



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO MERCANTIL**

**“PROPUESTA DE MANUAL EN AUDITORIA LEGAL
EN EL ÁMBITO FINANCIERO (ART. 345 LEY DEL
MERCADO DE VALORES)”**

**T E S I S
PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A D O P O R :
JOSÉ ARTURO CAMACHO ZETINA**

ASESOR:

DR. JESÚS DE LA FUENTE RODRÍGUEZ



CIUDAD UNIVERSITARIA. OCTUBRE DE 2009.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mi Padre: José Arturo Camacho Salinas.

“En la que orgullosamente porto su sangre, su nombre”.

A mi Madre: Rosa Maria Zetina González.

“Enseñándome que el silencio y el egoísmo son parte de la madurez”,

A mis Hermanas: Nancy Pamela y Anel Abigail, ambas de apellidos Camacho Zetina.

“Personas tan cercanas y distantes a la vez de mi vida”.

A mi Universidad:

“Por darme todo y por permitirme en continuar mis estudios en una hermosa profesión”.

A mi Asesor:

“Por sus enseñanzas y regaños brindados de su parte, en su calidad tanto de amigo como de profesor”.

Al Lic. Jorge Dueñas Zapata:

“Por su apoyo y dedicación para la realización de este proyecto”.

“Para los conocidos, que aceptaron mi amistad,
Para las amistades, que se convirtieron en familia,
Para la familia, en la que solo algunos,
se conformaron en ser conocidos”.

Al Honorable Jurado.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	V
-------------------	---

CAPITULO 1. ASPECTOS GENERALES DE AUDITORÍA.

1.1. Antecedentes.....	1
1.1.1. Sumer.....	2
1.1.2. Egipto.....	2
1.1.3. Roma.....	3
1.1.4. Babilonia.....	3
1.1.5. China.....	4
1.1.6. Venecia.....	5
1.1.7. Nueva España.....	5
1.1.8. Reino Unido.....	6
1.2. Concepto de Auditoría.....	8
1.2.1. Etimológico.....	8
1.2.2. Comité de Terminología.....	8
1.2.3. Definición Actual.....	9
1.3. Tipos de Auditoría.....	9
1.3.1. Según las personas que lo ejercen.....	10
1.3.1.1. Auditor Interno.....	10
1.3.1.2. Auditor Externo.....	10
1.3.2. Según el objeto perseguido.....	11
1.3.2.1. Auditoría Operacional.....	11
1.3.2.2. Auditoría Contable.....	12
1.3.2.3. Auditoría de Cumplimiento.....	12
1.4. Conceptos de Auditoría Legal.....	12
1.4.1. Según Felipe M. Carrasco.....	13
1.4.1.1. Auditoría Legal Societaria.....	13
1.4.1.2. Auditoría Legal Laboral.....	13
1.4.2. Según José M. Manzanilla.....	13
1.4.3. Según Carlos N. Landazuri.....	14

CAPITULO 2. LA AUDITORÍA EN LAS DISTINTAS RAMAS DEL DERECHO.

2.1	Mercantil.....	15
2.1.1	Código de Comercio.....	15
2.1.2	Ley General de Sociedades Mercantiles.....	17
2.2	Fiscal.....	22
2.2.1	Código Fiscal de la Federación.....	22
2.3	Laboral.....	26
2.3.1	Ley Federal del Trabajo.....	26
2.3.2	Reglamento General para la Inspección y Aplicación de Sanciones por Violaciones a la Legislación Laboral.....	28
2.4	Propiedad Industrial e Intelectual.....	31
2.4.1	Ley de Propiedad Industrial.....	32
2.5	Ambiental.....	35
2.5.1	Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.....	35
2.5.2	Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Auditoría Ambiental.....	37
2.6	Penal.....	39
2.6.1	Código Penal Federal.....	40

CAPITULO 3. LA AUDITORÍA LEGAL FINANCIERA.

3.1.	Antecedentes.....	44
3.1.1.	La Revolución del Derecho Corporativo.....	44
3.1.1.1.	Primer Hito: Teoría Corporativa.....	46
3.1.1.2.	Segundo Hito: Economía Neo-Clásica de la Empresa.....	47
3.1.1.3.	Tercer Hito: Adquisiciones Hostiles.....	47
3.1.2.	Efectos Posteriores.....	48
3.1.2.1.	El Caso Enron en Estados Unidos.....	48
3.1.2.2.	La Ley Sarbanes-Oxley y la Securities and Exchange.....	50

Commission de Estados Unidos.....	
3.1.2.3. El Caso Salinas Pliego en México.....	51
3.2. Concepto de Auditoría Legal Financiera.....	53
3.2.1. Elementos Básicos.....	53
3.2.1.1. Objeto de Auditoría Legal: Actividad.....	53
3.2.1.2. Abogado o Licenciado en Derecho: Auditor Legal.....	54
3.2.1.3. Instrumentos Sujetos a Revisión.....	56
3.2.1.4. Informe Fundado y Razonado: Dictámen.....	57
3.3. Análisis y Regulación de la Auditoría Legal en el Ámbito Financiero.....	57
3.3.1. Ley del Mercado de Valores.....	57
3.3.1.1. Artículo 345 de la Ley del Mercado de Valores.....	58
3.3.2. La Administración Integral de Riesgo.....	60
3.3.2.1. Cuantificable.....	60
3.3.2.1.1. Discrecional.....	60
3.3.2.1.2. No Discrecional.....	61
3.3.2.2. No Cuantificable.....	62
3.3.3. El Sistema de Control Interno.....	63
3.3.3.1. Comité de Riesgo.....	64
3.3.3.2. Comité de Auditoría.....	66
3.4. El Dictámen.....	68
3.4.1. Concepto de Dictámen.....	68
3.4.2. Tipos de Dictámen.....	69
3.4.2.1. Dictámen Parcial.....	69
3.4.2.2. Dictámen General.....	70
3.4.3. Requisitos del Dictámen.....	70
3.4.3.1. La Forma.....	71
3.4.3.2. El Fondo.....	71

CAPITULO 4. PROPUESTA DE MANUAL EN AUDITORÍA LEGAL FINANCIERA.

4.1.	Contenido del Manual.....	76
4.1.1.	Primer Paso. La Portada.....	76
4.1.2.	Segundo Paso. Tabla de Contenido.....	77
4.1.3.	Tercer Paso. Introducción a la Auditoría.....	77
4.1.4.	Cuarto Paso. Anomalías Sobresalientes y Previstas.....	78
4.1.5.	Quinto Paso. Desarrollo de la Auditoría.....	79
4.1.5.1.	Mercantil.....	80
4.1.5.2.	Contratos o Acuerdos.....	80
4.1.5.3.	Fiscal.....	81
4.1.5.4.	Propiedad.....	82
4.1.5.5.	Laboral.....	82
4.1.5.6.	Seguridad Social.....	83
4.1.5.7.	Ambiental.....	84
4.1.5.8.	Litigios.....	85
4.1.6.	Sexto Paso. El Reporte.....	86
4.1.6.1.	Preliminar.....	86
4.1.6.2.	Final.....	87
4.1.7.	Séptimo Paso. Asignación en Área Específica.....	87
4.1.8.	Octavo Paso. Conclusión General de la Auditoría Legal.....	88
4.2.	Importancia del Manual.....	89
4.3.	Guías y Documentos Anexos de la Auditoría Legal.....	91

CONCLUSIONES.....	99
--------------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA.....	102
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

El ser humano siempre ha buscado una buena calidad de vida para hacerla placentera, en la que por poco tiempo ha logrado grandes desarrollos en su instancia, sean aspectos políticos, económicos, sociales y tecnológicos, que influyen en su interacción como individuo en una sociedad y lo seguirá intentando hasta que tenga el último suspiro extraído de sus pulmones.

Toda ciencia se va transformando, evolucionando y descubriéndose ante los ojos del hombre, creando así distintos métodos, sistemas y mecanismos para su ejercicio, en la que de manera específica, dentro de la ciencia jurídica, para mi objeto de estudio se ubica en el tema de la auditoría legal financiera.

El tema de mi investigación lo he denominado “Propuesta de manual de auditoría legal en el ámbito financiero (artículo 345 de la Ley del Mercado de Valores)”, por ser un tema mínimamente estudiado, novedoso y con poco soporte doctrinario.

La auditoría legal, con una antigüedad de veinte años a su reconocimiento y, tomando en cuenta que todas las ciencias evolucionan constantemente, es lo que nos permite seguir estudiando y aportando a la doctrina para su conocimiento, presentando por mi parte un manual para lograr uno de los múltiples fines que tienen el derecho, que es el prevenir y resarcir problemas jurídicos.

Para lograr dicho objeto dividí en cuatro capítulos mi tema de tesis para su mejor comprensión y análisis, presentando así las conclusiones y bibliografía correspondientes.

En el capítulo primero, me refiero a los aspectos generales de la auditoría, iniciando con un análisis en el que se mencionan sus antecedentes, sus orígenes en distintas culturas como la sumeria, egipcia, la romana, la china, en fin, distintas épocas y regiones en el mundo, donde el ser humano busca la manera de crear un mecanismo para el esclarecimiento de su actividad, presentándose la auditoría en primera instancia para

finances contables y con la relación entre gobernante-gobernado. Con el paso del tiempo se presentan distintos hechos o acontecimientos, surgiendo industrias y grandes corporaciones, etapa conocida como la revolución industrial.

Asimismo, se menciona el concepto de la auditoría, como también de la clasificación de ésta figura, para así culminar en la denominada auditoría de cumplimiento y, que será el punto de enlace con la ciencia del derecho, citando las definiciones de auditoría legal con el objeto de esclarecer en capítulos posteriores mi tema de investigación.

En el capítulo segundo, se realiza una búsqueda de la auditoría en las distintas ramas del derecho, como son el caso de las siguientes: la mercantil, desprendiéndose de sus ordenamientos aplicables al solicitar de la persona física o moral, un control de sus estados contables, obligación de la cual se presume la aparición de la auditoría de carácter interno; la fiscal y ambiental, en la que sí se tiene un reconocimiento pleno de esta figura con sus fines establecidos; la laboral y propiedad, operando en ellas la figura jurídica llamada inspección, que posee una función similar a la auditoría, aunque limitado sobre sus objetivos; y por último, la penal, a pesar de prevenir y reprimir el delito, sin que regule la auditoría como tal, se menciona su explicación simbiótica que se tiene con respecto de ella.

En el capítulo tercero, me refiero a la auditoría legal financiera, haciendo mención como primer aspecto sobre los antecedentes históricos, acontecimientos que influyeron para el reconocimiento y regulación de la auditoría legal, señalando las distintas teorías y ordenamientos jurídicos del cual son parte de la formación del sistema financiero actual.

Más adelante se explican sus elementos, análisis y de cómo se ubica en el ámbito financiero, como es el caso del artículo 345 de la Ley del Mercado de Valores, en la que se deberá de tener una administración integral de riesgos y un sistema de control interno, esto con la finalidad de culminar esta actividad con el dictámen, señalando así su concepto, tipos y requisitos para su integración, para poder realizar de manera íntegra una auditoría legal.

El cuarto y último capítulo, consiste en una propuesta sobre la operación y práctica de la auditoría legal financiera, instaurando los mecanismos para su realización. Se explican los pasos encomendados para la realización del dictamen, un instrumento base para el auditor legal, basado tanto en un método como de estructura y hasta sugerencias en distintos esquemas, todo esto con el fin primordial para el cual fue concebida la auditoría legal: prevenir y resarcir todo tipo de problemas en el contorno jurídico.

Por último, se expresan las conclusiones correspondientes, realizadas con el fin de analizar lo mencionado en los distintos capítulos. Asimismo, me permito señalar la bibliografía de la cual fue extraída la información para allegarse de mi tema de investigación.

Para finalizar, es importante señalar la gran satisfacción que poseo en aportar de manera sencilla y concreta a la doctrina jurídica, un tema en vías de desarrollo, por las razones de que nuestro contorno nos exige ampliar y mejorar nuestros mecanismos ya existentes, para esclarecer cualquier actividad y, en especial, a la auditoría legal.

CAPITULO 1.

ASPECTOS GENERALES DE AUDITORÍA.

1.1. Antecedentes.

El motor cambiante de nuestro mundo, ha sido sin duda alguna la actividad comercial, porque en ella se centra la inquietud del hombre de querer obtener o mantener un poder sobre sus semejantes, razón por la cual, toda persona dueña de un negocio tiene la obligación de vigilarla y observarla, ya sea un producto o servicio como objeto de su actividad, para así tener los resultados más favorables.

Con el transcurso del tiempo, la actividad comercial, cualquiera que fuese su giro, va incrementando en volumen haciéndose más compleja y, se expande conforme su demanda, por lo que el dueño o patrón, al no lograr cubrir los grandes requerimientos que necesita el negocio, se ve “en la necesidad de contratar o allegarse de personas capacitadas y de su confianza para que actúen en representación o por cuenta de aquel.”¹.

Poco a poco, no bastaría una sino varias personas para que llegasen a conjugar sus esfuerzos físicos y/o intelectuales para crear un fin común, dando nacimiento a lo que hoy en día se llama contrato social o sociedad, con la finalidad de obtener ganancias, es decir, el ánimo de lucro, por lo que dichos integrantes, tendrán la tarea de supervisar y controlar sus intereses.

Una vez conformada la sociedad, se deberá de llevar a cabo un control de vigilancia, donde aparece la auditoría como la figura idónea para supervisar todas y cada una de las operaciones que se realicen, con la finalidad de salvaguardar los intereses de todos los integrantes.

La auditoría es una figura que surge en el ámbito contable, como una necesidad de proporcionar información a los accionistas y administradores de cualquier sociedad, con

¹ SANTILLANA GONZÁLEZ, Juan Ramón. *Manual del Auditor. Auditoría Interna Integral y Auditoría Gubernamental*, Tomo II, Editorial Ecafsa, México, 2000, Pág. 21.

el fin de propiciar eficiencia en los recursos allegados y que serán destinados al producto o servicio brindado, adoptando las políticas o medidas necesarias para lograr el objetivo presupuestado.

Durante el transcurso del tiempo, la historia nos menciona que en distintas partes del mundo, la auditoría fue concebida para vigilar la entrada y salida de dinero que maniobre el Estado, es decir, el manejo de impuestos, con la finalidad de evitar posibles fraudes en su administración, por lo que a continuación se citarán algunos de ellos.

1.1.1. Sumer.

La cultura Sumer, es un “antiguo país del oeste de Asia, situado en el sur de Mesopotamia, correspondiente aproximadamente a la Babilonia de la época bíblica”², en la que se tiene la primera contribución documentada, que data desde “el año 5000 a. de C., donde se encuentran evidencias prácticas de control administrativo”³.

Aunque algunos otros historiadores, no están de acuerdo con lo anterior, por la sencilla razón de que se tiene la creencia que los primeros datos contables “tuvieron su origen alrededor del año 4000 a.C., cuando las antiguas civilizaciones del Cercano Oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados”⁴.

1.1.2. Egipto.

En otra parte del mundo y alrededor de esa época, se destacaba la cultura egipcia, en la que también se daba el “reconocimiento de la necesidad de planear, organizar y regular y, en el 2000 a. de C. el uso de consejos para ordenar las acciones de sus gobernante”⁵. En ésta civilización, se presenta una organización central para su forma de gobierno, en donde la recaudación de impuestos “se encontraba confiada a

² “SUMER.” Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

³ FRANKLIN F. Enrique Benjamín. *“Auditoría Administrativa. Gestión Estratégica del Cambio”*. Pearson Educación de México, S.A. de C.V. México, 2007. Pág. 4.

⁴ L. DEFLIESE, Philip; R. JAENICKE, Henry; D. SULLIVAN, Jerry. *“Auditoría. Montgomery”*. Editorial Limuza, Segunda edición en español, Grupo Noriega Editores, México, D.F. 1991. Pág. 42.

⁵ FRANKLIN F., Enrique Benjamín. *“Auditoría Administrativa. Gestión Estratégica del Cambio”*. Ídem.

empleados locales de los distintos distritos del imperio y cuyo jefe era el tesorero principal, elaborando estados de ingresos y egresos que seguían un ciclo informativo para el faraón, quien en realidad era el administrador rudimentario.”⁶.

1.1.3. Roma.

En las civilizaciones antiguas, como es el caso del imperio romano, se presenta una época con una estricta vigilancia sobre aspectos contables, proveniente en las provincias y colonias conquistadas, con el fin de poseer una mejor eficiencia en cuanto a los gastos públicos.

Éste imperio, con la idea sobresaliente de continuar su expansión territorial, empezó a estar fuera de control en manos de los gobernantes, creyendo solucionar tal situación en la delegación de poder por conducto de sus representantes en las distintas provincias, teniendo como resultado que “la mayor parte de la riqueza...en manos de quienes no tienen un papel estrictamente económico, y por el contrario detentan e incrementan el poder como recompensa al poder o a la posición política, militar o religiosa, no por actividades económicas...lo económico es desdeñado.”⁷.

Aunado a lo anterior, en presencia de la mala administración y la falta de control sobre el destino de los recursos que debieran enfocarse para el sostenimiento de dicha civilización, entre algunos otros factores que también formaron parte, se tiene como único resultado la caída de dicho imperio.

1.1.4. Babilonia.

Por otra parte, el gobernante y legislador babilónico Hammurabi, en los “años 1792-1750 a. de C., con la evolución del estado político evolucionó (sic) su administración

⁶ ELMER BARNER, Harry. *“La Vida Económica del Antiguo Egipto”*, Editorial Trillas S.A., México D.F., 1979, Pág. 43.

⁷ KAPLAN, Marcos. *“Estado y Globalización”*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F. 2002, Pág. 62.

dejando huella invaluable al promulgar su Código de Leyes.”⁸, por lo que además de sobresalir con su papel de tutelar los bienes públicos y el cuidado de información, deja un sobresaliente legado sobre su administración para futuras generaciones.

Este ordenamiento jurídico conocido como el Código de Hammurabi, tiene un lenguaje claro y preciso en regular a las instituciones, la administración, el orden y la justicia, abarcando temas de gran amplitud en sus normas, que además de ello, los comerciantes deberán llevar “una contabilidad incipiente amparada con documento requisitado, originado indudablemente por el extraordinario crecimiento del comercio en la Mesopotamia”⁹, por lo que reconoce una figura jurídica con el cargo de ser un ente vigilante, denominado comisario.

El comisario, toma gran importancia para el gran desarrollo comercial en aquella época, estableciendo el Hammurabi, disposiciones con el objeto de controlar las operaciones “entre el hombre de negocios y el pequeño comerciante que obligaban a tener ciertos registros que les tuvieran informados y al mismo tiempo que les ayudase a ejercer la vigilancia de sus bienes e intereses respectivos.”¹⁰, asimismo, esta figura sobresale en su gubernatura, por lo que es adoptado en la actualidad por el papel y desempeño que viene realizando.

1.1.5. China.

En el lado oriente del mundo, la comunidad china empleaba a “personas especializadas para determinar si los funcionarios habían actuado de forma honesta en la administración de los ingresos y gastos del Estado,”¹¹, por lo que se tienen varios hechos importantes entre los gobernantes divididos por dinastías¹², y que son las siguientes:

⁸ GARCÍA TERRAZAS, Sergio. *“El Comisario y sus Funciones en la Empresa Privada, Paraestatal y el Sistema Financiero Mexicano”*, Editorial Pac, México DF. 1993, Pág. 53.

⁹ *Ibidem*. Pág. 54

¹⁰ *Ibidem*. Pág. 56.

¹¹ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. *“Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología”*, Tercera edición, Editorial Pirámide, Madrid, 2003. Pág. 59.

¹² *Ídem*.

- ✓ En el año de 1994 a. de C., durante la dinastía Hsia o Hia, de manera incipiente comienza a considerarse el empleo de técnicas administrativas de control en sus gobiernos territoriales;
- ✓ En el año de 1776 a. de C., la dinastía Shang se ocupa de los aspectos administrativos y de control, perspectiva que sería adoptada de manera paulatina por dinastías posteriores a ella;
- ✓ En el año 500 a. de C., durante la dinastía Zhou, Mencius, en sus escritos manifiesta la conveniencia de contar con sistemas estándares;
- ✓ Durante el gobierno de la dinastía Tang, entre los años 618-917 d. de C., se reestructuran los órganos de gobierno imperial y local, que se ampliaron para proporcionar una administración centralizada y, se preparó un elaborado código de leyes administrativas y penales; y,
- ✓ Finalmente, durante la dinastía Ming, entre 1368-1644, se menciona la censoría (tu ch'á-yuan), un cuerpo central entre consejeros, sobre los que tenía derecho de control e inspección, sobre los cuerpos inferiores de la administración.

1.1.6. Venecia.

En el lado occidente del mundo, una “ciudad y puerto del noreste de Italia, situada en la región de Véneto y capital de la provincia que lleva su nombre”¹³, en la que data del año 1436, se dice que: “Venecia, durante la época medieval, los directores del Arsenal emplearon controles contables, de inventarios, de costos y de personal para manejar su flota naval.”¹⁴.

1.1.7. Nueva España.

Trasladándose al continente de América, años más tarde a la época anterior señalada, es decir, en el año de 1554, “en el marco de la organización administrativa imperial en la Nueva España, se creó la Junta Superior de Hacienda para atender los asuntos

¹³ "VENEZIA." Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

¹⁴ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. “Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología”, Óp. Cit. Pág. 59.

financieros de la Colonia, organismo que, con el tiempo, coadyuvó con el Congreso de Finanzas y la superintendencia de la real Hacienda.”¹⁵.

1.1.8. Reino Unido.

En esta evolución de la auditoría, a pesar ubicar su origen en acontecimientos de distintas partes del globo terráqueo, no fue sino con fecha del año de 1130, en el que se reconoce “los más antiguos registros contables y referencias a auditorías, en el sentido moderno de la palabra, que se tienen en países de habla inglesa, son los registros de los Erarios de Inglaterra y Escocia.”¹⁶.

Más adelante, en Gran Bretaña se dan las primeras auditorías que eran de dos tipos: la primera, consistente realizar lecturas de manera pública entre ciudadanos y funcionarios; y el segundo, implicaba un examen detallado de cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas, presentando una declaración ante el señor del lugar y un consejo, ambos tipos de auditorías hechos con la finalidad de realizarse en manera verbal para que fueran escuchadas, ya que estos “estaban encaminados primordialmente a examinar los fondos confiados a los funcionarios públicos o privados.”¹⁷.

Los acontecimientos de nuestros antecesores, se basaban únicamente en aplicar métodos sencillos de control en cuanto a la información contable, además de querer establecer formalmente la actividad de la auditoría, en palabras de Willingham y Carmichael, nos indican que el origen exacto se presenta en el siglo XIV, con el objeto de dar informes financieros en donde: “algunas familias pudientes establecidas en Inglaterra, recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes.”¹⁸.

¹⁵ FRANKLIN F., Enrique Benjamín. “*Auditoria Administrativa. Gestión Estratégica del Cambio*”. Óp. Cit. Pág. 5.

¹⁶ L. DEFLIESE, Philip; R. JAENICKE, Henry; D. SULLIVAN, Jerry. “*Auditoría. Montgomery*”. Ídem.

¹⁷ Ídem.

¹⁸ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. “*Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología*”. Óp. Cit. Pág. 60.

El transcurso del tiempo nos señala el auge en la necesidad de mantener el informe de ingresos y egresos de sus recursos, se va incrementando en volumen y de la complejidad comercial, por lo que se presenta una etapa nombrada como la revolución industrial, ubicada a fines del siglo XIX y principios del XX, dándose un desarrollo y crecimiento en un parámetro a nivel mundial.

En aquel entonces, la construcción de ferrocarriles hicieron crecer a las compañías de seguros, bancos y otras empresas sustentadas en acciones, brindan un mayor enfoque en realizar un control, donde “el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial.”¹⁹, ubicándose así en “los Estados Unidos, los ferrocarriles fueron las primeras empresas en emplear auditores internos”²⁰, personas que al estar en la situación de viajar de un lugar a otro por este medio de transporte, recibieron el seudónimo de auditores viajeros.

