



Universidad
Latina

UNIVERSIDAD LATINA, S. C.

INCORPORADA A LA UNAM
ESCUELA DE DERECHO

**“LA AUDITORÍA FORENSE, HERRAMIENTA
EFICAZ DE INVESTIGACIÓN LEGAL DE ACTOS
DE CORRUPCIÓN FISCALIZABLES POR LA
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
PEDRO LUIS VÁZQUEZ LOBATO

ASESOR:
LIC. JOSÉ DE JESÚS ROMÁN ESQUIVEL



MÉXICO, D.F.

2013



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.



**UNIVERSIDAD LATINA S.C.
INCORPORADA A LA UNAM**

México, Distrito Federal a 13 de marzo de 2013

**M.C. RAMIRO JESÚS SANDOVAL,
DIRECTOR GENERAL DE INCORPORACIÓN
Y REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS, UNAM.
PRESENTE.**

El C. VÁZQUEZ LOBATO PEDRO LUIS ha elaborado la tesis titulada **“LA AUDITORÍA FORENSE, HERRAMIENTA EFICAZ DE INVESTIGACIÓN LEGAL DE ACTOS DE CORRUPCIÓN FISCALIZABLES POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL”**, bajo la dirección del Lic. José de Jesús Román Esquivel, para obtener el título de Licenciado en Derecho.

El alumno ha concluido la tesis de referencia, misma que llena a mi juicio los requisitos establecidos en la Legislación Universitaria y en la normatividad escolar de la Universidad Latina para este tipo de investigación, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para los efectos académicos procedentes.

Atentamente

**LIC. SOFÍA ADRIANA SANTOS JIMÉNEZ
DIRECTORA TÉCNICA DE LA ESCUELA
DE DERECHO, CAMPUS SUR**

Dedicatorias

A mis padres:

Quienes me han infundido principios y valores que regulan mi actuar y proceder, mostrándome un cariño incondicional insustituible, así como un brillante ejemplo de trabajo, respeto y responsabilidad que iluminan siempre el sendero de mi vida.

A mi esposa e hijo:

Quienes con su apoyo, amor, comprensión, representan la parte medular que da sentido a mis proyectos y acciones, siendo mis fuentes de inspiración, superación, mejoramiento continuo, el motivo más que suficiente para agradecerle todos los días a Dios por tenerlos a mí lado.

A mis profesores y Universidad:

Porque a través de sus conocimientos impartidos se reafirma la convicción de que el saber bien adquirido y conducido es superior a los prejuicios, se fortalece el carácter, se sientan las bases para representar dignamente a nuestra institución universitaria, y para poder ejercer dignamente una carrera, en suma gracias por contribuir a mi desarrollo profesional.

Índice

Introducción

Capítulo 1

Antecedentes y Origen de la facultad de Fiscalización a la Administración Pública Federal.	1
1.1 Generalidades de la Auditoría Pública.	1
1.1.1 Definición de Auditoría Pública.	3
1.1.2 Tipos de Auditoría Pública.	5
1.1.3 Beneficiarios de los resultados de la Auditoría Pública.	16
1.1.4 Metodología normativa y técnica de la Auditoría Pública.	17
1.2 Antecedentes sobre los principales entes fiscalizadores en la Administración Pública Federal.	48
1.2.1 La Auditoría Superior de la Federación.	48
1.2.2 La Secretaría de la Función Pública.	54
1.3 Facultades en materia de fiscalización de la Administración Pública Federal.	62
1.3.1 Marco constitucional.	62
1.3.2 Leyes reglamentarias aplicables.	66
1.3.3 Órganos facultados para efectuar la fiscalización y sus funciones.	73
1.4 Pre conclusiones.	82

Capítulo 2

La Auditoría Forense.	88
2.1 Antecedentes y origen.	89
2.2 Definición de Auditoría Forense.	97
2.3 Objetivos de la Auditoría Forense.	100
2.4 Entorno multidisciplinario del personal investigador.	102
2.5 Metodología técnica de ejecución.	105
2.6 Campo de acción y aplicación.	128

2.7 Pre conclusiones	131
Capítulo 3	
El Papel de la Fiscalización para el Combate a la Corrupción.	142
3.1 Naturaleza jurídica de la función de fiscalización.	144
3.2 La Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, instancias principales de fiscalización de la Administración Pública Federal.	146
3.3 Participación y acciones de la Secretaría de la Función Pública contra la corrupción.	153
3.4 Las responsabilidades administrativas de los servidores públicos, constitutivas de actos de corrupción con efectos penales.	167
3.5 Principios básicos que regulan el procedimiento disciplinario administrativo de responsabilidades.	209
3.6 Conceptualización de delitos con involucramiento de Servidores Públicos.	211
3.7 Problemáticas y debilidades de los órganos fiscalizadores en la detección, investigación e integración documental de casos relacionados con actos de corrupción.	255
3.8 Desarrollo actual de la Auditoría Forense en los organismos superiores de fiscalización mexicanos.	265
3.9 Pre conclusiones.	270
Capítulo 4	
La Investigación Legal en la Auditoría Forense.	279
4.1 Ámbito genérico de aplicación.	281
4.2 El fraude y el lavado de dinero, campo fértil para la Auditoría Forense.	284
4.3 La importancia de la evidencia probatoria.	297
4.4 Metodología de la investigación legal.	327
4.5 Condiciones de operación y de seguridad para los auditores	340

forenses.	
4.6 Aspectos normativos principales y aplicables para la Auditoría Forense.	346
4.7 Pre conclusiones.	358

Conclusiones

Anexos

Bibliografía

Introducción

Debido al desmesurado crecimiento que ha presentado la corrupción en México, la ineficiencia de los medios, los mecanismos o estrategias que se han implementado para frenarla, tanto en el sector privado como dentro de la propia Administración Pública Federal con la participación directa e indirecta de servidores públicos deshonestos que en dichos actos, conductas ilícitas o antisociales se involucran, en detrimento de la economía nacional de la sociedad mexicana; todo ello, con afectación en la confianza de la ciudadanía en sus instituciones gubernamentales, principalmente en las fiscalizadoras así como hacía las impartidoras de justicia. Por lo que bajo ese ambiente negativo y desalentador se hace indispensable el contar con herramientas de investigación legal más ágiles, especializadas, objetivas e imparciales, orientadas hacia la obtención de mayores y mejores resultados, que efectivamente reflejen la transparente gestión financiera y programática del gobierno dentro de su planeación nacional de desarrollo, y con base en un verdadero Estado de Derecho.

Ante este panorama surge como una alternativa la denominada Auditoría Forense, la cual viene a constituirse como una herramienta eficaz e indispensable que de algún modo sustente la actuación fiscalizadora del gobierno a través de sólidas investigaciones de actos de corrupción, como suelen ser el fraude, el lavado de dinero, entre otros ilícitos, en los cuales dicha rama de la auditoría ha encontrado mucha utilidad que justifica el porqué ha surgido. En los Estados Unidos de Norteamérica la Auditoría Forense ha tenido buena aceptación, e inclusive se ha empezado a promover su utilización en países de Latinoamérica (Colombia, Chile, Ecuador), por representar no sólo un mecanismo de investigación de carácter correctivo sino también preventivo, ya que en su ejecución se puede obtener el fortalecimiento del control interno de las operaciones relacionadas con el cuidado de los activos financieros con repercusión patrimonial de las instituciones u organizaciones, así como una

interesante herramienta en la investigación, detección e integración de la evidencia probatoria de actos de corrupción susceptibles de materializarse en responsabilidades administrativas o en delitos que castigan los códigos punitivos, apoyando además, con el propósito de crear una convicción objetiva ante las propias autoridades impartidoras de justicia.

En ese orden de ideas, dicha rama de la auditoría ha encontrado un campo fértil de aplicación, que incluye la identificación, acreditamiento de conductas lesivas para la sociedad, con miras a su castigo o sanción, más aun considerando que tanto el fraude, el lavado de dinero y el enriquecimiento ilícito, se han hecho cada vez más complejos e impunes, requiriéndose de una mayor especialización para su plena identificación e investigación, aunado a que avanzan al igual que las tecnologías de la información y las comunicaciones, complicando su detección u obtención de evidencias probatorias plenas, ya que regularmente una vez que ya se tiene su conocimiento, es porque ya han sido consumados dichos actos anómalos. Lo anterior, produce efectos negativos significativos, de tipo social, político y económico, que indudablemente van a repercutir en el patrimonio de las entidades u organizaciones constituidas legalmente, así como en el cumplimiento de sus objetivos, metas, planes o programas institucionales.

Siendo por lo tanto indispensable el que las autoridades fiscalizadoras y las impartidoras de justicia cuenten con una participación más activa del auditor, pero éste con carácter de investigador especializado en actos de corrupción, que dicho sea de paso, actualmente la corrupción es más abierta, descarada, compleja, coludida e impune, dañando con ello a nivel nacional el bienestar social de los ciudadanos; la eficiente, eficaz prestación de los servicios públicos, la credibilidad en nuestros gobernantes e instituciones públicas, así como la imagen de nuestro país en el extranjero.

Desafortunadamente en México, la Auditoría Forense aún no es muy conocida ni difundida, de lo contrario ya hubiera sido impulsada, instituida o promovida, no

existiendo literatura técnica nacional especializada que detalle su funcionamiento como sucede en otros tipos de auditorías, motivos por los cuales, mediante el presente trabajo de tesis se pretende crear consciencia, en el mejor de los casos un espacio de reflexión sobre la necesidad, la viabilidad de aplicación de esta rama de la auditoría priorizando su enfoque legal, puesto que en esa materia ha sido poca la efectividad que han mostrado algunas de las autoridades u órganos encargados de la fiscalización pública, la propia Secretaría de la Función Pública, sus Órganos Internos de Control en la Administración Pública Federal, e inclusive la Auditoría Superior de la Federación.

Derivado de lo anterior, los objetivos del presente trabajo llevan implícito el de exhortar a los órganos fiscalizadores de la Administración Pública Federal, para que instituyan áreas o grupos especializados de profesionistas, que de manera integral pongan su máximo esfuerzo para aplicar objetiva e imparcialmente la Auditoría Forense en contra de actos de corrupción en la Administración Pública Federal, la cual por su grado de especialización viene a representar como antes se ha mencionado, una herramienta eficaz para atacar y contrarrestar dichas actuaciones. Asimismo, la referida auditoría implica propiamente una investigación legal que podría ser digna del apoyo de la sociedad al igual que de sus autoridades, si éstos conocieran sus benéficos resultados, representando en nuestro país un moderno concepto de fiscalización, un campo de acción o desarrollo de los profesionistas dedicados a las actividades de fiscalización, ya sea como profesionistas independientes o servidores públicos, en especial para los dedicados a la abogacía dentro de la Administración Pública Federal, ya que la Auditoría Forense por su carácter de multidisciplinaria, es mucho más útil y ejecutable realizarse de manera coordinada con administradores, contadores, ingenieros, programadores, analistas financieros, y en general de todo aquél técnico o profesionista que en un momento dado se requiera.

Adicionalmente, podrá evaluarse de manera objetiva la efectividad de los órganos fiscalizadores en la detección de casos corrupción, en la determinación

de las responsabilidades a los servidores públicos infractores; para así, confirmar la importancia de la especialización, como ingrediente indispensable para la profesionalización de los servidores públicos, sobre todo de los futuros prospectos a dedicarse a la Auditoría Forense; sólo que bajo una nueva perspectiva en pro del mejoramiento continuo, para el buen funcionamiento de la Administración Pública Federal, con el firme propósito de promover la tendencia para ejecutar y desarrollar investigaciones, análisis más profundos, con mayor impacto, motivando a las nuevas generaciones de profesionistas a crecer sumándose en esta rama de la auditoría, asimismo crear una verdadera cultura de la legalidad entre ciudadanos, servidores públicos y las propias instituciones públicas.

En razón a lo antes expuesto, la estructura capitular de esta tesis fue elaborada de tal manera, que de aplicarse la Auditoría Forense en el ámbito de la Administración Pública Federal en México, su ejecución necesariamente deberá efectuarse con cierta autonomía técnica y de gestión, pero bajo un contexto integral, sin descuidar los demás aspectos técnicos y normativos de la actual fiscalización pública. Por lo cual, en el orden capitular del 1 al 4 se abarca temáticamente el referido contexto, incluyendo en cada uno de esos apartados, las reflexiones y críticas en su caso, reflejadas en las pre conclusiones correspondientes; para finalizar con el apartado de las conclusiones finales obtenidas. En esos términos, cada capítulo se integró como se muestra a continuación.

En el capítulo 1, denominado: Antecedentes y Origen de la facultad de Fiscalización a la Administración Pública Federal, se presentarán los antecedentes principales que dieron origen al surgimiento de dos organismos fiscalizadores principales en México, la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, la primera dependiente del Poder Legislativo, y la segunda del Poder Ejecutivo, complementando la información anterior, con los diferentes tipos de Auditoría Pública que en la práctica regularmente se realizan en el ámbito gubernamental, incluyendo el marco técnico y normativo vigente a que deben

sujetarse esas instancias fiscalizadoras para poder llevar a cabo sus respectivas labores en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal.

En el capítulo 2, denominado: La Auditoría Forense, se presentará un panorama de la aplicación de esa interesante rama surgida propiamente de la auditoría financiera, sólo que enfocada básicamente a la detección, prevención, sanción de irregularidades por parte de las autoridades correspondientes, ya que su práctica o ejecución es efectuada por medio de investigaciones especializadas, generalmente relacionadas con conductas ilegales o actos de corrupción, generados tanto por servidores públicos como por los particulares en organizaciones públicas así como privadas con efectos negativos en los ámbitos sociales, económicos, políticos, patrimoniales, penales en las entidades productivas. Por tales motivos, en este capítulo se abordarán los orígenes, antecedentes de la Auditoría Forense, así como lo relativo a su significado, objetivos, al igual que su entorno multidisciplinario parte medular para su desarrollo, incluyendo una metodología técnica explicativa más no limitativa para su ejecución, finalmente se abordará su campo de acción o aplicación.

En el capítulo 3, denominado: El Papel de la Fiscalización para el Combate a la Corrupción, se enfatiza la necesidad y la continuidad de la función de fiscalización tanto a las organizaciones como a las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, traduciéndose en una herramienta de apoyo al Gobierno Federal en cuanto a su gestión institucional y financiera, tendiente a la rendición de resultados reales, transparentes a la ciudadanía, a las propias dependencias, entidades ya sean públicas o privadas en cumplimiento de las disposiciones normativas vigentes, sobre todo con base en el interés común dentro de un marco de legalidad, característico de un Estado de Derecho.

Por lo que en este capítulo se abordarán temas que involucran puntos relativos al desenvolvimiento en el campo de acción de la fiscalización pública, partiendo de su naturaleza jurídica, su importancia y estrecha relación con la Auditoría Superior

de la Federación, con la Secretaría de la Función Pública, así como su participación y acciones en el combate a la corrupción. Posteriormente, se resalta lo relacionado con el régimen de responsabilidades de los servidores públicos, enfatizando en las administrativas y en los posibles efectos penales por la materialización de delitos, complementando lo anterior, con los principios del procedimiento administrativo de responsabilidades, con la conceptualización de delitos con involucramiento de servidores públicos, para continuar con las problemáticas, debilidades; en general deficiencias que denotan los órganos fiscalizadores antes referidos en la detección, respaldo documental de irregularidades o actos de corrupción, para concluir con el desarrollo que a finales del año 2012, ha tenido en México la Auditoría Forense en los referidos órganos fiscalizadores.

En el capítulo 4, denominado: La Investigación Legal en la Auditoría Forense, se abordará la Auditoría Forense pero bajo el enfoque de investigación legal, resaltando su campo de actuación en donde ha sido más prolífera, y sobre todo la importancia radical que adquiere en su desarrollo y ejecución la obtención de las evidencias probatorias que demuestren la realización de las irregularidades o la falta de elementos vinculatorios con las mismas, sugiriendo una metodología para efectuar dicha investigación y mencionando algunas medidas de seguridad y operación que pueden tomarse en cuenta por parte de los auditores forenses que la realizan, supervisan, direccionan y dan seguimiento; para concluir describiendo de manera general la normatividad técnica a la que actualmente debe apegarse.

Capítulo 1

Antecedentes y Origen de la facultad de Fiscalización a la Administración Pública Federal

El presente capítulo tiene por objeto el establecer un marco de referencia de la facultad de fiscalización de los principales entes fiscalizadores de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal a cargo del Poder Ejecutivo y la Auditoría Superior de la Federación (antes Contaduría Mayor de Hacienda) dependiente del Poder Legislativo, sin pretender abarcar o interiorizarse en todas y cada una de las entidades y dependencias que conforman los niveles municipal y estatal encargados de la fiscalización en México.

