> Por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.</p> <p><b>Resolución 0965 del 28 de noviembre de 2019</b> Por la cual se establecen los Grupos de Trabajo en el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.</p> <p><b>Decreto 338 del 04 de marzo de 2019</b> Por el cual se modifica el Decreto 1083 de 2015, Único Reglamentario del Sector de Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Control Interno y se crea la Red Anticorrupción.</p> <p><b>Decreto 1686 de 2017</b> Por medio del cual se modifica el Decreto 1081 de 2015-Decreto Reglamentario Único del Sector de la Presidencia de la República, en lo que hace referencia a las Comisiones Regionales de Moralización.</p>
Financiera	<p>Por parte, de la Superintendencia Financiera de Colombia para todas las entidades del sector financiero públicas o privadas ha expedido entre otras las siguientes circulares externas:</p> <p><b>Circular Externa 041 de 2007 SFC: SARO</b> Modifica el Capítulo XXIII de la Circular Externa 100 de 1995,</p>

Materia	Normatividad
	denominado "Reglas Relativas a la Administración del Riesgo Operativo - SARO".  <b>Circular Externa 038 2009</b> <b>Sistema de Control Interno</b>

Fuente: Observatorio de Transparencia y Anticorrupción, actualizado Dirección de Gestión y Desempeño Institucional. Noviembre 2021

# 2. Aspectos Generales y Conceptualización de la auditoría forense

## 2.1. Definiciones Básicas

La auditoría forense se define como el proceso de recolectar, analizar y divulgar evidencias con las técnicas de la auditoría para la investigación de algunos delitos financieros o que se relacionan con conductas ilegales (Adaptado de Chavarria & Roldán, como se citó en Baracaldo & Daza, 2015, p. 739), bajo este contexto general es pertinente conocer algunos de los términos asociados al tema así:

**Fraude:** del latín *fraus*, un fraude es una acción que resulta contraria a la verdad y a la rectitud. El fraude se comete en perjuicio contra otra persona o contra una organización (como el Estado o una empresa). RAE.

**Corrupción:** En las organizaciones, especialmente en las públicas, la Secretaría de Transparencia la define como la posibilidad de que, por acción u omisión, se use el poder para desviar la gestión de lo público hacia un beneficio privado. Esto implica que las prácticas corruptas son realizadas por actores públicos y/o privados con poder e incidencia en la toma de decisiones y la administración de los bienes públicos” (CONPES No. 167 de 2013).

**EMP: Elemento Material Probatorio.** Es todo dato u objeto que se incorpora legalmente a un proceso, capaz con la capacidad de producir un conocimiento probable acerca de una imputación que está en curso.

**Data analytics:** Es un proceso que consiste en inspeccionar, limpiar y transformar datos con el objetivo de producir información útil, llevar a estructuradas conclusiones y apoyar la toma de decisiones.

**Big Data:** Término que describe grandes volúmenes de datos, tanto estructurados como no estructurados, que permiten análisis detallados y conducen a la obtención de información y en consecuencia a la toma de mejores decisiones a la vez que promueve acciones hacia negocios estratégicos.

**Minería de datos:** Campo de la estadística y las ciencias de la computación que refiere al proceso de identificar patrones en grandes volúmenes de conjuntos de datos. Usa métodos de la inteligencia artificial,

aprendizaje automático, estadística y sistemas de bases de datos.

**Metadatos:** Son datos sobre los datos, es decir, datos que describen otros datos.

**Logs:** Es un historial o registro que contiene a la grabación secuencial en un archivo o en una base de datos de todos los acontecimientos (eventos o acciones) que caracterizan un proceso que se desea seguir o evaluar.

**Cadena de custodia:** Procedimiento controlado que se aplica a los indicios materiales relacionados con un delito o incidente, que relaciona desde su identificación hasta su valoración por los encargados de su análisis. Tiene como fin evitar que evitar alteraciones, sustituciones, contaminaciones o destrucciones del material probatorio.

**Ciencia Forense:** Es una disciplina en la que se aplica métodos y técnicas de investigación científica de las ciencias naturales en el examen del material sensible significativo relacionado con un presunto hecho delictivo.

**Auditoría Forense:** Auditoría forense es el uso de técnicas de investigación, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales.

**Copia bit a bit:** Es un clonado forense de discos duros consiste en copiar todo el contenido de un disco duro, bit a bit, en otro dispositivo de almacenamiento o archivo de imagen obteniendo una firma hash de los bits leídos durante el proceso.

**Zip drives:** Es un dispositivo de almacenamiento, que utiliza discos Zip como soporte de almacenamiento; dichos soportes son de tipo magnético, extraíbles o removibles de mediana capacidad.

**Perito Forense:** El perito judicial o perito forense es un profesional dotado de conocimientos especializados y reconocidos, a través de sus estudios superiores, que suministra información u opinión fundada a los tribunales de justicia sobre los puntos litigiosos que son materia de su dictamen.

**LA y FT:** Lavado de activos y financiación del terrorismo.

**Lavado de activos:** es el proceso mediante el cual organizaciones criminales buscan dar apariencia de legalidad a los recursos generados de sus actividades ilícitas. En términos prácticos, es el proceso de hacer que dinero sucio parezca limpio, haciendo que las organizaciones criminales o delincuentes puedan hacer uso de dichos recursos y en algunos casos obtener ganancias sobre los mismos.

**Financiación del terrorismo:** Acorde con *a review of Sources on Terrorist Financing*, la cual contempla los principales lineamientos brindados por los estándares internacionales y define el terrorismo como un método

para realizar acciones violentas repetitivas, utilizando individuos, grupos o actores clandestinos (semi) estatales, por razones ideológicas, religiosas, o políticas.

## 2.2. Características

A continuación se presentan las principales características de la auditoría forense:

*Tabla 2 Características de la auditoría forense*

<b>Principales Características de la Auditoría Forense</b>	
Propósito	Prevención y detección del fraude. Debe señalarse que es competencia exclusiva de la justicia establecer si existe o no fraude (delito). El auditor forense llega a establecer indicios de responsabilidades penales que, junto con la evidencia obtenida, pone a consideración del juez correspondiente para que se dicte sentencia.
Alcance	El periodo que cubre el fraude sujeto a investigación (auditoría).
Orientación	Retrospectiva, respecto del fraude y auditado, y prospectiva a fin de recomendar la implementación de los controles preventivos, detectivos y correctivos necesarios para evitar a futuro fraudes financieros. Por lo tanto puede ser preventiva o detectiva. Cabe señalar que todo sistema de control interno proporciona seguridad razonable pero no absoluta de evitar errores y/o irregularidades.
Auditor a cargo (Jefe de equipo)	Profesional con información de auditor financiero. Contador público autorizado.
Equipo de apoyo	Multidisciplinario: Abogados, ingenieros en sistemas (auditores informáticos), investigadores (públicos o privados), agentes de oficinas del gobierno, miembros de inteligencia o contrainteligencia de entidades como policía o ejército, especialista.
Normatividad	Normas de auditoría financiera e interna en lo que fuere aplicable; normas de investigación; legislación penal; disposición normativa relaciona con fraude.

Fuente: Adaptado de La Auditoría Forense: Proceso y características. Pucho, Mario y Velasco, Jhon. Universidad La Gran Colombia. 2018, p.21 por Dirección de Gestión y Desempeño Institucional. Noviembre 2021

La Auditoría Forense puede ser:

**Auditoría Forense Preventiva:** Está orientada a proporcionar evaluaciones o asesoramiento a diferentes organizaciones de características públicas y privadas respecto de su capacidad para disuadir, prevenir, detectar y proceder frente a diferentes acciones de fraude.