Es así como se va estableciendo la figura de la auditoría, con el objeto de supervisar, controlar y vigilar con mayor atención su actividad, en la que se da “la asignación de una o más personas de la organización a quienes se le responsabilizó directamente de revisar y reportar.”²¹, para que éstas tengan la obligación de informar todo estado contable de una empresa.

Lo referido con anterioridad, respecto a los antecedentes generales de la auditoría, se demuestra que el ser humano va con la finalidad de facilitar y de mejorar su calidad vida, crea mecanismos o técnicas para resolver aquellos problemas que se le presenten. En nuestro caso, de hacer más fácil y tener un control en las operaciones que se realizan, determinando a la auditoria como aquel instrumento con el objeto de demostrar el camino.

Para finalizar con lo concerniente de los antecedentes de esta figura, en palabras del tratadista José L. Sánchez, nos resume en palabras sencillas lo referido con

¹⁹ L. DEFLIESE, Philip; R. JAENICKE, Henry; D. SULLIVAN, Jerry. “Auditoría. Montgomery”. Óp. Cit. Pág. 43.

²⁰ Ídem.

²¹ SANTILLANA GONZÁLEZ, Juan Ramón. “Manual del Auditor. Auditoría Interna Integral y Auditoría Gubernamental”. Óp. Cit. Pág. 22.

anterioridad y que lo hace de la siguiente manera: “aunque el origen de la función de auditoría es remoto, su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo.”²².

1.2. Concepto de Auditoría.

1.2.1. Etimológico

La auditoría tiene su origen etimológico proveniente del verbo latino “*audire*”, que significa “oír”, debido a que nuestros antecesores al realizar esta actividad, “ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación principalmente oyendo.”²³.

1.2.2. Comité de Terminología.

El Instituto Estadounidense de Contadores Públicos Certificados (AICPA, siglas en inglés), es una “organización profesional nacional..., realiza investigaciones y publica materiales sobre diferentes temas relacionados con la contabilidad, auditoría, servicios de certificación y certeza, servicios de consultoría de administración e impuestos.”²⁴, que establece por conducto de su comité de terminología, en su boletín número uno del año 1953 el concepto de la auditoría que es la siguiente:

“Es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas.”.

El tratadista Israel Osorio, dice que la auditoría es “el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o contador público independiente, de los libros y registros de

²² SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. “*Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología*”, Ídem.

²³ http://es.wikipedia.org/wiki/Auditor%C3%ADa_contable

²⁴ A. ARENAS, Alvin. “*Auditoría. Un Enfoque Integral*”. Décimo primera edición, Pearson Educación de México, S.A. de C.V., México, D.F. 2007. Pág. 32.

una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.”²⁵.

1.2.3. Definición Actual.

Un concepto actualizado, se tiene que la auditoria es “la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente.”²⁶.

A los referidos criterios, nos encontramos por un lado al “examen crítico y sistemático que realice un licenciado en contabilidad de los libros y registros contables de una entidad para opinar sobre la razonabilidad de los mismos y su apego a Normas de Información Financiera o Principios Contables.”²⁷, llamadas NIF; mientras que por el otro, para tal efecto “se basa en técnicas específicas y en Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.”²⁸, llamadas NAGAs.

Las definiciones anteriores nos brindan un panorama amplio, donde se puede simplificar a la auditoria como aquella actividad encaminada a la revisión y evaluación a fondo de los aspectos administrativos y operacionales a cualquier nivel de una organización.

1.3. Tipos de Auditoría.

²⁵ OSORIO SÁNCHEZ, Israel. “*Auditoría I*”, Ediciones Contables y Administrativas, México D.F. 1990. Pág.23.

²⁶A. ARENAS, Álvaro. “*Auditoría. Un Enfoque Integral*”. Óp. Cit. Pág. 4

²⁷ Las Normas de Información Financiera o Principios Contables (NIF), son principios que contribuye a objetivizar la información contable estableciendo un conjunto de criterios homogéneos que sirven de referencia profesional, sobre todo, en relación con aquellos aspectos de la práctica contable en la que es necesario la aplicación de un juicio subjetivo. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ VALDERRAMA, José Luis. Óp. Cit. p. 19.

²⁸ Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), son las líneas orientativas del trabajo de auditoría para mejorar su calidad, pero no pueden reglamentar toda la actividad del auditor, ya que este realiza un juicio personal. Además no existen reglas absolutas de aplicación a todas las situaciones con que se tiene que enfrentar. *Ibidem*, p. 20.

Basándose en la obra de Santiago Lazzati, “Conceptos Generales de Auditoría”²⁹, clasifica a la auditoría en dos categorías desde un punto didáctico y, que son las siguientes:

- ✓ Según las personas que lo ejercen; y,
- ✓ Según al objeto perseguido.

1.3.1. Según las personas que lo ejercen.

La primera categoría, según a las personas que lo ejercen, posee las siguientes dos subdivisiones que son: el auditor interno y auditor externo.

1.3.1.1. Auditor Interno.

La actividad del auditor interno será hecha “por empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control”³⁰, y por lo tanto, dependiente de la dirección de la misma, debido a que su actividad será realizada desde adentro.

Ésta tiene como objetivo primordial el brindar “una evaluación dentro de una organización consistente en la revisión de las operaciones como un servicio a la dirección”³¹, estableciendo la premisa que la persona se encuentra bajo una responsabilidad de carácter laboral ante una empresa.

1.3.1.2. Auditor Externo.

El auditor externo lo será “aquella persona u órgano asesor al servicio de la dirección, independiente dentro de la organización.”³², en la que tiene encomendada la diligencia de realizar una “evaluación de las distintas áreas o actividades funcionales de la

²⁹ LAZZATI, Santiago. “*Conceptos Generales de Auditoría*”, Editorial Macchi, Argentina, 1981, Págs. 1-2.

³⁰ A. SLOSSE, Carlos. “*Auditoría. Un Nuevo Enfoque Empresarial*”. Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina. 1990. Pág. 7.

³¹ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. “*Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología*”, Óp. Cit. Pág. 26.

³² A. ARENAS, Álvaro. “*Auditoría. Un Enfoque Integral*”, Prentice Hall Hispanoamérica, S.A., México-Nueva York, 1996, Pág. 8.

empresa, para informar sobre su funcionamiento y promover, mediante recomendaciones, las mejoras oportunas para la protección del patrimonio y la optimización de los recursos disponibles”³³.

La responsabilidad que posee esta persona ante terceros será la de “carácter civil, penal y profesional o administrativo, consecuencia de la relación contractual con la empresa.”³⁴, encargándose éste de los servicios y de la relación con el organismo que le habilita para ejercer la actividad requerida.

1.3.2. Según al objeto perseguido.

Por otra parte, la segunda categoría de acuerdo al objeto perseguido, se subdivide en tres que son: la operacional, la contable y la de cumplimiento.

1.3.2.1. Auditoría Operacional.

La auditoría operacional es aquella “forma en que las operaciones se realizan, se registran y acerca de las cuales se informa a la administración.”³⁵, actividad por la cual va encaminada a “tener conocimientos de organización para el mejor aprovechamiento de los materiales y humanos con que cuente la empresa y evitar que así unos y otros se desperdicien.”³⁶.

En otro punto de vista, es considerada como “una revisión de cualquier parte del proceso y métodos de operación de una compañía con propósito de evaluar su eficiencia y eficacia.”³⁷, asimismo ambos conceptos poseen la veracidad de asimilar que su fin último lo será en tener los mejores resultados con los medios o instrumentos utilizados.

³³ SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. *“Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología”*, Óp. Cit. Pág. 26.

³⁴ Ídem. Pág. 30.

³⁵ RUIZ DE VELASCO, Luis. *“Auditoría Práctica”*, 14ª Edición, Editorial Banca y Comercio, México 2002. Pág. 47.

³⁶ Ibídem.

³⁷ A. ARENAS, Álvaro. *“Auditoría. Un Enfoque Integral”*. Óp. Cit. Pág. 1.

1.3.2.2. Auditoría Contable.

La auditoría contable, es aquella que está “orientada hacia la fiscalización de los recursos monetarios de la empresa y su adecuado manejo.”³⁸.

También puede definirse como el “estado de posición financiera (balance), el estado de resultados y el estado de flujos de efectivo, incluyendo las notas correspondientes.”³⁹.

Este tipo de auditoría, posee el objetivo de determinar los activos y pasivos de los estados financieros, en la que se presentarán de acuerdo a los criterios especificados, con el fin de expresar una opinión con respecto a si están o no presentados de forma razonable y aritmética en cuanto a su fin perseguido.

1.3.2.3. Auditoría de Cumplimiento.

Por último, éste tipo de auditoría se refiere a “una cuestión de ciertas actividades financieras y operativas de una entidad, con el fin de determinar si se encuentran de conformidad con condiciones, reglas o reglamentos específicos.”⁴⁰.

Ésta, además de verificar que ha cubierto los lineamientos establecidos, lo será de igual manera sobre el “cumpliendo con algunos procedimientos, reglas o reglamentos específicos que fije alguna autoridad superior.”⁴¹, es decir, tendrá el objeto de “asegurarse que la compañía está cumpliendo con los requisitos legales.”⁴².

Ahora, se le dará referencia a tipos y conceptos de auditoría legal, misma que se le dará su explicación de la siguiente manera:

1.4. Conceptos de Auditoría Legal.

³⁸ RUIZ DE VELASCO, Luis, “*Auditoría Práctica*”. Óp. Cit. Pág. 50.

³⁹ A. ARENAS, Álvín, “*Auditoría. Un Enfoque Integral*”. Óp. Cit. Pág. 4.

⁴⁰ G. KELL, Walter. “*Auditoría Moderna*”, 2ª Edición. Compañía Editorial Continental, México, 1997. Págs. 3-7.

⁴¹ A. ARENAS, Álvín. “*Auditoría. Un Enfoque Integral*”. Óp. Cit. Pág. 5.

⁴² *Ibidem*. Pág. 6.

Al ser una institución novedosa, existe una mínima cantidad de definiciones sobre la auditoría legal y que se presentan a continuación.

1.4.1. Según Felipe M. Carrasco.

Este tratadista nos brinda dos definiciones y que son las siguientes:

1.4.1.1. Auditoría Legal Societaria.

Define a la auditoría legal, con un enfoque aplicado a la sociedad mercantil como: “aquella parte de la auditoría legal que tiene por objeto de adecuar los estatutos sociales, así como de verificar las asambleas de socios derechos de los socios, títulos que amparen el capital así como la liquidación, disolución, fusión y escisión o transformación de una sociedad, entre otras.”⁴³.

1.4.1.2. Auditoría Legal Laboral.

Del mismo modo y, con un enfoque aplicado al ramo laboral la define como: “la herramienta de la abogacía preventiva que permite a la empresa identificar posibles problemas (riesgos) legales, a través del análisis del cumplimiento de las obligaciones que le imponen las leyes, reglamentos, circulares, contratos, etc., a efecto de evaluarlos estableciendo prioridades y la manera de solucionarlos reduciendo el impacto que causan en ella.”⁴⁴.

1.4.2. Según José M. Manzanilla.

⁴³ CARRASCO FERNÁNDEZ, Felipe Miguel. “*Auditoría Legal Societaria*”, Anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla”, Año II, Número 2, México, Puebla, 2004. Pág. 390.

⁴⁴ CARRASCO FERNÁNDEZ, Felipe Miguel. “*Auditoría Legal en Materia Laboral*”, en el Anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla”, Año I, Número 1, México, Puebla, 2003. Pág. 269.

Por otra parte, José M. Manzanilla⁴⁵, en su obra titulada “Bases Conceptuales para una Auditoría Legal”, lo define de manera sencilla y concreta, como “verificar que haya cumplido con las normas aplicables en el ente auditado.”⁴⁶.

1.4.3. Según Carlos N. Landazuri.

Finalmente, nos encontramos con Carlos Neda, en su obra titulada “La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa”, quien lo define como: “el análisis y examen crítico que realiza un Licenciado en Derecho o Abogado independiente, de libros, registros, operaciones, contratos y toda aquella documentación comprobatoria de una sociedad, que puede servir de base para emitir una opinión razonada y fundada del cumplimiento de las obligaciones jurídicas que se encuentran sujetas, de acuerdo a la ley en particular que la rijan.”⁴⁷.

En las distintas definiciones citadas con anterioridad, es de percatarse que acorde a la rama del derecho, sea laboral, mercantil o cualquiera otra, será una definición al caso concreto, en la que va con la finalidad de verificar si ha cumplido o no con las obligaciones jurídicas, provenientes de una norma de cualquier ordenamiento vigente y, en su momento oportuno se le dará mención al concepto personal a la misma.

⁴⁵ José María Manzanilla Galaviz, es Abogado egresado de la Facultad de Derecho (generación 1984-88) de la Universidad Nacional Autónoma de México, profesor del ITAM desde 1998, así como en distintos periodos de la UNAM, el Tec. de Monterrey, Universidad Iberoamericana, entre otras; cuenta con Maestrías en Administración y en Economía por el Tec. de Monterrey, doctorado en Economía y Derecho por la Universidad Complutense de Madrid; ha sido director jurídico y financiero con casi veinte años de experiencia en México, Estados Unidos y España, en BANCOMEXT, IBM, BANCOMER, etc. Consultor independiente, investigador y profesor universitario actualmente.

⁴⁶ MANZANILLA GALAVÍZ, José María. “*Bases Conceptuales para una Auditoría Legal*”, Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM. Número 4. México, D.F. junio 2007. Pág. 3.

⁴⁷ NEDA LANDAZURI, Carlos. “*La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa*”. Tesis Profesional, Universidad Nacional Autónoma de México, Campus Ciudad Universitaria, México, D.F., 1992. Pág. 14.

CAPÍTULO 2.

LA AUDITORÍA EN LAS DISTINTAS RAMAS DEL DERECHO.

2.1. Mercantil.

Los ordenamientos de aplicación para esta área son el Código de Comercio (CCo) y la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), por ser ordenamientos que corresponden a la regulación de las actuaciones y relaciones con el comerciante, mismas que se analizarán a continuación:

2.1.1. Código de Comercio.

El CCo de 1889, vigente hoy en día, está compuesto por cinco libros, en las que cada uno regulará los siguientes aspectos:

- a) Las obligaciones comunes que profesan al comercio;
- b) El comercio en general, actos de comercio, los distintos contratos mercantiles y el comercio electrónico;
- c) El comercio marítimo (ya derogado)
- d) La quiebra (ya derogado); y,
- e) El juicio mercantil, ordinario y ejecutivo, su proceso y procedimiento y, del arbitraje comercial.

El libro primero de este código, que se refiere a las obligaciones del comerciante se encuentran consagradas en el siguiente artículo:

“Artículo 16.- Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados:

I.- A la publicación, por medio de la prensa, de la calidad mercantil; con sus circunstancias esenciales, y en su oportunidad, de las modificaciones que se adopten;

II.- A la inscripción en el Registro Público de Comercio, de los documentos cuyo tenor y autenticidad deben hacerse notorios;

III.- A mantener un sistema de Contabilidad conforme al artículo 33.

IV.- A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.”.

En la fracción III de este artículo, el manejo de la contabilidad es una obligación que deberá de manejar el comerciante, en la que se demostrará la situación financiera, ya reflejando los activos y pasivos de la persona.

La fracción en mención, nos remonta al artículo 33, perteneciente al Capítulo III del Libro Primero de dicho ordenamiento, denominado “De la Contabilidad Mercantil”, indicando como deberá de llevarlo y que a la letra dice lo siguiente:

“Artículo 33.- El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio...”.

Este artículo 33 se compone de distintos incisos, en los que señalará el contenido el cual deberá llevar la contabilidad y que son los siguientes:

“a) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas.

b) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

c) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

d) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

e) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.”.

Estos incisos, nos demuestran del amplio panorama que el comerciante deberá de manejar y controlar con respecto a su contabilidad, asentados en distintos instrumentos susceptibles de comprobación, con el objeto de demostrar el estado contable, apegado a su objeto social.

En el último inciso de este artículo, nos menciona que el comerciante deberá mantener un control, para lograr verificar las operaciones realizadas, por lo que este acto es similar a la realización de una auditoría de carácter interna.

Al estar en presencia de los actos que deberá de realizar la persona con respecto a la contabilidad mercantil, el código de referencia establece los siguientes aspectos:

- Deberán estar encuadernados, empastados y foliados, tanto del libro mayor como de su libro o libros de actas, según sea el caso, (artículo 34);
- Tener una conservación y archivo de todas sus operaciones realizadas en compañía en cuanto a su registro, (artículo 38);
- Deberán asentar y registrar las juntas o asambleas realizadas por sus integrantes facultados o de las decisiones hechas en general, en compañía del consejo de administración, (artículo 41); y,
- Manejar una conservación de libros, registros o documentos en un plazo mínimo de diez años, (artículo 46).

Aunado a lo anterior, se puede considerar que estamos en presencia de una auditoría interna, debiendo demostrar la persona su contabilidad, ya sea por medio de libros, actas, archivo o cualquier otro documento susceptible de comprobación, instrumentos por el cual deberá de manejar, para que el comerciante pueda acreditar su situación contable.

2.1.2. Ley General de Sociedades Mercantiles.

La LGSM es publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) con fecha de 04 de agosto del año 1934, ordenamiento del cual se compone de los siguientes lineamientos:

- a) La constitución y funcionamiento de las sociedades en general;
- b) La fusión, transformación y escisión de las sociedades;
- c) La disolución y liquidación de las sociedades;
- d) El reconocimiento de las sociedades como: en nombre colectivo, en comandita simple, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones y de capital variable;

- e) El reconocimiento de la asociación en participación, de las sociedades extranjeras y de la sociedad cooperativa (este último conforme a su legislación especial); y,
- f) El énfasis a la sociedad anónima en cuanto a: su constitución, acciones, administración, vigilancia, información contable y asambleas.

En el artículo 172 de este ordenamiento, se hace mención de un informe que deberá ser elaborado conforme a la situación financiera y ser presentado en la correspondiente asamblea de accionistas de la sociedad anónima, que a la letra dice lo siguiente:

“Artículo 172.- Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

a) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes.

b) Un informe en que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera...”.

Este informe, además de contener los aspectos referidos en los incisos mencionados, también deberá de acompañar la trayectoria contable, presentada en algún ejercicio y se tiene que expresar de la siguiente manera:

“...c) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio;

d) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio;

e) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio;

f) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio;

g) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores...”.

Éste instrumento, además de estar acompañado del estado contable de uno o varios ejercicios, deberá ser entregada a personas que son directamente responsables de la misma, es decir, al consejo de administración. Este informe deberá ser estudiado y analizado por aquella “persona u órgano social, encargada de realizar funciones de vigilancia permanente a las actividades desarrolladas en ciertas clases de sociedades,

con independencia de quien ejerce la administración, en beneficio de la propia sociedad”⁴⁸, mejor conocida como el comisario.

El comisario, proveniente del latín “*commissarius*”, y este “*commissus*” participio pasado “*committere*”, de cometer, definido como “el que tiene el poder o facultad de una autoridad superior para ejecutar alguna orden o entender en algún negocio”⁴⁹, será un vigilante para el cuidado tanto de la información y bienes como la de salvaguardar los intereses individuales de cada uno de los socios que componen la sociedad y, así estar facultado para controlar las operaciones “entre el hombre de negocios y el pequeño comerciante que obligaban a tener ciertos registros que les tuvieran informados y al mismo tiempo que les ayudase a ejercer la vigilancia de sus bienes e intereses respectivos.”⁵⁰.

Este cargo es considerado uno de los tres órganos fundamentales de una sociedad, compartiéndolo con la asamblea de accionistas y el consejo administración, con la naturaleza jurídica de ser “sin funciones representativas, temporal, revocable, autónomo del órgano administrativo que tiene por objeto vigilar e informar a la asamblea de socios y es remunerado”⁵¹. Asimismo, Rafael de Pina lo define como “la vigilancia de la administración de la sociedad anónima corresponde a los comisarios, que constituya un órgano especial de control sobre la gestión de los administradores”⁵².

Las características generales que posee esta figura las encontramos enumeradas en la LGSM, las cuales mencionan a continuación:

- ✓ Ser socio o extraño a la persona moral, (artículos 81, 84 y 164);

⁴⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “*Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*”, Editorial Porrúa, UNAM, México, D.F, 1998. Pág. 611.

⁴⁹ "COMISARIO". Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

⁵⁰ GARCÍA TERRAZAS, Sergio. “*El Comisario y sus Funciones en la Empresa Privada, Paraestatal y el Sistema Financiero Mexicano*”. Óp. Cit. Pág. 56.

⁵¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “*Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*”, Óp. Cit. Pág. 612.

⁵² DE PINA VARA, Rafael. “*Elementos de Derecho Mercantil*”. Editorial Porrúa S.A., México, 2002. Pág. 133.

- ✓ Es designado por los accionistas y en cualquier momento cuando sea necesario, (artículos 84, 168);
- ✓ Ser una o varias personas, (artículo 164); ya sea individual o colectiva (este último, a instituciones fiduciarias, acorde al artículo 44 Ley de Instituciones de Crédito);
- ✓ Auxiliarse de personal que actúe bajo su dirección y dependencia en servicios técnicos o profesionistas independientes que contraten directamente, (artículo 169);
- ✓ Su duración es temporal, revocable y con plazo definido (artículo 164);
- ✓ Actúa de manera independiente de la administración y en beneficio de la sociedad, (artículo 165 Frac. II);
- ✓ Su actuación es permanente, (artículo 166 Frac. IX); y,
- ✓ Actúa por iniciativa o denuncia hecha por algún accionista, (artículo 167).

En el artículo 166 de la ley en referencia, establece entre algunas otras sus múltiples facultades y obligaciones, que son:

- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía, dando cuentas sin demora de cualquiera irregularidad a la asamblea general de accionistas, (fracc. I);
- Incorporar en el orden del día de las sesiones del consejo de administración y de las asambleas de accionistas, los puntos que crean pertinentes, (fracc. V);
- Convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y, en cualquier otro caso juzguen lo conveniente, (fracc. VI);
- Asistir, con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del consejo de administración, a las cuales deberán ser citados, (fracc. VII); y,
- Asistir, con voz pero sin voto, a las asambleas de accionistas, (fracc. VIII),

Además de las referidas con antelación, las más importantes que posee para la verificación, control y vigilancia de información relevante a la sociedad, están comprendidas en las siguientes fracciones:

- Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados, (fracc. II);
- Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen, (fracc. III); y,
- Rendir anualmente a la asamblea general ordinaria de accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración a la propia asamblea de accionistas, (fracc. IV).

Este informe deberá estar listo antes de la celebración de la asamblea, que además de contener la opinión del comisario, deberán agregarse los siguientes elementos:

- a) Si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad;
- b) Si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores; y,
- c) Si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente, la situación financiera y los resultados de la sociedad.

En manos del comisario encuentra la actividad de verificar todas las operaciones de la sociedad, considerándose en ser aquella persona que realizará una auditoría interna para salvaguardar los intereses, razón por el cual la ley le atribuye en: “...*vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad.*”, esto conforme al artículo 165, fracción última de dicho ordenamiento.

En la LGSM y el CCo., ambos ordenamientos establecen que el comerciante de manera libre, realizará sus estados contables, en donde la expresará claramente cuando así le sea requerida.

Se puede concluir que en esta rama del derecho, si existe una auditoría de carácter interna, creándose así el informe correspondiente hecho por el comisario, persona responsable de este instrumento, para que una vez realizado un control, evaluación y verificación de su contenido, será turnado a los órganos de la sociedad, todo esto con la finalidad de que surta los efectos jurídicos correspondientes.

Por otra parte, con respecto a esta área del derecho que es la mercantil, se concluye también que además de los artículos del cual se compone esta rama, no se presenta una auditoría de carácter legal.

2.2. Fiscal.

En nuestra carta magna, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 31 fracción IV, dispone que es obligación de los mexicanos “*Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...*”, considerándose en ser el fundamento del área fiscal a nivel constitucional.

2.2.1. Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), ordenamiento primario de aplicación para esta rama del derecho, regulará lo correspondiente en los siguientes aspectos:

- a) Los derechos y obligaciones de los contribuyentes, (título segundo);
- b) Las facultades de las autoridades fiscales (título segundo);
- c) Las infracciones y delitos fiscales (título cuarto); y,
- d) Los procedimientos administrativos, (título quinto).