Por lo tanto, considero importante el conocer de manera genérica el origen, antecedentes, el ámbito de actuación de los entes fiscalizadores federales antes referidos, partiendo de algunos de sus principales elementos, conceptualizaciones básicas o esenciales de la fiscalización, en el entorno en que se desarrollan, como lo es la Auditoría Pública dentro de la Administración Pública Federal.

1.1 Generalidades de la Auditoría Pública

El término auditoría tradicionalmente se ha empleado como la evaluación consistente en detectar errores y fallas, sin embargo el concepto va mas allá que esa simple concepción, ya que se trata de un examen crítico que se realiza con la finalidad de evaluar la eficiencia (*fuera para lograr los objetivos planeados*) y eficacia (*el poder lograr esos objetivos*) con la cual está trabajando o administrando sus recursos una organización. La palabra auditoría viene del latín *auditorius*, y de ésta surge el término auditor, que tiene la virtud de oír,¹ y revisar cuentas pero encaminado a un objetivo específico, que es precisamente el de evaluar la eficiencia y eficacia con que opera la organización, de lo cual habrán de

¹ Echenique García José Antonio. "Auditoría Informática", Cap. I, Editorial Mc Graw- Hill (México - 1996) p. 2.

derivarse acciones o alternativas aptas para la toma de decisiones o el mejoramiento de los sistemas y procesos de trabajo.

Asimismo, el Boletín 1010 Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.) señala que *“la auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos”*.²

Por lo tanto, la auditoría como actividad profesional para poder llevarse a cabo, implica el ejercicio de una actividad especializada y a su vez la aceptación de una responsabilidad pública y social, por lo cual en el desempeño profesional de aquellos que la realicen deberá reflejarse un alto nivel de calidad y veracidad, ya que tienen la responsabilidad social de satisfacer las necesidades de las personas que utilizan dichos servicios como resultado de su trabajo para los fines legales y administrativos que se requieran.

Ahora bien, sí el término auditoría se asocia a las actividades de revisar, examinar o evaluar, bajo ese contexto por su ámbito la auditoría podrá ser *interna* cuando se lleva a cabo dentro de una organización, entidad o dependencia con personal adscrito a la misma y dependiente económicamente a las mismas, por otra parte será *externa* cuando es llevada a cabo por profesionales independientes a la empresa, a la entidad o la dependencia.

Por su competencia, la auditoría puede ser privada cuando se lleva a cabo en empresas u organizaciones identificadas precisamente con el sector privado, por lo tanto será gubernamental o pública cuando se realiza en entidades y

² “Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar”, I.M.C.P., Boletín 1010 (México – 2006), p. 3.

dependencias que conforman la Administración Pública Federal o sea dentro del sector público.

1.1.1 Definición de Auditoría Pública

Originalmente surgió como Auditoría Gubernamental, misma que de manera genérica abarca como su nombre lo indica a todos los ámbitos de gobierno sin hacer distinción de que su ejercicio pueda ser a nivel federal, estatal o municipal, para el C.P. y M.C.A. Juan Ramón Santillana González, dicha auditoría es aquella que *“nació y se ha desarrollado como una necesidad de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control expresa y formalmente establecidos para tal efecto”*.³ Cabe señalar que el aspecto técnico para desarrollar dicha auditoría bajo el ámbito gubernamental en esencia puede no diferir técnicamente al de otros tipos de auditoría, salvo que ésta deberá llevarse a cabo al 100% con estricto cumplimiento y apego a las disposiciones normativas aplicables vigentes.

A efecto de complementar el término de Auditoría Gubernamental, el C.P. Alfredo Adam Adam, ex director de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM nos ofrece la definición siguiente: *“Auditoría Gubernamental comprende el examen o revisión de las funciones, actividades y operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, realizadas por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de evaluar si el todo o parte de los estados financieros y presupuestales presentan razonablemente la situación financiera o el ejercicio presupuestal; sí los objetivos y metas fueron alcanzados en condiciones de eficacia y eficiencia con relación a los recursos que se les asocian, y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables”*⁴.

³ Santillana González Juan Ramón. *“Manual del Auditor”*, Tomo II, Cap. 7, Editorial ECAFSA (México -1996), p. 133.

⁴ Adam Adam Alfredo. *“Fiscalización y control gubernamental en México”*, Cap. I, IMCP / UNAM (México – 2003), p. 93.

Con alcance a la Auditoría Gubernamental, dentro del ámbito de la Administración Pública Federal surge la denominada Auditoría Pública, la cual de acuerdo con el Boletín B Normas Generales de Auditoría Pública emitido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM) actualmente Secretaría de la Función Pública, *“es una actividad independiente, de apoyo a la función directiva, enfocada al examen objetivo, sistemático y evaluatorio de las operaciones financieras y administrativas realizadas; a los sistemas y procedimientos implantados; a la estructura orgánica en operación; y a los objetivos, planes, programas y metas alcanzados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el propósito de determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que les fueron suministrados, así como la calidad y calidez con que prestan sus servicios a la ciudadanía”*.⁵

En congruencia con lo antes indicado, la Secretaría de la Función Pública establece que las auditorías que se realicen tendrán por objeto lo siguiente:

“Las auditorías... tendrán por objeto examinar las operaciones cualesquiera que sea su naturaleza de las dependencias, entidades, fideicomisos públicos no paraestatales, mandatos y contratos análogos, para entre otros, verificar los estados financieros; los resultados de operación en las entidades; si la utilización de los recursos se ha realizado en forma eficiente en las dependencias; si los objetivos y metas se lograron de manera eficaz y congruente con una orientación a resultados, para determinar el grado de economía, eficacia, eficiencia, efectividad, imparcialidad, honestidad y apego a la normatividad con que se han administrado los recursos públicos que fueron suministrados y comprobar si en el desarrollo de las actividades, los servidores públicos han cumplido con las

⁵ *“Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control”*, Boletín B, Normas Generales de Auditoría Pública, SECODAM, p.2.

*disposiciones aplicables y han observado los principios que rigen al servicio público”.*⁶

Consecuentemente, la Auditoría Pública viene a materializarse como una herramienta indispensable del sistema de control y evaluación gubernamental, al permitir conocer la manera en que las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal llevan a cabo su gestión financiera, presupuestal e institucional, además de que por medio de su ejercicio se obtiene evidencia que permite medir la forma en que son efectivamente administrados los recursos públicos, además de evaluar el cumplimiento de metas y objetivos de los programas gubernamentales y el estricto apego al marco legal aplicable, emitiendo las recomendaciones que conlleven a su mejoramiento y a la eficiente y eficaz realización de los servicios públicos y de las responsabilidades encomendadas a sus dirigentes y operarios.

1.1.2 Tipos de Auditoría Pública

En consideración a la amplitud, diversidad de actividades, ramos específicos y peculiaridades operativas, financieras, programáticas y presupuestales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, el ejercicio de la Auditoría Pública tiende a clasificarse, especializarse o subdividirse en diversos tipos de revisiones igualmente orientadas a objetivos específicos, por tal motivo enseguida se presentan de manera descriptiva más no limitativa algunos de los tipos de auditoría que en la práctica de la fiscalización gubernamental regularmente se llevan a cabo de manera separada o conjunta.

Las Auditorías Públicas técnica o formalmente, por lo general se han clasificado en los tipos o grupos siguientes: Auditorías integrales, específicas, de evaluación de programas, de seguimiento, de desempeño, financiera, administrativa,

⁶ “ACUERDO por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección”, Secretaría de la Función Pública, Artículo Tercero, Cap. III, No. 5, publicado en el D.O.F. del 12 de julio de 2010, (México - 2010), p. 4.

operacional, técnica, de legalidad, de calidad, a Órganos Internos de Control, de regularidad y especiales; las cuales tienen como objetivos los que a continuación se indican:

1) *Auditorías al Gasto Público Federal.*

De acuerdo con el artículo 306 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, este tipo de auditorías tendrán por objeto examinar las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades con el propósito de verificar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera; si la utilización de los recursos se ha realizado en forma eficiente; si los objetivos y metas se lograron de manera eficaz y congruente, y si en el desarrollo de las actividades se han cumplido las disposiciones aplicables.

2) *Auditorías Integrales.*

Estas auditorías tienen como objetivo⁷ el evaluar el grado y forma en que los recursos financieros, materiales y humanos son administrados con honestidad, economía, eficiencia, eficacia y transparencia, así como el cumplimiento de medidas de racionalidad, austeridad y disciplina presupuestaria, incluyendo la verificación de la oportunidad con que son registradas las operaciones financieras y administrativas, así como la existencia y calidad de los sistemas de control e información implantados por las entidades y dependencias, lo anterior, debe llevarse a cabo siempre con estricto cumplimiento a las disposiciones normativas y reglamentarias aplicables.

Por su parte, el Boletín No. 1 “Concepto de Auditoría Integral” emitido por la Academia Mexicana de Auditoría Integral y al Desempeño, A.C.(AMDAID) define a

⁷ “Auditoría Pública”, Curso impartido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), Material del curso, Tipos de Auditoría, (México – 2000), p. 4.

la Auditoría Integral como *“la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas, del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización, de la relación con su entorno, así como de sus operaciones, con el objeto de proponer alternativas para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos”*, y se le conoce también como la auditoría de las tres EEE, ya que evalúa la eficacia en el logro de objetivos, así como la eficiencia y economía en la aplicación de los recursos.⁸

3) Auditorías Específicas.

Estas auditorías⁹ pueden ser administrativas, operativas, financieras, presupuestales, de legalidad, de especialidad técnica (*por ejemplo la Auditoría de Obra Pública, Adquisiciones de bienes y contratación de servicios, sistemas informáticos, la revisión de operaciones bancarias y bursátiles, etc.*), por lo cual sus objetivos específicos podrán variar dependiendo de los alcances y enfoques que se les pretenda dar u obtener en cada una de ellas, pueden ser realizadas a nivel conceptos o rubros, áreas o unidades de las dependencias y entidades, con estricto cumplimiento a las disposiciones normativas y reglamentarias aplicables; consecuentemente, este grupo viene a ser el más numeroso, por la diversidad de aspectos susceptibles de evaluación que lo conforma.

Cabe señalar, que la Secretaría de la Función Pública considera en el ámbito de este tipo de revisiones, una codificación y relación descriptiva de auditorías, para ser efectuadas por los Órganos Internos de Control en las entidades y dependencias, ya que pueden ser efectuadas en los rubros o conceptos relacionados con: Recursos Humanos; Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios; Almacenes e Inventarios de Bienes de Consumo; Obra Pública; Inventarios y Activo Fijo; Producción; Presupuesto – Gasto de Inversión; Ingresos; Pasivos;

⁸ *“Guía de Auditoría al Desempeño de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal”*, UAG-013, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2006), p. 10.

⁹ *“Auditoría Pública”*, Curso impartido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), Material del curso, Tipos de Auditoría, (México – 2000), p. 5.

Disponibilidades; Presupuesto Gasto – Corriente; Fondos y Fideicomisos no considerados Entidades Paraestatales, Mandatos o Contratos Análogos; Sistemas de Información y Registro; Créditos Externos; y Actividades Específicas Institucionales, entre otros.

4) *Auditorías de Evaluación de Programas.*

Estas auditorías tiene por objeto¹⁰ la revisión de los programas prioritarios o estratégicos que el Gobierno Federal asigna a una dependencia, entidad u órgano desconcentrado. En ese sentido, tienen como propósito fundamental el de verificar el cumplimiento de las metas, objetivos y de la normatividad aplicable, de acuerdo con la misión del ente auditado. Por lo tanto, estas auditorías deberán orientarse a comprobar si el presupuesto asignado fue efectiva y oportunamente devengado y ejercido en las acciones programadas, y si fueron alcanzadas las metas y los objetivos planeados para tales fines.

5) *Auditorías de Seguimiento.*

Estas auditorías tienen por objetivo¹¹ el realizar la verificación en el avance de acciones que permita asegurar que las áreas auditadas estén atendiendo de manera inmediata y mediata - en los términos y plazos acordados - las recomendaciones (*correctivas y preventivas*) respectivamente, formuladas por las instancias fiscalizadoras, y evitar su recurrencia, además de abatir las problemáticas y causas que originaron las situaciones irregulares, las deficiencias e incumplimientos normativos que les dieron origen, y que se tradujeron en observaciones; generalmente estas verificaciones se realizan de manera trimestral a los auditados.

¹⁰ “*Auditoría Pública*”, Curso impartido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), Material del curso, Tipos de Auditoría, (México – 2000), p. 6.

¹¹ “*Auditoría Pública*”, Curso impartido por SECODAM, Op. Cit., p.p. 5-6.

6) Auditorías al Desempeño.

Este tipo de auditorías¹² continúa cobrando una mayor importancia, no obstante de que desde el año 2000, la entonces Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM) ahora la Secretaría de la Función Pública unió esfuerzos con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para publicar el libro denominado: “Auditoría al Desempeño”, en el cual se definió a la Auditoría al Desempeño como aquella que *“tiene el propósito fundamental de determinar si las dependencias y entidades cumplen, no sólo con la normatividad, programas y metas establecidos, sino también con las expectativas de la población que recibe sus bienes y servicios, y si los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos utilizados para producirlos u otorgarlos son razonables, debiendo evaluar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los objetivos para los cuales fueron creadas. Asimismo, identificar las causas o áreas de oportunidad que limitan la consecución de dichos objetivos, y proponer las medidas preventivas y correctivas que efectivamente apoyen a la organización al logro de sus fines, aprovechar mejor los recursos que tiene asignados, y que el otorgamiento de sus servicios sea oportuno, confiable y completo”*.

Bajo ese contexto, las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), con base en sus propias normas de auditoría, definió la Auditoría del Rendimiento, conocida en México como Auditoría al Desempeño, como *“un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración Pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras”*, igualmente, conocida como Auditoría Operacional o de Gestión o Economía o de Eficiencia y de Eficacia,¹³ la cual comprende:

¹² “Guía de Auditoría al Desempeño de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal”, UAG-013, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2006), p. 11.

¹³ “Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento”, Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI, p. 11, asf.gob.mx/Publication/62_Documentos_tecnicos

- a) El control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices publicadas por esa organización.
- b) El control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por los entes auditados para corregir las deficiencias encontradas.
- c) El control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos del ente auditado y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

En razón a la clasificación grupal antes mencionada, adicionalmente y de manera específica pueden llevarse a cabo los siguientes tipos de auditorías:

7) Auditoría Financiera.

Este tipo de auditoría¹⁴ a su vez puede ser clasificada por su ámbito de aplicación en forma *interna* o *externa*, cuando es de forma *interna* su objetivo es el de evaluar las operaciones desde el punto de vista presupuestal y sus efectos con la información y operaciones financieras efectuadas por las propias dependencias y entidades, regularmente son practicadas por los Órganos Internos de Control.

Cuando esta auditoría se realiza en forma *externa*, se le conoce como Auditoría de Estados Financieros, y es practicada por profesionales independientes a las dependencias y entidades, con el objeto de revisar los libros y registros contables de la entidad, así como el estudio y evaluación del control interno y los procedimientos contables, basados en técnicas específicas con el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los citados

¹⁴ Adam Adam Alfredo. “Fiscalización y control gubernamental en México”, Cap. I, IMCP / UNAM (México – 2003), p.p. 91-93.

Estados Financieros a un período y fecha determinados, siendo dicha auditoría requerida o utilizada por algunas dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Por otra parte, es importante señalar el principio general de que la auditoría externa no está destinada a la detección de fraudes en la empresa u organización o en sus registros contables y resultados financieros, pese a la creencia que pudiera existir al respecto, el auditor ya sea interno o externo no tiene como misión principal el descubrir fraudes, aunque derivado de una auditoría continua y eficiente se puede ayudar a prevenirlos, y en caso de detectarlos, proceder a su investigación y denuncia.

8) *Auditoría Administrativa.*

Este tipo de auditoría¹⁵ tiene como objetivo el efectuar un examen comprensivo y constructivo de la estructura organizacional de la entidad o dependencia o de cualquiera de sus partes, unidades o áreas, y se orienta a verificar sus procesos y procedimientos, objetivos, métodos y controles, así como la forma de operación y la eficiencia productiva.

Este tipo de auditoría tiene carácter preventivo, ya que con base en la detección de deficiencias o debilidades promueve recomendaciones o medidas tendientes al mejoramiento, cambio, actualización o bien modificación de los sistemas y procedimientos organizacionales y administrativos.

¹⁵ Adam Adam Alfredo. “Fiscalización y control gubernamental en México”, Cap. II, IMCP / UNAM (México – 2003), p.p. 94-95.