Pueden desarrollarse las siguientes acciones preventivas:

1. Programas y controles anti fraude,
2. Esquemas de alerta temprana de irregularidades,
3. Sistemas de administración de denuncias.

Este enfoque es proactivo, por cuanto implica implementar, tomar acciones y decisiones en el presente para evitar fraudes en el futuro.



**Auditoría Forense Detectiva:** Orientada a identificar la existencia de fraudes mediante una profunda investigación llegando a establecer entre otros aspectos los siguientes:

1. Determinar la cuantía del fraude
2. Efectos directos e indirectos
3. Posible tipificación
4. Presuntos autores
5. Cómplices y encubridores

Cabe destacar que, en reiteradas ocasiones, los resultados obtenidos de un trabajo de auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia; quien se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva, sobre todo en aquellos casos en que la ley así lo determine.

## **2.3. Objetivos de la auditoría forense**

El desarrollo de la auditoría forense busca los siguientes objetivos:

- ✓ Luchar contra la corrupción y el fraude;
- ✓ Determinar si los sistemas de administración y de control que fueron vulnerados;
- ✓ Diseñar pruebas especiales de auditoría que ayuden al descubrimiento de fraudes, proporcionando los medios técnicos validos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza; y determinar responsabilidades, identificando los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes los ilícitos detectados. (Diaz & Perez, 2015, citado en Puche, Mario y Velasco, Jhon. 2018)
- ✓ Prevenir y reducir el fraude;
- ✓ Participar en el desarrollo de programas de prevención de perdidas;
- ✓ Participar en la evaluación de sistemas y estructuras de control interno. (Fontan, 2012, citado en Puche, Mario y Velasco, Jhon. 2018)

## **2.4. Fases de una auditoría forense**

Es pertinente indicar que “forense” es un término cuyo origen está en “hacer las cosas en público, de manera transparente” buscando encontrar elementos objetivos, ciertos y seguros que demuestren la veracidad y evidencias de ciertas actuaciones, con el fin de poder emplear la información en la toma de decisiones justas, legales y en derecho.

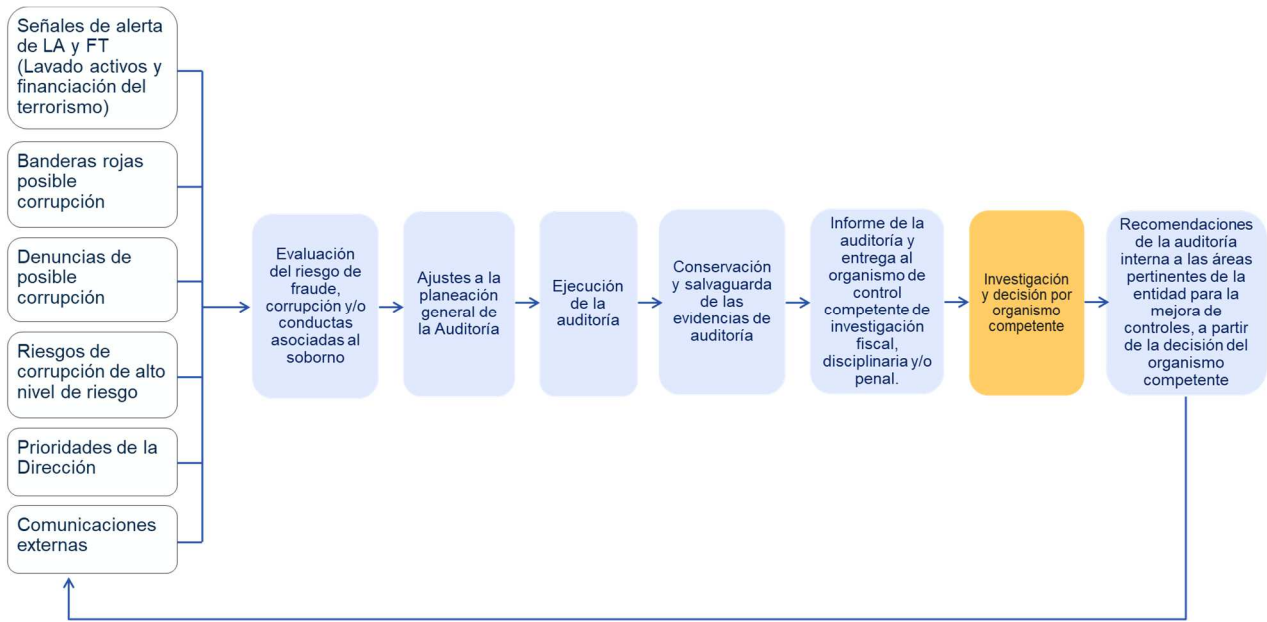
Las auditorías forenses son un elemento de información confiable para adelantar procesos de investigación de presuntos delitos, omisiones y en general de cualquier actuación irregular, cuyo origen sea un hecho doloso o un error. Cuando se lleva a cabo una auditoría forense, el auditor debe velar por la transparencia, integridad, fiabilidad y veracidad de las evidencias de auditoría incluyendo los registros contables que se incluyan en los soportes e informes.

En el marco de las prácticas de corrupción, se pueden encontrar diversas actuaciones, tales como el lavado de activos, el uso de recursos para la financiación del terrorismo, el fraude a las instituciones, la celebración indebida de contratos, el prevaricato y otras formas de corrupción que los facilitan, tales como el cohecho, la concusión y otras formas de soborno nacional y transnacional, los cuales pueden ser detectados a partir de buenas prácticas de auditoría donde las evidencias recolectadas pueden convertirse en elementos probatorios ante las instancias de investigación y sanción competentes.

Pero para que el informe de auditoría sea considerado como una fuente fiable de información, el auditor debe ser sumamente cuidadoso en la recolección de las evidencias, manteniendo la integridad de la información de tal manera que esta sea trazable y se pueda emplear como un elemento válido probatorio en un proceso.

En general, el proceso de auditoría forense se muestra en el siguiente gráfico (ver siguiente página):

Gráfico 1 Esquema general para una auditoría forense



Fuente: Elaboración Dirección de Gestión y Desempeño Institucional. Noviembre 2021

Las anteriores fases se explican a continuación:

Tabla 3 Fases de la Auditoría Forense

Fase	Actividades principales
<p><b>Fase 1.</b> Planificación.</p>	<p>En esta fase el auditor forense debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obtener un conocimiento general del caso investigado,</li> <li>▪ Analizar todos los indicadores de fraude y corrupción existentes en la Entidad,</li> <li>▪ Identificar debilidades de control que habrían permitido se cometa el presunto ilícito o que podría llevar a que ocurriera en el futuro,</li> <li>▪ Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoría forense (investigación).</li> <li>▪ Definir los programas de auditoría forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de ejecución del trabajo, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación.</li> <li>▪ Los procedimientos de auditoría forense pueden ser los mismos del proceso auditor, incorporando los lineamientos de la cadena de custodia establecidos en este documento.</li> </ul>