En su artículo 1º de este ordenamiento, establece que “*Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes*

fiscales respectivas...”, incluyendo a los extranjeros, siempre y cuando exista aquel vínculo con alguna autoridad tributaria, aplicándose en el federal, local y municipal.

Las personas o contribuyentes, por el simple hecho o acto generador de riqueza en territorio nacional, se crea dicho vínculo de relación fiscal con el Estado o Fisco, a razón de que este último tiene esa potestad tributaria de allegarse de recursos acorde a su fuente generadora que es el impuesto, señalado así en el artículo 2º fracción I de este código: *“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”*.

La obligación de contribuir a los gastos públicos conforme a leyes fiscales respectivas, el contribuyente deberá de señalar su residencia y domicilio fiscal, es decir, al que dará a su conocimiento el asentamiento de su administración principal o su dirección general, debiendo estar ubicado dentro del territorio nacional, para los efectos fiscales correspondientes.

El contribuyente, al tener a su mando una fuente de ingresos, deberá de rendir cuentas conforme al estado que guarde su contabilidad en el transcurso de los ejercicios, aplicándose los dos principios rectores que son los siguientes:

- La equidad: que “...se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho...”⁵³; y,
- La proporcionalidad: que “...los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.”⁵⁴.

⁵³TESIS JURISPRUDENCIAL: P./J. 41/97. Rubro: *“Equidad tributaria, sus elementos”*. Localización: 9ª Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; V, Junio de 1997; Pág. 43; lus: 198403.

⁵⁴TESIS JURISPRUDENCIAL: P./J.10/2003. Rubro: *“Proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.”*. Localización: 9ª Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XVII, Mayo de 2003; Pág. 144; lus: 184291.

Asimismo, el fisco solicita que de manera interna se organice y maneje un sistema de control y registro de sus operaciones contables, dispuesto en el artículo 28 de la ley en comento que a la letra dice lo siguiente:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado...”.

Con lo anterior, se puede presumir que se está en presencia de un control y registro de carácter interno solicitado por el fisco, donde el contribuyente demostrará los elementos necesarios sobre la actividad contable que guarda, acorde a sus estados financieros.

Con esto se da un paso para determinar que es un acto previo a la auditoría, pero con enfoque de tipo contable, mismo que será conforme a las operaciones realizadas por el contribuyente.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como máxima autoridad, actuará por conducto de agentes fiscales competentes que verificará la información relacionada con la identidad, el domicilio y, en general sobre la situación fiscal del contribuyente, cotejando dicha contabilidad por medio de “sistemas, registros, libros contables y sociales, equipos electrónicos de registro fiscal, documentación, facturas y demás elementos exigidos por las leyes tributarias o de otro carácter.”⁵⁵, para cerciorarse que su actividad están apegadas a las normas fiscales.

Esta revisión será realizada por el fisco directamente por conducto de sus agentes por medio de una “visita domiciliaria”, previendo su proceso en la fracción III del artículo 42 del CFF, que a la letra dispone lo siguiente:

⁵⁵ RUEDA DEL VALLE, Iván; RUEDA HEDUAN, Iván. *“Marco Jurídico Empresarial 2001. Catálogo General de Obligaciones Empresariales”*. Editorial Productora Gráfica, Edo. de México. 2001. Pág. 83.

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías;”

Este procedimiento o diligencia correspondiente de la visita domiciliaria, se realizará en el domicilio del contribuyente, éste último brindado al fisco por inscribirse en el Sistema Administrativo Tributario (SAT), obteniendo su Registro Federal de Contribuyentes (RFC) correspondiente, haciendo una mención generalizada de la siguiente manera:

- ✓ Es un acto administrativo que deberá contener los requisitos formales fiscales para su ejecución, (art. 38);
- ✓ Se deberá de realizar en el lugar señalado por el contribuyente, (art. 43 fracc. I);
- ✓ La visita se realizará ante el representante o quien estuviere presente en el domicilio una vez de haber dejado citatorio para su celebración, (art. 44 fracc. II);
- ✓ El visitante deberá nombrar dos testigos, en la posibilidad de ser sustituidos por si llegase a prolongarse o suspenderse la diligencia, (art. 44 fracc. III);
- ✓ La autoridad fiscal podrá solicitar el auxilio de otras autoridades, en el caso de verse impedido para realizarla o continuar con ella, (art. 44 fracc. IV);
- ✓ La persona que atienda la visita, deberá proporcionar la documentación, contabilidad, registros o libros sociales correspondientes de la misma para lograr acreditar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, (art. 45)
- ✓ Cuando la contabilidad se maneje por sistema de registro electrónico o cualquier otro medio autorizado, deberán poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita, (art 45 segundo párrafo);
- ✓ Se levantará un acta circunstanciada de los hechos u omisiones que hubieren conocido los visitantes, (art. 46 fracc. I); y,
- ✓ Concluida la visita, se deberá de presentar un acta final, en la posibilidad de componerse de dos o más actas parciales, (art. 46 fracc. VII).

Lo mencionado con anterioridad, al estar en presencia de una serie de pasos a seguir para verificar la contabilidad del contribuyente por conducto de una visita domiciliaria, puede afirmarse que se está en presencia del ejercicio de una auditoría propiamente dicha.

Este tipo de diligencia, así como también de la información contable que deberá manejar el contribuyente, se encuentran expresados con mayor detalle en artículos del CFF y en su reglamento (RCFF), concluyendo que en estos dos ordenamientos referidos, si se tiene un reconocimiento de la auditoría, aunque está dirigida para efectos contables.

Para finalizar, con respecto a esta área del derecho, es importante concluir que si existe un método para verificar alguna información que el fisco se cerciore que el contribuyente cumplió con las obligaciones jurídicas provenientes de leyes fiscales.

2.3. Laboral.

El artículo 123 de nuestra carta magna, como fundamento legal a nivel constitucional de esta área del derecho y relativo a la rama laboral, éste se compone de dos apartados que son los siguientes:

- ✓ El apartado “A”, relación derivada entre particulares; y,
- ✓ El apartado “B”, relación derivada entre el particular y el Estado.

2.3.1. Ley Federal del Trabajo.

Ley Federal de Trabajo (LFT) ordenamiento primario de aplicación para el apartado “A” que es de nuestro interés, se integra de los siguientes aspectos:

- Relaciones individuales y colectivas de trabajo, (título segundo y séptimo);
- Condiciones y riesgos de trabajo, (título tercero y noveno);
- Derechos y obligaciones de los trabajadores y patronos, (título cuarto);

- Trabajo de las mujeres y niños, (título quinto y quinto bis);
- Trabajos especiales, (título sexto);
- Autoridades del trabajo y servicios sociales, (título once);
- Personal jurídico de las Juntas de Conciliación y Arbitraje y, representantes de los trabajadores y de los patrones, (título doce y trece);
- Derecho procesal de trabajo y procedimientos de ejecución, (título catorce y quince); y,
- Responsabilidades y sanciones (título dieciséis).

Este ordenamiento en mención, reconoce a una unidad administrativa que depende directamente de la Secretaria del Trabajo y de la Previsión Social (STPS), llamada Dirección General de Inspección Federal de Trabajo, que tiene como misión:

“Vigilar la exacta observancia de las obligaciones y derecho laborales de los trabajadores y patrones, establecidos en la Constitución, leyes, reglamentos, normas, a fin de coadyuvar al cuidado de la vida, seguridad, salud, integridad física de los trabajadores y trabajadoras y el medio ambiente de trabajo en todo el territorio nacional, con el Auxilio de las Autoridades Laborales de las 32 entidades federativas.”⁵⁶

Asimismo, actuará en las delegaciones que cubren las entidades federativas que componen la República Mexicana, por conducto de un “Sistema Integral de Evaluación”, funciones que son señaladas en el artículo 540 de la LFT bajo el rubro de “Inspección de Trabajo” y, que son las siguientes:

“Artículo 540.- La Inspección del Trabajo tiene las funciones siguientes:

- I. Vigilar el cumplimiento de las normas de trabajo;*
- II. Facilitar información técnica y asesorar a los trabajadores y a los patrones sobre la manera más efectiva de cumplir las normas de trabajo;*
- III. Poner en conocimiento de la autoridad las deficiencias y las violaciones a las normas de trabajo que observe en las empresas y establecimientos;*
- IV. Realizar los estudios y acopiar los datos que le soliciten las autoridades y los que juzgue conveniente para procurar la armonía de las relaciones entre trabajadores y patrones; y*
- V. Las demás que le confieran las leyes.”*

⁵⁶ UNIDAD ADMINISTRATIVA: Dirección General de Inspección Federal del Trabajo. *“Manual de Filosofía y Cultura Organizacional por Proyectos y Procesos.”*, Elaborado con fecha de 01 mes 10 año 02, México, Hoja 2 de 12.

Esta inspección de trabajo estará integrada con un director general y con el número de personal que se consideren necesarios para el ejercicio de las funciones encomendadas, nombramientos hechos por la STPS y por los gobiernos de las entidades federativas, esto último establecido en el artículo 545 de la ley de la materia.

Los inspectores, personas especializadas en el ramo, conforme al artículo 541 del ordenamiento en mención, le son establecidos las siguientes atribuciones y deberes:

- ✓ Vigilar el cumplimiento de las normas de trabajo;
- ✓ Realizar visitas a la fuente de trabajo durante las horas de trabajo, diurno o nocturno;
- ✓ Interrogar, solos o ante testigos, a los trabajadores y patrones, sobre cualquier asunto relacionado con la aplicación de las normas de trabajo;
- ✓ Exigir la presentación de libros, registros u otros documentos, a que obliguen las normas de trabajo;
- ✓ Sugerir se corrijan las violaciones a las condiciones de trabajo;
- ✓ Sugerir se eliminen los defectos comprobados en las instalaciones y métodos de trabajo cuando constituyan una violación de las normas de trabajo o un peligro para la seguridad o salud de los trabajadores, y la adopción de las medidas de aplicación inmediata en caso de peligro inminente; y,
- ✓ Examinar las substancias y materiales utilizados en las empresas y establecimientos cuando se trate de trabajos peligrosos.

Para el desarrollo de dicha diligencia, esta actividad es regulada por un reglamento y que será el siguiente:

2.3.2. Reglamento General para la Inspección y Aplicación de Sanciones por Violaciones a la Legislación Laboral.

El Reglamento General para la Inspección y Aplicación de Sanciones por Violaciones a la Legislación Laboral (RGIASVLL), establece los pasos a seguir y que consiste en lo siguiente:

- a) Se debe entregar un citatorio previo, mismo que llevará anexo un listado que mencione la documentación que el inspector requerirá al patrón el día designado para la visita;
- b) El inspector se debe presentar el día y hora señalados en el citatorio para desahogar la visita;
- c) El inspector se debe identificar con credencial vigente, que lo acredite como tal;
- d) El inspector debe entregar la correspondiente orden de comisión misma que deberá estar firmada en forma autógrafa por el funcionario competente;
- e) El inspector debe entregar al inicio de la visita al patrón, la guía de los derechos y obligaciones del inspeccionado;
- f) En la visita debe intervenir el patrón o su representante, el Secretario General del Sindicato o su representante si lo hay o, representante común de los trabajadores, nombrando así dos testigos de asistencia;
- g) El inspector sólo está facultado para requerir y analizar los documentos señalados en el listado anexo al citatorio;
- h) El inspector debe levantar acta circunstanciada de todo lo acontecido en la visita;
- i) El inspector debe otorgar el uso de la palabra a las partes que intervienen en la diligencia;
- j) El inspector debe otorgar un plazo de 5 días hábiles, contados a partir del día siguiente al cierre de la visita, para que el patrón ofrezca las pruebas que a su derecho convenga;
- k) El inspector debe invitar a las partes que intervinieron en la visita firmen el acta;
y,
- l) El inspector debe entregar copia del acta con firmas autógrafas al patrón y a los trabajadores.

Éste personal especializado, al estar facultado por la norma, también se encuentra limitado por la misma y, versa sobre lo siguiente:

- I. Está prohibido: tener interés directo o indirecto en las empresas o establecimientos sujetos a su vigilancia; revelar los secretos industriales o

comerciales y, los procedimientos de fabricación y explotación de que se enteren en el ejercicio de sus funciones; y, representar o patrocinar a los trabajadores o patrones en los conflictos de trabajo, (art. 544);

II. Poseen una responsabilidad especial: el no asentar hechos falsos; recibir directa o indirectamente cualquier dádiva de los trabajadores o patrones; no cumplir las órdenes recibidas de su superior jerárquico; y, no presentar la denuncia correspondiente al Ministerio Público, (art. 547); y,

III. Ser sancionados (independientemente a la ley penal aplicable): con la amonestación; la suspensión temporal hasta de tres mese; y, la destitución de su cargo, (art. 548).

Esta unidad administrativa, tendrá a su cargo la responsabilidad primordial de la “vigilancia y asesoría a trabajadores y patrones del cumplimiento de las normas laborales y de seguridad e higiene en los centros de trabajo, para evitar riesgos que pongan en peligro la vida, la seguridad y la salud de los trabajadores”⁵⁷, así como también de intensificar “la cultura de la prevención y cumplimiento voluntario de la normatividad laboral...y procuración de justicia laboral.”⁵⁸.

Para finalizar con lo concerniente a la rama laboral, se llega a la conclusión que si existe un ordenamiento que reconoce una actividad para asegurarse que haya cumplido con obligaciones jurídicas derivadas de las normas laborales vigentes, quedando la inspección laboral a similitud de la auditoría legal.

Para concluir, la diferencia que existe con la inspección y la auditoría, es que la primera se realiza una visita, se ejecuta una revisión de obligaciones provenientes de una norma vigente y se finaliza con una acta circunstanciada avalada por una persona autorizada. Mientras que la auditoría, además de hacer lo acatado por la inspección, llevará a cabo una verificación y, de ésta se emitirá una evaluación razonada y fundada sobre cumplimiento de obligaciones jurídicas previstas en una norma vigente, para que se elabore un trabajo final llamado dictámen.

⁵⁷ UNIDAD ADMINISTRATIVA: Dirección General de Inspección Federal del Trabajo. “Manual de Filosofía y Cultura Organizacional por Proyectos y Procesos.”. Óp. Cit. Hoja 8 de 12.

⁵⁸ Ídem.

Asimismo, la inspección laboral esta investida de ser una figura similar a la auditoria legal, por el simple hecho de llevar a cabo diligencias encaminadas a vigilar y evaluar la situación laboral de un trabajador o patrón en su fuente de trabajo, con el objeto de conocer el cumplimiento de sus obligaciones y de normas laborales, aunque carece de algunos elementos para que sea considerado como tal.

2.4. Propiedad Industrial e Intelectual.

En esta rama del derecho, se tienen dos ordenamientos para regular todo aquello que proviene de la imaginación u origen intelectual de las personas, en calidad de convenios internacionales y que son:

- a) La Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA), y,
- b) La Ley de la Propiedad Industrial (LPI).

La LFDA, en su artículo 11, define el derecho de autor como *“el reconocimiento que hace el Estado en favor de todo creador de obras literarias y artísticas previstas..., en virtud del cual otorga su protección para que el autor goce de prerrogativas y privilegios exclusivos de carácter personal y patrimonial. Los primeros integran el llamado derecho moral y los segundos, el patrimonial”*.

Por otra parte, la LPI en su artículo 2º en sus distintas fracciones establece los objetivos, entre algunos otros se tienen los siguientes:

- Establecer las bases de sistemas en procesos y productos en actividad industrial y comercial;
- Promover y fomentar la actividad inventiva;
- Proteger la propiedad industrial mediante la regulación y otorgamiento de patentes de invención; registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas, y avisos comerciales; publicación de nombres comerciales; declaración

de protección de denominaciones de origen, y regulación de secretos industriales;

- Prevenir actos que constituyan competencia desleal; y,
- Establecer condiciones de seguridad jurídica.

Estas dos leyes estarán encargadas de regular tanto a la propiedad industrial como a la intelectual, en la que únicamente se enfocará a uno de ellos.

2.4.1. Ley de Propiedad Industrial.

La LPI, será aquel ordenamiento que regulará los siguientes puntos:

- ✓ Las invenciones, modelos de utilidad y diseños industriales, (título segundo);
- ✓ El secreto industrial, (título tercero);
- ✓ Las marcas, y de los avisos y nombres comerciales, (título cuarto);
- ✓ La denominación de origen, (título quinto);
- ✓ Los esquemas de trazado de circuitos integrados, (título quinto bis); y,
- ✓ La inspección, de las infracciones y sanciones administrativas y de los delitos, (título séptimo).

En el artículo 6 de la LPI, reconoce al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), como una autoridad administrativa de la materia y ser un organismo descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, en la que entre algunas otras facultades consagradas a éste, se tiene la siguiente:

“V.- Realizar las investigaciones de presuntas infracciones administrativas; ordenar y practicar visitas de inspección; requerir información y datos; ordenar y ejecutar las medidas provisionales para prevenir o hacer cesar la violación a los derechos de propiedad industrial; oír en su defensa a los presuntos infractores, e imponer las sanciones administrativas correspondientes en materia de propiedad industrial.”

Con el objeto de asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en la ley de la materia, el IMPI se encuentra atribuido de realizar actos inspección y vigilancia, conforme a dos procedimientos establecidos en el artículo 203 de la LPI que son:

- a) Requerimiento de informes y datos; y,
- b) Visitas de inspección.

El requerimiento de informes y datos, son aquellos solicitados por el Instituto por conducto de un escrito, para que le dé a conocimiento si la persona ha cumplido o no con las obligaciones establecidas por la ley de la materia, esto según el artículo 204 de la ley en comento.

Por otra parte, en el artículo 207 se entiende por visita de inspección como “...*las que se practiquen en los lugares en que se fabriquen, almacenen, transporten, expendan o comercialicen productos o en que se presten servicios, con objeto de examinar los productos, las condiciones de prestación de los servicios y los documentos relacionados con la actividad de que se trate.*”.

El procedimiento a seguir para la celebración de dicha visita de inspección, en los artículos 205, 206 y 208 de la ley en comento, comprenden los siguientes pasos:

- Se practicarán en días y horas hábiles por personal autorizado por el IMPI, previa identificación y exhibición del oficio de comisión respectivo, habilitándose en días y horas inhábiles expresada en el mismo;
- Los propietarios o encargados de establecimientos, tendrán la obligación de permitir el acceso al personal comisionado para practicar visitas de inspección; y,
- Toda visita de inspección se levantará acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por la persona, con la que se hubiese entendido la diligencia o por el inspector que la practicó, si aquélla se hubiese negado a proponerlos;

Los datos que deberán asentarse en las actas, están señalados en el artículo 209 de la ley en cita y, son los siguientes:

- a) Fecha y hora en que se practique la diligencia;
- b) Dirección en que se encuentre ubicado el lugar donde se practique la visita;

- c) El oficio de comisión que la motivó, incluyendo la identificación del inspector;
- d) Identificación de la persona con quien se entendió la diligencia;
- e) Identificación de las personas que fungieron como testigos, sea que hubieran sido designadas por el visitado o, en su defecto, por el inspector;
- f) Mención de la oportunidad que se dio al visitado de ejercer su derecho de hacer observaciones al inspector durante la práctica de la diligencia;
- g) La declaración del visitado, si quisiera hacerla; e,
- h) Identificación de quienes intervinieron en la diligencia, incluyendo al inspector, y en su caso, la indicación de que el visitado se negó a firmar el acta.

En apoyo de los preceptos legales ya citados, para la realización de una visita, se tiene el Reglamento de la Ley de la Propiedad Industrial (RLPI), precisando a inspectores y al personal que atendió dicha diligencia, comprendiendo del artículo 71 al 74, ubicado en el capítulo II del título IV de dicho ordenamiento.

En el caso de que la persona visitada, se comprobara fehacientemente la comisión de actos o hechos de alguna infracción o delito previstos en la LPI, deberá el inspector realizar el aseguramiento correspondiente, pudiendo ser equipos, documentos hasta mercancías, teniendo el derecho de audiencia y un proceso digno para manifestar lo que a su derecho corresponda.

Para concluir con esta rama del derecho, la realización de una visita a domicilio con el objeto de inspeccionar y vigilar la veracidad el cumplimiento de obligaciones en carácter de propiedad intelectual y, así determinar su situación con una acta circunstanciada hecha por una persona atribuida para su realización, se está en presencia de una actividad similar a la auditoría.

Por último, la inspección que se reconoce en esta área del mundo jurídico, de nueva cuenta es de presumirse que carece de elementos para que sea considerado plenamente como una auditoría, quedando simplemente la visita domiciliaria reducida a examinar y reconocer atentamente un asunto sobre la genialidad de una persona y como se dio mención, la auditoria va más allá de examinar y reconocer, sino que

también verificará y evaluará su situación, para así ofrecer una opinión firme y sustentable.

2.5. Ambiental.

2.5.1. Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente.

En esta rama del derecho, la norma primaria de aplicación lo será la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA), misma que regulará principalmente los siguientes aspectos:

- Biodiversidad: administración conservación, vigilancia y manejo de las áreas naturales protegidas, (título segundo);
- Aprovechamiento sustentable de los elementos naturales: el agua, suelo, recursos no renovables y ecosistema acuático, (título tercero);
- Protección al ambiente: la prevención el control de contaminación de la atmosfera, suelo, agua y ecosistema acuático, (título cuarto);
- Participación social e información ambiental: medidas de control, seguridad y sanciones, (título quinto); y,
- Medidas de control y, de seguridad y sanciones: inspección, vigilancia, sanciones y delitos previstos, (título sexto).

Los objetivos principales que persigue este ordenamiento, se encuentran plasmados en el artículo 1º, que a la letra dice: *“La presente Ley es reglamentaria de las disposiciones...que se refieren a la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como a la protección al ambiente, en el territorio nacional y las zonas sobre las que la nación ejerce su soberanía y jurisdicción.”*, estableciéndose las siguientes bases:

- ✓ Definir los principios de la política ambiental y los instrumentos para su aplicación;
- ✓ La preservación, restauración y mejoramiento del ambiente;

- ✓ La preservación y protección de la biodiversidad, así como el establecimiento y administración de las áreas naturales protegidas;
- ✓ La prevención y control de la contaminación del aire, agua y suelo;
- ✓ Garantizar la participación responsable de las personas, en forma individual o colectiva, en la preservación y restauración tanto del equilibrio ecológico como de la protección al ambiente;
- ✓ El establecimiento de los mecanismos en coordinación, inducción y concertación entre autoridades, los sectores sociales y privado, así como con personas y grupos sociales, en materia ambiental; y,
- ✓ El establecimiento de medidas sobre control y seguridad para garantizar el cumplimiento y aplicación de la ley y, disposiciones que de ella se deriven, así como para la imposición de las sanciones administrativas y penales correspondientes.

Para la realización de estos objetivos, esta ley tiene regulado tanto un sistema de autorregulación como la realización de auditorías ambientales, que serán instrumentos para el manejo de una debida política ambiental.

En el artículo 38 la ley en comento, establece que: *“Los productores, empresas u organizaciones empresariales podrán desarrollar procesos voluntarios de autorregulación ambiental, a través de los cuales mejoren su desempeño ambiental, respetando la legislación y normatividad vigente en la materia y se comprometan a superar o cumplir mayores niveles, metas o beneficios en materia de protección ambiental.”*

La protección ambiental, comandada por la Secretaria de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca (SEMARNAP), autoridad competente para establecer reglas y lineamientos sobre el espacio físico o geográfico en el desarrollo de las actividades realizadas por las distintas industrias, en la que indica entre algunos otros los siguientes:

- Metodología para la realización de las auditorías ambientales;

- Creación de programas preventivos y correctivos;
- Sistema de aprobación y acreditamiento de peritos y auditores ambientales; y,
- Determinar los procedimientos y requisitos que deberán cumplir los interesados para incorporarse a dicho sistema.