9) *Auditoría Operacional.*

Este tipo de auditoría¹⁶ tiene por objetivo la revisión y evaluación parcial o total de las operaciones y procedimientos adoptados en una empresa, con la finalidad principal de auxiliar a la dirección a eliminar las deficiencias por medio de la recomendación de medidas correctivas. Comprende además de la revisión financiera, el examen y evaluación de la planeación, organización, dirección y control interno administrativo; de la eficiencia, eficacia y economía con que se han empleado los recursos humanos, materiales y financieros; y de los resultados de las operaciones programadas para saber si se han logrado o no los objetivos propuestos.

10) *Auditoría Técnica.*

Este tipo de auditoría¹⁷ tiene por objetivo revisar y evaluar actividades especializadas en una rama productiva, sector o actividad técnica específica, cuya competencia requiere de personal auditor precisamente con conocimientos y experiencia en dicha rama o actividad, por ejemplo las actividades relacionadas con obra pública, en las cuales es indispensable verificar los procesos de contratación, la determinación de los precios unitarios, la ejecución y avance de obra, el pago de las estimaciones y finiquitos de obra, otros ejemplos de estas auditorías son las relacionadas con tecnologías de la información, las de operaciones específicas bancarias y bursátiles, los proyectos especiales o prioritarios, créditos internacionales, desincorporación de entidades y dependencias (*extinción, disolución, escisión, fusión*), etc.

¹⁶ “Glosario de Términos más usuales de la Administración Pública Federal”, Elaborado por el la S.H.C.P., (México – 2000), p. 24.

¹⁷ Adam Adam Alfredo. “Fiscalización y control gubernamental en México”, Cap. I, IMCP / UNAM (México – 2003), p. 95.

11) Auditoría de Legalidad.

Este tipo de auditoría¹⁸ tiene como objetivo revisar si la dependencia o entidad en el desarrollo de sus actividades ha cumplido con estricto apego a las disposiciones legales que le sean aplicables, tales como Leyes, Reglamentos, Decretos, Circulares, Lineamientos etc., igualmente este tipo de auditorías es útil para conocer el desempeño de las áreas encargadas de los asuntos jurídicos de las entidades y dependencias, así como detectar rezagos en la tramitación y gestión de asuntos legales e inconsistencias en la elaboración de contratos administrativos.

12) Auditorías de Calidad.

Estas auditorías¹⁹ tienen por objeto verificar, analizar y evaluar la aplicación y adecuación de las disposiciones establecidas en el marco de la gestión y el aseguramiento de calidad, también llamada Auditoría para el Aseguramiento de la Calidad, conformada por un conjunto de actividades planeadas sistemáticamente, que lleva a cabo una organización con el objeto de brindar la confianza apropiada de que un producto o servicio cumple con los requisitos de calidad especificados.

En esos términos, la Auditoría de Calidad *“tiene como objetivo principal... llevar a cabo la Evaluación y el Aseguramiento del control, procesos, procedimientos y sistemas que contribuyen a la producción, manufactura, mantenimiento y prestación de servicios bajo esquemas de Calidad Total y de plena satisfacción al cliente”*, por lo que resultan aplicables normas internacionales como la ISO-9000 en sus diferentes versiones.

¹⁸ Adam Adam Alfredo. Op. Cit., Cap. I, IMCP / UNAM (México – 2003), p. 96.

¹⁹ Gómez Ayala Mario. *“La Auditoría de Calidad en la Empresa Moderna”*, Panorama Editorial, S.A. de C.V., (México – 1998), p.p. 123-124.

13) *Auditorías a Órganos Internos de Control.*

Estas auditorías²⁰ tienen por objeto verificar, inspeccionar y vigilar que las Áreas de Auditoría Interna de los Órganos Internos de Control en las dependencias, órganos desconcentrados y entidades de la Administración Pública Federal, y en la Procuraduría General de la República, así como en los fideicomisos públicos no paraestatales, realicen sus funciones con base en las disposiciones establecidas por la Secretaría de la Función Pública, y en estricto apego a las Normas Generales de Auditoría Pública y a la Guía General de Auditoría Pública. Regularmente estas auditorías son practicadas por las áreas de fiscalización de la Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública.

La verificación en estas instancias de control se hace de manera selectiva revisando lo siguiente: que las auditorías se efectúen con cuidado y diligencia razonable; que la documentación que sustente las auditorías sea la idónea, suficiente y relevante, que los informes y documentos de auditoría se elaboren conforme a la metodología y técnica aplicables y que se lleve un adecuado control en el seguimiento de las observaciones que determinen, evitando caer en su antigüedad u obsolescencia.

Finalmente, es importante señalar que la Auditoría Superior de la Federación lleva a cabo los siguientes tres tipos de auditoría.²¹

14) *Auditorías de Regularidad.*

Este tipo de auditoría busca verificar la captación, administración, ejercicio y aplicación de los recursos públicos de conformidad con los programas y montos aprobados por la Cámara de Diputados y con arreglo a las disposiciones legales,

²⁰ “Guía de Verificación a la práctica de Auditorías de los Órganos Internos de Control en la Administración Pública Federal”, UAG-020, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2007), p. 3.

²¹ “Acerca de la ASF”, Tipos de Auditorías Desarrolladas por la ASF, página web de la ASF, http://www.asf.gob.mx/Section/53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas

reglamentarias y normativas aplicables. Dentro de este tipo de auditorías se dividen en *Auditorías Financieras y de Cumplimiento; Auditorías de Obra Pública e Inversiones Físicas, y Auditorías a recursos federales transferidos y ejercidos por las diferentes entidades federativas y municipios.*

15) *Auditorías de Desempeño.*

La Auditoría de Desempeño es una evaluación de la eficacia del quehacer público, midiéndola por resultados con indicadores estratégicos y de impacto; de la eficiencia, midiéndola por la fidelidad de la operación al diseño del programa, con indicadores de gestión y comparándolos con las mejores prácticas gubernamentales; de economía, midiéndola por el costo de la política pública contra los resultados.

Asimismo, mediante la Auditoría de Desempeño se comprueba el impacto de las políticas públicas sobre la población objetivo a través de indicadores de calidad, por lo que valora el grado de satisfacción ciudadana por la implementación de aquéllas. Finalmente, analiza el comportamiento de los actores, tanto de las instituciones encargadas de poner en práctica la política pública como de los operadores.

En ese sentido, una Auditoría al Desempeño se centra en una revisión sistemática, interdisciplinaria, organizada, objetiva, propositiva, independiente y comparada, del impacto social de la gestión pública y de la congruencia entre lo propuesto y lo obtenido.

16) *Auditorías Especiales.*

Son aquellas auditorías en las cuales, dada la complejidad o particularidad de las operaciones, programas o procesos por revisar, se aplican diversos enfoques y

procedimientos, que en muchas ocasiones son tan específicos como las propias materias que se fiscalizan.

Se trata de auditorías que revisten características peculiares: combinan aspectos de cumplimiento financiero y de desempeño; los procesos que se revisan son diferenciados en el contexto de la política pública, por lo que los procedimientos que se aplican son específicos para cada caso; atienden a programas, operaciones y procesos especiales o únicos y se refieren a actos de la administración pública que, por su particularidad, difícilmente pueden repetirse. Las auditorías especiales pueden referirse, entre otros, a los siguientes ámbitos: Operaciones singulares; problemas estructurales; constituciones de empresas públicas; desincorporaciones; concesiones, permisos, licencias y cesión de derechos; apoyos para saneamiento financiero; transferencias y subsidios.

1.1.3 Beneficiarios de los resultados de la Auditoría Pública

Los beneficiarios de los resultados que se obtengan con motivo de la realización de las auditorías públicas pueden ser muy variados, dependiendo de los objetivos, fines y tipos específicos perseguidos en las revisiones efectuadas, independientemente de los resultados que se obtengan, se procurará que sean aptos para la toma de las decisiones organizacionales, administrativas, financieras, presupuestales, tecnológicas, operativas y legales, entre otras. Por lo que en términos generales podemos considerar como beneficiarios de la Auditoría Pública a los siguientes:

- El Congreso de la Unión y las propias entidades fiscalizadoras tanto a nivel federal, como estatal y municipal, sobre todo cuando trabajan de manera coordinada.
- La ciudadanía para que pueda legitimar la acción de los servidores públicos y del propio gobierno, y poder corroborar la existencia de una eficaz y eficiente

gestión pública, además de una transparente rendición de cuentas, así como el responsable y objetivo manejo de los recursos públicos para el desarrollo del país.

- Los funcionarios y servidores públicos responsables de los sistemas de control interno y de su mejoramiento; los encargados de la prestación de los servicios públicos; los responsables de la realización de los programas, acciones, estrategias y proyectos institucionales, y los designados para llevar a cabo la adecuada administración y manejo de los recursos públicos y los ejecutores del gasto en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Las autoridades hacendarias encargadas de las finanzas públicas, así como las áreas encargadas de la gestión financiera y de la fiscalización de la función pública en todos sus niveles y grados, además de las unidades, áreas y organizaciones encargadas de la promoción, investigación e impartición de justicia y del abatimiento de la corrupción.
- Las personas físicas y morales del sector privado que realizan operaciones con el gobierno federal, incluyendo a las entidades u organismos gubernamentales, financieros, empresariales, de investigación y tecnología así como las instituciones políticas, comerciales, sociales, bancarias y bursátiles a nivel nacional e internacional.

1.1.4 Metodología normativa y técnica de la Auditoría Pública

a) Metodología normativa.

Independientemente de que en el apartado 1.3 del presente trabajo se abordará con mayor detalle el marco legal correspondiente a la fiscalización en la Administración Pública Federal, considero importante mencionar algunos aspectos

normativos específicos e indispensables para poder llevar a cabo la práctica de la Auditoría Pública.

En razón a lo anterior, la metodología de los trabajos de auditoría, entre otras disposiciones normativas deberá sustentarse legalmente en el “Acuerdo por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección”, en lo subsecuente “*las Disposiciones Generales de Auditoría*”, elevadas a nivel normativo y emitidas por la Secretaría de la Función Pública y publicado dicho Decreto en el Diario Oficial de la Federación del 12 de julio de 2010 (*modificado de acuerdo con la publicación efectuada en ese medio de difusión oficial el 16 de junio de 2011*), así como en el Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

En esos términos, destacan por su importancia los documentos básicos para la realización de las auditorías que nos ocupan, tales como son la *Orden de Auditoría* y el *Acta de Inicio*, los *Requerimientos de Información*, la formulación de *Cédulas de Observaciones*, la emisión del *Informe de Auditoría*, el *Seguimiento de Observaciones*, y en su caso, la *integración de expedientes derivados de la determinación de irregularidades con presunta responsabilidad administrativa*.

Orden de Auditoría.

La realización de la auditoría invariablemente deberá llevarse a cabo mediante un mandamiento escrito que se denomina Orden de Auditoría, la cual será emitida por el servidor público facultado para expedirla de la instancia fiscalizadora correspondiente, dicha Orden será presentada y entregada por los auditores comisionados (previa identificación de los mismos) ante el Titular de la unidad a auditar o fiscalizar, cuidando de obtener de éste y de su puño y letra el acuse de recibo correspondiente, así como el sello de recibo oficial de la unidad auditada; en esos términos y de acuerdo con lo establecido por el numeral 14 de las

Disposiciones Generales de Auditoría la Orden de Auditoría deberá contener lo siguiente:

I. Nombre del titular de la Unidad auditada;

II. Nombre de la unidad administrativa a la que se practicará la auditoría, así como el domicilio donde habrá de efectuarse;

III. Fundamento jurídico;

IV. Nombre de los auditores que la practicarán; mencionando a los responsables de coordinar y supervisar la ejecución de la auditoría, y

V. Objeto de la auditoría y período que se revisara.”

Cabe señalar que el artículo 311 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, establece que para la realización de las auditorías y visitas se deberá observar lo siguiente:

“Artículo 311. *Para la realización de las auditorías y visitas se deberán observar las siguientes reglas:*

I. Se practicarán mediante mandamiento escrito emitido por autoridad competente, el cual contendrá:

a) El nombre de la dependencia o entidad a la que se le practicará la auditoría o visita, así como el domicilio donde habrá de efectuarse;

b) El nombre del servidor público con quien se entenderá la auditoría o visita;

c) El nombre de la persona o personas que la practicarán, las que podrán ser sustituidas haciendo, en su caso, del conocimiento de esta situación al servidor público de la dependencia o entidad respectiva. Dicha sustitución se hará constar en el acta o en el informe correspondiente;

II. Antes de realizarse la auditoría o visita, la orden para su ejecución se entregará a la persona referida en la fracción anterior, inciso b) o a quien lo supla en su ausencia, recabándose el acuse de recibo correspondiente, previa identificación de la persona o personas que la practicarán;

III. Se especificarán en la orden los aspectos que deberá cubrir la auditoría o visita, tales como el objeto y el período que se revisara;

IV. Se levantará acta de inicio en la que se harán constar los hechos;

V. Se formulará acta o informe en el que se harán constar los hechos, omisiones y observaciones que resulten con motivo de la auditoría o visita para que, en su caso, se acuerde la adopción de medidas tendientes a mejorar la gestión y el control interno del auditado, así como a corregir las desviaciones y deficiencias que se hubieren encontrado, y

VI. Las observaciones resultantes deberán solventarse por las dependencias y entidades en un plazo de 45 días hábiles.

Las personas que practiquen la visita o auditoría, al levantar el acta respectiva, deberán recabar las firmas de las personas que en ella intervinieron y entregarán un ejemplar de la misma al servidor público con quien entendieron la visita o auditoría. Si se negaren a firmar, se hará constar en el acta, sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento.

Si como resultado de las auditorías se detectan irregularidades que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de las entidades, se procederá en los términos de las disposiciones aplicables”.

Acta de Inicio de Auditoría.

En todas las auditorías públicas invariablemente se levantará la respectiva Acta de Inicio de Auditoría, en la cual se hará constar la entrega formal de la Orden de Auditoría, en ese sentido de acuerdo con lo establecido por el numeral 15 de las *Disposiciones Generales de Auditoría* se deberá realizar lo siguiente:

“15. Previo al inicio de la auditoría, la orden correspondiente se entregará por cualquiera de los designados en la misma, que practicarán la auditoría, conforme a lo siguiente:

I. Los auditores que se presenten a entregar la orden de auditoría deberán hacerlo ante el Titular de la Unidad auditada, se identificarán y entregarán dicha orden, obteniendo de su puño y letra el acuse de recibo correspondiente, así como el sello oficial de la Unidad auditada;

II. Una vez entregada la orden de auditoría, se elaborará un acta en dos ejemplares, para hacer constar el inicio de la auditoría, la cual contendrá lo siguiente:

1. Lugar, fecha y hora de su inicio;

2. Nombre, cargo e identificación de los auditores que entregaron la orden de auditoría;

3. Nombre, cargo e identificación del Titular de la Unidad auditada;

4. *Nombre, cargo e identificación de los que participarán como testigos, quienes podrán ser designados por el Titular de la Unidad auditada, y en caso de que se niegue a designarlos, por los auditores actuantes;*
5. *Mención de que se realizó la entrega formal de la orden de auditoría y de que se expuso al Titular de la Unidad auditada, el objeto de la auditoría y el periodo que se revisará;*
6. *Nombre, cargo e identificación del servidor público que atenderá los requerimientos de información relacionados con la auditoría, debiendo ser el Titular de la Unidad auditada o el designado por éste;*
7. *Apercibimiento para que el Titular de la Unidad auditada, se conduzca con verdad, y la manifestación de que se le hizo de conocimiento las penas y sanciones en que puede incurrir en caso de no hacerlo, en los términos de lo previsto en los artículos 247, fracción I, del Código Penal Federal y 8o., fracción XVI de la LFRASP, y*
8. *Fecha y hora de su conclusión.*

III. Recabar las firmas de las personas que intervinieron en el acto y entregar un ejemplar al Titular de la Unidad auditada. Si se negaren a firmar se hará constar en el acta, sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento y, se turnará a la autoridad competente para instrumentar el procedimiento de responsabilidades administrativas.

Una vez suscrita el acta de inicio, se deberá entregar al Titular de la Unidad auditada, la solicitud inicial de documentación necesaria para la práctica de la auditoría”.

Igualmente el artículo 311, fracción VI, penúltimo párrafo del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria establece como regla el levantar acta de inicio en la que se harán constar los hechos. Además de precisar que las *“personas que practiquen la visita o auditoría, al levantar el acta respectiva, deberán recabar las firmas de las personas que en ella intervinieron y entregarán un ejemplar de la misma al servidor público con quien entendieron la visita o auditoría. Si se negaren a firmar, se hará constar en el acta, sin que esta circunstancia afecte el valor probatorio del documento”*.