Fase	Actividades principales
<p><b>Fase 2.</b> Trabajo de Campo.</p>	<p>En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense definidos en la fase anterior (planificación) más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.</p> <p>Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo de una auditoría forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtienen resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente. El uso de equipos multidisciplinarios (expertos: legales, informáticos, biólogos, grafólogos u otros) y del factor sorpresa son fundamentales.</p> <p>Un aspecto importante en la ejecución de la auditoría forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario. Muchas veces por excesiva lentitud los posibles implicados se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros casos, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad, para sustentar ante la autoridad competente en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del posible ilícito.</p> <p>El auditor forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo, el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Lo mencionado es fundamental, puesto que, si el auditor forense no realiza con minuciosidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por daño moral o similares.</p>
<p><b>Fase 3.</b> Comunicación de Resultados.</p>	<p>La comunicación de resultados será permanente en función del riesgo y las características de la auditoría y de la información que le dio origen, se puede comunicar a la alta dirección de la Entidad y a las autoridades competentes.</p> <p>Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados puede arruinar toda la investigación (muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos).</p>
<p><b>Fase 4.</b> Monitoreo del caso</p>	<p>Esta última fase tiene por finalidad asegurarse de que los resultados de la investigación forense sean considerados según fuere pertinente y evitar que queden en el olvido, otorgando a los perpetradores del ilícito la impunidad.</p>

Fuente: Adaptado de Badillo, Jorge; "Auditoría Forense / Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero"; Quito – Ecuador; Mayo 2008.

## 2.5. Perfil del auditor forense

Respecto del perfil para un auditor forense, es importante considerar que se trata de una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en desarrollo de funciones públicas y privadas, con un enfoque disciplinado y objetivo que busca evidenciar realidades económicas mediante la

recolección de pruebas para la toma de decisiones. 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» (Cano, Lugo, 2005, citado en Suarez, Stefany y Perea, Marye. 2018).

En este sentido, la auditoría forense tiene un fuerte componente financiero que exige, en términos del perfil para estos auditores lo siguiente:

El auditor forense debe ser un profesional con cualidades específicas y contar con experiencia y conocimientos básicos en las materias de contabilidad y auditoría, control interno, fiscal, finanzas, también incluir aspectos en técnica de investigación legal y formación jurídica que le permita un acorde desarrollo del trabajo en la recolección de pruebas y evidencias y otras materias a parte de las económicas-administrativas. El perfil del auditor forense es la mezcla de contador público, abogado, e investigador, que se requiere para el análisis y la investigación del fraude". (Valencia, 2016, pág. 50, citado en Suarez, Stefany y Perea, Marye. 2018).

En cuanto a sus habilidades y competencias se requerirá:

- ✓ Formación académica elevada.
- ✓ Experiencia en auditoría e investigación.
- ✓ Iniciativa y creatividad.
- ✓ Trabajo en equipo.
- ✓ Observador.
- ✓ Mente inquisitiva y abierta.
- ✓ Juicio profesional maduro y audaz.
- ✓ Independencia de criterio.
- ✓ Análisis de la información exhaustiva.
- ✓ Debe conocer un sentido común de negocios.
- ✓ Dominar los elementos básicos de los procedimientos electrónicos de datos.
- ✓ Debe tener completa discreción, amplia experiencia y absoluta confianza.
- ✓ Debe contar con conocimientos en temas contables, de auditoría, criminología, de Investigación y legales.

El Auditor Forense debe contar con determinadas competencias como:

- ✓ Trabajador a presión

- ✓ Fuerte de carácter
- ✓ Agilidad mental
- ✓ Tolerante. (Suarez, Stefany y Perea, Marye. 2018. p. 49, 50).

Es importante reiterar que este perfil no es asimilable a lo exigible para los Jefes de Control Interno o quienes hacen sus veces en todas las entidades del Estado, toda vez que se trata de una auditoría especializada que incluye actividades de investigación que no hacen parte del ámbito de las funciones para estas instancias.

## **2.6. Determinación de los canales de comunicación y custodia de información que se derive de auditorías forenses**

La Fiscalía General de la Nación (FNG) publicó en 2018 la más reciente versión del Manual del sistema de cadena de custodia, el cual establece las directrices del sistema de cadena de custodia colombiano, durante las diferentes etapas asociadas al hallazgo, recolección, embalaje, transporte, análisis y almacenamiento de los Elementos Materiales Probatorios y evidencia Física (EMP y EF), con el fin de garantizar su autenticidad y capacidad demostrativa, mientras que la autoridad competente ordena su disposición final.

De manera general se entiende por EMP y EF cualquier objeto, instrumento o medio de conocimiento conducente al descubrimiento de la verdad, como son huellas, marcas o rastros de origen físico, químico, biológico o electrónico, perceptible a través de los sentidos o mediante la utilización de tecnología forense, cuyo análisis proporciona las bases científicas o técnicas para encaminar la investigación penal, lograr la identificación del autor o autores, y así confirmar o descartar la comisión de una conducta punible y la reconstrucción de los hechos.

Este Manual del Sistema de Cadena de Custodia de la FGN, define al sistema de cadena de custodia como un proceso continuo y documentado aplicado a los EMP y EF, por parte de los servidores públicos y particulares que con ocasión a sus funciones deban garantizar su autenticidad y capacidad demostrativa, mientras que la autoridad competente ordena su disposición final.

La validez del Sistema de Custodia implica el cumplimiento de estos requisitos:

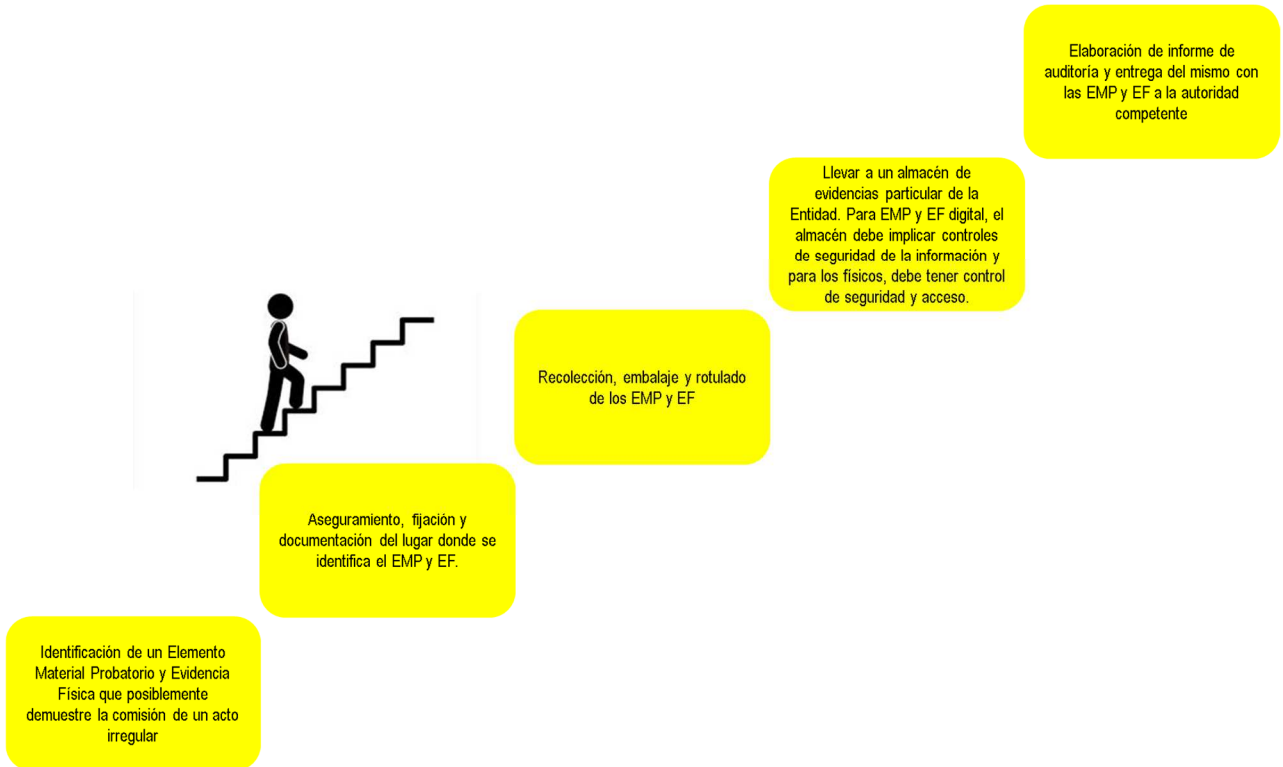
Tabla 4 Requisitos del Sistema de Custodia