El proceso voluntario de autoevaluación que se hace mención, se deberá de realizar una auditoría ambiental, con el fin de *“realizar el examen metodológico de sus operaciones, respecto de la contaminación y el riesgo que generan, así como el grado de cumplimiento de la normatividad ambiental y de los parámetros internacionales y de buenas prácticas de operación e ingeniería aplicables, con el objeto de definir las medidas preventivas y correctivas necesarias para proteger el medio ambiente.”*, esto conforme al artículo 38-Bis de esta ley en comento.

2.5.2. Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Auditoría Ambiental

Esta auditoría ambiental se encuentra regulada en el Reglamento de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Auditoría Ambiental (RLGEEPAMAA), misma que es definida de la siguiente manera:

“Auditoría Ambiental: Examen exhaustivo de los equipos y procesos de una empresa, así como de la contaminación y riesgo que la misma genera, que tiene por objeto evaluar el cumplimiento de sus políticas ambientales y requerimientos normativos, con el fin de determinar las medidas preventivas y correctivas necesarias para la protección del ambiente y las acciones que permitan que dicha instalación opere en pleno cumplimiento de la normatividad ambiental vigente, así como conforme a normas extranjeras e internacionales y buenas prácticas de operación e ingeniería aplicables.”

La finalidad que se busca con este ordenamiento es que las personas “puedan someterse en forma voluntaria a una auditoría ambiental, practicable por agentes acreditados oficialmente para esa tarea, con la finalidad de obtener un certificado como industria limpia y otros reconocimientos análogos.”⁵⁹. Por la naturaleza jurídica de este acto, es decir, un derecho, los costos causados por la auditoria “será por cuenta del

⁵⁹ RUEDA HEDUÁN, Iván. *“Marco Jurídico Empresarial 2001. Catálogo General de Obligaciones Empresariales”*. Óp. Cit. Pág. 63.

interesado, quien deberá dar aviso a la autoridad competente de haberse sometido a dicho procedimiento, que a partir de ese momento ya implica compromisos formales de cumplir forzosamente con las recomendaciones que resulten.”⁶⁰.

El procedimiento a seguir para llevar a cabo esta diligencia, la persona interesada deberá de manifestarse por conducto de un escrito dirigido a la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), es decir, dar un aviso de incorporación al programa de auditoría ambiental y, conforme al artículo 11 del RLGEEPAMAA, que deberá de contener lo siguiente:

- I. Datos generales del ente;
- II. Domicilio de la instalación sujeta a revisar;
- III. Nombre del auditor ambiental elegido para realizar la auditoría;
- IV. Referencia a la documentación ambiental de aquella que exprese el trabajo previo en la materia, si lo hubiere;
- V. Plan de auditoría que integre los elementos que se establezcan en los términos de referencia a que se refiere el artículo 10 del reglamento, el cual deberá contener por lo menos una descripción del proceso respectivo, calendario de actividades, programa detallado de actividades, listas de verificación y procedimientos, programas de análisis y pruebas, organigrama y currícula del personal de la empresa que apoyará los trabajos de auditoría ambiental;
- VI. Manifestación por escrito del auditor donde se haga constar su confidencialidad respecto de la información a que tengan acceso a través de la auditoría, así como la obligación de asumir el cargo;
- VII. Manifestación por escrito de que se aplicarán las recomendaciones resultantes de la auditoría conforme al convenio de concertación que al respecto se suscriba;
y,
- VIII. Plazo de inicio de la auditoría, el cual no podrá ser mayor de treinta días hábiles contados a partir de la presentación del aviso de incorporación.

⁶⁰ RUEDA HEDUÁN, Iván. *“Marco Jurídico Empresarial 2001. Catálogo General de Obligaciones Empresariales”*. Óp. Cit. Pág. 63.

Una vez que haya sido presentado tal aviso, la PROFEPA deberá notificar a la persona o empresa las observaciones u objeciones para el desarrollo de la auditoría en un plazo de quince días, de lo contrario se entenderá que está de acuerdo y que quedó inscrito en el registro respectivo.

El auditor deberá de levantar un reporte de la diligencia practicada, basándose en que el auditado contó con los aspectos siguientes:

- 1) Las medidas preventivas, de control y riesgos o daños ambientales;
- 2) Las medidas correctivas y urgentes;
- 3) La programación para el estudio de evaluación de daños ambientales;
- 4) Personal capacitado;
- 5) Opinión técnica sobre el material o residuo de la empresa; y,
- 6) Una propuesta de plan de acción para su ejecución acorde a la industria.

Una vez finalizada dicha auditoría, la empresa deberá de presentar el reporte levantado por el auditor ante la PROFEPA, para que proceda a la evaluación de dicho reporte en compañía del aviso de incorporación, para que así pueda dictaminar la auditoría ambiental.

Este dictamen contendrá la evaluación hecha por la procuraduría, acto por el cual reconocerá que *“la instalación opera en pleno cumplimiento de la legislación ambiental vigente, así como de los parámetros extranjeros e internacionales y buenas prácticas de operación e ingeniería que resulten aplicables.”*, y así le sea expedido el certificado de industria limpia (artículo 25), de lo contrario, el auditado deberá de realizar un saneamiento para que le se expedida este documento a su favor.

Para concluir con respecto de esta rama del derecho, es posible afirmar que si se tiene contemplada la aplicación de una auditoría legal, destinada a la revisión y evaluación con respecto del cumplimiento de una norma de carácter ambiental vigente.

2.6. Penal.

2.6.1. Código Penal Federal.

El ordenamiento primario de aplicación para esta rama del mundo jurídico se encuentra el Código Penal Federal (CPF), que contendrá normas sustantivas con respecto de los siguientes puntos:

- Reglas generales sobre delitos y responsabilidad penal, así como extinción;
- Penas y medidas de seguridad;
- Aplicación de sanciones;
- Tipos penales contra la seguridad nacional, administración de la justicia, vida e integridad corporal, el patrimonio, la salud, entre otros.

El delito, como concepto filosófico se define como “un hecho realizado por el hombre que hiere la existencia y progreso de la sociedad y por ende, el Estado, por vía de la ley penal, impone una pena al ofensor, con el único ánimo de restablecer la estabilidad social quebrantada”⁶¹.

Por otra parte tenemos el concepto formal, siendo este “...el acto u omisión que sancionan las leyes penales”, establecido así en el artículo 7 del CPF, hoy vigente.

Por último y en términos dogmáticos es definido el delito sencillamente como “la conducta típica, antijurídica y culpable”⁶².

En este último concepto, se expresan los elementos necesarios para que pueda considerarse como delito, mismos que a continuación se le da una semblanza:

- a) Acto u omisión.

⁶¹ VERGARA TEJADA, José Moisés. *Manual de Derecho Penal. Parte General*, Editorial AE Ángel Editor, México, D.F. 2002, Pág. 139.

⁶² DAZA GÓMEZ, Carlos Manuel. *Teoría General del Delito*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F. 2001. Pág. 59.

Es definida como “la manifestación de la voluntad... que produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer deja sin mudanza ese mundo externo cuya modificación se guarda”⁶³;

b) Tipicidad.

Se dice que estamos en presencia de la tipicidad cuando “por medio del actuar humano se colman los requisitos del delito expresados por el legislador en una ley penal”⁶⁴;

c) Antijuricidad.

Va a ser aquel “juicio de valor, el cual expresa que la acción puede ser contraria a la norma y lo será cuando no exista causa de justificación”⁶⁵.

d) Culpabilidad.

Se define como “el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto”⁶⁶, queriendo decir, “el sujeto que actúa lesionando bienes jurídicos en ausencia de un permiso expreso de la propia ley (justificante), esto es, se reprocha la actuación injusta del agente cuando debió haber actuado justamente, o mejor dicho, conforme a derecho”⁶⁷.

Una vez reunido los elementos ya citados, se da paso a la punibilidad, “más que elemento del delito es su consecuencia”⁶⁸, razón por el cual se le ejercerá al responsable una pena en función de cierta conducta delictiva.

Además de los tipos penales establecidos en el CPF, aclarando que no son delitos, a razón de que “cuando sea declarada formalmente la existencia de éste por medio de

⁶³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. “*La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal*”, Onceava Edición, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1980, Pág. 210.

⁶⁴ VERGARA TEJADA, José Moisés. “*Manual de Derecho Penal. Parte General*” Óp. Cit. Pág. 171.

⁶⁵ DAZA GÓMEZ, Carlos Manuel. “*Teoría General del Delito*”. Óp. Cit. Pág. 49.

⁶⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando. “*Lineamientos Elementales de Derecho Penal*”. Cuadragésima Edición, Editorial Porrúa, México, 2001. Pág. 234.

⁶⁷ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, “*La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal*”. Óp. Cit. Pág. 277.

⁶⁸ MALO CAMACHO, Gustavo. “*Derecho Penal Mexicano*”, Tercera Edición, Editorial Porra, México, 2000, Pág. 267.

una sentencia judicial, será sancionado en los términos señalados⁶⁹, en la que también existen los denominados tipos penales especiales, que van a ser “aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito”⁷⁰, expresándose bajo disposición legal en el artículo 6º del mismo ordenamiento de referencia que, a la letra dispone lo siguiente:

“Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del presente código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.”

Lo anterior nos indica que todo ordenamiento supeditará a una sanción, refiriéndose al acto ilícito, es decir, es “en la omisión de los actos ordenados y en la ejecución de los actos prohibidos por el ordenamiento jurídico.”⁷¹, que en estos casos podrán estar señalados en algunos otros ordenamientos, investidos de ser una norma penal.

Para que los tipos penales tengan el carácter formal de serlos, deberán de reunir los siguientes principios rectores:

- a) “Sistematización: delitos previstos en carencia de lagunas y contradicciones al código Penal;
- b) Congruencia: asegurar valores primordiales que permitan el orden y la paz en la comunidad; y,
- c) Transparencia: claridad y precisión en sus normas establecidas.”⁷².

Estos tipos penales especiales, al estar contempladas en las distintas ramas del derecho por conducto de sus ordenamientos aplicables, tienen el objeto de prever la conducta típica antijurídica y, como ejemplos de las áreas anteriormente referidas, se mencionan, entre algunos otros los siguientes:

⁶⁹ MARTÍNEZ BASTIDA, Eduardo. *“Delitos Especiales”*, Segunda Edición, Cárdenas Velazco Editores, México, D.F. 2004, Pág. 51.

⁷⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. *“Delitos Especiales. Doctrina-Legislación-Jurisprudencia”*. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág. 11.

⁷¹ *Ibíd.* Pág. 18.

⁷² MARTÍNEZ BASTIDA, Eduardo. *“Delitos Especiales”*. Óp. Cit. Págs. 59-61.

- ✓ La quiebra fraudulenta o algún tipo penal ubicado en la Ley de Concursos Mercantiles;
- ✓ El contrabando o defraudación fiscal;
- ✓ El incumplimiento o violaciones a la ley laboral;
- ✓ Delitos sobre invenciones o marcas;
- ✓ Delitos contra el medio ambiente y equilibrio ecológico; y,
- ✓ Acción fraudulenta por engaño, simulación o sustitución de persona en seguridad social.

Para concluir con esta rama del derecho, es de apreciarse que la norma penal, no se tiene regulada la auditoría, por la sencilla razón de que esta rama del derecho tiene la finalidad de implantar “el conjunto de normas jurídicas establecidas por el Estado que determinan los delitos, las penas y las medidas de seguridad con que aquéllos son sancionados.”⁷³, es decir, el prevenir y reprimir el delito.

⁷³ CASTELLANO TENA, Fernando. “*Lineamientos Elementales de Derecho Penal*”. Óp. Cit. Pág. 21.

CAPITULO 3.

LA AUDITORÍA LEGAL FINANCIERA

3.1. Antecedentes.

Doctrinariamente, con la denominada revolución del derecho corporativo, se estableció el sistema financiero actual, que conlleva una serie de acontecimientos ocurridos en los Estados Unidos de Norteamérica en la época de los años ochentas, dando como resultado la innovación en el contorno corporativo y en la teoría de la empresa, información proporcionada por el curso tomado por el Licenciado Jorge Dueñas Zapata⁷⁴, denominado “*The Management Program for Lawyers*”, en el centro de derecho corporativo de la escuela de derecho de Yale⁷⁵.

3.1.1. La Revolución del Derecho Corporativo.

Para dar inicio a los precedentes de la auditoría legal, hay que trasladarse a la década de los sesentas, en la que Dean Bayless Manning, además de escribir “varias obras pioneras en la legislación mercantil...ofreciendo una influyente crítica de la evaluación de derechos, su investigación en derecho corporativo, fue también un destacado estudioso de la ética jurídica”⁷⁶, muy adecuadamente resumió la situación empresarial en el año de 1962: “*El derecho corporativo en Estados Unidos, como campo de*

⁷⁴ DUEÑAS ZAPATA, Jorge, es egresado de la Facultad de Derecho (Generación 1986-1990), de la Universidad Nacional Autónoma de México, campus Ciudad Universitaria, con estudios en la Universidad Complutense de Madrid (1998-1999) España, la Universidad de Yale (Yale College), School of Management (Programa de Gestión para Abogados), Instituto de Derecho de EUA, Washington DC, George Washington University, Escuela de Derecho. Con la experiencia profesional de laborar en Grupo Financiero Capital, S.A. de C.V., Grupo Financiero Anáhuac, S.A. de C.V., Grupo Financiero Mifel, S.A. de C.V., como subdirector corporativo, consultor, asesor jurídico y representante legal, entre otros aspectos. Con experiencia profesional en el ámbito gubernamental, entre algunos organismos como el Ministerio del Tesoro de México, SD Indeval (Oficial de Depósito de Valores Compañía), el Banco de México. Es miembro de la Asociación de Bancos de México (ABM), la Asociación Mexicana de las Empresas de Arrendamiento Financiero (AMAF), la Asociación Mexicana de Investigadores en España (AIME), la Asociación Mexicana Industrial de la Investigación Farmacéutica (AMIIF), entre otros. Actualmente labora en la empresa alemana Boehringer Ingelheim México, S.A. de C.V. como gerente legal, jefe consultor y representante legal de la misma.

⁷⁵ YALE COLLEGE, es una de las universidades privadas reconocidas a nivel mundial, que se encuentra en New Haven, entidad federativa de Connecticut, en los Estados Unidos.

⁷⁶http://translate.google.com.mx/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.law.yale.edu/cbl/modertera.htm&ei=9EAtStflJty_twfi37GpCA&sa=X&oi=translate&resnum=3&ct=result&prev=/search%3Fq%3DDean%2BBayless%2BManning,%2Bbiografia%26hl%3Des

esfuerzo intelectual, está muerto...no nos queda nada, excepto nuestros grandes estatutos corporativos vacíos, rascacielos gigantescos con vigas oxidadas, soldadas internamente y que contienen nada más que aire.”⁷⁷.

Posteriormente *Henry G. Manne*, años después de los comentarios de Manning, redactó un artículo en el *Journal of Economy*⁷⁸, acuñando el término de “El Mercado del Control Corporativo”, que desafiaba la visión convencional de las fusiones al considerarlas anticompetitivas, sosteniendo que los cambios de control en las fusiones desempeñaban un rol de mejoramiento de la eficiencia, mediante el reemplazo de los ejecutivos de mal desempeño y que el mecanismo de las tomas de control era mejor, evitando el veto transaccional de los ejecutivos, que era la exigencia de los estatutos sobre las fusiones.

Más adelante *Ralph K. Winter*, “cambiando los términos del debate sobre el sistema descentralizado de los EUA del derecho de sociedades, realizando también importantes contribuciones a la legislación laboral”⁷⁹, en el año de 1977, bajo la postura contraria sobre la visión convencional del derecho de los estados, considerándolo como una “Carrera por los Resultados” que facilitaba la explotación de los accionistas por parte de los ejecutivos, sostenía que no seleccionarían regímenes legales, que sistemáticamente perjudicarían a los inversionistas por que aumentaría el costo de capital en comparación con los competidores ubicados en regímenes, que fuesen más favorables y por ende disminuirían sus perspectivas de desarrollo laboral. Todo esto con el fin de encaminar a un derecho corporativo nacional para aquella nación.

Los personajes citados con anterioridad, en compañía de sus teorías y artículos, fueron plenamente ignorados, como voces en el desierto en aquel tiempo y carentes de una base sólida, en la que tanto Manne como Winter. Estos autores analistas, con su

⁷⁷ “Corporation law, as a field of intellectual effort, is dead in the United States... We have nothing left but our great empty corporation statutes - towering skyscrapers of rusted girders, internally welded together and containing nothing but wind.”.

⁷⁸ Una influyente publicación que va enfocado al ámbito económico, y no en una publicación legal, siendo desapercibido este artículo periodístico por la ciencia jurídica durante dos décadas.

⁷⁹<http://translate.google.com.mx/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.law.yale.edu/cbl/modertera.htm&ei=FUItSs2KG4mNtgeAhZSkCA&sa=X&oi=translate&resnum=5&ct=result&prev=/search%3Fq%3DRalph%2BK.%2BWinter,%2Bbiografia%26hl%3Des%26sa%3DX>

metodología permitió demostrar que sus hipótesis de cómo se comportaban los ejecutivos y las adquisiciones, en compañía del mercado del control que funcionaban, que estaban creados con la finalidad de disciplinar a los ejecutivos de manera correcta, provocando un cambio respecto de las corporaciones, las transacciones comerciales y los reglamentos que las rigen, considerándose plenamente el asentamiento de la susodicha revolución.

Hay tres hitos (o puntos de referencia) en la que se estableció la transformación plena del derecho corporativo en la última mitad del siglo XX y, que se detallaran a continuación.

3.1.1.1. Primer Hito: Teoría Corporativa.

EL primer hito se enfoca al entorno corporativo, teniendo participación de los autores Víctor Brudney y *Marvin A. Chirelstein*, este último personaje de ser “un distinguido estudioso y un maestro dotado en el derecho corporativo y áreas de los impuestos...que revolucionó el tema de la introducción de las finanzas modernas en el derecho empresarial de su país.”⁸⁰, en la que ambos reúnen un compendio teórico publicado en el año de 1978, en la que detallan su conjetura sobre los siguientes rubros:

- ✓ La “Teoría de Portafolios” de Harry Markowitz, se basa en la inversión y selección de cartera, introduciendo el riesgo de valores y, su retorno en la mezcla de decisiones;
- ✓ Los “Teoremas de Irrelevancia” de Franco Modigliani y Merton Millar (conocidos en la literatura como M&M), que se basa en la falta de relación entre la estructura de capital de la empresa y la valoración, despertando un debate que se mantiene hasta el día de hoy; y,
- ✓ La “Teoría de Fijación de Precios de Activos de Capital” de John Linther y William Sharpe, se trata de un modelo sobre el riesgo, que consiste en una

⁸⁰<http://translate.google.com.mx/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.law.yale.edu/cbl/modertera.htm&ei=VEltSpe4OcXJtgegga3JBQ&sa=X&oi=translate&resnum=3&ct=result&prev=/search%3Fq%3DMarvin%2BA.%2BChirelstein,%2Bbiografia%26hl%3Des%26sa%3DG>

investigación financiera para medir el efecto de eventos especificados en los precios de las acciones.

3.1.1.2. Segundo Hito: Economía Neo-Clásica de la Empresa.

El segundo hito está enfocado a la economía de la empresa, en el que se da una función de producción y un carácter a nivel micro-analítico y, que son las siguientes:

- ✓ La “Teoría de la Empresa de Coase” o “Los Costos de Transacción” de *Oliver E. Williamson*, en su obra “Mercados y Jerarquías” publicada en el año de 1975; y,
- ✓ La “Teoría del Costo de la Agencia de la Empresa” de Michael Jensen y William Meckling en 1976.

Ambos autores tienen enfoques teóricos sobre el análisis de las empresas, que fueron introducidos a las matemáticas y refinados por economistas en las décadas siguientes, penetrando así una visión de microeconomía y de la organización industrial.

También es importante mencionar que Oliver E. Williamson, ha dado grandes aportaciones, persona que desarrolló “ideas para responder a la organización industrial, así como ampliar y perfeccionar el enfoque sobre el marco de gobierno corporativo y comportamiento organizacional, que culminaron en las instituciones económicas del capitalismo en el año de 1985.”⁸¹.

3.1.1.3. Tercer Hito: Adquisiciones Hostiles.

El tercer hito y último, lo forma el mundo de la práctica en conjunción de los dos anteriores, originando una serie de acuerdos innovadores en las transacciones de adquisiciones de las empresas, que negociaban en bolsa y, así surge una nueva dinámica en los cambios de control, recibiendo el nombre de “Era de Adquisiciones Hostiles” desarrollado por Michael Milken.

⁸¹<http://translate.google.com.mx/translate?hl=es&sl=en&u=http://www.law.yale.edu/cbl/moderenera.htm&ei=x0EtSsFd1LK3B7aX5ZYE&sa=X&oi=translate&resnum=8&ct=result&prev=/search%3Fq%3DOliver%2BE.%2BWilliamson,%2Bbiografia%26hl%3Des>

Las adquisiciones hostiles consistieron en un financiamiento combinado con deuda y patrimonio, permitiendo a las pequeñas empresas adquirir otras más grandes, teniendo un cambio que permite hacer negocios en EUA, por lo que también se tiene el efecto de producirse un crecimiento paralelo y rápido de los bufetes legales, especializados en transacciones encaminadas a las fusiones y adquisiciones.

3.1.2. Efectos Posteriores.

Los avances presentados tanto en lo corporativo como en la teoría de la empresa, permitieron a los abogados y a los tribunales la creación de un nuevo lenguaje y de realizar otras herramientas analíticas, para abordar una serie de nuevas y complejas problemáticas legales, ya sea de hablar y pensar, extendiéndose gran parte en el continente americano.

Distintas empresas como Tyco International, WorldCom, Peregrine Systems y Enron, además de establecer su objeto social, creaban entidades en paraísos fiscales, con el fin de ocultar información y evadir impuestos, incrementando los beneficios de estos, organizando una libertad en los movimientos de divisas y capitales, en un completo anonimato.

Estas empresas lo realizaban de tal manera que ocultaban las pérdidas, descubriendo posteriormente que muchos de los activos y beneficios de las compañías fueron inflados y fraudulentos, anotando deudas y pérdidas que no estaban incluidas en el sistema contable de la misma, además de otras transacciones financieras, complejas y sofisticadas, con el objeto de encubrir los datos deficitarios contables.

3.1.2.1. El Caso Enron en Estados Unidos.

De las empresas mencionadas con anterioridad dedicadas a defraudar a sus inversionistas, el mérito se lo lleva “Enron Creditors Recovery Corporation”⁸², afines de

⁸² <http://es.wikipedia.org/wiki/Enron>

la década de los noventa, compañía estadounidense dedicada a la industria de la energía, ubicada en el Estado de Houston, Texas.

Según la contabilidad en aquel entonces, fue nombrada por la revista "Fortune" como la compañía más innovadora de su país y del continente de América, durante varios años consecutivos (1996-2001).

Esta empresa empleó a más de veinte mil personas, con unos ingresos de uno punto once millones de dólares anuales, con acciones que llegó a un valor máximo de noventa dólares, en donde los ejecutivos, de manera dolosa y junto con otros trabajadores que disponían de información privada, sabían de la existencia de las cuentas deficitarias, manteniéndolas ocultas y disfrazadas en paraísos fiscales.

Esta compañía vendió sus carteras bajo una supuesta especulación de que llegarían sus acciones a ciento treinta o ciento cuarenta dólares, efecto por el cual se desploma su valor hasta por quince dólares, creando una plena bancarrota a fines del año 2001 involucrando a la Consultora y Auditora Arthur Andersen, una de las cinco firmas más importantes en aquella década.

Al encontrarse en la cima Tyco, así como también de la incertidumbre de los inversionistas, sin que tengan conocimiento de la situación engañosa, solicitan la intervención del departamento de justicia del país, por lo que la autoridad estadounidense con fecha de 9 de junio de 2002 decide abrir una investigación al caso.

Tras un tiempo investigaciones sobre esta compañía norteamericana, la autoridad concluye que su actuación mentirosa consistió en la venta de acciones por un valor de setenta millones de dólares con fines de cubrir deudas de la misma compañía y ejecutivos acusados por quinientos mil acciones en el mercado, con un total neto de uno punto dos millones de dólares y, que tal dinero fue destinado a organizaciones caritativas, quedando la imagen de esta compañía en sustento fraudulento y símbolo de corrupción corporativa.