Adicionalmente, las *Disposiciones Generales de Auditoría* establecen en su numeral 16 que *“la ejecución de la auditoría deberá realizarse en un plazo no mayor de 3 meses, contados a partir de la fecha de la entrega de la orden correspondiente y hasta la entrega del informe de auditoría. Dicho plazo podrá ampliarse hasta por 3 meses más, a juicio de los titulares de las Unidades fiscalizadoras o de la Contraloría Interna.*

De requerirse un plazo mayor, los titulares de los Órganos Internos de Control, solicitarán a las Unidades de Auditoría Gubernamental, de Control y Auditoría a Obra Pública y, de Operación Regional y Contraloría Social, en el ámbito de sus respectivas competencias, la autorización de su ampliación, misma que será otorgada previo análisis de la justificación respectiva.

Tratándose de las Unidades de Auditoría Gubernamental, de Control y Auditoría a Obra Pública y, de Operación Regional y Contraloría Social la autorización de ampliación la otorgará el Subsecretario de Control y Auditoría de la Gestión Pública.

En el caso de la Contraloría Interna, las ampliaciones serán autorizadas por su titular”.

Requerimientos de información.

Al inicio de la auditoría generalmente se presenta al auditado el primer oficio de requerimiento o solicitud de información y, con posterioridad, se elaborarán los oficios que sean necesarios para la obtención de la información y documentación que permita a los auditores cumplir con el objetivo de la auditoría. Por lo que tanto los auditados como los auditores deberán considerar lo establecido por el numeral 7 de las *Disposiciones Generales de Auditoría*, relativo a lo siguiente:

“En los casos, en que la Unidad auditada o el servidor público con quien se entienda la auditoría, la revisión o la visita de inspección, impida el acceso a las instalaciones, deje de atender la solicitud de documentación o de información; se le requerirá mediante oficio para que permita el acceso o la proporcione en un plazo no mayor de tres días hábiles, invocando al efecto las obligaciones señaladas en los artículos 8o., fracciones IV y XVI, de la LFRASP y 310 del RLFPRH, y apercibiéndosele que en caso de incumplimiento, según lo previsto en el artículo 32 de la citada Ley, podrá imponérseles de manera gradual lo siguiente:

I. Multa de hasta veinte veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, y

II. El uso de la fuerza pública para obtener la información.

De persistir el incumplimiento a los requerimientos formulados por las Unidades fiscalizadoras o la Contraloría Interna, remitirá el expediente en que se actúa en original o copia certificada, a la autoridad competente para que, de resultar procedente se inicie el procedimiento de responsabilidades administrativas y, en su caso, la remisión ante el Ministerio Público Federal.

Lo anterior, bajo ninguna circunstancia releva a la Unidad auditada de la obligación de permitir el acceso o entregar la documentación solicitada”.

En el mismo sentido, el artículo 310 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria instruye a que las “*dependencias y entidades deberán proporcionar en los plazos en que les sean solicitados, los informes, documentos y, en general, todos aquellos datos que permitan la realización de las visitas y auditorías que determine efectuar la Función Pública, por sí o a través de los órganos internos de control, o a solicitud de la Secretaría o de la dependencia coordinadora de sector respectiva*”.

En la práctica de las auditorías suelen ocurrir eventos que por su importancia, sea necesario un mayor abundamiento o precisión de evidencia informativa por parte del servidor público auditado o participante o involucrado en las operaciones sujetas a revisión, por lo que dicha información debe ser obtenida mediante una prueba declaratoria o testimonial, lo cual se hace constar en un *acta administrativa*, la cual entre otros deberá contener los siguientes elementos:

- a) Lugar, hora y fecha del acto.
- b) Nombre y cargo de los asistentes, así como unidad administrativa de adscripción (de quienes hayan participado en el acto de inicio, de preferencia y cuando sea aplicable).
- c) Referencia al número y fecha de la orden de auditoría.
- d) Motivo del acta (firma de observaciones, cierre de la auditoría u otros).
- e) Fundamentación legal que ampare el motivo de realización de la actuación.
- f) Datos generales de cuando menos dos testigos de asistencia. En caso de negativa, los auditores actuantes nombrarán a dichos testigos, hecho que quedara asentado en el acta.

- g) Hechos, declaraciones o aclaraciones.

- h) Cierre y firma del acta por todos los participantes, incluyendo la documentación que se obtenga durante la actuación, y las copias fotostáticas de las credenciales de identificación de los actuantes, los cuales se harán constar en anexos al acta.

Es conveniente que dichas actas se elaboren en tres tantos originales como mínimo, con firmas autógrafas hecho que se hará constar en el cuerpo de las mismas. Se entregará un tanto al servidor público del ente auditado, otro tanto de integrará al expediente de la auditoría y el tercer tanto, de ser procedente se integrará al expediente del caso con presunta responsabilidad administrativa, de lo contrario también se integrará al expediente de la auditoría.

Cabe precisar que al incluir en el acta la protesta al servidor público que ofrece su declaración a los auditores actuantes se deberá incluir el apercibimiento o leyenda para que *“se conduzca con verdad, y la manifestación de que se le hizo de conocimiento las penas y sanciones en que puede incurrir en caso de no hacerlo, en los términos de lo previsto en los artículos 247, fracción I, del Código Penal Federal y 8o., fracción XVI de la LFRASP”*.

En razón a lo anterior, dicho apercibimiento sólo puede ser externado por el servidor público que tenga el carácter de autoridad, como lo son el Titular del Órgano Interno de Control, el de Quejas y Responsabilidades o el Titular del Área de Auditoría Interna, y no los demás auditores, motivo por el cuál para este tipo de actas administrativas, cualquiera de los referidos Titulares deberá acudir al levantamiento del acta junto con los auditores en dicha actuación de fiscalización, por lo tanto es recomendable que dentro de la fundamentación del acta que nos ocupa, se incluya lo previsto por el artículo 82, primer párrafo del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública; por otra parte, sería conveniente aunque no lo establezcan las *Disposiciones Generales de Auditoría* vigentes, que

en el Acta de Inicio de auditoría igualmente fuera invocada dicho precepto y párrafo legal respectivo.

Cédulas de Observaciones.

Un vez que ya han sido analizadas las operaciones por parte del personal auditor y se han detectado situaciones observables (*deficiencias, irregularidades, desviaciones u oportunidades de mejora*), éstas deberán plasmarse en las denominadas: Cédulas de Observaciones, las cuales deberán contener los fundamentos legales transgredidos, así como las recomendaciones sugeridas por el auditor para promover la solución a las problemáticas determinadas; la fecha compromiso de solución y el nombre y cargo de los servidores públicos responsables del área u operación de donde surgen las observaciones, debiendo plasmar su firma dichos servidores públicos y los auditores que las determinaron, siendo conveniente señalar la fecha en que fueron comentadas las observaciones.

Al respecto el numeral 20 de las *Disposiciones Generales de Auditoría* establece lo siguiente:

“Los resultados que determinen presuntas irregularidades o incumplimientos normativos se harán constar en cédulas de observaciones, las cuales contendrán:

I. La descripción de las observaciones;

II. En su caso el monto del presunto daño patrimonial y/o perjuicio;

III. Las disposiciones legales y normativas incumplidas;

IV. Las recomendaciones para contribuir a la solución de los hechos observados;

V. El nombre, cargo y firma del Titular de la Unidad auditada, de los servidores públicos directamente responsables de atender las observaciones planteadas y de los auditores responsables de coordinar y de supervisar la ejecución de la auditoría, y

VI. La fecha de firma y del compromiso para la solventación de las observaciones.

La presentación de las observaciones se llevará a cabo en reunión ante el Titular de la Unidad auditada, mismas que se formalizarán con la firma de las cédulas de observaciones. Cuando el servidor público se negara a firmar las referidas cédulas, los auditores deberán elaborar un acta, en la que se hará constar que se le dio a conocer el contenido de las observaciones y se asentará su negativa a firmarlas, esta última circunstancia no invalidará el acto ni impedirá que surta sus efectos.

El Titular de la Unidad auditada contará con un plazo de cuarenta y cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente en que fueron suscritas las cédulas de observaciones, para en su caso, solventar las observaciones resultantes”.

Igualmente, el artículo 311, fracción VI del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaría, establece que las observaciones resultantes deberán solventarse por las dependencias y entidades en un plazo de 45 días hábiles.

Informe de Auditoría.

Una vez concluida la ejecución de la auditoría, el Titular del órgano, unidad o área responsable de la fiscalización deberá hacer del conocimiento del Titular de la unidad administrativa, de la dependencia o entidad, los resultados de la investigación y análisis efectuados, ello a través de un informe por escrito debidamente validado. Cabe señalar, que dicho informe deberá reunir ciertos

atributos de contenido y calidad, tales como ser oportuno, completo, exacto, objetivo, convincente, claro, conciso y útil.

Al respecto, los numerales 21 y 22 de las *Disposiciones Generales de Auditoría* establecen lo siguiente:

“Los resultados determinados en la auditoría se darán a conocer al Titular de la Unidad auditada, al Titular de la dependencia o entidad, así como a los demás servidores públicos que en cada caso se requiera, a través de documento denominado Informe de Auditoría.

Dicho informe se hará llegar, en un plazo no mayor a cinco días hábiles, contado a partir de que se suscriban las cédulas de observaciones.

El informe de auditoría, se integrará con los antecedentes previos a la auditoría; el objeto y periodo revisado; los trabajos desarrollados; la conclusión y las respectivas cédulas de observaciones. Cuando la auditoría no permita determinar observación alguna, el informe se comunicará dentro del plazo establecido para realizar la auditoría. Los hallazgos y las cédulas preliminares podrán comentarse durante la auditoría previamente a su presentación para firma.

Los titulares de los Órganos Internos de Control deberán reportar para control y seguimiento, a la Unidad de Control de la Gestión Pública, en los medios que para el efecto se establezcan, los resultados obtenidos de la práctica de auditorías, conforme a las condiciones y plazos señalados en el mismo. Las Unidades fiscalizadoras y la Contraloría Interna lo harán de la misma manera, para fines estadísticos”.

Seguimiento de las Observaciones.

Una vez establecidas las recomendaciones, y por lo tanto, formalizadas las observaciones, la instancia fiscalizadora deberá llevar un control de seguimiento (regularmente de manera trimestral) de las medidas adoptadas por la unidad auditada, a fin de que en las fechas señaladas en el Informe de Auditoría, y las fechas compromiso plasmadas en las observaciones, se visite u obtenga del área auditada la información y evidencia sobre el cumplimiento de las acciones recomendadas y aceptadas en los términos propuestos.

Con alcance en lo anterior, los numerales 23 y 24 de las *Disposiciones Generales de Auditoría* establecen lo siguiente:

“El Titular de la Unidad auditada remitirá a los titulares de las Unidades fiscalizadoras y de la Contraloría Interna, según corresponda, dentro de los 45 días hábiles, la documentación que compruebe las acciones realizadas para la atención de las observaciones.

El resultado del seguimiento se remitirá trimestralmente al Titular de la Unidad auditada y se hará del conocimiento del Titular de la dependencia o entidad y de los servidores públicos que en cada caso se requiera, mediante el informe respectivo, el cual contendrá el oficio de envío y las cédulas de seguimiento”.

Determinación de Irregularidades con Presunta Responsabilidad Administrativa.

Si como resultado del desarrollo de las auditorías se detectan irregularidades que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de las entidades, se procederá en los términos de las disposiciones aplicables. Sobre el particular, los numerales 25, 26 y 27 de las *Disposiciones Generales de Auditoría* establecen

que se deberá realizar un informe de presunta responsabilidad administrativa, incluyendo su contenido y destino, destacando lo siguiente:

“Los actos u omisiones con presunta responsabilidad administrativa determinados en la auditoría, revisiones, visita de inspección o en el seguimiento de las observaciones se harán constar en un informe de presunta responsabilidad administrativa, al cual se deberán anexar las constancias originales o en su caso copias certificadas que acrediten la comisión de los actos u omisiones en que incurrieron los servidores públicos, así como de sus expedientes personales.

Dicho informe deberá ser elaborado por el auditor responsable, y para ello se podrá auxiliar del Área de Responsabilidades de los Órganos Internos de Control. En el caso de las Unidades de Auditoría Gubernamental, de Control y Auditoría a Obra Pública y, de Operación Regional y Contraloría Social, se podrán auxiliar de la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial.

Una vez elaborado el informe de presunta responsabilidad administrativa, deberá ser remitido a la autoridad competente, acompañado de las constancias en que se sustente éste. En todo momento se deberán tener presentes las fechas en que se cometieron dichos actos u omisiones, a fin de evitar la prescripción de las facultades de dicha autoridad para imponer sanciones, establecidas en la LFRASP.

En el caso de que se identificaran conductas presumiblemente constitutivas de delito, los Órganos Internos de Control realizarán las acciones que corresponda en términos de las disposiciones aplicables, en su caso, solicitarán la opinión de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría. Asimismo, cuando se trate de casos de alto impacto por actos indebidos en relación con el ejercicio del gasto, de seguridad nacional o de seguridad pública, de carácter estructural u organizacional, social o político, los titulares de los Órganos Internos de Control deberán hacerlo del conocimiento de los titulares de las Unidades de Auditoría

Gubernamental, de Control y Auditoría a Obra Pública y, de Operación Regional y Contraloría Social, para que en el ámbito de su competencia, coordinen las acciones necesarias para su debido cauce”.

b) Metodología técnica.

Asimismo, la Auditoría Pública representa una herramienta fundamental y de apoyo a la función directiva de la Administración Pública Federal, ya que como actividad independiente de las actividades del auditado, promueve el cumplimiento de la normatividad y el cumplimiento de las metas y programas sustantivos, ya que por medio de la práctica de dicha auditoría, se obtienen los hechos que conllevan a medir el grado de eficiencia, eficacia y economía con que se han administrado los recursos humanos, materiales y presupuestarios, emitiendo las recomendaciones pertinentes a las desviaciones que se detecten, incluyendo el fincamiento de responsabilidades administrativas que en su caso se generen.

En esos términos, como cualquier otra actividad técnica especializada, la auditoría para que tenga credibilidad y confianza debe realizarse cubriendo una serie de requisitos que técnicamente enmarcan la actuación del auditor, y que se conocen con el nombre de Normas Generales de Auditoría Pública expedidas por la entonces Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM) ahora Secretaría de la Función Pública. En esos términos, y por la importancia que revisten se procederán a enunciar los aspectos que dichas Normas establecen, complementándolos en caso de considerarse procedente.

Normas Generales de Auditoría Pública.

Las Normas Generales de Auditoría Pública²² confieren a las instancias que conforman el Sistema Integral de Control y Evaluación de la Gestión Pública en su

²² “Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control”, Boletín B, Normas Generales de Auditoría Pública, SECODAM, p.p.3-21.

conjunto y a todos y cada uno de los auditores públicos, entendiendo como tales a quienes en sus diversos niveles jerárquicos intervienen en una auditoría pública, la responsabilidad de garantizar que:

- a) Preserven su independencia mental.
- b) Cada auditoría sea ejecutada por personal que posea los conocimientos técnicos y la capacidad profesional necesarios para el caso particular.
- c) Cumplan con la aplicación de las normas relativas a la ejecución del trabajo, del informe y del seguimiento de auditoría.
- d) Se sujeten a un programa de capacitación y autoevaluación, buscando la excelencia en su trabajo.

Asimismo, dichas Normas Generales de Auditoría Pública, *“representan los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor público, el trabajo que desarrolla y la información que obtiene como resultado de las revisiones que practica; clasificándose en personales, de ejecución del trabajo y sobre el informe de auditoría y su seguimiento”*.

Para su mejor comprensión de la referida clasificación de Normas, se subdividen en once normas, mismas que a continuación se describen:

Normas Personales.

Estas normas establecen el ámbito y competencia de la auditoría, así como las cualidades que debe reunir el personal encargado de la práctica de la auditoría, se clasifican en tres normas relativas a: independencia; conocimiento técnico y capacidad profesional; y cuidado y diligencia profesionales.

Norma 1.

Independencia.

En la planeación, ejecución, elaboración de informes de auditoría y demás asuntos relacionados con la actividad profesional, el auditor público debe mantener soberanía de juicio, ser autónomo y objetivo para proceder con independencia, ser independiente desde el punto de vista organizacional y mantener una actitud independiente. El auditor perderá su imparcialidad cuando sea sujeto de impedimentos personales para llevar a cabo la práctica de la auditoría.

Con alcance en la referida Norma, el auditor público en su carácter de servidor público está obligado de conformidad con lo establecido por el artículo 8 fracción XI de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos a lo siguiente:

“Excusarse de intervenir, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquéllos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte.

Habrán intereses en conflicto cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño imparcial de su empleo, cargo o comisión...”.