REQUISITO	DESCRIPCIÓN
Autenticidad	Se atribuye este término a la correspondencia objetiva de los EMP y EF hallados, recolectados, embalados, transportados y almacenados, que sean analizados técnica o científicamente para extraer su capacidad demostrativa.
Capacidad demostrativa	Cualidad o aptitud de un EMP y EF, que, al ser desarrollada mediante el análisis técnico o científico, aporta información con vocación probatoria.
Identidad	Es la descripción completa, detallada y objetiva de las características y condiciones específicas de los EMP y EF hallados, recolectados y embalados, donde se registre su estado físico, apariencia, localización de contexto en el lugar de los hechos o lugares distintos, al igual que todas aquellas características que puedan servir para su individualización.
Integridad	Consiste en garantizar que los EMP y EF no presentan alteraciones en las partes que lo componían al momento de su hallazgo, recolección y embalaje y que sus características no han sido alteradas, salvo en aquellos casos en los que se produzcan modificaciones por su naturaleza o con ocasión de la práctica de los diferentes análisis técnicos o científicos.
Preservación	Es la aplicación de las diferentes técnicas para garantizar el menor impacto de contaminación o destrucción de la capacidad demostrativa de los EMP y EF. Para asegurar la preservación se debe garantizar que el EMP y EF sea mantenido en unas condiciones adecuadas de acuerdo a su clase y naturaleza a fin de asegurar su conservación e inalterabilidad.
Seguridad	Consiste en minimizar el margen de riesgo por pérdida, daño o deterioro exógeno de los EMP y EF, por parte del funcionario o particular que entre en contacto durante cualquiera de las etapas del sistema de cadena de custodia.
Almacenamiento	Es la aplicación de los instrumentos administrativos orientados a resguardar los EMP y EF, cuya función principal es minimizar el riesgo de pérdida o daño de los mismos.
Continuidad	Es la forma cronológica ininterrumpida en la custodia de los EMP y EF hallados, recolectados y embalados en el lugar de los hechos o lugares distintos, cuyo fin primordial es permitir realizar una trazabilidad de los diferentes actores que intervinieron en las diversas etapas del sistema de cadena de custodia, buscando en todo caso la menor cantidad de registros desde su hallazgo hasta su disposición final.
Registro	Es la actuación mediante la cual se documenta de manera física y virtual, la información de los EMP y EF y los actores que intervinieron en el sistema de cadena de custodia.

Fuente: Fiscalía General de la Nación, 2018.

En el gráfico siguiente se muestra esquemáticamente el proceso de custodia de información que se deriva de auditorías forenses:

Gráfico 2 Proceso de custodia de información que se deriva de auditorías forenses



Fuente: Adaptado del Manual del Sistema de Cadena de Custodia Fiscalía General de la Nación. 2018 por Dirección de Gestión y Desempeño Institucional. 2021

El proceso debe considerar los siguientes elementos:

Tabla 5 Fases del proceso de custodia

FASE DEL PROCESO	ELEMENTOS POR CONSIDERAR
Identificación de un Elemento Material Probatorio y Evidencia Física que posiblemente demuestre la comisión de un acto irregular	Esto puede darse por información de terceros o en el marco de la ejecución de una auditoría ordinaria o especial realizada por la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces. Cuando en la indagación de evidencias se presenta sospecha de que esté ocurriendo o haya ocurrido un hecho contrario a la ley y que sea punible, el auditor debe describir en su informe toda la información de tiempo, modo y lugar que garantice una adecuada descripción de los hechos fácticos.
Aseguramiento, fijación y documentación del lugar donde se identifica el EMP y EF.	Cuando se tiene una sospecha razonable por parte del auditor de la OCI o quien haga sus veces de la posible comisión de un delito contra la administración pública y que sea considerado como un hecho punible, el auditor debe reportar de tal situación al Jefe de la OCI o quien haga sus veces, para que éste proceda con la notificación a la autoridad competente. El auditor a cargo de la auditoría debe desarrollar actividades para garantizar el aseguramiento o protección del lugar de los hechos o lugares distintos, a fin de evitar la alteración, destrucción, deterioro, suplantación y pérdida de la capacidad demostrativa de los EMP y EF mediante toma de copias de la información obtenida, indicando claramente tiempo, modo y lugar



FASE DEL PROCESO	ELEMENTOS POR CONSIDERAR
	observados.
Recolección, embalaje y rotulado de los EMP y EF	Una vez tomada la información directa de la fuente, el auditor procede a Embalar física y/o digitalmente la información, para tal efecto debe usar sellos en caso de material físico embalado y contraseñas de apertura de archivos con información digital, cada uno de estos deben estar rotulados y con su registro de cadena de custodia, con el fin de garantizar su autenticidad y capacidad demostrativa.
Llevar a un almacén de evidencias particular de la Entidad.	El Jefe de Control Interno o quien haga sus veces será el custodio de la información recolectada, embalada y rotulada, así mismo es quien designa el sitio de almacenamiento para estas evidencias; el almacén debe tener controles de seguridad de la información que impidan la copia, borrado y adulteración de la información digital y para las evidencias físicas, debe tener control de seguridad y acceso suficientes para evitar pérdida, deterioro, hurto o alteración.
Elaboración de informe de auditoría y entrega del mismo con las EMP y EF a la autoridad competente	El auditor a cargo de la auditoría, en compañía del Jefe de la OCI o quien haga sus veces, deben elaborar el informe que contiene las evidencias, los presuntos delitos de los cuales se tiene sospecha razonable y las evidencias recolectadas, embaladas y rotuladas. El Jefe de la OCI o quien haga sus veces debe remitir esta información a un funcionario de la autoridad competente de investigación y debe asegurarse que quien reciba el contenedor debe dejar constancia del estado en que se encuentran los EMP y EF.

Fuente: Adaptado del Manual del Sistema de Cadena de Custodia Fiscalía General de la Nación. 2018 por Dirección de Gestión y Desempeño Institucional. 2021

### **3. Análisis de los elementos actuales existentes en los Sistemas de Control Interno y los roles de las oficinas de control interno frente a las técnicas de Auditoría Forense**

Teniendo en cuenta que el presente anexo busca generar lineamientos que permita incorporar algunos elementos de la auditoría forense a los esquemas de control de las entidades, así como frente a los procesos de auditoría interna que desarrollan los Jefe de Control Interno o quienes hacen sus veces en las entidades del Estado. Por lo tanto, es necesario en primer lugar, considerar el papel de las líneas de defensa, esquema incorporado a la Dimensión 7 Control Interno del Modelo Integrado de Planeación y Gestión MIPG, acorde con los siguientes aspectos:

#### **3.1 Línea Estratégica (de Defensa):**

Conformada por el Representante Legal de la Entidad y el Comité Institucional de Coordinación de Control Interno. La Línea estratégica es la encargada de emitir las directrices y condiciones mínimas con el fin de implementar y fortalecer el Sistema de Control Interno que abarca los estándares de conducta y de integridad esperados, así como la asignación de niveles de autoridad y responsabilidades en el desarrollo de la gestión y del talento humano, todo ello para que el componente Ambiente de Control en la Entidad se encuentre presente y funcionando.