3.1.2.2. La Ley Sarbanes-Oxley y la Securities and Exchange Commission de Estados Unidos.

A raíz de este contexto consistente de una serie de escándalos envueltos en la contabilidad irregular y procedimientos fraudulentos, sin que se lograra fincar responsabilidad alguna sobre persona cierta, el presidente de los Estado Unidos George W. Bush, con el objetivo de limpiar la imagen de las compañías norteamericanas y del gobierno, se crea la Comisión Reguladora del Mercado de Valores (SEC, siglas en ingles) y de ser "...una dependencia del gobierno federal con objetivo de proporcionar información confiable para tomar sus decisiones de inversión."⁸³, y la Acta de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista, (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*), también conocida como Ley SOx o SarbOx.

La Ley SarbOx, es una Ley Federal de los Estados Unidos, en respuesta a los escándalos financieros de las grandes corporaciones, tomando ésta el nombre del senador Paul Sarbanes (Demócrata) y el congresista Michael G. Oxley (Republicano), siendo aprobada por amplia mayoría, tanto en el congreso como el senado.

Esta legislación establece nuevos estándares para los consejos de administración, dirección y mecanismo contables de todas las empresas que cotizan en bolsa en los Estados Unidos, introduciendo responsabilidades penales, así como requerimientos por parte de la SEC.

Un dato característico de esta ley, es la creación de una agencia denominada "Consejo Supervisor de Empresas Contables" (*PCAOB*, siglas en ingles), una compañía reguladora cuasi-pública encargada de revisar, regular, inspeccionar y disciplinar las auditorías de las compañías que cotizan en bolsa.

Los puntos sobresalientes de este ordenamiento son los siguientes:

⁸³ A. ARENAS, Álvín. *"Auditoría. Un Enfoque Integral"*. Óp. Cit. Pág. 31.

- ✓ *“Nombrar un comité de auditores que pertenezca a la compañía con calidad de obrar independientemente a la misma, con el objeto de supervisar a ésta y su auditoría;*
- ✓ *Dicho comité, deberá contar con procedimientos y controles de entrega de información diseñados para garantizar que la información solicitada sea entregada a la SEC para su registro y proceso, sea esta resumida e informada en los plazos especificados por los distintos reglamentos con el objeto de ser oportuna, exacta y confiable;*
- ✓ *La certificación de informes financieros solicitados por la SEC hechos por el comité, quienes directamente están representados por directivos y ejecutivos de la compañía, debiendo asentar su rúbrica con el objeto de manifestar su conformidad y revisión;*
- ✓ *La compañía auditora deberá estar laborando con plena independencia para el ejercicio de sus funciones y estar debidamente registrada a las revisiones e inspecciones de la PCAOB;*
- ✓ *Toda información de acciones y opciones de la compañía, que puedan tener los directivos, ejecutivos y empleados serán de plena transparencia ante cualquier autoridad reflejándose en sus informes; y,*
- ✓ *La responsabilidad civil y penal en este ordenamiento es rigurosa para aquella persona que intente ocultar, destruir, manipular o falsear información, quien directamente lo será aquella que haya aprobado dicho informe financiero.”⁸⁴.*

3.1.2.3. El caso Salinas Pliego en México.

Lo mencionado con anterioridad, sobre los asuntos de las distintas compañías con actuaciones fraudulentas, nuestro territorio nacional no se encuentra tan alejado de tal situación, ya que puede citarse el asunto del señor Ricardo Salinas Pliego, que actuó en una conspiración junto con otros participantes en contra de inversionistas minoritarios mexicanos y norteamericanos, atribuyéndole al señor Salinas Pliego el primer caso en el que se hace efectivo la Ley SarbOx, ocurrido a fines del año dos mil tres y, a raíz de un apartado periodístico hecho por el diario norteamericano *The New York Times*, con fecha de 24 de diciembre del año en mención,

La trama inicia cuando el abogado Spencer C. Barash, administrador asociado de la SEC, renuncia a su cargo junto con otros consejeros legales, por cuestionar una maniobra financiera comandada por el señor Ricardo Salinas Pliego, persona que actúa junto con el señor Pedro Padilla Longoria, Director de Tv Azteca, S.A. de C.V., el señor Luis J. Echarte Fernández, presidente de Azteca América y Director Financiero Grupo Salinas, entre otros, de engañar al público inversionista con precios artificialmente inflados de las acciones de la televisora Azteca en pleno desconocimiento de la junta de directores.

⁸⁴ http://es.wikipedia.org/wiki/Sarbanes_Oxley

La nota periodística del diario norteamericano en mención, narra que el señor Echarte envía un correo electrónico al señor Salinas Pliego y al señor Padilla declarando, que “el daño está hecho y la situación que no deseábamos explicar abiertamente ahora está en manos de la prensa”, misma que robustece para iniciar una investigación la autoridad local, es decir, la SEC.

A principios del año dos mil cuatro, al tener claras las investigaciones realizadas sobre este asunto, se concluye en sancionar a dicha persona a una multa inferior a los diez millones de dólares y el reembolso de los ciento nueve millones de dólares, por obtener ganancias de carácter ilícito, así como también de quedar “fichado” para no realizar transacciones en EU.

Además de las personas mencionadas, también se da la participación del ex embajador estadounidense en México, James R. Jones y el despacho Menger Tueller & Olson de Los Ángeles, reputado como el de mayor experiencia en investigaciones corporativas y asuntos relacionados con las leyes de mercado.

La SEC confirmó que no se trató de ninguna hábil estrategia, sino de un fraude deliberado, siendo los acusados: Televisora Azteca, Azteca Holdings, Salinas, Padilla y Echarte, en realizar una conexión en la compra o venta de valores; concluyendo sobre los siguientes puntos:

- ✓ Emplearon mecanismos, estrategias o artificios para defraudar;
- ✓ Perpetraron en declaraciones falsas y omitieron publicar material real; y,
- ✓ Haber realizado actos, prácticas y tratamientos de negocios, con engaño a posibles compradores y a otras personas.

Los esfuerzos de cooperación entre la SEC de los EU., y la Comisión Nacional Bancaria de Valores (CNBV) en México, crearon una efectividad y colaboración internacional con respecto de este asunto, mostrando un fuerte y mutuo compromiso contra el fraude, sin que existan límites geográficos con respecto de la aplicación de la Ley Sarbanes-Oxley,

y ser reconocido este abogado, como el primero en apearse a la nueva ley, denunciando maniobras irregulares de su propio cliente empresarial.

3.2. Concepto de Auditoría Legal Financiera.

Tomando en cuenta los conceptos que se expusieron en el capítulo primero con referencia a la auditoría legal, como es el caso de Felipe M. Carrasco, José M. Manzanilla y Carlos Neda, ahora expongo la definición personal:

“La auditoría legal financiera, es aquella actividad realizada por un abogado o Licenciado en Derecho, encaminada a analizar y revisar toda clase de documentos e instrumentos susceptibles de comprobar actos y obligaciones jurídicas de las entidades financieras, originados de cualquier ordenamiento vigente, que serán sustento para culminar su labor en emitir una opinión fundada y motivada a solicitud de un tercero o autoridad competente”.

3.2.1. Elementos Básicos.

Conforme al concepto expresado, me permito señalar como elementos básicos los siguientes:

3.2.1.1. Objeto de Auditoría Legal: Actividad.

Esta acción va encaminada a revisar los hechos y operaciones que ya han sido consumados, donde el auditor legal podría iniciar su examen “a partir de una serie de contratos y operaciones realizadas por la sociedad, así como en general toda clase de documentación comprobatoria.”⁸⁵

Dicha actividad deberá ser en apoyo de toda la información que le allegue la entidad financiera, para que sea envuelto y empapado de lo necesario el auditor con la finalidad cubrir las expectativas contenidas en la ley, reglamento, circular o cualquier ordenamiento vigente, para que así se demuestre la viabilidad de la misma.

⁸⁵ NEDA LANZADAZURI, Carlos. *“La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa”*. Tesis Profesional, Universidad Nacional Autónoma de México, Campus Ciudad Universitaria, México, D.F., 1992. Pág. 11.

El objetivo principal que se persigue con la auditoría legal, será en indicar si se cumplió o no con las obligaciones jurídicas vigentes, de lo contrario, tal aclaración se realizará en la opinión correspondiente sobre los actos u omisiones detectados, para que se puedan resarcir.

Para el desempeño de la auditoría legal, se debe de retomar una serie de reglas, como es el caso de las “Normas Generales de Auditoría Pública”⁸⁶, mismas que van con la finalidad del buen funcionamiento de esta actividad y, que entre algunas otras, se mencionan las siguientes:

- ✓ Imparcialidad.- La objetividad y neutralidad deben caracterizar su actuación, tomando en cuenta que la actividad es prevenir y salvaguardar los intereses;
- ✓ Supervisión.- Vigilar el estricto cumplimiento y apego a las disposiciones jurídicas con el propósito de que el dictamen tenga objetividad y sirva de orientación en la toma de decisiones;
- ✓ Integración.- Buscar en todo momento sistemas de control, seguimiento y evaluación congruentes para la conformación de métodos homogéneos y compatibles que faciliten y orienten las decisiones;
- ✓ Equilibrio.- Mantener en gran medida la actividad desempeñada, sin que deba caer en la confusión de la amistad con el público en general; y,
- ✓ Confidencialidad.- Guardar el debido secreto respecto de la información obtenida y no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos de la unidad auditada.

3.2.1.2. Abogado o Licenciado en Derecho: Auditor Legal.

El auditor legal debe contar con cédula profesional expedida por la autoridad competente, acreditando su personalidad como Licenciado en Derecho, quien es el sujeto apto para realizar dicha actividad, consistente en razonar y fundamentar sus argumentos, provenientes de las normas jurídicas vigentes.

⁸⁶ Normas Generales de Auditoría Pública. “Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control.”. Óp. Cit. Pág. 6.

También es importante mencionar, que el auditor legal no puede ni debe estar relacionado con el ente posible de auditarse, ya que “no puede ser juez y parte. Incluso, la rotación del auditor (cada 5 años) es importante para evitar que el auditor anterior sufra de miopía y el nuevo pueda encontrar puntos nuevos de riesgo o validar los ya detectados.”⁸⁷.

Al realizar su análisis y evaluación, necesita “la exigencia de que el auditor sea un profesional independiente, ya que dicha situación implica que él mismo podrá contar con una mayor independencia mental.”⁸⁸, todo esto con la finalidad de que carezca de argumento o juicio respecto sobre la persona auditada al momento de emitir su dictamen y, evitar una disminución valorativa, aspecto trascendente que debe evitar el auditor legal en todo momento.

Algunas de las características primordiales que deben ser incorporadas al auditor legal, y que debe salvaguardar como perito en la materia jurídica, adoptando los principios⁸⁹ para su profesión, se ubican los siguientes:

- ✓ Compromiso.- Tener siempre presente la obligación con su profesión de Licenciado en Derecho con el público en general;
- ✓ Criterio.- Establecer lineamientos de operación que contribuyan a ejercer con eficiencia, responsabilidad y madurez su actividad;
- ✓ Objetividad.- Evitar juicios que no respondan estrictamente al propósito de las acciones de vigilancia y cuidar que las recomendaciones derivadas del ejercicio de la tarea, no presenten omisiones y fallas que puedan parecer premeditadas por falta de cuidado;
- ✓ Creatividad.- Atender con solvencia, entereza y dedicación a sus labores, buscando lograr resultados óptimos con los recursos disponibles, con prontitud, comunicación y respeto necesarios; y,

⁸⁷ MANZANILLA GALAVÍZ, José María. “Bases Conceptuales para una Auditoría Legal”. Óp. Cit. Pág. 5.

⁸⁸ NEDA LANDAZURI, Carlos. “La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa”. Óp. Cit. Pág. 11.

⁸⁹ Normas Generales de Auditoría Pública. “Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control.”. Óp. Cit. Pág. 7.

- ✓ Responsabilidad.- Proteger una actitud ejemplar de intachable por su conducta en el ejercicio de la actividad encomendada.

3.2.1.3. Instrumentos Sujetos a Revisión.

Hay dos aspectos que se refieren en este elemento, por un lado los documentos y, por el otro, los medios automatizados o digitalizados, ambos aptos para acreditar alguna actividad realizada y que servirán como base para emitir una opinión sustentable.

El primero de ellos, la documentación como medio tangible a los sentidos del hombre, lo conformará toda aquella que recibe físicamente el auditor legal, como es el caso de los libros, registros o cualquier otro documento que maneje la entidad financiera.

Por otra parte, se tienen a los medios digitalizados o automatizados, regulado de manera precisa en el artículo 101-Bis de la Ley de Instituciones de Crédito (LIC), basado en tres medios susceptibles y, que son los siguientes:

- I. Grabación: a aquel acto mediante el cual un libro, registro o documento original, es transformado a una imagen en formato digital en medio óptico o magnético, utilizando equipos y programas de cómputo diseñados para tal efecto, (art. 1 fracción XXVIII);
- II. Medios Electrónicos: a los equipos, sistemas automatizados de procesamiento de datos y redes de telecomunicaciones, ya sean privados o públicos, (art. 1 fracción XLII);
- III. Microfilmación: a aquel acto mediante el cual un libro, registro o documento original, es filmado en una película, (art. 1 fracción XLV).

Asimismo, las entidades en general, además de conservar la información con respecto de la información económica, operacional, administrativa y financiera, lo será también la información jurídica, misma que deberá de conservarse por disposición legal en un lapso de cinco años.

3.2.1.4. Informe Fundado y Razonado: Dictámen.

Una vez que el auditor legal haya analizado y revisado todos aquellos instrumentos que expresen los actos y obligaciones del ente auditado, deberá de realizar un informe del cual detalle la situación jurídica que guarde.

Este informe es “un pronunciamiento sobre una cuestión jurídica en particular.”⁹⁰, en la que se precisa una opinión con respecto de lo auditado, con el objeto principal de indicar si “dicha entidad ha cumplido con las obligaciones jurídicas que le sean aplicables, según sea el tipo de sociedad de que se trate y de la ley en particular que las rija.”⁹¹, según sea el caso.

Más adelante, con respecto a este informe, nombrado propiamente dictámen en el mundo jurídico, será tratado y detallado en párrafos posteriores, ya sea con respecto a su contenido en forma, fondo, definición o cualquier otro aspecto necesario para su entendimiento.

3.3. Análisis y Regulación de la Auditoría Legal en el Ámbito Financiero.

En distintos ordenamientos, se tiene regulado a la auditoría para fines contables, aunque es importante de mencionar que si existe un reconocimiento para fines legales y que comprenden en las siguientes consideraciones.

3.3.1. Ley del Mercado de Valores.

En México, en vista de los escándalos corporativos con relación a la manipulación de información, así como de abusos directivos sobre los derechos de accionistas minoritarios y, con el objetivo de ser atractivo para los inversionistas nacionales y extranjeros, fue necesario crear una nueva regulación que cumpliera con los estándares internacionales que rigen los principales mercados de valores, creando así la nueva Ley del Mercado de Valores, publicada en el DOF un 30 de septiembre de 2005.

⁹⁰ MANZANILLA GALAVÍZ, José María. “Bases Conceptuales para una Auditoría Legal”. Óp. Cit. Pág. 4.

⁹¹ NEDA LANDAZURI, Carlos. “La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa”. Óp. Cit. Pág. 11.

Es por ello, en el menester de plasmar en esta ley “la mejora, perfeccionamiento, y actualización de nuestra legislación aplicable al mercado de valores, con el objeto de incrementar su transparencia, reforzar la confianza del público inversionista y profundizar los mecanismos que proporcionen una adecuada protección a los intereses patrimoniales del público.”⁹², se da el reconocimiento de la auditoría legal.

En el Título XII de este ordenamiento en mención, se tiene encomendada esta actividad en primera instancia para fines contables, por el simple motivo del manejo de información y patrimonio del público en general, en la que se deberá salvaguardar sus intereses en todo momento, teniéndose así una “renovación de la estructura de los órganos de administración y vigilancia de las sociedades anónimas.”⁹³, de grandes dimensiones.

Por otra parte, lo que nos incumbe es la auditoría jurídica, por lo que se le dará análisis del artículo 345 de la LMV.

3.3.1.1. Artículo 345 de la Ley del Mercado de Valores.

Dicho artículo, compuesto por dos párrafos, a la letra dice lo siguiente:

“Artículo 345.- El auditor y el licenciado en derecho, externos, así como las personas morales de las cuales sean socios, estarán obligados a conservar la documentación, información y demás elementos utilizados para elaborar el dictamen, informe u opinión proporcionados al público con motivo de lo dispuesto en este ordenamiento legal, por un plazo de al menos cinco años. Al conservar los datos y archivos de que se trata, podrán hacerlo a través de medios automatizados o digitalizados.

Asimismo, los auditores externos deberán suministrar a la Comisión los informes y demás elementos de juicio en los que sustenten sus dictámenes y conclusiones. Si durante la práctica o como resultado de la auditoría encuentran irregularidades que afecten la liquidez, estabilidad o solvencia de alguna de las entidades financieras o emisoras a las que presten sus servicios de auditoría, deberán presentar al comité que desempeñe funciones en materia de auditoría, tratándose de sociedades anónimas bursátiles o promotoras de inversión bursátil, o al órgano de vigilancia de la

⁹² PROCESO LEGISLATIVO, “Exposición de Motivos”, Cámara de Origen: Senadores. C. Senador Diego Fernández de Cevallos, Presidente de la Cámara de Senadores, México, D.F., a 31 de marzo de 2005.

⁹³ *Ibidem*.

entidad financiera o emisora de que se trate, y en todo caso a la Comisión, un informe detallado sobre la situación observada.”

En el primer párrafo de este artículo, se menciona que el auditor y licenciado en derecho, ambos en calidad de ser externos, están obligados en conservar tanto sus resoluciones como de los instrumentos que se allegó para crear su dictámen, en un plazo de cinco años. Asimismo prevé en su párrafo segundo, la situación de la alteración con respecto de ello, a una persona o área responsable de la auditoría por conducto de un órgano o comité.

En el segundo y último párrafo, se menciona que dos o más personas serán las responsables con respecto de la información que se maneje en general, además de ocuparse de información operacional, financiera, contable y administrativa, lo será también la jurídica, es decir, será el punto medular para poder realizar una auditoría legal.

Es muy importante señalar que el punto de partida para la realización de una auditoría legal, lo será siempre el objeto social de la persona, ya que con ello se tiene que establecer los fines que persigue dicha actividad y de los alcances que deba cubrir para su realización.

Al referirnos a entidades financieras, estamos hablando de sociedades anónimas especiales, porque “constituyen especies diferentes de las previstas en la Ley General de Sociedades Mercantiles; entre otras razones porque se regulan prevalentemente por leyes especiales y porque estas leyes especiales establecen procedimientos y requisitos diferentes de los que regula la LGSM,”⁹⁴

De la amplia gama de entidades financieras que reconoce nuestro sistema financiero mexicano, en el ámbito del mercado de valores, se establecieron dos aspectos importantes para el funcionamiento y organización dichas entidades y que son los siguientes:

⁹⁴ ACOSTA ROMERO, Miguel; GARCÍA RAMOS, Francisco A.; GARCÍA ÁLVAREZ, Paola. *“Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima”*. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2004. Pág. 619.

- I. La Administración Integral de Riesgo; y
- II. El Sistema de Control Interno.

3.3.2. La Administración Integral de Riesgo.

En las disposiciones generales vigentes aplicables a las entidades financieras, como casas de bolsa, sociedades de inversión, instituciones de crédito, definen a la administración integral de riesgo como: *“al conjunto de objetivos, políticas, procedimientos y acciones que se llevan a cabo para identificar, medir, vigilar, limitar, controlar, informar y revelar los distintos riesgos a que se encuentran expuestas.”*.

Asimismo, deberán observar los lineamientos mínimos señalados sobre administración integral de riesgos y, establecer mecanismos que les permitan realizar sus actividades con niveles de riesgo acorde a las características de cada una de las entidades, por lo que se divide en dos tipos, los cuantificables y los no cuantificables.

3.3.2.1. Cuantificable.

El riesgo cuantificable es definido como: *“aquellos para los cuales es posible conformar bases estadísticas que permitan medir sus pérdidas potenciales,”*. De esta manera se compone de los siguientes:

- a) Discrecional; y,
- b) No discrecional.

3.3.2.1.1. Discrecional.

El discrecional será aquel resultante de la toma de una posición de riesgo, tales como:

- a) El de Crédito.-

Definido como la pérdida potencial por la falta de pago de un emisor o contraparte en las inversiones que efectúan las sociedades de inversión, incluyendo las garantías reales o personales que les otorguen, así como cualquier otro mecanismo de mitigación utilizado por las entidades;

b) El de Liquidez.-

Definido como la pérdida potencial por la venta anticipada o forzosa de activos a descuentos inusuales para hacer frente a sus obligaciones, o bien, por el hecho de que una posición no pueda ser oportunamente enajenada, adquirida o cubierta mediante el establecimiento de una posición contraria equivalente; y,

c) El de Mercado.-

Definido como la pérdida potencial ante cambios en los factores de riesgo que inciden sobre la valuación o sobre los resultados esperados en las inversiones o pasivos a cargo de las sociedades de inversión, tales como movimientos de precios, tasas de interés, tipos de cambio, índices de precios, entre otros.

3.3.2.1.2. No Discrecional.

El riesgo no discrecional es definido como *“aquel resultante de la operación del negocio que inciden en el patrimonio de las entidades, pero que no son producto de la toma de una posición de riesgo”*, en el entendido de ser:

a) El Tecnológico.-

Definido como la pérdida potencial por daños, interrupción, alteración o fallas derivadas del uso o dependencia en el hardware, software, sistemas, aplicaciones, redes y cualquier otro canal de distribución de información; y,

b) El Legal.-

Definido como la pérdida potencial por el incumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables, la emisión de resoluciones administrativas y judiciales desfavorables y, la aplicación de sanciones.

3.3.2.2. No Cuantificable.

El riesgo no cuantificable, es definido por las disposiciones generales hoy vigentes como: *“aquellos derivados de eventos imprevistos para los cuales no se puede conformar una base estadística que permita medir las pérdidas potenciales.”*.

Ésta administración integral de riesgo, deberá de contener como características sobresalientes las siguientes:

- ✓ Poseer los objetivos, lineamientos y políticas para la administración integral de riesgos, así como las eventuales modificaciones que se realicen a los mismos;
- ✓ Tener los mecanismos para la realización de acciones correctivas y la implementación de las mismas;
- ✓ Seguir una metodología y procedimientos para identificar, medir, vigilar, limitar, controlar, informar y revelar los distintos tipos de riesgo a que se encuentran expuestas las entidades, así como sus eventuales modificaciones; y,
- ✓ Tener los modelos, parámetros y escenarios que habrán de utilizarse para llevar a cabo la valuación, medición y, control de los riesgos que propongan los responsables.

Es de apreciarse que para celebrarse una auditoría legal, su fundamento se ubica en la administración de riesgo no cuantificable y no discrecional, actividad por la cual deberá de atender los puntos siguientes:

- Establecer las políticas y procedimientos para que de forma previa a la celebración de actos jurídicos, se analice la validez jurídica y procure la adecuada instrumentación legal de éstos, incluyendo la formalización de garantías, a fin de evitar vicios en la celebración de sus operaciones;
- Estimar el monto de pérdidas potenciales derivado de resoluciones judiciales o administrativas desfavorables, así como la posible aplicación de sanciones y, la relación con las operaciones que se lleven a cabo;

- En dicha estimación, deberán incluirse los litigios determinar su actuación de ser actoras o demandadas, así como de los procedimientos administrativos en los que éstas participen;
- Mantener una base de datos histórica sobre las resoluciones judiciales y administrativas correspondientes, incluyendo sus causas y costos;
- Analizar los actos que realice la entidad financiera, cuando se rija por un sistema jurídico distinto al nacional y, evaluar las diferencias existentes entre el sistema de que se trate y el nacional, incluyendo lo relativo al procedimiento judicial; y,
- Dar a conocer a sus directivos y empleados las disposiciones legales y administrativas aplicables a las operaciones.