Norma 2.*Conocimiento técnico y capacidad profesional.*

El personal encargado de realizar las funciones de auditoría pública debe poseer el conocimiento técnico adquirido en las instituciones educativas, mismo que deberá mantener actualizado mediante la capacitación continua, además de que deberá poseer la capacidad profesional que se adquiere con la experiencia y los conocimientos de los métodos y técnicas aplicables a la Administración Pública Federal, así como de los programas, actividades y funciones gubernamentales, principalmente de los vinculados a las actividades de la dependencia o entidad en la cual presta sus servicios y a la cual efectúa la práctica de auditorías.

Norma 3.*Cuidado y diligencia profesionales.*

El debido cuidado y diligencia profesionales en la realización de la auditoría y en la preparación del informe respectivo, comprometen al auditor público a acatar las reglas de ética profesional y el cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Pública. Por lo tanto, el auditor público deberá ejecutar su trabajo de manera meticulosa, con esmero e integridad, poniendo siempre todo su entusiasmo, capacidad y habilidad profesional, así como la atención, el cuidado y la diligencia que puede esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

Código Ético del Auditor Público.

En razón a lo anterior, el cuidado y diligencia profesionales implican la apropiada conjunción de los conocimientos y normas técnicas de la Auditoría Pública, de manera prudente y justa conforme a las circunstancias específicas de cada revisión, ya que la carencia de estas cualidades puede ocasionar delitos o responsabilidades administrativas.

De la lectura de los aspectos mencionados, resulta imprescindible que el auditor público igualmente deba regir su comportamiento bajo un Código Ético, cuyas reglas deberá observar de manera cotidiana, a efecto de garantizar así mismo, a la instancia de fiscalización que representa y a la sociedad servicios profesionales de alta calidad, por lo que es importante hacer mención de las citadas reglas:

Honestidad.- Lealtad a México y a sus instituciones, por lo que debe cuidar con esmero los recursos que le corresponda supervisar y no desviar la acción de los objetivos propuestos.

Credibilidad.- Desempeñar con integridad en el pensamiento y en los actos para que la función pública sea ejemplo en todos los actos de gobierno.

Imparcialidad.- La objetividad y neutralidad deben caracterizar su actuación, dado que la esencia de su función es prevenir y salvaguardar los intereses del gobierno federal.

Institucionalidad.- Recordar en cualquier acto en el ejercicio de la función pública, que los intereses generales están por encima de los intereses particulares o de grupo, defendiendo siempre la autoridad que los asiste y la confianza depositada por el bien común.

Compromiso.- Tener siempre presente su obligación con la nación, con las instituciones públicas y con una actitud de servicio.

Supervisión.- Vigilar el estricto cumplimiento y apego a las disposiciones jurídicas y administrativas con el propósito de que sus informes tengan objetividad y sirvan de orientación en la toma de decisiones.

Criterio.- Establecer lineamientos de operación que contribuyan a ejercer con eficiencia, responsabilidad y madurez la función.

Integración.- *Buscar en todo momento sistemas de control, seguimiento y evaluación congruentes para la conformación de sistemas homogéneos y compatibles que faciliten y orienten las decisiones en todas las instituciones del sector público.*

Responsabilidad.- *Mantener una actitud ejemplar de intachable conducta en el ejercicio de la función encomendada.*

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 sus labores, buscando siempre lograr resultados óptimos con los recursos disponibles, con prontitud, comunicación y respeto necesarios.*

Equilibrio.- *Alejarse en la medida de lo posible, de sociabilizar con los usuarios, clientes y proveedores para no comprometer la independencia que debe prevalecer en su actividad.*

Confidencialidad.- *Guardar el debido secreto respecto a la información obtenida y a no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos a la unidad administrativa auditada”.*

Cabe señalar, que las reglas antes mencionadas, resultan complementadas para el auditor público en su carácter de servidor público con las reglas generales de conducta sustentadas en los principios rectores del servicio público previstos en el “Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública

Federal,²³ en el cual se exhorta e instruye a los servidores públicos de la Administración Pública Federal a que el servicio público que realicen se haga con apego a los principios siguientes: *Bien común; Integridad, Honradez, Imparcialidad, Justicia, Transparencia, Rendición de cuentas, Entorno cultural y ecológico, Generosidad, Igualdad, Respeto y Liderazgo.*

Normas de Ejecución del Trabajo.

La ejecución del trabajo de auditoría pública consiste en una serie de actividades que se realizan de manera lógica y sistemática para que el auditor público se allegue de los elementos informativos necesarios y suficientes para cubrir sus pruebas selectivas, por lo cual dichas actividades a ejecutar deberán comprender las cuatro fases siguientes: La recopilación de datos; el registro de los datos; el análisis de la información y por último la evaluación de los resultados.

Estas Normas de Ejecución del Trabajo determinan las bases sobre las cuales deben actuar los auditores, se clasifican en seis normas relativas a: Planeación; Sistemas de control interno; Supervisión del trabajo de auditoría; Evidencia; Papeles de Trabajo; y Tratamiento de irregularidades.

Norma 4.

Planeación.

De manera previa a la ejecución del trabajo de auditoría, el auditor deberá realizar una investigación para definir sus objetivos, alcances, procedimientos, recursos, tiempos y oportunidades de los mismos, precisándolo en su programa de trabajo, todas estas actividades vienen a conformar su planeación de la auditoría, dicho programa regularmente se elabora de manera anual.

²³ “Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal”, OFICIO CIRCULAR No. SP/100/0762/02 emitido por la SECODAM, y publicado en el D.O.F. el 31 de julio de 2002.

Norma 5.*Sistemas de control interno.*

Los sistemas de control interno incluyen los procesos de planeación, organización, políticas, métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la dependencia o entidad con el propósito de promover la eficiencia operacional y salvaguardar los recursos humanos, materiales, técnicos y financieros, por lo que el auditor deberá efectuar un adecuado estudio y evaluación del control interno existente, ya que de ello dependerá el grado de confianza que en éste debe depositar, y por lo tanto la profundidad, oportunidad y los alcances que le deberá dar a su revisión.

Norma 6.*Supervisión del trabajo de auditoría.*

El personal auditor debe de ser supervisado cuidadosamente en todos los niveles jerárquicos, con la intensidad y periodicidad que determine el grado o nivel de experiencia del personal sujeto a supervisión, lo anterior, a efecto de asegurarse que se siguen todos los procedimientos programados en las diferentes fases de las auditorías, por lo cual deberá existir una adecuada comunicación, retroalimentación y coordinación informativa entre el personal participante en la auditoría.

Norma 7.*Evidencia.*

Se deben obtener las pruebas suficientes, competentes y relevantes para fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formulen los auditores, ello lleva implícita la comprobación de la información y datos, que sean importantes con respecto a lo que se examina y que pueda influenciar u orientar la emisión de su opinión, por lo cual el auditor público no deberá formular

observaciones si no cuenta con la evidencia física, documental, testimonial, analítica y el sustento legal suficientes que amparen los juicios que emita.

Asimismo, la evidencia que presente el auditor público deberá ser sometida a prueba con la finalidad de que cumpla con lo siguiente:

“Suficiente.- Si es basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de los auditores.

Competente.- En la medida que sea consistente, convincente, confiable y validada por el auditor.

Relevante.- Cuando exista relación en su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.

Pertinente.- Cuando exista congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría”.

Por regla general, las pruebas que aplica el auditor se efectúan por muestreos, en los cuales deberá aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios, de acuerdo con los objetivos de la revisión, la amplitud del universo sujeto a examen y las circunstancias específicas del trabajo a fin de reunir los elementos suficientes que soporten sus determinaciones.

Derivado de lo anterior, es importante señalar que se entiende por procedimientos y técnicas de Auditoría Pública.

*Procedimientos y Técnicas de Auditoría.*²⁴

Procedimientos.- Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a un área, programa, partida, rubro u operación, mediante las que el auditor obtiene bases para fundamentar su opinión.

Técnicas.- Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información que le permita emitir su opinión profesional. Las nueve técnicas más comunes que utiliza el auditor en el trabajo que desarrolla son: *Estudio general; Análisis; Inspección; Confirmación; Investigación; Declaración; Certificación; Observación y Cálculo.*

Norma 8.

Papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son los registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones pertinentes alcanzadas. En esos términos, la aplicación de los procedimientos y las conclusiones que se obtengan se deberá hacer constar en papeles o cédulas de trabajo, clasificadas en cédulas sumarias (generales) y cédulas analíticas (a detalle), las cuales deberán estar debidamente indexadas, referenciadas y con las marcas respectivas, además de contener el soporte documental necesario que permita verificar el cumplimiento de los aspectos de planeación, ejecución, conclusión y supervisión del trabajo de auditoría. Cabe señalar que lo anterior, se encuentra fundamentado con lo previsto por el numeral 19, fracción III del Acuerdo por el que se establecen *las Disposiciones Generales de Auditoría.*

²⁴ “*Auditoría Pública*”, Curso impartido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), Material del curso, Tipos de Auditoría, (México – 2000), p. 33.

Asimismo, los papeles de trabajo y demás documentos que se hayan generado u obtenido durante la práctica de la auditoría, formarán parte de un expediente integrado por legajos ordenados de manera lógica, mismos que deberán ser cuidados y resguardados de conformidad con las disposiciones normativas en materia de archivo gubernamental y clasificados como confidenciales o reservados en los términos dispuestos por la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y su Reglamento.

Norma 9.

Tratamiento de irregularidades.

El auditor público en consideración a la importancia que amerita el vigilar el cumplimiento de las disposiciones jurídico administrativas, deberá planear la auditoría de manera tal que proporcione una seguridad razonable de que se cumplirá con las referidas disposiciones, no obstante deberá estar atento de las situaciones o transacciones inusuales que pudieran indicar actos ilegales o indebidos, lo cual de materializarse obligará al auditor público a obtener evidencia suficiente y competente que soporte la realización de las irregularidades detectadas. Cuando el auditor se percate de las referidas situaciones, está obligado a ampliar el alcance de los procedimientos a fin de precisar la existencia de la irregularidad y soportar así las acciones legales procedentes.

En caso, de que las anomalías detectadas pudieran implicar un acto ilícito, deberá de comunicar de inmediato (los indicios y pruebas con los que se cuenta) a sus superiores para proceder a efectuar la investigación correspondiente.

Adicionalmente, cabe señalar que el auditor público con apego en lo establecido por los numerales 25, 26 y 27 del Acuerdo por el que se establecen *las Disposiciones Generales de Auditoría*, deberá proceder a elaborar el informe e integrar el expediente de presunta responsabilidad administrativa. La debida integración y remisión del informe de presunta responsabilidad permitirá que la

autoridad competente tramite y resuelva en tiempo y forma, al contar con elementos suficientes que conlleven, en su caso, a iniciar el procedimiento administrativo de responsabilidades y, de resultar procedente, se denuncien los actos u omisiones de los servidores públicos que puedan ser susceptibles de reproche penal, a través de la unidad administrativa facultada para tal efecto, ante los órganos de procuración de justicia.

Normas sobre el Informe de Auditoría y su Seguimiento.

Estas normas definen los aspectos que debe observar el auditor para emitir las observaciones, conclusiones y recomendaciones que resulten de la práctica de la auditoría, para tales efectos se dividen en dos normas relativas a: el Informe y el Seguimiento de las recomendaciones.

Norma 10.

El Informe.

El informe es el documento que señala los hallazgos del auditor, así como las conclusiones y recomendaciones que han resultado con relación a los objetivos propuestos para el examen o auditoría de que se trate, por lo tanto el objetivo del informe es emitir la opinión general o juicio respecto de la situación de los conceptos auditados, opinión apoyada en la evidencia obtenida, así como dar a conocer los resultados del trabajo desarrollado.

Dicho informe regularmente, se presenta una vez firmadas las cédulas de observaciones por los responsables de su atención o sustentadas con el acta correspondiente en caso de negativa de estampar su firma por parte de los responsables. Las autoridades de los Órganos Internos de Control, la Unidad de Auditoría Gubernamental y la Contraloría Interna de la Secretaría de la Función Pública, en el ámbito de sus respectivas competencias, darán a conocer los resultados determinados en la auditoría al Titular de la unidad auditada, al Titular

de la dependencia o entidad, así como a los demás servidores públicos que en cada caso se requiera, a través del Informe de Auditoría.

En esos términos, el informe deberá contener la declaración *“de haber desarrollado el trabajo de conformidad con las Normas Generales de Auditoría Pública y aplicado los procedimientos que en cada caso se consideraron necesarios”*, dicho informe se generará en dos tantos originales, uno se entregará al auditado con copia simple de las observaciones filmadas y el otro tanto se utiliza como acuse de recibo y se archiva por separado, junto con los originales de las cédulas de observaciones.

Por último, respecto a la firma del Informe de Auditoría y la responsabilidad que ello implica por parte del servidor público responsable de la entidad fiscalizadora, es importante mencionar lo que establece en su párrafo 23 la compilación de estándares del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), respecto a la independencia en la autenticación formal de un documento por parte del auditor, al señalar que: *“El auditor debe mantener la honestidad intelectual y la neutralidad necesarias para alcanzar una conclusión imparcial acerca de la confiabilidad de una afirmación. Esta es la piedra angular de la función de atestación. En consecuencia, los Auditores que realicen servicios de atestación no sólo deben ser independientes en la realidad, sino deben evitar situaciones que puedan debilitar su imagen de independencia”*.²⁵

Norma 11.

Seguimiento de las recomendaciones.

Una vez establecidas las recomendaciones en las cédulas de observaciones y habiéndose fijado una fecha compromiso para su atención y sobre todo solventación, se deberá llevar un control de seguimiento de las medidas

²⁵ Ayala Vela Horacio. *“El Contador Forense”*, Legis Editores, S.A. de C.V., (Colombia – 2008), p.60.

adoptadas por los auditados para tales fines. Por lo cual el objetivo del referido seguimiento será el de verificar que las unidades atiendan, en los términos y plazos acordados, las recomendaciones preventivas y correctivas planteadas en las Cédulas de Observaciones de los informes emitidos en auditorías anteriores, e informar el avance de su atención, siendo recomendable evitar realizar consecutivas reprogramaciones para la atención y solventación de las observaciones, salvo en los casos debidamente justificados, ya que de lo contrario se propicia la subjetividad y antigüedad de las observaciones.

Disposiciones técnicas adicionales.

Por otra parte, cabe mencionar que además de las disposiciones técnicas, administrativas y legales antes mencionadas que regulan la práctica de la Auditoría Pública, existen otras disposiciones contenidas en los boletines emitidos por la Secretaría de la Función Pública, siendo de observancia obligatoria tanto para sus propias áreas como de las encargadas de apoyarle en las labores de fiscalización, como suelen ser los Órganos Internos de Control que dependen jerárquica y funcionalmente de la referida Dependencia, representando a su vez dichos Órganos, las unidades de apoyo a la función directiva en las dependencias y entidades u órganos desconcentrados de la Administración Pública Federal, ya que revisan y evalúan el grado de economía, eficiencia y eficacia con el cual se manejan los recursos públicos y la efectividad con que se alcanzan las metas y objetivos institucionales, con la independencia sobre el desarrollo de acciones que por su naturaleza sean sujetas a revisión, ya que no ejercen funciones operativas pues perderían credibilidad.

En esos términos la *“Normatividad emitida por la Secretaría de la Función Pública. Lineamientos referentes al funcionamiento de los Órganos Internos de Control y la actuación de Delegados y Comisarios Públicos, la cual no es*

publicada en el Diario Oficial de la Federación”,²⁶ considera la normatividad siguiente:

- *“Boletín “A” Carácter y Obligatoriedad de las Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Órganos Internos de Control.*
- *Boletín “B” Normas Generales de Auditoría Pública.*
- *Boletín “D-260” Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría. Producción.*
- *Boletín “D-500” Bases Generales del Programa Anual de Control y Auditoría. Seguimiento.*
- *Lineamientos Generales para la Planeación, Elaboración y Presentación del Programa Anual de Trabajo de los Órganos Internos de Control.*
- *Manual del Delegado y del Comisario Público.*
- *Lineamientos para la participación de las Órganos Internos de Control en la Fiscalización y Seguimiento del Gasto Público Federal para 2003.*
- *Guía de Disposiciones Jurídicas Aplicables a la Función de Fiscalización y Seguimiento del Gasto Público Federal del Ejercicio 2004 para los Órganos Internos de Control.*
- *Guía de Disposiciones Jurídicas Aplicables a la Función de Fiscalización y Seguimiento del Gasto Público Federal para 2005 a cargo de los Órganos Internos de Control.*

²⁶ “Normatividad emitida por la Secretaría de la Función Pública”, Prontuario de Disposiciones Jurídicas de la Secretaría de la Función Pública, www.funcionpublica.gob.mx/index.php/prontuario.html

- *Guía General de Auditoría Pública.*

- *Guía de Auditoría de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas.*

- *Guía para la evaluación del desempeño del personal adscrito a los Órganos Internos de Control”.*

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido por el artículo 309 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria *“los órganos internos de control realizarán las revisiones y auditorías correspondientes de acuerdo con la normatividad, políticas, guías y procedimientos que en materia de auditoría emita la Secretaría de la Función Pública”.*

Cabe señalar, que la Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, actualizó al mes de agosto de 2011 la Guía General de Auditoría Pública, derivado de la entrada en vigor de las nuevas Disposiciones Generales para la Realización de las Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección publicadas en el Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) el 12 de julio de 2010, mismas que entre otros puntos importantes a que se ha hecho referencia a lo largo del presente capítulo, destaca lo consignado en el Artículo Segundo del Acuerdo, relativo a la abrogación de disposiciones ya sean obsoletas o bien que no garantizan procesos, trámites y servicios eficaces, ocasionando incluso duplicidades y sobre regulaciones, por lo que fue necesario dejar sin efecto aquellas disposiciones cuya vigencia no se justificó, tales como el Manual General de Auditoría del año de 1991 y diecinueve guías específicas de auditoría, cuya vigencia en su mayoría había iniciado en su mayoría desde el año de 2000.