En ese orden de ideas, la Línea Estratégica debe emitir las directrices y condiciones mínimas relacionadas con la prevención, detección e investigación del fraude, así como la asignación de niveles de autoridad y responsabilidades para el desarrollo de la gestión del fraude en la

Entidad. Todo ello deberá supervisarlo desde lo alto a través de las sesiones del Comité Institucional de Coordinación de Control Interno.

### **3.2 Primera Línea de Defensa:**

Compuesta por los controles internos como parte de la operación del día a día, se definen como las medidas de control interno ejecutadas por aquellos profesionales integrantes de los equipos de trabajo en cumplimiento de sus funciones; así mismo, se incluyen los controles de gerencia operativa, es decir las actividades de control del día a día ejercidas por un cargo con responsabilidad de jefatura en cualquier nivel jerárquico (subdirecciones, jefes de oficina o coordinadores).

Dichos controles son esenciales para disminuir la probabilidad y/o detectar oportunamente la posible comisión de actos de fraude en la entidad, por tanto, se requiere del diseño de unos controles adecuados que cuenten con al menos las siguientes características:

- ✓ **Tener asignado un responsable de su ejecución que cuente con la suficiente autoridad para su ejecución**, es decir, con una segregación de funciones que permita que quien desarrolle la actividad de control sea diferente de quien ejecuta la actividad crítica que es controlada.
- ✓ **Periodicidad para la ejecución del control**, de tal forma que su aplicación sea en el momento oportuno y no se deje a criterio de quienes participan en el proceso, procedimiento o plan de acción respectivo.
- ✓ **Propósito**, es decir, que su aplicación permita prevenir la materialización de un riesgo de fraude o bien que pueda ser detectado oportunamente.
- ✓ **Brindar instrucciones precisas sobre la forma como se debe aplicar el control**, de tal manera que la labor de comparar el “criterio” (deber ser o lineamientos y regulación) vs la “condición” (estado real evidenciado) sea guiado detalladamente.
- ✓ **Establecer los pasos a seguir en caso de encontrar desviaciones o excepciones producto de la ejecución del control**, es decir, instrucciones sobre lo que se debe hacer en caso de que la “condición” sea diferente del “criterio” establecido, para efectos de formular las correcciones, contingencias, acciones correctivas, preventivas o de mejora, según sea el caso.
- ✓ **Especificar el soporte de la ejecución del control**, es decir que se generen los registros

correspondientes que permitan contar con evidencias concretas de las acciones adelantadas para la ejecución del control, base fundamental en caso de seguimientos o incluso posibles investigaciones.

La responsabilidad por el adecuado diseño y ejecución de los controles recae inicialmente en los dueños o líderes de proceso que son quienes se enfrentan a los desafíos del día a día en la operación de sus procesos, procedimientos, planes, programas y proyectos.

### **3.3 Segunda Línea de Defensa:**

Bajo el esquema de líneas de defensa es claro que debe establecer una instancia diferente a la Oficina de Control Interno, que se encargue de detectar e investigar la comisión de actos de fraude dentro de las Entidades Públicas. En tal sentido es necesario recordar el rol que le asiste a la segunda línea de defensa en las Entidades pues son aquellas áreas que, en cabeza de un cargo de nivel directivo medio o alto, responden transversalmente ante toda la Entidad por un aspecto o temática y lo evalúan para la toma de decisiones y acciones correctivas, preventivas o de mejora, y reportar ante la alta dirección los resultados de su control (aseguramiento).

Las áreas organizacionales responsables de la segunda línea de defensa deberían hacer semestralmente una recopilación de Banderas Rojas por cada área organizacional y proceso y en cada uno de éstos, la recopilación de Banderas Rojas por tipo, con el fin de elaborar mapas de calor o de exposición al riesgo de corrupción, fraude y soborno. Para este efecto se podrán consultar los siguientes anexos:

- Documento propuesta metodológica para la revisión de banderas rojas, como herramienta para la medición en temas de prevención de la corrupción.
- Herramienta análisis bandera rojas.

### **3.4 Tercera Línea de Defensa:**

La norma internacional de Auditoría Interna 1210.A2 establece que “los auditores internos deben tener conocimientos suficientes para evaluar el riesgo de fraude y la forma en que se gestiona por parte de la organización, pero no es de esperar que tengan conocimientos

similares a los de aquellas personas cuya responsabilidad principal es la detección e investigación del fraude.”

Con base en lo anterior, le corresponde a los auditores internos de las oficinas de Control Interno levantar las banderas de alerta cuando en el desarrollo de las auditorías internas basadas en riesgos, identifiquen la posible ocurrencia de un fraude como resultado de fallas o debilidades en el diseño y/o ejecución de las actividades de control, recopilen desde su alcance evidencia suficiente, confiable, relevante y útil, para que remitan tales situaciones a fin de que sean investigadas por los auditores forenses o investigadores de fraude de la entidad o de fuera de ella, es decir por las instancias disciplinarias, fiscales y/o penales correspondientes.

Por lo tanto, las Oficinas de Control Interno, o quien haga sus veces, deben fortalecer la preparación de los Planes Anuales de Auditoría con los análisis de riesgos y los mapas de calor o de exposición a la corrupción, fraude y soborno que puede tener como insumo el análisis de banderas rojas citado en el numeral 3.3 para la segunda línea de defensa.

Es claro entonces, que existen diferencias en la auditoría basada en riesgos que aplican las oficinas de control interno o quien hace sus veces y la auditoría para la detección de fraude, las cuales se muestran en la siguiente tabla:

*Tabla 6 Diferencia entre auditoría basada en riesgos Vs auditoría para la detección de fraude*

<b>Auditoría basada en riesgos</b>	<b>Auditoría para la detección de fraude (forense)</b>
Procedimientos programados	Aleatoria no programada.
Orientada a: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Foco en fortalezas del control interno, errores y omisiones.</li> <li>✓ Evaluación del diseño de controles y su cumplimiento.</li> <li>✓ Trabajo sobre muestras.</li> </ul>	Orientada a: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Pensamiento defraudador.</li> <li>✓ Prácticas no habituales.</li> <li>✓ Uso abusivo de excepciones.</li> <li>✓ Cambios en la conducta emocional.</li> <li>✓ Trabaja sobre universos e indicadores.</li> </ul>
Basada en análisis de procesos.	Focalizada en debilidades de control interno, excepciones y conductas.

Fuente: Instituto de Auditores de España. Gestión del riesgo de fraude, prevención, detección e investigación. 2015. p 18.