Toda esta actividad, con respecto de la administración integral de riesgo, y así para la realización de la auditoría legal correspondiente, deberá estar a cargo de una persona, órgano o unidad responsable para su realización y, que será el siguiente punto a tratar.

3.3.3. El Sistema de Control Interno.

En el sistema de control interno, se deberá de plantear una organización y funcionamiento, actividad similar a la administración integral de riesgo.

En las disposiciones generales hoy vigentes, se define al sistema de control interno como: *“al conjunto de objetivos, políticas, planes, métodos, procedimientos, información, registros y otras medidas que establezcan...”*, y por supuesto, aplicados a las entidades financieras, que tendrán encomendadas las siguientes finalidades:

- a) Procurar que los mecanismos de operación sean acordes con las estrategias y fines de las entidades, que permitan prever, identificar, administrar, dar seguimiento y evaluar los riesgos que puedan derivarse del desarrollo de su objeto social, con el propósito de minimizar las posibles pérdidas en que puedan incurrir;
- b) Delimitar las diferentes funciones y responsabilidades entre sus órganos sociales, unidades administrativas y personal, a fin de procurar eficiencia y eficacia en la realización de sus actividades;

- c) Recabar la información financiera, económica, contable, administrativa y jurídica, sea completa, correcta, precisa, íntegra, confiable y oportuna, que contribuya a la adecuada toma de decisiones; y,
- d) Coadyuvar permanentemente a la observancia de la normatividad aplicable a las actividades de las Instituciones.

El sistema de control interno establecido por la entidad financiera, tiene la finalidad de “preservar la liquidez, solvencia y estabilidad, para poder coadyuvar a la protección del público en general”, actuando por conducto de una persona, órgano o comité responsable designado directamente por el consejo de administración o por el director general, según sea el caso.

Para llevar a cabo este sistema interno, el consejo de administración deberá de nombrar una unidad responsable o especializada para la realización de dicha administración integral y, que podrá integrarse de la siguiente manera:

- ✓ El Comité de Riesgo; y,
- ✓ El Comité de Auditoría.

Además de establecerse la unidad u órgano responsable, también se encuentra la figura de la Contraloría Interna, quien establecerá tanto las medidas como los controles de las operaciones de la institución y estar subordinado tanto por el director general como del consejo de administración.

3.3.3.1. Comité de Riesgo.

En las disposiciones generales aplicables para las entidades financieras, establece que el comité de riesgos es aquel órgano constituido cuyo objeto será aplicar la administración integral de riesgos a la que se encuentra expuesta, así como de vigilar la realización de las operaciones y, ajustar los objetivos, políticas y procedimientos, previamente aprobados por el consejo de administración.

El director general, en compañía del consejo de administración, serán los responsables directos de dicha administración integral de riesgo, integrándose así de la siguiente manera:

- I. Cuando menos un miembro propietario del consejo de administración;
- II. El director general;
- III. El responsable de la unidad para la administración integral de riesgos; y,
- IV. El responsable de la auditoría interna de la entidad y, las personas que sean invitadas al efecto, quienes como el primero podrán participar con voz pero sin voto.

Las funciones que tienen encomendadas a este comité, entre algunas otras son las siguientes:

- ✓ Proponer el sistema de administración de riesgos;
- ✓ Proponer los mecanismos de acciones correctivas correspondientes;
- ✓ Aprobar la metodología y procedimientos para identificar, medir, vigilar, limitar, controlar, informar y revelar los distintos tipos de riesgo;
- ✓ Aprobar las medidas de la evaluación y control de la administración integral de riesgos;
- ✓ Designar y remover personal de la administración integral previa ratificación del consejo; y,
- ✓ Aprobar el informe que se presentará al consejo de administración;

En el desenvolvimiento de la administración integral de riesgos, dicho comité, además de las funciones ya señaladas, deberá de realizar las siguientes:

- Anunciar todos los riesgos que pueda incurrir la entidad de sus diversos tipos;
- Investigar y documentar las causas que originan desviaciones a los límites establecidos de exposición al riesgo;

- Identificar si dichas desviaciones se presentan en forma reiterada e informar de manera oportuna sus resultados al comité de riesgos, al director general y al auditor interno de la entidad;
- Recomendar las disminuciones a las exposiciones observadas, y/o modificaciones a los límites globales y específicos de exposición al riesgo y, niveles de tolerancia al riesgo, según sea al caso; y,
- Elaborar y presentar las metodologías para la valuación, medición y control de los riesgos de nuevas operaciones, productos y servicios, así como la identificación de los riesgos implícitos que presentan.

La información allegada es de suma importancia para su divulgación, razón por la cual deberá de presentarse en forma trimestral, mensual, anual o hasta de forma inmediata, según lo amerite, quien además se deberá de comunicar al comité, al director general de la entidad o al consejo de administración, según cual fuere su grado de importancia del asunto a tratar.

3.3.3.2. Comité de Auditoría.

Por otra parte, se tiene al comité de auditoría, que será aquel órgano indispensable para llevar el control interno de la entidad y que estará constituido cuyo objeto será entre algunos otros, apoyar al citado consejo en la definición y actualización de los objetivos, políticas y lineamientos del sistema de control interno, así como en la verificación y evaluación de este último.

Al comité de auditoría se le tiene asignadas distintas actividades, las cuales se le pueden mencionar las siguientes:

- Verificar el programa de auditoría cumpla los estándares de calidad, para que las actividades se realicen con efectividad;
- Vigilar los manuales en materia de control interno, que sean acordes con las leyes y, demás disposiciones reglamentarias y administrativas aplicables;

- Elaborar los objetivos, lineamientos y política en materia de control interno para el adecuado funcionamiento; y,
- Elaborar los códigos de conducta y ética de la entidad.

Estas actividades deberán ser aprobadas por el consejo de administración y por el director general de la entidad, que se le deberá de informar al primero de ellos cuando menos una vez al año, sobre la situación que guarda el sistema de control interno, informe por el cual y bajo disposición, deberá contener como mínimo los siguientes:

- ✓ Los aspectos relevantes que pudieran afectar el desempeño de la entidad;
- ✓ Las deficiencias, desviaciones o aspectos del sistema de control interno que requieran una mejoría, tomando en cuenta para tal efecto los informes y dictámenes de los auditores interno y externo;
- ✓ La mención y seguimiento de las medidas preventivas y correctivas implementadas con base en las observaciones de la CNBV y, los resultados de las auditorías interna y externa, así como con la evaluación del sistema de control interno realizada por el propio comité;
- ✓ La valoración del desempeño de las funciones del área de auditoría interna y externa, así como las de contraloría interna; y,
- ✓ La evaluación del desempeño del auditor externo independiente, así como de su dictamen y, de los reportes o informes que éste elabore en cumplimiento de las disposiciones de carácter general establecidas por la CNBV.

Éste comité de auditoría, realizará actividades de auditoría interna y externa de las entidades, quien a la vez se creará un canal de comunicación con el consejo de administración, informando sobre su situación financiera, económica, contable, administrativa y principalmente de la jurídica o legal, relevante para la toma de decisiones y, del cual deberán formularse de manera tal que facilite su uso y permanente actualización.

De igual manera, deberán desarrollar permanentemente las funciones de contraloría interna, consistiendo por lo menos, en el desempeño diario de las actividades

relacionadas con el diseño, establecimiento e implementación de medidas y controles, que deberán de propiciar el cumplimiento de la normatividad interna y externa aplicable.

Tanto el comité de riesgo como el comité de auditoría, actuarán de manera conjunta para establecer fluidez, equilibrio, operación y principalmente capacidad jurídica a la entidad, con el objeto mantener en línea el cumplimiento de la normatividad vigente, así como también en conservar, mantener e informar el estado que guarde respecto su situación jurídica o legal, para que la auditoría legal cubra su finalidad, es decir, el prevenir y resarcir problemas jurídicos.

3.4. El Dictámen.

Se ha hablado de la realización de una auditoría legal financiera, sobre cómo es el funcionamiento y organización las entidades financieras, por lo que ahora se señalará el cómo deberá de realizarse la auditoría legal.

En párrafos anteriores se comentó que la culminación final de todo auditor es el informe del cual basó su auditoria, nombrado en el mundo jurídico como dictámen.

3.4.1. Concepto de Dictámen.

En un aspecto general, el dictámen es definido como: “el informe que rinde un perito o experto en cualquier arte, profesión o actividad, en el que da a conocer sus puntos de vista o resultados respecto del examen o análisis que haya hecho de una cuestión sometida a sus conocimientos, sobre una materia específica.”⁹⁵.

Este informe puede ser realizado de manera libre o estar sujeta a determinadas reglas o condiciones, quien en nuestro caso a la auditoria legal, se cita una definición completa al mundo del derecho:

⁹⁵ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, Editorial Porrúa y la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2001. Pág. 1135.

“El dictamen pericial en materia jurídica...el perito examina las cuestiones respecto de las cuales ha de emitir opinión fundada y que son sometidas a su criterio, experiencia o conocimientos, sin sujetarse a orientaciones u órdenes precisas; realiza por su parte las investigaciones que estima procedentes, acude a las actuaciones de un proceso sin ello resulta indispensable, solicita informes, realiza inspecciones, estudia documentos y puede inclusive pedir alguna instrucción o la realización de una diligencia específica; todo ello con la finalidad de obtener los elementos que le sean útiles para llegar a un conclusión, que según su leal saber y entender, considere es la correcta.”⁹⁶.

El dictámen puede ser definido de manera específica como: “la culminación, consecuencia y producto de la auditoria legal. Es, podríamos afirmar, el broche de oro con el que se concluye una auditoria legal”⁹⁷, que podrá realizarse de dos maneras, ya sea que la auditoría se conforme en un solo acto o, se necesiten varias acciones para lograr emitir dicho informe, es decir, dando referencia a los dos tipos de dictamen: el parcial y el general.

3.4.2. Tipos de Dictámen.

El dictámen pericial puede llevarse a cabo, con la variación de la actividad que realice el auditor o tenga que depender de otras circunstancias para su elaboración, como son el caso de los siguientes:

3.4.2.1. Dictámen Parcial.

El dictámen parcial, se compone de dos aspectos sobresalientes para su realización, optando la idea del tratadista Rafael Contreras⁹⁸, y que son los siguientes:

1. Aquél que abarque todas las ramas del derecho, pero solamente en un periodo de tiempo determinado o, ciertos aspectos relevantes para efectos del negocio jurídico o actividad, que dio origen a la necesidad de la auditoria legal; y,

⁹⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Óp. Cit. Pág. 1135 y 1136.

⁹⁷ CONTRERAS MENESES, Rafael. “La Auditoría Legal”. En el anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla, Año I, Número 2. Estado de Puebla, México. 2003. Pág. 169.

⁹⁸ Ídem. Pág. 174.

2. Aquel que solamente abarque algunas ramas del derecho que sean relevantes para efectos del negocio jurídico o actividad que dio origen a la auditoría legal.

En estos dos supuestos referidos, están basados en no cubrir la totalidad de la auditoría, sino que se compondrá de dos o más informes previos para concluir con un informe final, es decir, la integración de distintos actos hechos por motivo de varias auditorías, para que así sean reunidos y se rinda el esperanzado dictamen final.

3.4.2.2. Dictámen General.

Por otra parte, el dictámen general es definido como: “aquél que abarque, por un lado, todas las ramas del derecho y, por otro lado, la totalidad de una empresa, es decir la persona moral misma, y todas sus operaciones en todas las oficinas, sucursales, y/o plantas e instalaciones.”⁹⁹.

La auditoría celebrada con respecto a este tipo de dictámen, se entenderá que en un solo acto se realizará y abarcará todas las ramas del derecho y, así se tenga en una sola exhibición un dictamen final.

Con los dos tipos de dictámenes mencionados con anterioridad, la finalidad que se persigue es que deba manifestarse un escrito con resultados que resuma los aspectos relevantes del ente auditado. Asimismo, se deberá de incluir un análisis de las contingencias, anomalías o irregularidades detectadas, expresándose el diagnóstico del grado de desviación o incumplimiento con la normatividad contractual y reglamentaria.

Finalmente, al obtener el dictamen final por conducto del informe parcial o general, se deberá de agregar las medidas correctivas necesarias para poner en orden al ente auditado, así como también de anexar las medidas preventivas recomendadas por el auditor legal con el objeto de evitar irregularidades en el futuro.

3.4.3. Requisitos del Dictámen.

⁹⁹ CONTRERAS MENESES, Rafael. *“La Auditoría Legal”*. Óp. Cit. Pág. 175.

Los requisitos que corresponden al dictámen pericial para la auditoria legal, está basado en dos rubros, por un lado la forma y, por el otro el de fondo.

3.4.3.1. La Forma.

La forma se basa en lineamientos establecidos por disposición legal, requisitos que deberán ser cubiertos para que pueda surtir los efectos jurídicos correspondientes. Asimismo, se puede deducir que para realizar el dictamen pericial de la auditoría legal, se deberán de hacer los siguientes cuestionamientos para alcanzar el objetivo:

- ¿A quién se auditará?, (si es una persona física o moral);
- ¿Cómo se auditará?, (el método a seguir);
- ¿Cuándo se auditará?, (establecer periodos de tiempo);
- ¿En donde se auditará?, (si es un establecimiento, sucursal o filial);
- ¿Quién lo auditará?, (nombre y datos generales del practicante); y,
- ¿Cuál es el objetivo principal de la auditoría?, (resultados previstos o finales).

Las interrogantes mencionadas con anterioridad, serán los puntos sobresalientes con lo que debe contar una auditoria legal, donde el auditor, además de aplicar sus conocimientos y que realice de manera coherente, lógica y principalmente eficiente, estaremos en presencia de un buen dictamen pericial.

3.4.3.2. El Fondo.

Por otra parte, el requisito de fondo, corresponde al contenido que deberá contemplar el dictámen de la auditoria legal, es decir, es aquello con lo que se allegó para poder realizar su actividad y así llevar a cabo su diligencia.

Pueden existir distintos modos de expresar el contenido del dictámen, ya que habrá peritos que trabajen con un estilo característico, sin que ello refleje alguna omisión en algún dato o elemento que deberá de llevar dicho informe.

Hay distintos puntos de vista para la creación en cuanto al contenido del dictámen pericial para la auditoría legal, por lo que es aceptable lo referido por Rafael Contreras, en su obra titulada “La Auditoría Legal”¹⁰⁰, afirmando que la actividad del auditor se deberá de componer con al menos de seis capítulos y, son los siguientes:

✓ **Capítulo Primero.-**

En este capítulo se basa en mostrar un índice esquemático de lo que se compondrá y, de lo que se llevará a cabo en la auditoría legal.

✓ **Capítulo Segundo.-**

Se realizará una introducción de la auditoría legal, en la que por lo menos deberá indicar lo siguiente:

- I. A petición de quien (es) se llevó a cabo la auditoría legal y con qué propósito;
- II. Qué documentación se deberá de revisar y donde se ubica (sea éste tangible o en medio automatizado); oficinas de la persona auditada o de terceros, así como también de registros públicos, etc.;
- III. Si los documentos revisados eran originales, copias certificadas o copias simples, (cuyo caso se deberá precisar a qué se asume que son copias auténticas);
- IV. Si se tuvo acceso en hacer preguntas verbales o escritas a directivos, funcionarios o empleados del ente auditado, así como también a terceros vinculados, para aclarar o complementar información y, en su caso, a quienes se hicieron preguntas y la percepción sobre la veracidad de la información verbal obtenida; y,
- V. La fecha de inicio y terminación de la auditoría y, fecha o periodo del ejercicio inmediato anterior.

¹⁰⁰ CONTRERAS MENESES, Rafael. “La Auditoría Legal”. Óp. Cit. Pág. 175-179.

En ocasiones, puede ser recomendable incluir los nombres y especialidades de quienes se les realizó la auditoria, especialmente en aquellos casos en que la persona auditada, tenga operaciones sujetas a una normatividad específica y especializada y, por tanto, sea conveniente saber que conocen a fondo esa especialidad, como pudiera ser derecho ambiental, fiscal u alguna otra rama jurídica.

✓ **Capítulo Tercero.-**

Llevar a cabo un resumen ejecutivo, que consiste en incorporar las contingencias, anomalías o irregularidades sobresalientes y, de trascendencia para el negocio jurídico, por el cual se realizó la auditoria legal, esto con el objetivo de que no sean desapercibidas y con el fin de que se encuentren visibles antes de continuar con lo analizado.

✓ **Capítulo Cuarto.-**

En este se va a concentrar el cuerpo medular del dictámen pericial, el cual se compone de cada uno de los temas o áreas jurídicas que involucre a la actividad del ente, haciendo la aclaración de variaría de una manera cuando se trate de un informe parcial o general.

Una vez realizado de manera sistemática y metodológica, el análisis y estudio de la rama del derecho, se encuentra la posibilidad de que surjan otros aspectos que deberán estar asentados en el capítulo de referencia, como es el caso de la existencia de litigios o procedimientos contenciosos, asentándose así en este apartado conforme los siguientes puntos:

- I. Quien es el actor y el demandado;
- II. Que prestaciones se reclaman;
- III. Cuál es el órgano jurisdiccional, (juzgado, tribunal, autoridad arbitral o administrativa);
- IV. En qué etapa procesal se encuentra, y
- V. De ser posible, el resultado que se espera del asunto controvertido.

✓ **Capítulo Quinto.-**

En este capítulo de la auditoría legal, se expresará con mayor detalle lo relativo a las contingencias potenciales, irregularidades y anomalías detectadas, a pesar de ser previsto por el capítulo tercero ya mencionado.

Es importante y de gran utilidad para el auditado, cubrir con precisión los desperfectos señalados en un capítulo quinto, por la debida razón de que las anomalías detectadas, serán realizadas de manera completa y detallada, con el objetivo de resarcir y se obtenga la sugerencia del auditor legal para su resarcimiento dentro de sus conclusiones.

✓ **Capítulo Sexto.-**

En este apartado, contendrá las conclusiones del ente auditado, expresando la documentación y los instrumentos de trabajo del cual se basó la auditoría legal, así como también se pronunciarán las principales finalidades y recomendaciones sobre las medidas legales que se deben adoptar para corregir o subsanar aquellos aspectos detectados y, en su caso, indicar las medidas preventivas para que en un futuro no se presenten nuevamente.

El resultado final del dictámen de la auditoría legal, es el detectar de manera preventiva aquellos documentos y actos jurídicos que puedan causar algún daño o perjuicio para la persona, que al tener un resultado final sobre lo auditado, se deberán expresar de manera concisa los siguientes puntos:

- a) El señalamiento de aquellas fallas que han encontrado en los programas y procedimientos, con la indicación de los daños que se estima han causado o pudieran causar;
- b) La aplicación o no de los programas en relación con los objetivos y políticas señalados de personal, salvaguardando los intereses de la persona auditada, para el manejo del contexto jurídico;
- c) La recomendación de aquellos casos en los que convenga elevar, reducir, modificar, cambiar o suprimir determinados objetivos y políticas por

considerarlos inalcanzables, inadecuados, obsoletos, etc., indicando las razones objetivas en que se funde lo anterior; y,

- d) De la información que no se pudo auditar por razones ajenas, implica la entrega de los anexos y señalar los motivos por el cual no se logró revisar.

Como se ha dicho de manera reiterada, la auditoria legal es una herramienta de la abogacía preventiva y, en presencia de que el derecho es evolutivo al mundo que nos rodea, una vez finalizada la actividad con un dictamen final y definitivo, no quiere decir que se haya terminado, sino más bien servirá para obtener un precedente y apoyo para futuras auditorias con el objeto de minimizar riesgos o prevenir problemas legales.

CAPÍTULO 4.

PROPUESTA DE MANUAL EN AUDITORIA LEGAL FINANCIERA.

4.1. Contenido del Manual.

La estructura del dictámen de la auditoría legal financiera, se debe componer de distintos apartados para su realización, principalmente en un sistema y método coherente para su efectividad.

Este se conformará de distintos pasos a seguir para que no medie algún problema, creado de una manera eficaz y así produzca los objetivos planteados por la misma, mismo por el cual se detallará a continuación por medio de secciones y, que será de la siguiente manera:

4.1.1. Primer Paso. La Portada.

La parte inicial de la auditoría legal financiera consiste en presentar una carátula, el cual se basará de los siguientes:

- I. Nombre del auditor (interno o externo) encomendado;
- II. La Identificación de este auditor para ejecutarla;
- III. Institución o ente objeto de la auditoría;
- IV. Lugar donde se vaya efectuar la actividad;
- V. Señalar el periodo en la que comprenderá la auditoría (de ser posible);
- VI. Señalar la persona o área responsable del cual se allegará de los instrumentos; y,
- VII. Un registro del auditor sobre su constante práctica.

Esta carátula se podrá realizar con una formalidad sujeta al auditor, sin que muestre demasiada exuberancia, ya que podría contener menos o más datos señalados, esto con la finalidad de identificar a las partes involucradas, ya sea en el modo, tiempo y lugar, en la que se efectuará dicha auditoría legal.

Para precisar con los apartados de esta auditoría legal, se muestra en el numeral 4.3 (cuatro punto tres) de esta investigación bajo el nombre de “guías y documentos anexos a la auditoría legal”, en el que se identificarán los modelos a seguir bajo una letra y un número, en la parte superior derecha de la página, quien en este caso, esta primera parte que es la portada, será el formato “A-1”.

4.1.2. Segundo Paso. Tabla de Contenido.

Una vez hecha la portada, el siguiente paso será en realizar una tabla de contenido, los cuales se encargara de señalar los distintos aspectos del cual se basará la auditoría legal y, que se mostrará a continuación:

- I. Capítulo Primero: Índice esquemático;
- II. Capítulo Segundo: Introducción de la auditoría legal;
- III. Capítulo Tercero: Resumen ejecutivo;
- IV. Capítulo Cuarto: El informe;
- V. Capítulo Quinto: La contingencia potencial; y,
- VI. Capítulo Sexto: Las conclusiones.

Estos son los distintos capítulos de los cuales se integrará la auditoría legal, mismos que son hechos de manera coherente y sistemática para su realización, mostrando así la tabla de contenido del cual se compondrá la auditoría legal.

Lo que se enfoca este segundo paso, es simplemente la realización de un índice del cual se basará la auditoría legal, por lo que es de percatarse, se retoma la idea y se presenta con mayor auge del tratadista Rafael Contreras, proveniente de su obra llamada “La Auditoría Legal”¹⁰¹.

4.1.3. Tercer Paso. Introducción a la Auditoría.

¹⁰¹ CONTRERAS MENESES, Rafael. “La Auditoría Legal”. Óp. Cit. Pág. 175-179.

En esta parte, el auditor legal deberá de realizar una introducción de la auditoría legal financiera, señalando así el motivo del cual fue solicitado su labor, la finalidad que persigue, ente algunos aspectos como los que se señalan a continuación:

- De quien fue solicitada la realización de esta actividad;
- Con qué propósito se cree que se deberá de llevar a cabo.
- Indicar los instrumentos (documentos, medios automatizados, etc.) de los que consistirá la revisión y evaluación de la auditoría;
- Los motivos por lo cual se deberá de practicar la auditoría;
- Si se recurrirá a otros medios, como son el caso de realizar preguntas hechas de manera escrita o verbal integrantes del ente auditado; y,
- Determinar (si es posible), el periodo de tiempo el cual durará la auditoria.

Entre algunos otros elementos de la cual debe integrarse el tercer paso, que es la introducción de la auditoría legal, convendrá tomar en cuenta que este rubro se encuentra sujeto a una variación, es decir, se conformará al sistema o método a seguir establecido por parte del auditor legal, así como también, por lo que respecta en cuanto a su forma o fondo, ya que únicamente se reserva en brindar una explicación conforme a las interrogantes señalas con antelación.

4.1.4. Cuarto Paso. Anomalías Sobresalientes y Previstas.

En este apartado, se compone del capítulo tercero y el capítulo cinco del correspondiente dictamen pericial, ya que en ellos se dan referencia en brindar información plena con respecto de las anomalías previstas antes de iniciar la auditoría legal o, pudiera ser el motivo de la realización de esta actividad.