1.2 Antecedentes sobre los principales entes fiscalizadores en la Administración Pública Federal

En México, la rendición y fiscalización de las cuentas públicas es una actividad que tiene sus orígenes en la época prehispánica.²⁷ En el Valle de Anáhuac, en tiempos del dominio azteca, ya había responsables de esta tarea. El cargo de calpixque implicaba la supervisión y el control de los recursos que obtenía y erogaba el imperio mexica que no sólo sustentaba su hegemonía en el poderío militar, sino igualmente en la organización y el control de su administración pública.

Posteriormente al ser ocupada la Gran Tenochtitlán por los españoles en 1521, una de las primeras medidas de Hernán Cortés fue el nombramiento de los cargos de ministro, tesorero, factor y contador, todos ellos oficiales de la Real Hacienda, y con la finalidad de que se encargaran de la recaudación de los quintos reales y partidas de oro, plata, piedras preciosas, alhajas y demás efectos de valor que por disposiciones reales obligaban a que se utilizará un libro llamado Libro Común de Largo Universal de Hacienda Real, en el cual se llevaba la cuenta y razón de los rendimientos y las aplicaciones de los recursos valorables o económicos.

1.2.1 La Auditoría Superior de la Federación

El Tribunal Mayor de Cuentas.

En el año de 1524, el rey de España decidió establecer en la Nueva España el Tribunal Mayor de Cuentas con el objeto de mantener una constante vigilancia sobre los ingresos que obtenía Hernán Cortés. Dicho Tribunal se encargaba de

²⁷ Figueroa Neri Aimée / Manjarrez Rivera Jorge. “La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior”, La Auditoría Superior de la Federación y la rendición de cuentas en México, Antecedentes históricos de la fiscalización y rendición de cuentas en México, Editorial Color, S.A. de C.V. (México – 2007), p.p. 27–33.

revisar el manejo de fondos públicos como medida de protección para los intereses de la monarquía española.

La importancia del Tribunal Mayor de Cuentas, viene a constituir el antecedente más remoto y directo de la actual Auditoría Superior de la Federación (ASF), ya que entre sus primeras acciones, resalta la de haber negado el derecho que Hernán Cortés se adjudicaba para exigir 690 mil ducados que decía haber gastado en la conquista. Las investigaciones del Tribunal Mayor de Cuentas culminaron con la acusación hecha a Cortés de sustraer los fondos.

Las funciones de este Tribunal permanecieron sin alteración durante casi ocho décadas; después, sufrieron modificaciones, ya que, además de la revisión del estado de la Real Hacienda, se debía redactar una memoria relativa a la cuenta general de cada presupuesto, con las observaciones y las sanciones a que dieran lugar los abusos cometidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos.

El 14 de febrero de 1605, Felipe III, rey de España, instituyó el Tribunal Mayor de Cuentas de América con sede en las ciudades de México, Lima y Santa Fe de Bogotá, para observar y procurar el buen estado de los recursos que le ofrecían sus colonias. Este tribunal, sin duda, significó una importante columna de poder para la Corona española durante tres siglos de permanencia en el nuevo continente.

El 19 de marzo de 1812, fue promulgada la Constitución de Cádiz y en esta se encuentra el primer antecedente constitucional de la facultad de las diputaciones para examinar las cuentas provenientes de la inversión de los fondos públicos, además de fijar los gastos de todos los ramos del servicio público y las contribuciones que debían cobrarse.

En la lucha por la emancipación, en el primer documento político constitucional conocido como Constitución de Apatzingán, se encuentra el primer antecedente constitucional –aun cuando no llegó a entrar en vigor– de la facultad de examinar y aprobar la cuenta pública por parte de un órgano distinto e independiente del Poder Ejecutivo.

Contaduría Mayor de Hacienda.

En 1824, tres años después de que México obtuvo su independencia, la primera Constitución federal de la república facultó al Congreso a tomar cuentas anualmente al gobierno. Ese mismo año, el 16 de noviembre, se publicó el decreto que dio origen a la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, la cual sustituyó al Tribunal Mayor de Cuentas por una institución acorde con los intereses de nuestro recién fundado país, la Contaduría Mayor de Hacienda, dependencia exclusiva de la Cámara de Diputados con la misión de efectuar el examen y la glosa de la contabilidad de los ramos de hacienda y crédito público.

El 6 de mayo de 1826, se expidió un decreto sobre la memoria del ministro de Hacienda, que determinaba cómo se había de presentar al Congreso el Presupuesto General de Gastos y la cuenta pública del año anterior, así como las características de glosa que debía realizar la Contaduría Mayor. Dicho decreto constituye el antecedente del procedimiento que se sigue en la actualidad en la ahora ASF para revisar la cuenta pública y los requisitos para su presentación ante la Cámara de Diputados. En esa época, la Contaduría Mayor de Hacienda adquirió gran importancia al ampliarse sustancialmente sus órdenes de revisión. Incluso, en los años posteriores, se expidieron diversas leyes que reforzaron aún más sus funciones.

El 21 de mayo de 1831, se emitió la Ley sobre Calificación, Clasificación y Liquidación de la Deuda Pública Interior de la Nación, con arreglo a las bases establecidas en la Ley de Deuda Pública del 28 de junio de 1824.

En 1836, se creó la Comisión Inspectorá de la Cámara de Diputados, y poco después se restableció el Tribunal Mayor de Cuentas por breves períodos en 1838, ya con la categoría de supremo y con la consideración de especial. Entre sus facultades estaba imponer multas, suspensiones de empleo y privaciones de sueldo a los empleados morosos en el cumplimiento de sus deberes, así como nombrar visitadores para actividades fiscalizadoras.

En la Constitución del 5 de febrero de 1857, en el artículo 72, se facultó al Congreso a aprobar el Presupuesto Anual de los Gastos de la Federación y nombrar y remover libremente a los empleados de la Contaduría Mayor de Hacienda. La creación de este precepto es un claro precedente de la importancia de la rendición de cuentas.

En 1879, surgió el Proyecto de Ley Orgánica Reglamentaria de la Contaduría Mayor de Hacienda y Crédito Público.

Hacia fines del siglo XIX, durante el gobierno del general Porfirio Díaz, en 1896, se expidió la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, la cual organizaba a la Contaduría en sus aspectos fundamentales. La Ley establecía que ésta dependería de la Cámara de Diputados bajo la vigilancia inmediata de la Comisión Inspectorá.

En 1904, se expidió la Ley de la Contaduría Mayor de Hacienda, que derogó la de 1896 y a todas las demás disposiciones que se opusieran a ella. Durante ese mismo año se expidió el Reglamento de la Ley de la Contaduría Mayor de Hacienda.

En la Constitución de 1917, se ratificó a la Contaduría como la entidad legislativa responsable de supervisar los gastos públicos.

En 1937, en la época posrevolucionaria, se publicó el decreto relativo a la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda por el presidente de la república, general Lázaro Cárdenas del Río, en la que se le encomendaron las atribuciones de revisión y glosa, fiscalización, y finiquitos.

Esa Ley Orgánica se mantuvo sin cambios hasta el 28 de diciembre de 1948, cuando fue reformada por el presidente Miguel Alemán Valdés. Esta reforma facultó al Poder Ejecutivo Federal a que, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resolviera la conveniencia de que los bonos y cupones amortizados de la deuda pública nacional se conservaran por tiempo indefinido y se precisó el plazo de un año para que la Contaduría practicara la revisión y glosa; además, se impuso la obligación de que todas las cantidades relativas a los cobros y pagos hechos, estuvieran debidamente comprobados conforme a precios y tarifas autorizadas o de mercado, según procediera.

Respecto del Ejecutivo, se impuso, por conducto de una dependencia competente, la obligación de informar a la Contaduría sobre las actas y los contratos de los que resultaran derechos u obligaciones a las entidades del sector público, con el propósito de verificar si, en sus términos y condiciones, pudieran derivarse daños contra el erario federal que afectarían la cuenta pública.

El 29 de diciembre de 1978, se publicó en el D.O.F., la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que estuvo en vigor hasta el año 2000; se determinó su carácter de órgano técnico de la Cámara de Diputados a cargo de la revisión de las cuentas públicas del gobierno federal y del Departamento del Distrito Federal.

Entidad de Fiscalización Superior.

El 30 de julio de 1999, se publicaron en el D.O.F. las reformas constitucionales que dieron origen a la entidad de fiscalización superior (EFS) de la Federación. Por lo que la Comisión de Vigilancia de la quincuagésima séptima legislatura expidió el último Reglamento de la Contaduría Mayor de Hacienda el 25 de julio de 2000, en el cual se determinó una nueva estructura enfocada a fortalecer las atribuciones de fiscalización superior. La finalidad era dotar a la institución de un instrumento legal acorde con lo estipulado en las reformas constitucionales de 1999 de los artículos 73, 74, 78 y 79.

Auditoría Superior de la Federación.

La Ley de Fiscalización Superior de la Federación fue aprobada el 20 de diciembre de 2000 y publicada en el D.O.F. el día 29 de ese mes y año, entrando en vigor al día siguiente de su publicación, con dicha Ley se creó la ASF, a la que se le dotó de nuevas atribuciones que no tenía la Contaduría Mayor de Hacienda, así como de un Reglamento Interior, el 5 de septiembre de 2001.

En abril de 2004, se celebró en Viena el Simposio sobre la Independencia de las Entidades de Fiscalización Superior, con el auspicio de la ONU y la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Con esta actividad y las memorias se concluyen los trabajos iniciados en 1998 por un grupo de trabajo de la INTOSAI que se convirtió en subcomité en 2001 y que tiene a su cargo el fortalecimiento de la independencia de las EFS.

El 18 de junio de 2010, se publica en el D.O.F. la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, la cual abroga la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, publicada en el D.O.F. el 29 de diciembre de 2000.

1.2.2 La Secretaría de la Función Pública

El Manual de Organización General de la Secretaría de la Función Pública destaca con referencia a esta dependencia los antecedentes ²⁸ que se indican a continuación.

Departamento de Cuenta y Razón.- En 1824, se tiene el primer antecedente en materia de control global dentro de la Administración Pública Mexicana con la creación del Departamento de Cuenta y Razón, dentro del Ministerio de Hacienda, establecido con el encargo de formular los presupuestos y la Cuenta de Ingresos y Egresos.

Dirección General de Rentas. En 1831, se suprime el Departamento de Cuenta y Razón, estableciéndose la Dirección General de Rentas con la función de inspeccionar los diferentes ramos administrativos del Gobierno Federal y formar el Estado General de Valores.

Secretaría de Hacienda.- En 1867, al reforzarse el esquema de centralización, la Secretaría de Hacienda queda como única dependencia fiscalizadora, conservando a través de la Tesorería General las funciones de recaudación y distribución de los caudales públicos.

Dirección de Contabilidad y Glosa.- El 23 de mayo de 1910, se reorganiza la Tesorería de la Federación, contrayéndose sus funciones a recaudar, custodiar y distribuir los fondos públicos, así como administrar los bienes de la Hacienda Pública Federal, y se establece la Dirección de Contabilidad y Glosa, precedente inmediato del Departamento de Contraloría, a la que se encomiendan las funciones contable y de glosa.

²⁸ “Manual de Organización General de la Secretaría de la Función Pública”, emitido por la SFP y publicado en el D.O.F. el 10 de abril de 2012, dentro del apartado I. Antecedentes (México – 2012), p.p. 3–12.

Departamento de Contraloría. Fue creado por la Ley de Secretarías de Estado del 25 de diciembre de 1917 y adscrito directamente al Titular del Ejecutivo, surge como un mecanismo para mejorar el funcionamiento de la Administración Pública y moralizar al personal al servicio del Estado. Con su establecimiento se logra el ideal de que un órgano dotado de la suficiente autoridad e independencia, de las que carecían la Dirección de Contabilidad y Glosa de la Tesorería, por su dependencia jerárquica del Secretario de Hacienda, sea el encargado de ejercer las funciones de fiscalización y control preventivo.

Secretaría de Hacienda.- En 1932, mediante reformas a la Ley de Secretarías de Estado de 1917, se suprime el Departamento de Contraloría y se transfieren sus funciones a la Secretaría de Hacienda, incluyendo entre ellas el control preventivo en actos y contratos que afectaran al Erario Federal, Contabilidad General de la Federación, glosa y responsabilidades.

Contaduría de la Federación.- En 1935, con motivo de la separación de las funciones de contabilidad y glosa, de las del manejo de los caudales públicos, se crea la Contaduría de la Federación, bajo la dependencia de la Secretaría de Hacienda, como órgano encargado de la contabilidad pública, glosa y fincamiento de responsabilidades.

Secretaría de la Presidencia.- La Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 1958 crea la Secretaría de la Presidencia, asignándole la facultad de elaborar el Plan General del Gasto Público e Inversiones del Poder Ejecutivo, así como coordinar y vigilar los programas de inversión de la Administración Pública.

En 1976, al expedirse la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal las atribuciones de control y vigilancia quedan distribuidas en las siguientes Secretarías: Hacienda y Crédito Público, Programación y Presupuesto, Patrimonio y Fomento Industrial, Asentamientos Humanos y Obras Públicas, Comercio y las Procuradurías Generales de la República y de Justicia del D.F.

En 1982, se plantea la necesidad de armonizar y fortalecer la función de control en el sector público. Para ello, fue presentado ante el Congreso de la Unión un conjunto de propuestas legislativas en las que se incluyó la iniciativa de Decreto de Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Dentro de las referidas propuestas se consideró la creación de una nueva dependencia, cuyos motivos y objetivos que justificarán su existencia serían, entre otros los siguientes:

- La renovación moral, como compromiso participativo de la sociedad en su conjunto, debía entenderse vinculada íntimamente con las funciones de evaluación y control, lo que sólo podría lograrse mediante la creación de una entidad que, dependiendo directamente del Ejecutivo Federal, a la par que normará y vigilará el funcionamiento y operación de las unidades de control existentes, globalizara las acciones de control en un auténtico sistema de vigilancia y evaluación, en el que sin pretender centralizar todas las áreas en este sentido en una sola dependencia del Ejecutivo, se definieran y coordinaran con precisión los ámbitos del control correspondiente a cada una de las dependencias y entidades de la Administración Pública.

Una consecuencia de la necesidad de la renovación moral, sería el esforzarse para dar legalidad, exactitud y oportunidad al manejo de los recursos patrimoniales del Estado.

- Dotar al Ejecutivo Federal de un instrumento eficaz que vigilara y evaluara los ingresos, gastos, recursos y obligaciones del Estado, con objeto de que su administración se efectuara con estricto apego a las leyes y dentro de los parámetros de economía, eficiencia, eficacia y honradez.
- Dar seguridad al funcionamiento de los sistemas de control de las entidades y dependencias, tanto de los existentes como de los que se instituyeran sobre el particular en el futuro. Además, de que se hacía imperativa la creación

ordenada y sistemática de la fiscalización interna en las referidas dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

- Tomar las medidas de rigor para que un órgano en lo particular, como instrumento del régimen disciplinario del Estado, pudiera normar y ejercer el control jerárquico, imponer las sanciones a los servidores públicos en el desvío de sus deberes genéricos y específicos y, en su caso, denunciar oportuna y eficazmente las irregularidades que fueren delictuosas ante el Ministerio Público.

Secretaría de la Contraloría General de la Federación. En esos términos, una vez aprobadas las reformas y adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se procedió a su publicación en el D.O.F. el 29 de diciembre de 1982, dando origen a la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF), con lo cual se asignó a dicha Dependencia las funciones de control y evaluación global de la gestión pública anteriormente dispersas; promulgando al propio tiempo, la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, como instrumento de combate a la corrupción y sancionadora del incumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos, función correlacionada con la de evaluación, regulada por la entonces Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

La SECOGEF, como dependencia del Ejecutivo Federal, inició propiamente su vida institucional a través de la expedición de su Reglamento Interior, publicado en el DOF el 19 de enero de 1983.