Estas diferencias no obstan para que los Jefes de Control Interno en las entidades del Estado incorporen elementos de verificación y evaluación que permitan generar alertas a la administración ante posibles signos de fraude y corrupción. Para este efecto, basados en la

estructura de la Dimensión 7 Control Interno se definen algunos aspectos y acciones de responsabilidad por parte de la oficina de Control Interno, desagregadas en cada uno de sus componentes así:

- ✓ Entorno de Control
- ✓ Evaluación del Riesgo
- ✓ Actividades de Control
- ✓ Información y Comunicación
- ✓ Actividades de monitoreo:

Esta información se puede visualizar en el siguiente gráfico:

*Gráfico 3 Acciones por parte de la oficina de control interno frente a la gestión del riesgo de corrupción*

ENTORNO DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Validar la existencia de políticas y procedimientos anti-corrupción.</li> <li>✓ Verificar su alineación con el código de integridad y políticas de contratación.</li> <li>✓ Revisar eventos, alertas y comportamientos sospechosos de corrupción.</li> <li>✓ Verificar la existencia de líneas de denuncia y su manejo interno, resultados, casos y su tratamiento por parte de la administración.</li> </ul>
EVALUACIÓN RIESGOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Validar evaluaciones de procesos que contemplen riesgos de fraude y corrupción.</li> <li>✓ Verificar cambios en el entorno o en los procesos internos que puedan generar riesgos de y corrupción.</li> <li>✓ Analizar bases históricas de eventos materializados, determinando si se han asociados a posibles situaciones de corrupción.</li> </ul>
ACTIVIDADES DE CONTROL	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Contribuir a la mejora de controles preventivos y de detección.</li> <li>✓ Ayudar a generar planes anti-fraude.</li> <li>✓ Incorporar al Plan Anual de Auditoría procesos analizados como críticos frente a posibles situaciones de fraude y corrupción.</li> </ul>
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Consensuar con el responsable de Talento Humano programas de comunicación para la prevención del fraude y corrupción.</li> <li>✓ Asistir en la implementación de capacitaciones en estas materias.</li> <li>✓ Ayudar con propuestas para la incorporación de las líneas de denuncia.</li> </ul>
ACTIVIDADES DE MONITOREO	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Realizar evaluaciones periódicas de los controles anti-fraude.</li> <li>✓ Aprovechar las herramientas de análisis de datos</li> <li>✓ Implementar escenarios de articulación con las instancias de 2ª línea de defensa que faciliten un análisis integral de riesgos.</li> </ul>

Fuente: Instituto de Auditores de España. Gestión del riesgo de fraude, prevención, detección e investigación.2015. p 22

Algunas preguntas que los auditores internos pueden realizar regularmente respecto al fraude y corrupción incluyen las siguientes:

1. ¿Tiene la organización establecida una estructura de gobierno anti-fraude que asigne responsabilidades para la investigación del fraude?
2. ¿Tiene la organización establecida una Política de Fraude?
3. ¿La organización ha identificado leyes y regulaciones relacionadas con el fraude en las jurisdicciones de su ámbito de operación?
4. ¿El programa de la organización para la gestión de fraude incluye la coordinación con la auditoría interna?
5. ¿Tiene la organización una línea directa para denuncias de fraude?
6. ¿El estatuto de auditoría describe los roles y responsabilidades de auditoría interna con respecto al fraude?
7. ¿Se ha asignado responsabilidad por la detección, prevención, respuesta y concienciación del fraude dentro de la organización?
8. ¿La gerencia y el director ejecutivo de auditoría actualizan al comité de auditoría con respecto al tema de fraudes?
9. ¿La gerencia promueve la concientización sobre fraude y lleva a cabo capacitación al respecto dentro de la organización?
10. ¿Lleva a cabo la gerencia evaluaciones de riesgo de fraude e incluye a la auditoría interna en el proceso de evaluación?
11. ¿Se han considerado los resultados de la evaluación de riesgo de fraude en el proceso de planificación de auditoría?
12. ¿Se realizan programas periódicos de concientización y capacitación sobre temas de fraude para todos los empleados?
13. ¿Hay herramientas automatizadas disponibles para quienes son responsables por prevenir, detectar e investigar el fraude?
14. ¿Ha identificado la gerencia los tipos de posibles riesgos de fraude dentro de sus áreas de responsabilidad?
15. ¿La gerencia y el director ejecutivo de auditoría conocen donde obtener guía sobre fraude de parte de organizaciones profesionales?
16. ¿La gerencia y los auditores internos conocen sus responsabilidades profesionales con respecto al fraude?

17. ¿Ha incorporado la gerencia controles apropiados para prevenir, detectar e investigar el fraude?
18. ¿Cuenta la gerencia con las respectivas destrezas requeridas para llevar a cabo una investigación de Fraude?
19. ¿La gerencia y la actividad de auditoría interna evalúan periódicamente la eficacia y eficiencia de los controles antifraude?
20. ¿Los papeles de trabajo y los documentos soporte de las investigaciones de fraude son debidamente protegidos y retenidos? (Instituto de Auditores Internos IIA Global, 2009).



# 4. Elementos de análisis para la prevención del fraude y corrupción

## 4.1 Conociendo la Entidad y su entorno:

Como uno de los elementos fundamentales para un adecuado ambiente de control se encuentra el manejo del personal en las organizaciones, por lo que es fundamental tener adecuados procesos de inducción una vez el empleado ha sido vinculado. Tener suficientemente claros los procesos, procedimientos y actividades claves, es una premisa fundamental para entender las áreas y momentos en que la Entidad puede tener mayor exposición al riesgo; asimismo el empleado interpreta las actividades donde debe poner especial atención cuándo desempeña sus funciones.

Por lo tanto, es una responsabilidad fundamental de las áreas de Talento Humano asegurarse que las personas que ingresan a la Entidad cuentan con todas las condiciones y parámetros de inducción, entrenamiento y capacitación que son necesarias para abordar con responsabilidad y cumplimiento efectivo todas las actividades que tienen a cargo, por lo que este aspecto se hace fundamental a la hora de considerar la forma como funcionan los procesos y las posibles brechas entre los procesos y procedimientos establecidos y el actuar de las personas que los lideran, pudiendo establecer aquellos con una mayor vulnerabilidad frente a posibles situaciones de corrupción.

## 4.2 Reconocimiento del tipo de riesgos en la Entidad

Dependiendo de su naturaleza y de su función, las entidades y sus servidores deben conocer los riesgos específicos inherentes que permiten establecer aquellos procesos con mayor susceptibilidad frente a posibles situaciones de corrupción. Así por ejemplo:

- ✓ Si una entidad es responsable de la administración de materiales, equipos o elementos, pueden existir riesgos de pérdidas, robos o fraudes con los recursos que tiene bajo su custodia.
- ✓ Si es una entidad responsable de manejar dinero en efectivo o bienes que son fácilmente

convertibles en efectivo, los riesgos típicos que pueden presentarse están relacionados con la sustracción o pérdida de dinero, pagos indebidos a terceros.

- ✓ Si, la entidad es responsable de trámites en los cuales es necesario generar listas para la atención de usuarios, los riesgos están relacionados con los sobornos o situaciones en las cuales son intercambiados favores para que una persona o entidad sea privilegiada.

## **4.3 Tipología de fraude por clases de Entidad pública**

Para efectos de entender los diferentes escenarios en los cuales pueden presentarse riesgos en el desarrollo de las funciones de la entidad, a continuación se relacionan algunos casos donde pudiesen materializarse fraudes al no tener establecidos controles que permitan mitigar tales riesgos.