Como se dijo anteriormente, por un lado, el capítulo tres consistirá en resaltar aquellas anomalías más importantes del cual deberá de observar el auditor legal y así para dar a conocimiento al ente auditado, mientras que por otra parte, en el capítulo cinco se señalará con mayor precisión las irregularidades y anomalías de mayor grado, consistiendo así plenamente en un análisis exhaustivo.

Tanto el capítulo tercero como el capítulo cinco, ambos poseen importancia para su ejercicio, sin embargo, el último de ellos se verá en inmiscuirse de manera profunda y particular para su análisis, con el objeto de que cada acto y obligación cubra con los requisitos legales y surtan sus efectos jurídicos de manera eficaz, detallándose en ella mismas cuál es la situación que guarda el ente auditado, para que posteriormente se determine y se sugiera su solución en el capítulo correspondiente.

Por otra parte, puede darse el caso de que existan dos más instrumentos irregulares detectados y, que pertenezcan a una área ajena, por lo que se le tendría que dar una asignación en modo de clave, para que así sea identificado en el cuerpo principal de la auditoría legal, dicha labor se encuentra encomendada en el capítulo cuarto del dictámen pericial.

Se da la sugerencia de que cada área tenga un número o letra determinada y, así serán identificadas, según la cantidad de elementos correspondientes a cada área (ver formato “B-1”, para mayor referencia).

En este paso cuarto, el dictámen podría componerse al grado de negatividad que llegare a generar al ente auditado, haciendo un recuadro el cual se integrará por medio del área en el que se ubicada el instrumento, insertando una abreviatura y la descripción correspondiente (ver formato “B-2”).

Asimismo, el modelo a seguir para el señalamiento del grado de riesgo que existe con el instrumento, podrá resaltarse en la propia fila del modelo señalado, haciendo el uso del contraste para su precisión y, así sea detectado de manera inmediata a quien va dirigido el dictámen, prevista en el capítulo tercero y detallada con mayor precisión en el quinto (ver formato “B-3”).

4.1.5. Quinto Paso. Desarrollo de la Auditoría.

En esta parte de la auditoría legal, se encuentra establecido el cuerpo principal de esta actividad, es decir, la columna vertebral del análisis y estudio de lo que comprende las distintas ramas del ente por auditarse.

En este quinto paso, su composición lo será de manera sencilla y coherente, para que las personas del cual sea dirigido, no se tengan complicación alguna para su entendimiento.

A continuación se señalará las distintas ramas jurídicas del cual se integra, indicando cada uno de ellos para que así se tenga en conocimiento lo que se tiene que revisar y, hacer el respectivo estudio por el auditor legal.

4.1.5.1. Mercantil.

En el área mercantil, por lo que respecta en sus distintas actuaciones que existe la institución, se tienen entre algunos otros los siguientes:

- I. Escritura constitutiva;
- II. Libro de actas. Asambleas de Accionistas (Ordinarias, Extraordinarias);
- III. Libro de sesiones. Consejo de Administración, Comités de Dirección, y otros;
- IV. Libro de registro de accionistas. Copias de títulos de acciones, obligaciones o cualquier otro título valor;
- V. Libro de valoración de capital;
- VI. Reportes e informes del consejo, comisario, y otros;

4.1.5.2. Contratos o Acuerdos.

Además de los actos jurídicos que tiene aparejado el acuerdo de voluntades, también es importante señalar los siguientes:

- I. Contratos de la empresa y de sus subsidiarias, con Consejeros, Directores, Ejecutivos, Fideicomisos; con voto, avales o accionistas mayoritarios;

- II. Contratos fiscales, relativos a adquisiciones o ventas de propiedades, maquinaria o, que incluya una fusión o consolidación;
- III. Contratos de renta de inmuebles y activos;
- IV. Contratos en que se otorguen garantías;
- V. Contratos para el suministro de energía eléctrica y recibos de pago del consumo;
- VI. Contratos y recibos por servicio telefónico, servicios de telefax, etc.;
- VII. Contratos de seguros y una lista de los acuerdos que de estos se deriven;
- VIII. Pólizas de seguros tomadas por la sociedad o por terceros a favor de la sociedad o de sus empleados;
- IX. Fianzas obtenidas u otorgadas por la sociedad, incluyendo para garantizar ante la sociedad el cumplimiento de obligaciones con terceros;
- X. Recibos de pago por consumo de agua del sistema de abastecimiento público;
- XI. Acuerdos con agencias gubernamentales;
- XII. Acuerdos sobre permisos, franquicias y contratos de ventas;
- XIII. Otros contratos o acuerdos.

4.1.5.3. Fiscal.

Por otra parte, se tiene al ramo fiscal, mismo que deberá de integrarse como mínimo, en los siguientes aspectos:

- I. Avisos de iniciación de operaciones de oficina matriz, sucursales y agencias presentados y registrados ante la autoridad hacendaria, tanto federales como estatales.
- II. Copias de las actas parciales y finales de auditorías fiscales, gubernamentales y archivos de las auditorías realizadas por las autoridades fiscales;
- III. Copias de las declaraciones de impuestos;
- IV. Requerimientos fiscales, multas y créditos;
- V. Acuerdos con las autoridades fiscales y otras comisiones de carácter fiscal.

4.1.5.4. Propiedad.

Por lo que respecta en el ramo de la propiedad, está integrado no nada más medios tangibles, sino que también se tomará en cuenta lo intangible, es decir, lo proveniente del intelecto humano, precisamente a la propiedad intelectual, comprendiendo así en esta área en los siguientes elementos:

- I. Lista de patentes importantes;
- II. Solicitudes presentados ante el IMPI como:
 - a. Derechos de autor;
 - b. Marcas;
 - c. Secreto industrial;
 - d. Avisos y Nombres comerciales; y,
 - e. Cualquier otro derecho de propiedad industrial.
- III. Descripción, en su caso, de hipotecas, prendas, embargos, de cualquiera de las propiedades, incluyendo los títulos y escrituras;
- IV. Términos y condiciones de oferta, sobre compra o venta de cualquier propiedad;
- V. Certificados de adeudos fiscales y de afectaciones en relación con los terrenos y edificios;
- VI. Permisos o licencias de construcción como:
 - a. Autorización contra accidentes para la construcción, reconstrucción, modificación o reacondicionamiento de edificios;
 - b. Avisos de terminación de obra;
 - c. Permisos de ocupación, planos de edificios e instalaciones, uso de suelo, placa de ocupación, declaración de apertura o licencias de funcionamiento;

4.1.5.5. Laboral.

Todo ente se ve involucrada en la existencia de recursos humanos para el desarrollo de su actividad, reconociéndose la relación laboral o la prestación de servicios, para cubrir con los fines planteados, en la que ésta rama podrá componerse de los siguientes:

- I. Contrato derivado para laborar en la institución como:
 - a. Contrato individual de trabajo;
 - b. Contrato colectivo de trabajo; y,
 - c. Contrato de prestación de servicios profesionales.
- II. Acuerdos en los cuales se incluya a los patrones;
- III. Lista de las prestaciones a los empleados;
- IV. Incentivos y compensaciones a empleados;
- V. Arreglo de empleo con los Directivos incluyendo sus planes de pensiones incluyendo renuncia, retiro, despido y cualquier otra terminación de la relación laboral;
- VI. Reglamento interior de trabajo;
- VII. Nóminas y Listas de Raya;
- VIII. Control de asistencia;
- IX. Recibos como:
 - a. Horas extras;
 - b. Vacaciones;
 - c. Aguinaldos; y,
 - d. Participación de utilidades.
- X. Relación documental con respecto de:
 - a. Registros del IMSS;
 - b. Relación de trabajadores que cuenten con FONACOT;
 - c. Prestamos a trabajadores;
 - d. Registros del INFONAVIT;
 - e. Registros del SAR; y,
 - f. Algunos otros.

4.1.5.6. Seguridad Social.

Esta área el cual se desprende de la laboral, la seguridad social, se le deberá de dar un espacio aparte por el grado de importancia que posee y, se compondrá de los siguientes:

- I. Aviso de inscripción de la empresa ante el IMSS, como patrón de trabajadores de planta y eventuales;
- II. Listas de raya con requisitos exigidos por la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos;
- III. Liquidaciones de pago de cuotas obrero-patronales al IMSS;
- IV. Avisos de alta, modificaciones de salario y baja, de trabajadores de planta y eventuales;
- V. Actas de auditoría con motivo de revisiones practicadas por el IMSS;
- VI. Clase y grado de riesgo en el que se encuentra inscrita la empresa y descripción de su actividad fundamental;
- VII. Avisos sobre accidentes de trabajo proporcionados al IMSS.

4.1.5.7. Ambiental.

Es importante señalar el ramo ambiental, ya que de ellas se desprenderán distintos aspectos, como lo es el caso del lugar geográfico en el que se desarrollará la actividad del ente por auditarse y que se integrará como mínimo, de los siguientes:

- I. Licencias de funcionamiento;
- II. Licencia sanitaria de apertura y renovaciones anuales (en su caso);
- III. Contaminación ambiental; visitas de inspección; multas y sanciones;
- IV. Permisos y registros expedidos por la SAGARPA;
- V. Cumplimiento de Normas Técnicas Ecológicas aplicables;
- VI. Declaración de impacto ambiental ante la SAGARPA;
- VII. Permisos respecto al medio ambiente y los acuerdos con las autoridades de ecología;
- VIII. Estudios de medio ambiente (en su caso); e,
- IX. Informes de posibles violaciones a las leyes ecológicas.

4.1.5.8. Litigios.

Por último, se tiene que hacer un listado de aquellas controversias que tenga que ver con la institución, actuando como parte dentro de un juicio, de lo que se tiene que recabar los siguientes:

- I. Lista de litigios donde la institución sea parte (actora, demandada, tercero, etc.), informando sobre
 - a. Las partes integrantes;
 - b. Naturaleza del juicio;
 - c. Prestaciones reclamadas;
 - d. Fecha y estado procesal del asunto;
 - e. Autoridad u órgano jurisdiccional donde está radicado;
 - f. El pronóstico del asunto.
- II. Archivos concernientes a las materias en litigio y cualquier investigación administrativa o gubernamental, pendiente o en proceso.
- III. Descripción de la naturaleza y resultados de cualquier material reclasificado de:
 - a. Fusión o consolidación;
 - b. Quiebras;
 - c. Embargos o procedimientos similares de la institución.
- IV. Listado de asuntos con litigios potenciales como:
 - a. Juicios o procedimientos fiscales;
 - b. Juicios o procedimientos administrativos;
 - c. Juicios o procedimientos laborales,
 - d. Actuación como parte ante el IMSS, INFONAVIT y/o FONACOT;
 - e. Amparos en trámite ante Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados de Distrito o Suprema Corte.

De lo mencionado con anterioridad, de las distintas ramas jurídicas el cual se integra del ente por auditarse, existe la posibilidad de que uno o varios elementos se ubiquen

en una o varias ramas, por lo que se deberá de señalar su especificación sin que medie problema alguno para el auditor legal, ya que este quinto paso, la lista tiene la probabilidad de ser mayor o menor los elementos de la rama del derecho,

En este quinto paso, las ramas jurídicas del cual se compone el ente por auditarse, uno o varios elementos se ubicarán en una o varias áreas, por lo que se deberá de señalar su especificación sin que medie problema para el auditor legal, así como también, la lista señalada con antelación, podrá ser mayor o menor, según sea el caso en específico.

4.1.6. Sexto Paso. El Reporte.

En esta sección del dictamen legal, el auditor legal deberá de argumentar la naturaleza jurídica del instrumento que fue sujeto a revisión, por lo que deberá de hacerlo de manera sencilla y clara, para que sea de total entendimiento a quien valla dirigido, sin que implique una especialización en la materia.

Existe la posibilidad de que un instrumento, no por el hecho de ser revisado, sino que estuvo fuera del alcance del auditor legal, porque no se encuentre en el lugar o no se puede determinar a ciencia cierta el estado que guarda al ente auditado, también deberá dar a conocimiento tal circunstancia para que en un futuro próximo se realice y se tome en cuenta.

Este reporte puede realizarse de las siguientes dos maneras:

4.1.6.1. Preliminar.

Este reporte, será un informe hecho por el auditor legal sobre aspectos que aun no es posible tener algo en concreto, donde este se determinará como uno de los pasos finales de la auditoría, más no el definitivo.

El auditor legal deberá de señalar cuáles serán esos instrumentos pendientes a revisar, haciéndolo en la brevedad posible, ya que se cuenta con un plazo establecido para terminar el dictamen pericial.

No hay tanto problema en que este reporte preliminar, en su entorno formal y o de fondo, por que se señalará el instrumento y será acompañado con una explicación sencilla para que notifique su estado y, así se logre determinar a ciencia cierta en el paso posterior, que será el último, es decir, el reporte final.

4.1.6.2. Final.

Por otra parte, si se encuentra el auditor legal en la posibilidad en dar a conocer todos aquellos elementos o instrumentos revisados por él, deberá de crear una lista definitiva sobre lo trabajado, mismo que al presentar el reporte preliminar en compañía de este último reporte, ambos sumaran un trabajo final.

Ambos reportes pueden realizarse de una manera similar, es decir, señalando rama del derecho del cual pertenece el instrumento, el nombre de la persona responsable directa del mismo y, una explicación breve del auditor legal acorde a su detección, (ver formato “C-1”, para su mejor entendimiento).

Asimismo, también puede componerse de otra manera este formato, abarcando estos tres elementos (rama jurídica, persona responsable y explicación del auditor) para su notificación, reduciéndose a dos columnas, en la que en ellas se mostrará, por un lado el concepto o instrumento, mientras que por el otro, la persona responsable y directa con respecto del mismo, mostrando el formato “C-2”.

4.1.7. Séptimo Paso. Asignación en Área Específica.

En esta parte del dictámen pericial de la auditoría legal, lo que se quiere decir con área específica, es que cada instrumento pertenece a una rama jurídica, según su naturaleza.

Se puede citar el ejemplo de un contrato individual de trabajo, él cuenta con todos los requisitos legales, pero este contrato no tiene recabada la totalidad de las firmas y, para poder resarcir el problema, se le tiene que dirigir al área de recursos humanos para que recabe las firmas restantes.

Siguiendo el ejemplo del contrato individual, podría darse un caso distinto, en la que no son las firmas lo que resta, sino que faltó especificar alguna cláusula importante, por lo que se tendrá que turnar dicho instrumento al área jurídica del ente para que solucione tal situación y así evitar problemas futuros.

En apoyo de lo dicho en párrafos anteriores, en esta parte del dictamen pericial, es aquí donde se mostrará que el ente por auditarse se basa en un sistema, que va estar integrado por contadores, administradores, consejeros, ingenieros o de cualquier otro tipo de profesiones involucradas, para llevar a cabo su objeto social.

4.1.8. Octavo Paso. Conclusión General de la Auditoría Legal.

En esta parte del dictámen pericial, se concreta el trabajo final del Licenciado en Derecho o abogado que realizó la auditoría legal, mostrando las anomalías detectadas del cual se encuentre la institución o ente auditado, para así remediarlo lo antes posible.

La conclusión general de la auditoría se integrará de dos aspectos muy importantes; el primero de ellos, el auditor señalará sus recomendaciones basado en medidas legales, las que deberán de adoptar para corregir aquellos actos u obligaciones detectadas; por otra parte, el segundo consiste en mencionar que en un futuro, por la naturaleza jurídica del instrumento, logre surgir un problema, en la que se detallará su estado y se recomendará una solución.

Asimismo, se afirma el octavo paso es la parte final de la auditoría legal, en la que el auditor basado en fundamentos, detalla su trabajo en sus conclusiones, las cuales se deberán de integrar sobre los siguientes puntos:

- a) Señalar las fallas detectadas en los instrumentos objeto de la auditoría, acompañado por programas o procedimientos, indicando los daños estimados o de lo que pudiera causar a un plazo futuro;
- b) Aplicar programas convenientes basados en objetivos establecidos para proteger los intereses del ente auditado;
- c) Presentar recomendaciones para solucionar los problemas descubiertos y así surtan sus efectos jurídicos; y,
- d) Señalar las razones sobre la información de la cual no tuvo acceso, para que posteriormente se subsane, indicando su riesgo estimado.

En este último paso de la auditoría, se presenta de manera firme los puntos objetivos del auditor, indicando todos los actos u obligaciones jurídicas del auditado, mismos que fueron estudiados y analizados, indicando las debidas sugerencias para resarcir los problemas descubiertos o, que pudieran serlo en un futuro (ver formato “D-1”).

Una vez realizada la auditoría, no quiere decir que se encuentre exento el ente auditado de todo problema, por lo que se recomienda realizar auditorías posteriores en un plazo determinado, como es el caso de seis meses a un año, con la finalidad de que se prevenga sobre cualquier circunstancia futura que recaiga al ente auditado.

4.2. Importancia del Manual.

Durante el transcurso y a lo largo del análisis en la auditoría legal, se ha señalado que objeto principal será el de verificar, estudiar y determinar sobre el auditado, si ha cumplido con los lineamientos normativos vigentes, provenientes de cualquier ordenamiento y de las distintas ramas del derecho, ya sea tanto con el Estado como de un tercero.

El auditor legal como perito en normas jurídicas, efectuará su trabajo en un método establecido por su parte, en la que deberá de guiarse por los distintos lineamientos vigentes, a pesar de ser poco connotado, no se encuentra limitado para su ejercicio, en

donde sólo se reserva la norma en hacer un reconocimiento mínimo sin que sea obstáculo para hacerlo efectivo.

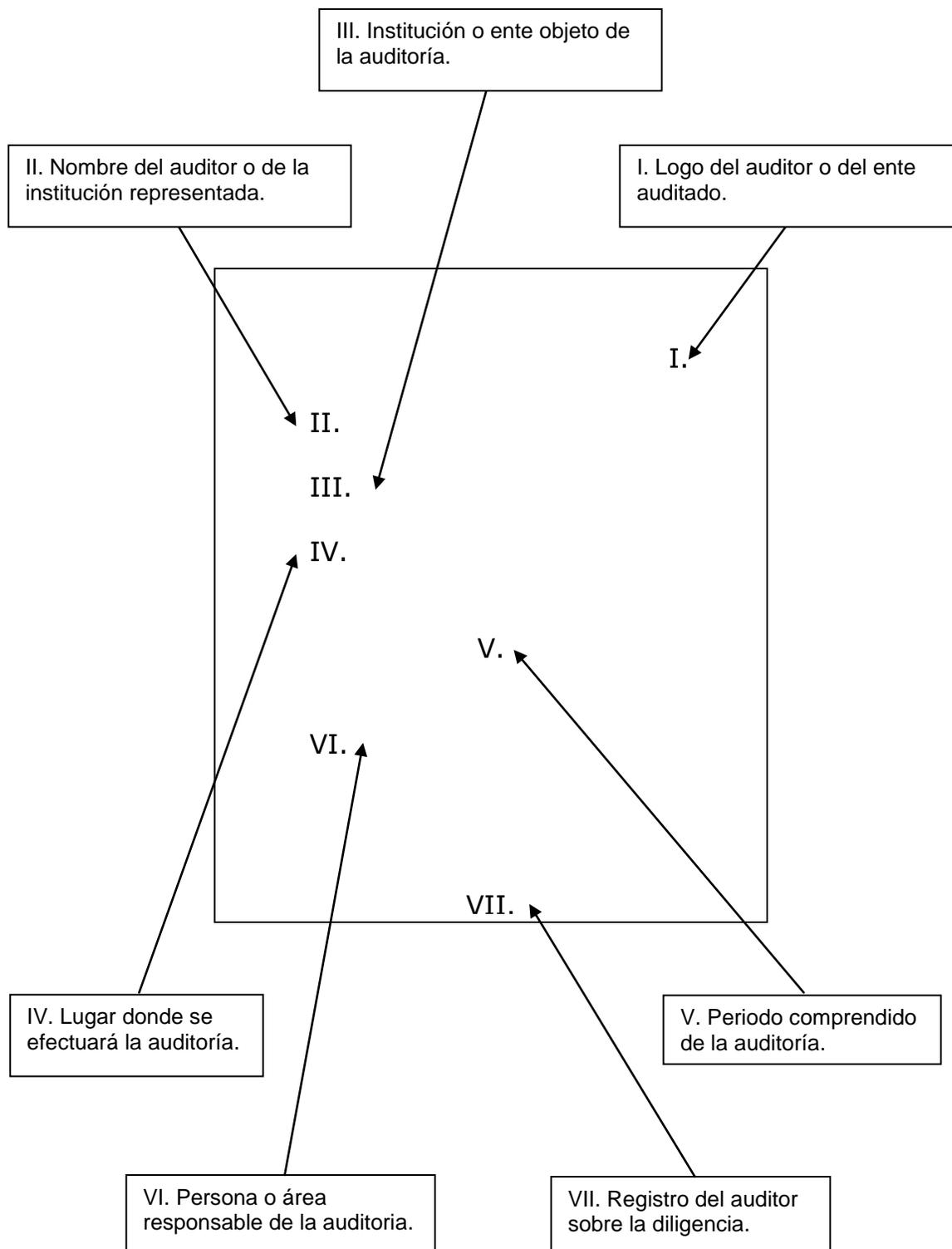
Para la realización de una auditoría, el auditor deberá de establecer un periodo de tiempo para realizar la revisión y análisis de la misma, en la que ésta misma tendrá una variación de tiempo, por las razones de la naturaleza jurídica del instrumento sujeto a revisión o por cualquier otro efecto que surja en el trayecto.

La auditoría legal puede realizarse en el lugar de donde se ubique la institución o la información sujeta a revisión, así como también existe la posibilidad de que el auditor no tenga que trasladarse, por motivo de que la instrumentación que necesita analizar y estudiar, se encuentre en un sistema digitalizado y hacer su actividad sin que tenga que trasladarse.

La finalidad principal que tiene encomendada la auditoría legal, será la de salvaguardar sus intereses en todos sus aspectos, para que el ente auditado produzca los efectos jurídicos correspondientes sin que exista problema alguna y, si lo existiera, subsanarlo lo más pronto posible, ya que el objeto de la auditoría será el de prevenir y resarcir cualquier problema suscitado.

4.3. Guías y Documentos Anexos de la Auditoría Legal.

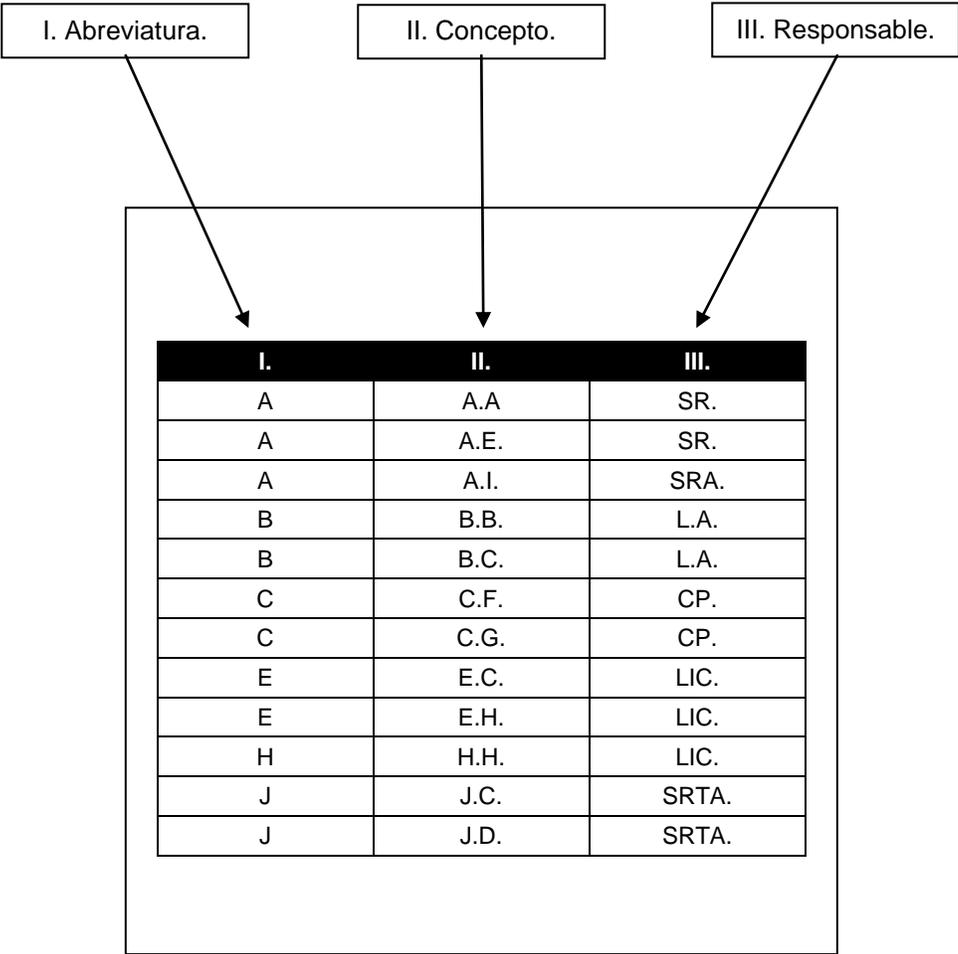
A-1



- I. Abreviatura. En esta columna se connotará la letra o número del área.
- II. Concepto. En esta columna se incorporará el instrumento del cual se ha detectado y que será detallado con mayor precisión en el capítulo posterior.
- III. Responsable. En esta columna se dará el señalamiento de la persona responsable directa del área al cual pertenezca el instrumento.