### **4.3.1 Cumplimiento Tributario**

Los aspectos relacionados con los pagos de impuestos desde las entidades públicas son de especial atención debido a que pudiesen presentarse errores en los cálculos tributarios o eventuales malversaciones de fondos. El Establecimiento debe tener claro cuáles son las cargas impositivas que la entidad debe cumplir.

Es necesario en el equipo de trabajo de la Entidad, conocer con suficiencia cuáles son los tipos de tributos y las fechas de pago respectivas, así como las características de los cálculos para las mismas. Procesos relacionados con los pagos de IVA, retenciones y otros tributos afines, deben ser revisados y evaluados periódicamente.

### **4.3.2 Pagos de Servicios de salud y transferencias relacionadas**

Una Entidad debe hacer pagos periódicamente a las entidades que le proveen servicios de salud y de pensión a sus empleados. Advertir que sólo son pagadas las cifras que correspondan, es importante para garantizar que las transacciones son reflejo de los reales movimientos que se hayan efectuado. Prevenir pagos dobles, pagos indebidos a personas inexistentes, son parte de las verificaciones y las revisiones que Auditoría Interna deben hacer para elevar los niveles de confianza relacionados con estos pagos.

### **4.3.3 Operaciones y gestión financiera de los empleados de la Entidad**

Las transacciones reportadas por los empleados de la entidad y que tengan relación con registros de gastos por viáticos, gastos de viaje y compras relacionadas con el desempeño de su labor, deben ser revisadas oportuna y detalladamente para evitar errores de cálculo, presentación de informes inconsistentes o producto de alteraciones de datos originales para beneficios personales.

Otro aspecto de relevancia es asegurarse que existan claros procedimientos y protocolos que guíen a los empleados en los procesos de registro de gastos en los que incurran. Tales procedimientos deben estar adecuadamente, actualizados, difundidos y aplicados por el personal interesado de la entidad.

### **4.3.4 Administración de compras**

Las áreas de compras de las entidades deben estar debidamente protegidas a través de procedimientos que indiquen claramente cuáles son los límites establecidos para realizar adecuadamente su función. Informar desde un principio las reglas de juego en lo concerniente a las terceras partes que proveen servicios a la Entidad, es determinante para evitar errores o inadecuados usos de los recursos financieros. Los pagos a contratistas y proveedores permanentes deben ser igualmente evaluados a través de procedimientos de monitoreo continuo, que permitan detectar oportunamente cualquier sesgo a las reglas de negocio establecidas. Ahí se incluyen desviaciones a topes de gasto, sobrecostos y transferencias injustificadas.

### **4.3.4 Antecedentes documentados de fraude en la Entidad.**

Una forma de blindaje de una entidad desde las acciones preventivas tiene que ver con un reconocimiento de las fuentes de información que sirvan para anticipar controles a partir de experiencias pasadas o de referencias de acciones dolosas que puedan ser extraídas de registros propios o ajenos. A continuación, se presentan algunos escenarios para el análisis:

#### **✓ Lecciones aprendidas**

Las lecciones aprendidas son una acción mediante la cual las entidades crean bases de conocimiento donde registran acciones de fraude en las que ha estado inmersa. Significa esto que los servidores deben conocer los antecedentes de la entidad cuando en esta se ha incurrido en situaciones relacionadas con actos de corrupción o fraude. Reconocer, evaluar y valorar los

incidentes que se hubieren presentado, permite entender el contexto y aquellos elementos que facilitaron que se presentara. Los líderes de área deben promover el estudio de estas situaciones pasadas y la manera de prevenirlos como una forma de transferir las lecciones aprendidas y prevenir la ocurrencia y repetición de estas.

#### ✓ Entidades afines

Cuando la Entidad no posee registros teóricos sobre fraude en su interior, debe investigar y considerar incidentes de fraude de otras entidades similares en el país. El no tener antecedentes en su historia, no deja exenta a la entidad de que pudiesen ocurrir en el futuro. Por esta razón, las medidas de prevención que hayan establecido entidades del sector público o privado, pueden ser materia de aplicación como una manera de activar acciones de blindaje preventivo de los procesos frente a tales actos o hechos de corrupción.

#### ✓ Jurisprudencias relacionadas

El estudio de Jurisprudencias de la manera en que el país ha legislado y juzgado las acciones de corrupción en las entidades del sector público, se constituye en una confiable fuente de información para aprender no sólo de las consecuencias penales y administrativas derivadas, sino también de la forma cómo se conciben y estructuran las situaciones de fraude en las entidades. Una buena práctica de los equipos de trabajo de las áreas consiste en identificar los casos y los dictámenes que en materia de ley se desprenden de las investigaciones relacionadas con estas faltas de control y la materialización de riesgos por efectos de amenazas de fraude.

## **4.4 Técnicas para la detección de fraudes**

Existen diversas modalidades o técnicas para detectar fraudes que van desde el análisis de las actividades propias de los procesos, hasta el seguimiento comportamental de los individuos en su diario vivir. Desde el punto de vista de los procesos hay revisiones que son de ayuda a partir del análisis de transacciones. A continuación se relacionan algunos ejemplos de actividades de auditoría que permiten identificar indicios de fraude en una organización, a partir de cuatro escenarios de trabajo, a saber: Cumplimiento Tributario, Servicios de salud y Pensiones, Operaciones y gestión financiera de los empleados y Administración de las compras.

Tabla 7 Ejemplo de Ficha de registros para detección de Fraude

<b>Cumplimiento Tributario</b>
Extraiga todos los datos de facturas y notas de crédito de los clientes para ayudar a analizar los datos detallados del cliente durante la auditoría.
Extraiga información de terceros de las operaciones exentas de impuestos para utilizar en selecciones de auditoría y seguimiento.
Conciliación de las ventas del libro mayor para los estados financieros y declaraciones de impuestos.
Resumen de las declaraciones electrónicas de impuestos para conciliar los ingresos imposables de las declaraciones anuales de impuestos de nómina (salario bruto).
<b>Pagos de Servicios de salud, Pensiones y transferencias relacionadas</b>
Analice las tendencias en las prácticas de facturación de los proveedores durante un período determinado para comprobar si la facturación es fraudulenta.
Compruebe si hay pagos duplicados a los proveedores.
Compare las fechas del servicio registradas con las fechas de servicio de los empleados para asegurarse de que las reclamaciones no se paguen a empleados despedidos, jubilados o fallecidos.
Identifique semanalmente los proveedores con cantidades de cheques o transferencias de alto valor.
Analice múltiples reclamaciones de servicios de salud pagadas a la misma dirección y que sean con diferentes números de reclamación.
<b>Operaciones y gestión financiera de los empleados de la Entidad</b>
Extraiga los nombres duplicados y los números de seguridad social de la base de datos de los empleados.
Compare las fechas de terminación de los empleados con la nómina de pagos para asegurarse de que no se hayan realizado pagos erróneos.
Identifique a los empleados que han ganado más de un porcentaje determinado del salario en horas extras.
Resalte los gastos de viaje sospechosos o anormales.
Identifique posibles pagos duplicados (por ejemplo, los mismos importes, fechas comunes, etc.).
Determine si los comprobantes del libro diario se corrigen oportunamente.
Realice un análisis de tendencias de gastos para cada mes, compare los departamentos e identifique los grandes y pequeños gastos mensuales
Identifique a los empleados con una gran cantidad de registros de reversión.
Resalte las contabilizaciones a cuentas utilizadas con poca frecuencia.
<b>Administración de las compras a cargo</b>
Extraiga los pagos a contratistas y realice un seguimiento de los gastos de contratistas para determinar si el gasto es válido y está correctamente respaldado.
Compare las compras totales de proveedores con la cantidad del contrato aprobado.
Analice los productos adquiridos para identificar una posible pérdida o mala gestión.
Haga coincidir la información del proveedor con la información del empleado (o dependiente o contactos de emergencia) para garantizar el cumplimiento de las restricciones de proveedores.
Realice un seguimiento y verifique las Entidades desfavorecidas cuando se presentan las licitaciones para diversos proyectos gubernamentales.

### ✓ **Banderas rojas pro-detección del fraude.**

Toda Organización debe estar atenta a identificar cuáles son los procesos o áreas donde el fraude pudiese presentarse. Los mapas de riesgo y mapas de aseguramiento son una importante herramienta para tales identificaciones. Una buena estrategia es identificar banderas rojas por cada uno de los procesos y estas banderas deben ser establecidas a partir de las auditorías de control interno, auditorías a los sistemas integrados de gestión y diversa casuística relacionada con incidentes o eventos relacionados con corrupción. Para la incorporación de este tema se podrán consultar los anexos adjuntos al presente documento.

### ✓ **Herramientas tecnológicas para el monitoreo continuo antifraude**

Tradicionalmente la auditoria ha sido desarrollada con herramientas principalmente ofimáticas (Word, Excel, otras afines). Estos recursos limitan el trabajo del auditor cuando se trata de analizar grandes volúmenes de información y se tiene la necesidad de efectuar comparaciones, inferencias, estudios retrospectivos y prospectivos. En consecuencia, a conclusiones rápidas y de alta contundencia, exige al equipo auditor gran consumo de energía y alto consumo de tiempo.

La transformación digital que hoy permea todos los frentes de trabajo constituye para el equipo auditor una especial posibilidad de optimizar su trabajo, por lo tanto, las herramientas de tecnología son un aliado indispensable para el ejercicio de investigación, control y auditoría. Abordar estas tareas requiere necesariamente un trabajo mancomunado e interdisciplinario. Aunque una de las alternativas es que el equipo auditor tenga dentro de su grupo un especialista en Tecnología de la Información que apoye al equipo en la construcción y parametrización de algoritmos, bien puede entenderse y sin romper estructuras de independencia y autonomía, coordinar actividades con las áreas de tecnología de la entidad que permita el desarrollo de herramientas para el análisis de la información.

### ✓ **Diferencias entre Auditoría continua y monitoreo continuo usando TICs**

La auditoría tradicional que se ha venido ejecutando está soportada en la experiencia del equipo auditor y el uso de herramientas ofimáticas como se mencionó anteriormente. Estas actividades de revisión y análisis se caracterizan por limitación en el universo de datos y restricciones en el tiempo, exigidos por los planes y programas de auditoria presupuestados.

Una auditoria que busca elevar los niveles de efectividad y confiabilidad debe ser permanente, no

sobre muestras de datos sino sobre el total de las transacciones. El argumento principal es que las acciones de fraude pueden ser ejecutadas en los lapsos en que no hay ejercicios de auditoría o porque los datos contaminados no caen en la muestra seleccionada. Por esta razón el hablar de auditoría continua es un concepto que debe ser tenido en cuenta por las direcciones y comités de auditoría, basadas en herramientas tecnológicas.

A lo anterior se le llama auditoría continua, es decir, utilizar el total del universo de los datos y hacer análisis sobre los mismos todo el tiempo, a partir de parámetros que permitan identificar transacciones inusuales que puedan estar sistemáticamente configurando una acción de fraude. Es decir, el fraude puede ser prevenido, dado que los pasos previos que buscan perpetrarlo pueden ser detectados oportunamente.

Hay un monitoreo continuo cuando no es la auditoría la que configura y parametriza las herramientas tecnológicas para la investigación de fraude, sino en este caso, lo realizan las áreas operativas responsables de su propio control. Significa esto, que los dueños de los procesos hacen un inventario de las eventuales acciones fraudulentas (banderas rojas) o propiciadoras de actos de corrupción y configurar las reglas de negocio que permiten identificar y detectar transacciones sospechosas.

#### ✓ **Rendición de informes de detección de fraudes**

Es recomendable que, a partir de los informes de auditoría propios de las áreas de control interno, auditorías de gestión o revisiones de entes externos reguladores, haya siempre un capítulo independiente y específico donde se exprese la opinión de auditoría relacionada con el estado de control del fraude en las entidades. Ello es necesario y relevante para distinguir riesgos que promuevan actos de corrupción dado su impacto en la organización y que se distingan del resto de hallazgos y acciones de mejora que arrojen los procesos de evaluación.

# Referencias

- Arbeláez, D., Correa, L., & Silva, J. (2013). Un acercamiento a los desarrollos investigativos en la auditoría forense. *Tendencias*, XIV(2), 216-230.
- Badillo, J. (2008). Auditoría forense: Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero. *Auditoría forense*, 1-24. Recuperado el 26 de julio de 2018, de [http://www.ideaf.org/archivos/auditoria\\_forense\\_una\\_misi%F3n\\_jbadillo\\_mayo\\_08%5B1%5D.pdf](http://www.ideaf.org/archivos/auditoria_forense_una_misi%F3n_jbadillo_mayo_08%5B1%5D.pdf).
- Baracaldo, N., & Daza, L. (2015). Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros. *cuad. contab.*, 16(42), 733-759. doi:<http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-42.pccp>.
- FONTAN T., M. E. Que es la auditoría forense <http://www.forodeseguridad.com/artic/discipl/4166.htm>. Argentina
- LA AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA DE DETECCIÓN DE IRREGULARIDADES EN EL CASO HIDROITUANGO, LUCERO REINA JIMÉNEZ, 2021.
- Fiscalía General de la Nación, Manual del sistema de cadena de custodia, 2018.
- BADILLO, Jorge; "Auditoría Forense / Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero"; Quito – Ecuador; Mayo 2008.
- <http://2020.anticorrupcion.gov.co/Paginas/Normatividad.aspx>
- Gestión del Riesgo del Fraude. Prevención, detección e Investigación. Instituto de Auditores Internos de España. Febrero 2015.



- CoBIT 2019 “Control Objective for Information and Related Technology”. IT Governance Institute.
- Guía para la práctica de Auditoría “Interna y Fraude”. Diciembre de 2009. Traducción IAA Ecuador traducción oficial (septiembre 2011).
- PUCHE, Mario y VELASCO, Jhon. La Auditoría Forense: Proceso y características. Universidad La Gran Colombia. 2018.
- SUAREZ, Stefany y PEREA, Marye Shirley. Auditoria forense como herramienta en la detección del fraude financiero. Universidad Cooperativa de Colombia. 2018
- [https://www.uiaf.gov.co/sistema\\_nacional\\_ala\\_cft/lavado\\_activos\\_financiacion\\_29271/lavado\\_activos](https://www.uiaf.gov.co/sistema_nacional_ala_cft/lavado_activos_financiacion_29271/lavado_activos)
- [https://www.uiaf.gov.co/sistema\\_nacional\\_ala\\_cft/lavado\\_activos\\_financiacion\\_29271/financiacion\\_terrorismo](https://www.uiaf.gov.co/sistema_nacional_ala_cft/lavado_activos_financiacion_29271/financiacion_terrorismo)

# Anexos

- Documento propuesta metodológica para la revisión de banderas rojas, como herramienta para la medición en temas de prevención de la corrupción.
- Herramienta análisis bandera rojas.