La clasificación de la abreviatura en compañía del concepto, será de manera libre para su vínculo por parte del auditor legal, como se muestra en los dos recuadros, en la posibilidad de manejar letra, número o la combinación de ambos, así como se muestran a continuación.

✓ El uso de letras:



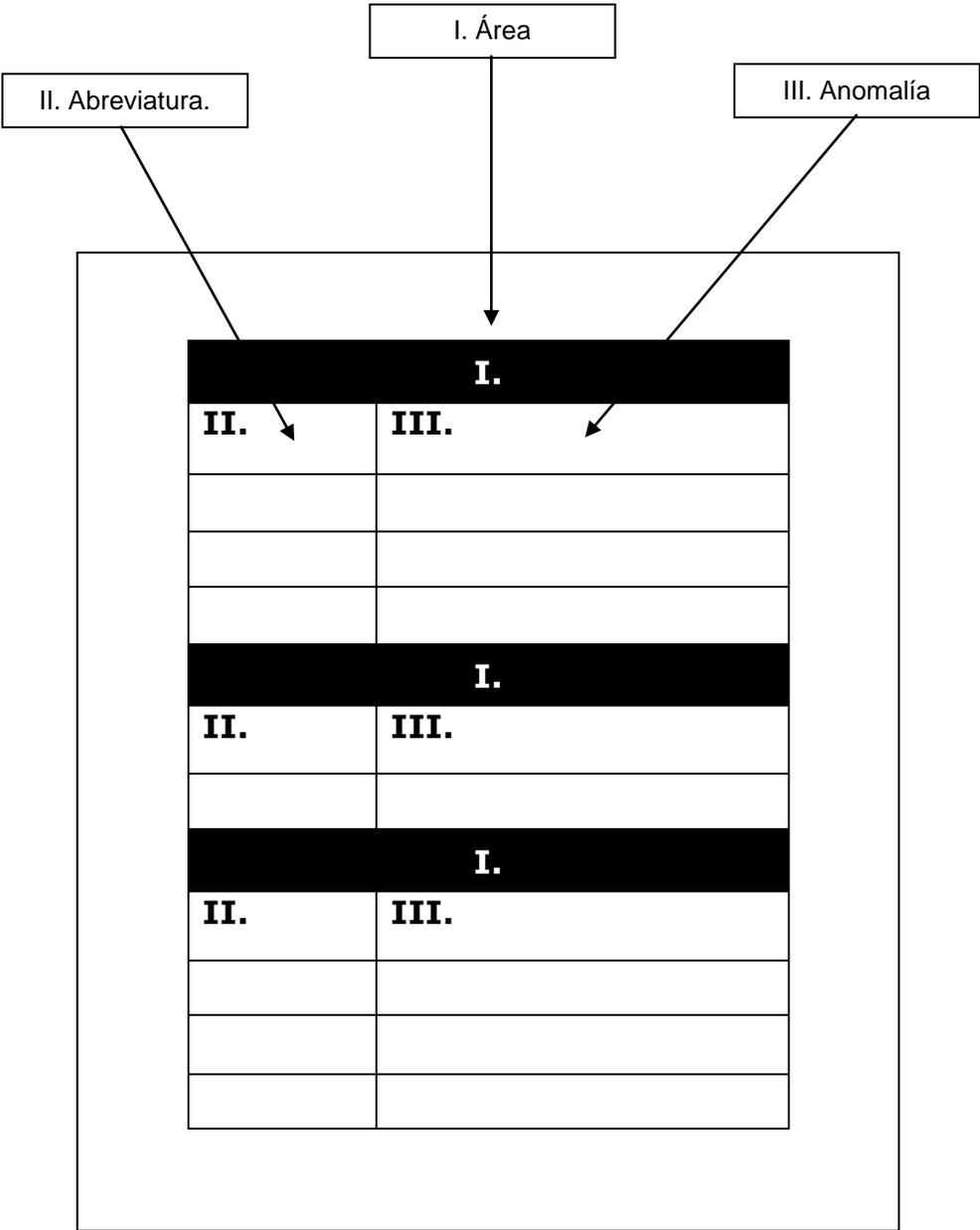
- ✓ El uso de números:

I.	II.	III.
1	1.1	SR.
1	1.5	SR.
1	1.9	SRA.
2	2.2	L.A.
2	2.3	L.A.
3	3.6	CP.
3	3.7	CP.
5	5.3	LIC.
5	5.8	LIC.
7	7.8	LIC.
9	9.3	SRTA.
9	9.4	SRTA.

- ✓ El uso en la combinación de ambos, con la posibilidad de iniciar con letra y después con número o viceversa:

I.	II.	III.
A	A.1	SR.
A	A.5	SR.
A	A.9	SRA.
B	B.2	L.A.
B	B.3	L.A.
C	C.6	CP.
C	C7	CP.
E	E.3	LIC.
E	E.8	LIC.
H	H.8	LIC.
J	J.3	SRTA.
J	J.4	SRTA.

- I. Será colocado el área específica del cual se detallará;
- II. Se incorporará la abreviatura de la cual pertenece el concepto; y,
- III. Se detallará el grado de negatividad hecho por el auditor legal para resarcirlo.



- ✓ Puede realizarse una categorización en cuanto al grado de riesgo de acuerdo al concepto o instrumento, se deberá de trabajar tomándolo en cuenta las siguientes clases al grado en riesgo:

	Primero (urgente).
	Segundo (trascendente).
	Tercero (importante).

Primera Área.	
1.1	
1.2	
1.3	
Segunda Área.	
2.1	
2.2	
Tercera Área.	
3.1	
3.2	
3.3	
3.4	
Cuarta Área.	
4.1	
4.2	

- ✓ De manera similar puede tenerse el uso de colores, como el caso del rojo, naranja y amarillo, en ese orden para señalar el grado de anomalía que pudiera existir.

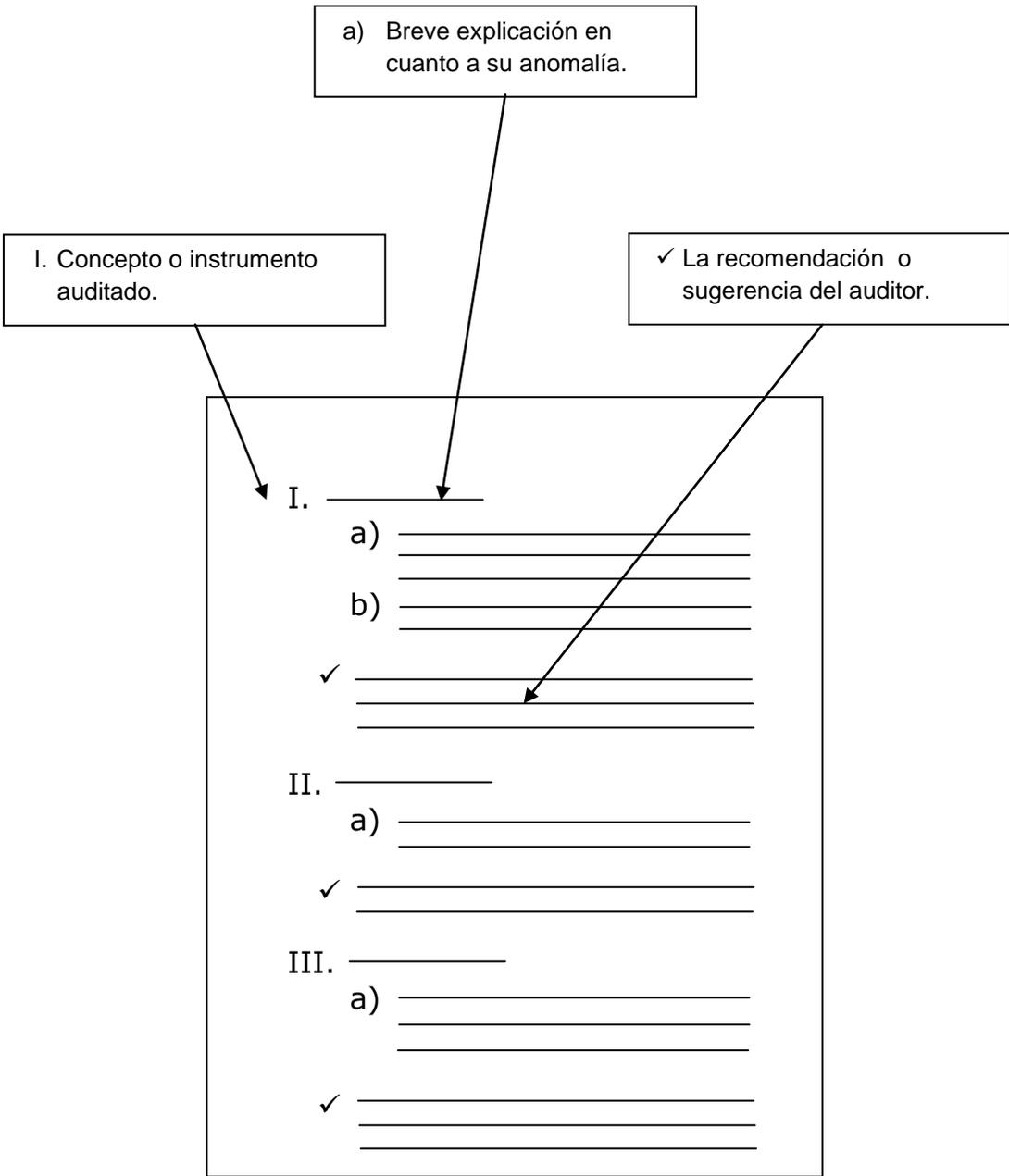
- ✓ Señalar en el título o en la parte superior del recuadro si es un reporte preliminar o final del dictamen correspondiente.

I.	II.	III.
	SR.	
	LIC.	
	SRA.	
	L.A.	
	ING.	
	LIC.	
	C.P.	

I. Señalar el área específica y la breve explicación del auditor.

II. Persona responsable.

I.	II.
	SR.
	LIC.
	SRA.
	L.A.
	ING.
	LIC.
	C.P.



CONCLUSIONES

PRIMERA.- El hombre siempre ha buscado la manera de crear mecanismos para lograr la eficiencia en cuanto a su oficio o actividad, misma que realiza de manera cotidiana, con la finalidad de mejorar y facilitar, tanto la calidad vida como su supervivencia.

SEGUNDA.- La figura de la auditoría, se creó con la finalidad de supervisar el ingreso, egreso y el destino de los recursos monetarios, misma que en sus inicios presenta entre las relaciones del gobernante y gobernado desde tiempos remotos, sea cual fuere la época o lugar geográfico en el mundo entero.

TERCERA.- La auditoría, figura que nació de la contabilidad, es trasladada a la ciencia del derecho, por lo que se crea la auditoría legal y, es definida como aquella herramienta de la abogacía que tiene como finalidad de estudiar y verificar si ha cumplido con los actos y obligaciones jurídicas vigentes.

CUARTA.- En la ciencia del derecho, existen dos figuras de las que se podrían comparar con la actividad del auditor legal y que son los siguientes:

- a) Por un lado, se tiene la figura del comisario, que es aquella persona encargada de revisar ilimitadamente cualquier operación de la sociedad para salvaguardar intereses tanto generales como particulares de sus integrantes, siendo éste una actividad similar a la del auditor legal interno; y,
- b) Por otra parte, se tiene a la figura de la inspección, que tiene la finalidad de revisar todo aquello que le sea encomendado, aunque ésta última carece de elementos para que sea considerada auditoría legal, como es el caso del informe razonado y fundado (dictámen), que deberá de entregar el auditor, al finalizar su trabajo.

QUINTA.- De las distintas ramas del derecho, en el área ambiental, ya se tiene regulada y reconocida la auditoría legal, creada con la finalidad de saber si se ha cumplido o no con los objetivos, es decir, se tiene la aplicación de los principios

generales del derecho, en la que se presenta un estudio sobre la situación jurídica del ente, para que así se analice y se concluya la actividad del auditor con el respectivo dictámen.

SEXTA.- Fuera de territorio nacional, precisamente en los Estados Unidos, ocurrieron circunstancias trascendentes para el establecimiento del sistema financiero actual y que son los siguientes:

- a) En la década de los sesentas y posteriores a ella, se presenta un auge doctrinario en aulas jurídicas americanas, con acciones novedosas de las compañías, en la que se reconoce una revolución en el contorno corporativo;
- b) Posteriormente, algunas de las compañías norteamericanas se ven involucradas de actuar dolosamente en defraudar a sus propios inversionistas; y,
- c) En la conjunción de las dos anteriores, con la finalidad de salvaguardar intereses generales y el prestigio de esa nación, se crea la Ley Sarbanes-Oxley y la Comisión Reguladora del Mercado de Valores (SEC, siglas en ingles).

SÉPTIMA.- En el ámbito financiero, además de reconocerse una auditoría para el área contable, operacional, administrativo, también se tiene a la jurídica, es decir, una auditoría legal que tendrá como objeto de estudiar, analizar, evaluar y emitir un informe, respecto de la situación jurídica que guarde la entidad financiera o ente auditado.

OCTAVA.- La actividad del auditor legal, culmina con la presentación y elaboración de un informe fundado y motivado denominado dictámen, en la que deberá de expresar si efectivamente cubrió con las obligaciones jurídicas provenientes de cualquier ordenamiento vigente, dando a conocimiento si existió alguna anomalía y, así perseguir la finalidad primordial que tiene encomendada esta figura: resarcir y prevenir problemas jurídicos.

NOVENA.- La definición personal, obtenida de los distintos conceptos mencionados a los largo de mi proyecto de tesis, se concluye que la auditoria legal

financiera es aquella actividad realizada por un abogado o Licenciado en Derecho, encaminado a analizar y revisar toda clase de documentos e instrumentos susceptibles de comprobar actos y obligaciones jurídicas de las entidades financieras, originados de cualquier ordenamiento vigente, que serán sustento para culminar su labor en emitir una opinión fundada y motivada a solicitud de un tercero o autoridad competente.

BIBLIOGRAFÍA

➤ Doctrina:

1. A. ARENAS, Álvín. *“Auditoría. Un Enfoque Integral”*, Prentice Hall Hispanoamérica, S.A., México-Nueva York, 1996, Pág. 1.
2. A. ARENAS, Álvín. *“Auditoría. Un Enfoque Integral”*. Décimo primera edición, Pearson Educación de México, S.A. de C.V., México, D.F. 2007.
3. ACOSTA ROMERO, Miguel. *“Delitos Especiales. Doctrina-Legislación-Jurisprudencia”*. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2005.
4. ACOSTA ROMERO, Miguel; GARCÍA RAMOS, Francisco A.; GARCÍA ÁLVAREZ, Paola. *“Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima”*. Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2004.
5. CARRASCO FERNÁNDEZ, Felipe Miguel. *“Auditoría Legal en Materia Laboral”*, en el Anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla”, Año I, Número 1, México, Puebla, 2003.
6. CARRASCO FERNÁNDEZ, Felipe Miguel. *“Auditoría Legal Societaria”*, Anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla”, Año II, Número 2, México, Puebla, 2004.
7. CASTELLANOS TENA, Fernando. *“Lineamientos Elementales de Derecho Penal”*. Cuadragésima Edición, Editorial Porrúa, México, 2001.
8. CONTRERAS MENESES, Rafael. *“La Auditoría Legal”*. En el anuario de Derecho de la Universidad Iberoamericana-Puebla, Año I, Número 2. Estado de Puebla, México. 2003.
9. DAZA GÓMEZ, Carlos Manuel. *“Teoría General del Delito”*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F. 2001.
10. DE PINA VARA, Rafael. *“Elementos de Derecho Mercantil”*. Editorial Porrúa S.A., México, 2002.
11. ELMER BARNER, Harry. *“La Vida Económica del Antiguo Egipto”*, Editorial Trillas S.A., México D.F., 1979.
12. FRANKLIN F. Enrique Benjamín. *“Auditoría Administrativa. Gestión Estratégica del Cambio”*. Pearson Educación de México, S.A. de C.V. México, 2007. Pág. 4

13. G. KELL, Walter. *"Auditoria Moderna"*, 2ª Edición Compañía Editorial Continental, México 1997.
14. GARCÍA TERRAZAS, Sergio. *"El Comisario y sus Funciones en la Empresa Privada, Paraestatal y el Sistema Financiero Mexicano"*, Editorial Pac, México DF. 1993.
15. JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *"La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal"*, Onceava Edición, Editorial Sudamericana, Buenos Aires, 1980.
16. KAPLAN, Marcos. *"Estado y Globalización"*, Universidad Nacional Autónoma de México, México D.F. 2002.
17. L. DEFLIESE, Philip; R. JAENICKE, Henry; D. SULLIVAN, Jerry. *"Auditoría. Montgomery"*. Editorial Limuza, Segunda edición en español, Grupo Noriega Editores, México, D.F. 1991.
18. LAZZATI, Santiago. *"Conceptos Generales de Auditoría"*, Editorial Macchi, Argentina, 1981.
19. MALO CAMACHO, Gustavo. *"Derecho Penal Mexicano"*, Tercera Edición, Editorial Porra, México, 2000.
20. MANZANILLA GALAVÍZ, José María. *"Bases Conceptuales para una Auditoría Legal"*, Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM. Número 4. México, D.F. junio 2007.
21. MARTÍNEZ BASTIDA, Eduardo. *"Delitos Especiales"*, Segunda Edición, Cárdenas Velazco Editores, México, D.F. 2004.
22. NEDA LANDAZURI, Carlos. *"La Auditoría Legal Externa en Casas de Bolsa"*. Tesis Profesional, Universidad Nacional Autónoma de México, Campus Ciudad Universitaria, México, D.F., 1992.
23. OSORIO SÁNCHEZ, Israel. *"Auditoría I"*, Ediciones Contables y Administrativas, México D.F. 1990.
24. RUEDA DEL VALLE, Iván; RUEDA HEDUAN, Iván. *"Marco Jurídico Empresarial 2001. Catálogo General de Obligaciones Empresariales"*. Editorial Productora Gráfica, Edo. de México. 2001.
25. RUIZ DE VELASCO, Luis, *"Auditoría Práctica"*, 14ª Edición, Editorial Banca y Comercio, México 2002.

26. SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis. *“Teoría y Práctica de la Auditoría I. Concepto y Metodología”*, Tercera edición, Editorial Pirámide, Madrid, 2003.
27. SANTILLANA GONZÁLEZ, Juan Ramón. *“Manual del Auditor. Auditoría Interna Integral y Auditoría Gubernamental”*, Tomo II, Editorial Ecafsa, México, 2000.
28. VERGARA TEJADA, José Moisés. *“Manual de Derecho Penal. Parte General”*, Editorial AE Ángel Editor, México, D.F. 2002.

➤ **Ordenamientos Legales:**

Las leyes en este apartado son vigentes y extraídas de las siguientes páginas web:

- I. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/>;
 - II. <http://www.bmv.com.mx/>; y,
 - III. http://www.cnbv.gob.mx/seccion.asp?sec_id=10&com_id=0.
- ✓ Código de Comercio (CCo), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de octubre de 1889;
 - ✓ Código Fiscal de la Federación (CFF), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981;
 - ✓ Código Penal Federal (CPF), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 1931;
 - ✓ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917;
 - ✓ Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Casas de Bolsa, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el lunes 6 de septiembre de 2004;
 - ✓ Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Emisoras de Valores y a otros Participantes del Mercado de Valores, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el miércoles 19 de marzo de 2003;
 - ✓ Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Instituciones de Crédito, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 02 de diciembre de 2005;

- ✓ Disposiciones de Carácter General Aplicables a las Sociedades de Inversión, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el lunes 04 de diciembre de 2006;
- ✓ Ley de Instituciones de Crédito (LIC), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 1990;
- ✓ Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (LCNBV), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1995;
- ✓ Ley de la Propiedad Industrial (LPI), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de junio de 1991;
- ✓ Ley del Mercado de Valores (LMV), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2005;
- ✓ Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994;
- ✓ Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 1996;
- ✓ Ley Federal del Trabajo (LFT), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de abril de 1970;
- ✓ Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (LGEEPA), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de enero de 1988;
- ✓ Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1934;
- ✓ Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976;
- ✓ Reglamento de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en Materia de Auditoría Ambiental (RLGEEPAMAA), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de noviembre de 2000;
- ✓ Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29/02/1984;
- ✓ Reglamento General para la Inspección y Aplicación de Sanciones por Violaciones a la Legislación Laboral (RGIASVLL), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de noviembre de 1982.

➤ **Tesis Jurisprudenciales:**

- ✓ Tesis Jurisprudencial: P./J. 41/97. Rubro: "Equidad tributaria, sus elementos". Localización: 9ª Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; V, Junio de 1997; Pág. 43; lus: 198403.
- ✓ Tesis Jurisprudencial: P./J.10/2003. Rubro: "Proporcionalidad tributaria, debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.". Localización: 9ª Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XVII, Mayo de 2003; Pág. 144; lus: 184291.

➤ **Otros Documentos:**

- ✓ PROCESO LEGISLATIVO, "*Exposición de Motivos*", Cámara de Origen: Senadores. C. Senador Diego Fernández de Cevallos, Presidente de la Cámara de Senadores, México, D.F., a 31 de marzo de 2005.
- ✓ UNIDAD ADMINISTRATIVA: Dirección General de Inspección Federal del Trabajo. "*Manual de Filosofía y Cultura Organizacional por Proyectos y Procesos.*", México, Elaborado con fecha de 01 mes 10 año 02.

➤ **Diccionarios:**

- ✓ "COMISARIO". Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.
- ✓ "VENEZIA." Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.
- ✓ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, "*Diccionario Jurídico Mexicano*", Editorial Porrúa y la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2001.
- ✓ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, "*Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*", Editorial Porrúa, UNAM, México, D.F, 1998.
- ✓ SUMER." Enciclopedia® Microsoft® Encarta 2001. © 1993-2000 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

➤ **Apoyo adicional:**

- ✓ Curso tomado por el Licenciado Jorge Dueñas Zapata de fecha 21 de junio de 2007, denominado “*The Management Program for Lawyers*”, en el centro de Derecho Corporativo de la Escuela de Derecho de Yale, Connecticut, Estados Unidos.

➤ **Páginas Web:**

- ✓ http://es.wikipedia.org/wiki/Auditor%C3%ADa_contable
- ✓ <http://es.wikipedia.org/wiki/Enron>
- ✓ http://es.wikipedia.org/wiki/Sarbanes_Oxley
- ✓ <http://www.law.yale.edu/cbl/modertera.htm>
- ✓ http://www.law.yale.edu/cbl/modertera.htm&ei=v0EoSp_Bdyntgf2t7ivAQ&sa=X&oi=translate&resnum=3&ct=result&prev=/search%3Fq%3DDean%2BBayless%2BManning,%2Bbiografia%26hl%3Des