En 1983, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 19 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y a raíz de la creación de la SECOGEF, se expidió su primer Manual de Organización General que contempló la estructura orgánica y funciones de las unidades administrativas hasta el nivel jerárquico de

jefe de departamento, los ámbitos de competencia y las relaciones de coordinación entre las mismas.

Posteriormente en 1986, en cumplimiento del mandato de mantenerlo actualizado, se expidió el segundo Manual General de Organización con el propósito de conformar una fuente actualizada de referencia y consulta que facilitará el ejercicio de las funciones y coadyuvará a una mejor coordinación y cohesión entre las diversas unidades administrativas integrantes de la institución.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. En diciembre de 1994, mediante reforma efectuada a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se ampliaron las funciones de la SECOGEF, por tal motivo cambia su denominación por la de Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM). Como resultado de esta reforma, la Secretaría asumió nuevas atribuciones en materia de control, además de encargarse de organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. En esos términos, el 28 de diciembre de 1994, se publicó en el D.O.F. el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones del referido ordenamiento legal.

El 7 de abril de 1995, se expidió el nuevo Reglamento Interior de la entonces SECODAM, mismo que fue publicado en el D.O.F. el 12 de abril de 1995, entrando en vigor de acuerdo con su artículo primero transitorio, al día siguiente de su publicación.

El 24 de diciembre de 1996, mediante Decreto publicado en el D.O.F., se reformaron la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, para dotar a las contralorías internas de autonomía organizacional, con dependencia jerárquica y funcional de la SECODAM, y orgánica de las dependencias y entidades a las que se encontrarán adscritas,

confiriéndoles el carácter de órganos de autoridad, con una estructura básica compuesta por las áreas de atención de quejas y denuncias, auditoría y responsabilidades.

Igualmente, los órganos internos de control de las entidades paraestatales, fueron dotados de facultades para iniciar el procedimiento administrativo a los servidores públicos en las referidas entidades, y en los casos en que proceda; imponer sanciones disciplinarias y económicas; dictar resoluciones por recursos de revocación interpuestos; defender jurídicamente las resoluciones que emitan y representar al Titular de la SECODAM ante Tribunales Federales.

Por otra parte, se facultó a la SECODAM para nombrar y remover libremente a los contralores y a los titulares de las áreas de Quejas, Auditorías y Responsabilidades de los Órganos Internos de Control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Derivado del carácter de autoridad administrativa otorgada a los contralores y a sus titulares, les permitiera hasta hoy en día aplicar todo tipo de sanciones administrativas y económicas, resolver los recursos de revocación en contra de sus resoluciones, realizar la defensa jurídica de las resoluciones que emiten en la esfera administrativa, y presentar directamente sus denuncias ante el Ministerio Público cuando presuman la existencia de un ilícito penal.

El 16 de julio del 2001, fue publicado en el D.O.F. el Reglamento Interior de la SECODAM, con el cual se abrogó al publicado en ese medio de difusión oficial el 12 de abril de 1995.

A partir del 14 de marzo de 2002, la SECODAM resultó fortalecida, con la entrada en vigor de la nueva Ley Federal de Responsabilidades Administrativas, a través de la cual se le otorgaron mayores facultades legales, tales como la capacidad para atraer los expedientes de las Contralorías Internas cuando lo considere necesario por la gravedad del presunto ilícito. Asimismo, se le concedió

a la SECODAM la facultad de realizar operativos específicos de verificación para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los servidores públicos.

El 10 de abril de 2003, se publica en el D.O.F. el Decreto por el que se reforma la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en la que se cambia la denominación de SECODAM por la de Secretaría de la Función Pública (SFP).

Derivado de las reformas antes mencionadas, con fecha 12 de diciembre de 2003, se publicó en el D.O.F. el Reglamento Interior de la SFP con el que se abroga al publicado el 16 de julio de 2001 en ese mismo medio de difusión oficial.

El 27 de mayo del 2005, se publica en el D.O.F. el Decreto por el que se expide Reglamento Interior de la SFP, en el que se destaca la compactación de estructuras y reestructuración de diversas unidades administrativas adscritas a la SFP.

Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 19 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 6o. fracción XIII del Reglamento Interior de la SFP, la Dependencia expide el Manual de Organización General de la SFP, mismo que fue publicado en el D.O.F. el día 10 de mayo de 2006.

El 15 de abril de 2009, se publica en el D.O.F. el Decreto por el que se expide el Reglamento Interior de la SFP y se reforma el Reglamento del Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales.

Entre julio y agosto de 2010, la SFP, para efectos de simplificar y estandarizar los procesos administrativos de las instituciones de la Administración Pública Federal, expidió los siguientes nueve Manuales:

- Acuerdo por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección, (*D.O.F. 12-07-2010*).
- Acuerdo por el que se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, (*D.O.F. 09-08-2010*).
- Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones en Materia de Control Interno y se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno, (*D.O.F. 12-07-2010*).
- Acuerdo por el que se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, (*D.O.F. 09-08-2010*).
- Acuerdo por el que se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Recursos Financieros, (*D.O.F. 15-07-2010*).
- Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones en Materia de Planeación, Organización y Administración de los Recursos Humanos, y se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en dicha materia, (*D.O.F. 12-07-2010*).
- Acuerdo por el que se establecen las Disposiciones en Materia de Recursos Materiales y Servicios Generales, (*D.O.F. 16-07-2010*).
- Acuerdo por el que se expide el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Tecnologías de la Información y Comunicaciones, (*D.O.F. 13-07-2010*).

- Acuerdo por el que se emite el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Transparencia, (D.O.F. 12-07-2010).

El 3 de agosto de 2011, se publica en el D.O.F. el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior de la SFP.

1.3 Facultades en materia de fiscalización de la Administración Pública Federal

Las facultades de fiscalización de las cuales están dotadas las instancias encargadas de practicar auditorías a las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, y en su caso, cualquier otra entidad que ejerza recursos públicos federales, tienen necesaria y jurídicamente su origen a partir de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual se desprenden distintas normas reglamentarias como se muestra a continuación.

1.3.1 Marco constitucional

El marco jurídico o fundamentación legal de la fiscalización en la Administración Pública Federal en México que enseguida se presenta, para efectos de este trabajo, no incluirá las disposiciones legales específicas a nivel estatal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como máximo ordenamiento legal de nuestro país, establece el pronunciamiento básico y punto de partida para la fiscalización al establecer en el artículo 74, fracciones II y VI dentro de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, las siguientes:

“II. Coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación, en los términos que disponga la Ley.

VI. Revisar la Cuenta Pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas”.

Adicionalmente, el artículo 79 Constitucional dota de mayores atribuciones a la entidad de fiscalización superior de la Federación, como se advierte a continuación:

- Gozará de autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la Ley.
- La función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.
- Fiscalizar en forma posterior los ingresos y egresos; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la Ley.

También la entidad superior fiscalizará directamente los recursos federales que administren o ejerzan los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, con excepción de las participaciones federales; asimismo, fiscalizará los recursos federales que se destinen y se ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública o

privada, y los transferidos a fideicomisos, mandatos, fondos o cualquier otra figura jurídica, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades y de los derechos de los usuarios del sistema financiero.

- La entidad de fiscalización superior de la Federación podrá solicitar y revisar, de manera casuística y concreta, información de ejercicios anteriores al de la Cuenta Pública en revisión. Sin embargo, las observaciones y recomendaciones que emita, sólo podrán referirse al ejercicio de los recursos públicos de la Cuenta Pública en revisión.
- Entregar el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados a más tardar el 20 de febrero del año siguiente al de su presentación, el cual se someterá a la consideración del pleno de dicha Cámara y tendrá carácter público. De manera previa a la presentación del informe del resultado se darán a conocer a las entidades fiscalizadas la parte que les corresponda de los resultados de su revisión, a efecto de que éstas presenten las justificaciones y aclaraciones que correspondan, las cuales deberán ser valoradas por la entidad de fiscalización superior de la Federación para la elaboración del informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública.
- El titular de la entidad de fiscalización superior de la Federación enviará a las entidades fiscalizadas, a más tardar a los 10 días hábiles posteriores a que sea entregado a la Cámara de Diputados el informe del resultado, las recomendaciones y acciones promovidas que correspondan para que, en un plazo de hasta 30 días hábiles, presenten la información y realicen las consideraciones que estimen pertinentes, en caso de no hacerlo se harán acreedores a las sanciones establecidas en Ley.

- La entidad de fiscalización superior de la Federación deberá pronunciarse en un plazo de 120 días hábiles sobre las respuestas emitidas por las entidades fiscalizadas, en caso de no hacerlo, se tendrán por atendidas las recomendaciones y acciones promovidas.
- Investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales, y efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes y a las formalidades establecidas para los cateos, y
- Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes, así como promover ante las autoridades competentes el fincamiento de otras responsabilidades; promover las acciones de responsabilidad a que se refiere el Título Cuarto de esta Constitución, y presentar las denuncias y querellas penales, en cuyos procedimientos tendrá la intervención que señale la Ley.

Las sanciones y demás resoluciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación podrán ser impugnadas por las entidades fiscalizadas y, en su caso, por los servidores públicos afectados adscritos a las mismas, ante la propia entidad de fiscalización o ante los tribunales a que se refiere el artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución conforme a lo previsto en la Ley.

Consecuentemente la entidad de fiscalización superior de la Federación viene a constituirse como el órgano técnico de la Cámara de Diputados que por mandato constitucional tiene autonomía técnica de gestión en el ejercicio de sus atribuciones con el fin de fiscalizar los ingresos y egresos federales; formular y entregar el informe del resultado de la Revisión de la Cuenta Pública a la Cámara

de Diputados; investigar las irregularidades en el manejo de ingresos, egresos, custodia y aplicación de fondos federales; y determinar los daños y perjuicios que afecten la Hacienda Pública Federal.

1.3.2 Leyes reglamentarias aplicables

Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

Con la entrada en vigor a partir del 19 de junio de 2010 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación publicada en el D.O.F. un día antes de la fecha antes mencionada, se abrogó la Ley de Fiscalización Superior de la Federación publicada en el referido medio de difusión oficial el 29 de diciembre del año 2000, siendo de orden público al igual que está última, y teniendo por objeto reglamentar los artículos 74, fracciones II y VI y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de revisión y fiscalización de la Cuenta Pública.

De cuyo ordenamiento federal destaca que la fiscalización de la Cuenta Pública comprende la revisión de los ingresos; egresos, subsidios, transferencias, donativos, gastos fiscales, deuda pública, el manejo, custodia y aplicación de recursos públicos federales con excepción de las participaciones federales y demás información financiera, contable, patrimonial y programática que las entidades fiscalizadas deban incluir en dicha Cuenta Pública conforme a las disposiciones normativas aplicables.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto evaluar los resultados de la gestión financiera de las entidades fiscalizadas; así como comprobar si se observo lo dispuesto en el Presupuesto de Egresos de la Federación, la Ley de Ingresos y demás disposiciones legales aplicables, así como la práctica de auditorías sobre el desempeño para verificar el cumplimiento de los objetivos y metas de los

programas federales, conforme a las normas y principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

Asimismo, son sujetos de fiscalización superior o entidades fiscalizadas, los siguientes:

- Los Poderes de la Unión (*Ejecutivo, Legislativo y Judicial*);
- Los entes públicos federales (*organismos públicos constitucionalmente autónomos*);
- Los órganos jurisdiccionales que no formen parte del Poder Judicial de la Federación;
- Las entidades federativas y los municipios;
- Los órganos político administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal que administren o ejerzan recursos públicos federales, incluyendo sus respectivas dependencias y entidades paraestatales y paramunicipales;
- Las entidades de interés público distintas a los partidos políticos;
- Los mandantes, mandatarios, fideicomitentes, fiduciarios, fideicomisarios o cualquier otra figura jurídica análoga;
- Los mandatos, fondos o fideicomisos públicos o privados cuando hayan recibido por cualquier título, recursos públicos federales, no obstante que no sean considerados entidades paraestatales por la ley en la materia y aún cuando pertenezcan al sector privado o social y,

- En general, cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, que haya captado, recaudado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales, incluidas aquellas personas morales de derecho privado que tengan autorización para expedir recibos deducibles de impuestos por donaciones destinadas para el cumplimiento de sus fines.

Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación.

Con fecha 28 de febrero de 2011, se publica en el D.O.F. el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación, en el cual se aprecia la estructura organizacional y administrativa mediante la cual cuenta y opera para el ejercicio de sus atribuciones y el despacho de los asuntos que le competen. Resalta dentro de la referida estructura en materia de fiscalización, que se encuentra representada por un Auditor Superior de la Federación y por cuatro Auditores Especiales, el de Cumplimiento Financiero; el de Desempeño; el de Tecnologías e Información y el del Gasto Federalizado, así como por Direcciones Generales, Direcciones de Área, Subdirecciones, Jefaturas de Departamento y Auditores.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Este ordenamiento legal reglamenta al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece las formas de organización de la administración pública centralizada y paraestatal. Con fundamento en el citado precepto legal Constitucional, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece las bases de organización de la Administración Pública en Centralizada (*Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal*) y la Paraestatal (*Organismos Descentralizados, las Empresas de Participación Estatal Mayoritaria y Minoritaria y los Fideicomisos Públicos*).

Asimismo en la referida Ley se establecen las atribuciones y competencia de todas y cada una de las dependencias y entidades que integran la referida organización administrativa. Destacan, por su influencia hasta el año 2012 en el ámbito de la fiscalización, 18 Secretarías de Estado (y una Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal), consignadas en la Ley que nos ocupa, destacando entre éstas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como la encargada de las finanzas públicas del país, además de planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país; proyectar y calcular los ingresos de la federación; programar el gasto público federal; formular la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, y efectuar el cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales, y la Secretaría de la Función Pública dotada de facultades de fiscalización como se consigna en el artículo 37 del ordenamiento legal que nos ocupa.

Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

Esta Ley reglamenta en lo conducente al artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene como objeto regular la organización, funcionamiento y control de las entidades paraestatales de la administración pública federal y su propósito es fortalecer la autonomía de gestión y permitir que el Gobierno Federal ejerza un oportuno y adecuado control sobre el sector paraestatal que, en última instancia, se cifra en la facultad del Gobierno Federal para tomar las decisiones que correspondan sobre su administración, operación, funcionamiento, objetivos, metas y resultados.

En materia de control interno las entidades paraestatales se controlan, vigilan y evalúan mediante sus órganos de gobierno y sus directores generales; así como por los comisarios públicos designados por la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control que forman parte de sus estructuras orgánicas aunque funcionalmente dependen de la Secretaría de la Función Pública, se

encuentran contemplados para el desarrollo de sus funciones de fiscalización consignadas por el artículo 62 de esta Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Ésta Ley de orden público tiene por objeto reglamentar los artículos 74 fracción IV, 75, 126, 127 y 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales. Por lo cual los sujetos obligados a cumplir sus disposiciones deberán observar que la administración de los recursos públicos federales se realice con base en criterios de legalidad, honestidad, eficiencia, eficacia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control, rendición de cuentas y equidad de género.

Específica que es competencia de la Auditoría Superior de la Federación el fiscalizar el estricto cumplimiento de las disposiciones de esta Ley por parte de los sujetos obligados, conforme a las atribuciones que le confieren la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley de Fiscalización Superior de la Federación.

Por otra parte, dicha Ley establece en su artículo 6 que el control y la evaluación del gasto público federal corresponderán a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaría de la Función Pública en el ámbito de sus respectivas atribuciones, y a esta última Secretaría le corresponde inspeccionar y vigilar el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, y de las que de ella emanen, respecto de dicho gasto.

Cabe señalar que con la publicación en el D.O.F. el 30 de marzo de 2006, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y de acuerdo con sus artículos segundo y cuarto transitorios, se abrogó la entonces Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal (*misma que había sido publicada en el*

referido Diario Oficial el 31 de diciembre de 1976); y hasta en tanto, fuera expedido el Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se continuaría aplicando el Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, así como las demás disposiciones vigentes en la materia, en lo que no se opusiera a la presente Ley. En esos términos, el 28 de junio de 2006 fue publicado en el mismo medio de difusión oficial el nuevo Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Finalmente, es importante mencionar que en virtud de la derogación de diversas disposiciones (principalmente en materia de Contabilidad Gubernamental) de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria publicadas en el D.O.F. el 31 de diciembre de 2008, se expide la nueva Ley General de Contabilidad Gubernamental, la cual es de orden público y tiene por objeto establecer los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos en general en México, y en todos sus niveles (federal, estatal y municipal), con el fin de lograr su adecuada armonización contable.

Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Este ordenamiento tiene por objeto reglamentar la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria en las materias de programación, presupuesto, aprobación, ejercicio, contabilidad, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales.

Además, de establecer en dicho Reglamento en materia de fiscalización en su Capítulo VIII De las Auditorías, específicamente en los artículos 305 al 312, que la Función Pública, por sí o a través de los Órganos Internos de Control, de conformidad con el artículo 6 de la Ley y con objeto de inspeccionar y vigilar el adecuado cumplimiento de la misma, y demás disposiciones que de ella emanen, podrá realizar auditorías y visitas a las dependencias y entidades, incluyendo en

dichos preceptos legales la manera en que habrán de realizarse y las reglas específicas que se deberán considerar para tales fines y propósitos.

Acuerdo por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección, emitido por la Secretaría de la Función Pública y publicado en el D.O.F. del 12 de julio de 2010 (modificado el 16 de junio de 2011).

Este Acuerdo tiene por objeto dictar las disposiciones y bases para realizar las auditorías, revisiones y visitas de inspección a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, a la Procuraduría General de la República, así como a los fideicomisos públicos no paraestatales, mandatos y contratos análogos; y reducir y simplificar la regulación administrativa en esa materia, con la finalidad de aprovechar y aplicar de manera eficiente los recursos y los procedimientos técnicos con que cuentan dichas instituciones y la Secretaría de la Función Pública.

Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

Esta Ley tiene por objeto reglamentar el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de los sujetos de responsabilidad administrativa en el servicio público; de las obligaciones en el servicio público; de las sanciones y responsabilidades administrativas en el servicio público; de las autoridades competentes y el procedimiento para aplicar las sanciones administrativas y del registro patrimonial de los servidores públicos. Siendo sujetos de esta Ley, los servidores públicos mencionados en el artículo 108 Constitucional, y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos federales.

Si bien es cierto que el presente ordenamiento de manera explícita no establece actividades de fiscalización, también lo es, que es necesario su conocimiento

cuando durante el desarrollo de las funciones de fiscalización, se detecten situaciones que los auditores deban acreditar (mediante la integración de un expediente) ante las instancias jurídicas respectivas, con respecto a irregularidades e incumplimientos que deriven en presuntas responsabilidades a cargo de servidores públicos, derivado a que por incumplimiento a sus obligaciones hayan causado un daño o un perjuicio al patrimonio del erario federal y/o a la entidad o dependencia en la cual prestan sus servicios.

Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública.

Este ordenamiento establece la competencia y las bases de organización de la Secretaría de la Función Pública, señalando que en su carácter de dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el desempeño de las atribuciones y facultades que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y demás ordenamientos legales aplicables en la materia; la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público; la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas; la Ley General de Bienes Nacionales; la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal; la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.

1.3.3 Órganos facultados para efectuar la fiscalización y sus funciones

La Auditoría Pública como instrumento fundamental para realizar la fiscalización, evaluación y el control de acuerdo con las disposiciones, normas y lineamientos aplicables, que expidan las instancias responsables y competentes, puede llevarse a cabo principalmente por las siguientes entidades u órganos facultados:

Auditoría Superior de la Federación.

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) en su carácter de entidad de fiscalización superior fue creada para apoyar a la H. Cámara de Diputados en el ejercicio de sus atribuciones constitucionales, vinculadas con la revisión de la Cuenta Pública Federal, con objeto de conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si ésta se ajustó a las disposiciones normativas aplicables y constatar la consecución de los objetivos de los programas de gobierno.

Siendo imprescindible arraigar la cultura de la rendición de cuentas, claras y transparentes, en todos y cada uno de los servidores públicos que manejan recursos pertenecientes a la sociedad, la ASF se identifica plenamente con los objetivos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y hace del conocimiento de la ciudadanía la información a que se refiere este ordenamiento legal.

Entre las facultades conferidas a la ASF, sobresalen las siguientes:

- Autonomía técnica y de gestión sobre su organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejo de sus recursos presupuestales.
- Efectuar revisiones a los tres Poderes de la Unión, a los órganos federales constitucionalmente autónomos y, en general, a todas las instituciones públicas que ejercen recursos federales, incluyendo a estados, municipios, e inclusive particulares.
- Fincar directamente responsabilidades resarcitorias y aplicar multas y sanciones.
- Carácter público de sus informes, una vez entregados a la Cámara de Diputados.

- Solicitar, en situaciones excepcionales, información a los Poderes y entes auditados, para rendir los informes correspondientes.
- Establecer normas y procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y archivo de libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y gasto públicos.

En cumplimiento de su mandato y ejerciendo con responsabilidad su autonomía técnica y de gestión organizacional interna y funcional como se advierte en la estructura orgánica prevista en su Reglamento Interior que se muestra en el **Anexo I** del presente trabajo, la ASF informa objetiva y oportunamente a la representación popular del resultado de la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública, a la vez que emite las observaciones y recomendaciones que, a su juicio, son procedentes para fomentar administraciones públicas comprometidas con la obtención de resultados y la satisfacción de las necesidades de la población y, en su caso, aplica directamente las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes y promueve el fincamiento de otro tipo de responsabilidades a que haya lugar, derivadas del incumplimiento de la Ley.

El resultado de las auditorías que lleva a cabo la ASF adquiere diversas formas: la constatación del cumplimiento eficaz, eficiente y económico de los mandatos de los entes auditados, la definición de áreas de oportunidad para mejorar la gestión pública, la detección de errores en el registro de las operaciones que se llevan a cabo, o la existencia de desviaciones o irregularidades. Esta última vertiente acarrea consecuencias para el ente auditado.

Cuando se generan observaciones como resultado de la fiscalización superior, las entidades fiscalizadas pueden solventarlas durante el desarrollo de las auditorías o al término de éstas, reintegrando los recursos empleados

incorrectamente al erario federal, al patrimonio de la institución, o al fondo federal correspondiente, dependiendo el caso. Esto se conoce como recuperación.

De no reintegrar los recursos o no aportar la documentación comprobatoria, la ASF está dotada de las atribuciones necesarias para llevar a cabo las siguientes acciones:

- Emitir un pliego de observaciones cuando se tienen elementos para suponer que ha habido un daño al erario público federal. En caso de que la institución auditada no aporte elementos para solventar dicho pliego se inicia un procedimiento de “fincamiento de responsabilidades resarcitorias” en contra del servidor público responsable.
- Promover ante los Órganos Internos de Control correspondientes, de ser necesario, la aplicación de sanciones administrativas a los funcionarios públicos en falta, o
- Presentar denuncias penales ante las autoridades competentes, de encontrarse evidencia de conductas dolosas o que permitan la presunción de un delito.

En consecuencia, la ASF se constituye en una institución nacional impulsora del manejo eficaz, productivo y honesto de los recursos públicos, y promotora de la transparencia y la rendición de cuentas por parte de los Poderes de la Unión y los entes públicos federales, como elementos inherentes de la democracia y el Estado de Derecho.

Secretaría de la Función Pública.

La Secretaría de la Función Pública (SFP) en su carácter de dependencia globalizadora en materia de control, está facultada para llevar a cabo el control,

vigilancia, fiscalización y evaluación del ejercicio del gasto público federal; realizar auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal; conocer e investigar los actos, omisiones o conductas de los servidores públicos para constituir responsabilidades administrativas y en su caso, hacer las denuncias respectivas ante el Ministerio Público, así como para recibir y registrar, en el ámbito de su competencia, las declaraciones de situación patrimonial de los servidores públicos.

En términos generales la SFP tiene las funciones siguientes:

- Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental e inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos.
- Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo.
- Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los Órganos Internos de Control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios órganos de control.
- Dirigir, organizar y operar el Sistema de Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal en los términos de la Ley de la materia,

dictando las resoluciones conducentes en los casos de duda sobre la interpretación y alcances de sus normas.

- Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de promover la eficiencia en su gestión y propiciar el cumplimiento de los objetivos contenidos en sus programas.
- Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores públicos de la Administración Pública Federal, y verificar su contenido mediante las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables.
- Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos, que puedan constituir responsabilidades administrativas; aplicar las sanciones que correspondan en los términos de ley y, en su caso, presentar las denuncias correspondientes ante el Ministerio Público, prestándose para tal efecto la colaboración que le fuere requerida.
- Administrar los inmuebles de propiedad federal, cuando no estén asignados a alguna dependencia o entidad.
- Formular y conducir la política general de la Administración Pública Federal para establecer acciones que propicien la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquélla genere.

En razón de lo anterior, el artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal con alcance en el Reglamento Interior de la SFP (incluyendo sus modificaciones publicadas en el D.O.F. el 3 de agosto de 2011), en el artículo 3°

de este ordenamiento reglamentario, faculta a la Secretaría para que en el desahogo de los asuntos de su competencia, se auxilié de las unidades administrativas, así como de los servidores públicos que en dicho Reglamento se describen, que se muestra en el **Anexo II** del presente trabajo, de los cuales destacan las siguientes instancias:

El Secretario que tiene la facultad de ordenar el control, vigilancia y fiscalización de las políticas que establezca el Presidente de la República, así como realizar su evaluación; en apoyo a lo anterior, lo realiza a través de las áreas y/o unidades siguientes:

La Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control; la Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública; la Unidad de Auditoría Gubernamental; la Unidad de Control y Auditoría a Obra Pública; la Unidad de Operación Regional y Contraloría Social; la propia Contraloría Interna de la Secretaría; la Dirección General de Auditorías Externas; la Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial; Dirección General de Controversias y Sanciones en Contrataciones Públicas; así como los Delegados y Subdelegados ante las dependencias, y los Comisarios Públicos ante los Órganos de Gobierno o de vigilancia de las entidades, y los Órganos Internos de Control en las dependencias, entidades y la Procuraduría General de la República.

Órganos Internos de Control.

Tradicionalmente se ha considerado que la función de Auditoría Interna llevada a cabo por las llamadas Contralorías Internas, depende, jerárquica y organizacionalmente, del funcionario o dirigente de mayor jerarquía en las dependencias y entidades, por lo tanto, igualmente se entiende y justifica que la actual SFP como dependiente jerárquicamente del Titular del Poder Ejecutivo, cuente y requiera con la función equivalente a la Auditoría Interna.

Cabe señalar, que a partir del año de 1997 ²⁹ la Secretaría está obligada a llevar un control estricto sobre los Órganos Internos de Control antes Contralorías Internas, ya que dejaron de depender de los titulares de las dependencias y entidades a las cuales se encontraban adscritas; bajo ese esquema, actualmente los Titulares de dichos Órganos Internos son designados y dependen jerárquicamente de la ahora SFP.

Asimismo, en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, se ha proporcionado mayor fortaleza e independencia a los Órganos Internos de Control para que puedan desempeñar su labor de control preventivo y correctivo con la autonomía e imparcialidad que su función requiere. Su labor no debe limitarse a detectar y sancionar a los eventuales infractores, sino también a promover la instrumentación de programas de modernización, simplificación y apoyo a la función pública en general de la Administración Pública, en el ámbito de su competencia y con ello, coadyuvar al logro de una administración honesta y eficiente de los recursos públicos.

Con el fin de lograr objetividad e imparcialidad en los juicios que emiten, mantienen independencia sobre el desarrollo de todas aquellas acciones que por su naturaleza sean sujetas a su vigilancia y fiscalización, por lo que no realizan directamente funciones operativas. En alcance a lo anterior, y de conformidad con lo establecido por el artículo 76 del Reglamento Interior de la SFP, el Secretario designará para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación gubernamental a los Titulares de los Órganos Internos de Control en las dependencias, las entidades y la Procuraduría, y a los de las Áreas de Auditoría, Quejas y Responsabilidades, quienes tendrán el carácter de autoridad en los términos a que se refiere el artículo 37, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

²⁹ Adam Adam Alfredo. “Fiscalización y control gubernamental en México”, Cap. II, IMCP / UNAM (México – 2003), p. 276.

En ese sentido, los Titulares de los Órganos Internos de Control y de Áreas de Responsabilidades, de Auditoría, y de Quejas en el ámbito del órgano desconcentrado, dependencia o entidad en las que sean designados tendrán las facultades de fiscalización que les establecen los artículos 79 y 80 fracciones I, II y III del Reglamento Interior de la SFP. Dichos Titulares para los recintos aeroportuarios, portuarios, puntos fronterizos o de revisión de personas y mercancías en que ejerzan atribuciones servidores públicos de diversas dependencias, entidades y de la Procuraduría General de la República les corresponderán las atribuciones previstas en el artículo 81 del referido Reglamento.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cabe mencionar que como apoyo a la fiscalización federal son muy importantes las funciones que en ese sentido realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.) y su Órgano Desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria (SAT), ya que resulta lógico que para la realización o ejercicio del gasto público, presupone la existencia de fondos que puedan ser afectos a dicho gasto; por lo que el Gobierno Federal cuenta con diferentes medios de captación, vigilancia y fiscalización a los contribuyentes para allegarse de los recursos necesarios que le permitan dar cumplimiento a sus objetivos y funciones, siendo necesario que anualmente sea expedido el documento denominado Ley de Ingresos de la Federación, así como su correlativo para la distribución del gasto como lo es la Ley de Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF); consecuentemente, tanto la S.H.C.P. como el SAT son entidades fiscalizadoras y encargadas de las finanzas públicas fundamentales en ese campo en nuestro país.

En virtud de que el propósito del presente trabajo no abarca propiamente a los órganos o entidades de fiscalización estatales, solamente de las Contralorías Estatales se mencionará lo siguiente:

Contralorías Estatales.

Son órganos de apoyo a los Gobiernos de los Estados, tienen facultades de planear, organizar y coordinar el sistema estatal de control y evaluación gubernamental y para emitir normas que regulen la operación y procedimientos de control de la Administración Pública Estatal; en un esquema de corresponsabilidad que ejercen en coordinación con la ASF y la SFP, en cuanto a funciones de control, fiscalización y evaluación de los fondos federales transferidos a los Estados para realizar programas coordinados con el Gobierno Federal. Las Contralorías Estatales dependen orgánica y funcionalmente del Poder Ejecutivo de la Entidad Federativa que corresponda. Asimismo, con funciones de fiscalización de los recursos estatales los Estados cuentan con las llamadas Contadurías Mayores o de Glosa, mismas que dependen de los respectivos Poderes Legislativos Estatales.

1.4 Pre conclusiones

Como se ha observado a lo largo del presente capítulo la actividad por la cual se evalúan y revisan las acciones del gobierno, considerando su veracidad, razonabilidad y apego a las leyes no es otra que la función de fiscalización, misma que como facultad o atribución es concedida por las disposiciones jurídicas a determinados órganos y entidades superiores, procurando dotar de confiabilidad y certeza jurídica a la función pública. No siendo sencilla la realización de la fiscalización, ya que como hemos podido apreciar cada vez se han tornado más amplias y complejas las estructuras de gobierno, los sistemas de control financieros, administrativos, técnicos, sociales y regulatorios han avanzado, crecido y desarrollado en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal en México e inclusive en su interrelación internacional, y sobre todo en consideración a las exigencias de la ciudadanía, de brindar mejores resultados, mayor alcance en la prestación de los servicios públicos, en la realización de los programas sociales, tecnológicos y de salud, así como en el

bienestar familiar e infraestructuras públicas que requiere y demanda el país, sin olvidar entre sus reclamos ciudadanos el de transparentar y emitir cuentas claras, en cuanto a la eficiente y eficaz utilización y ejercicio del gasto público federal de una manera más racional y equilibrada, evitando sus excesos y desvíos.

- 1.- En razón a lo anterior, la fiscalización a la Administración Pública Federal es una tarea cuyos orígenes aunque no son recientes, si han sido indispensables, ya que desde su nacimiento ha sido plenamente justificada su creación y existencia, en cuanto a la vigilancia y revisión de las operaciones financieras, presupuestales y programáticas que realizan los servidores públicos de los gobiernos en sus diferentes niveles de funcionalidad y responsabilidad, por lo tanto debe mantenerse, ser constante y permanente, sobre todo por la materialización de anomalías e irregularidades que corrompen a dicha Administración Pública, y que no deben permanecer intactas o impunes.
- 2.- Tradicionalmente se ha considerado que la función de fiscalización era propia de contadores, por ser éstos en gran parte sus forjadores e iniciadores, sin embargo, ante las necesidades actuales y la actualización, renovación y complejidad de los sistemas de registro y control, así como los ahora electrónicos y digitales, y los desmesurados crecimientos de los niveles organizacionales y administrativos han originado que dicha función se realice de manera multidisciplinaria y a través de distintos tipos de auditorías, y en muchos de los casos de manera relacionada, integral o independiente, motivo por el cual no obstante de contar con normas, metodologías, procedimientos y técnicas específicos, todos éstos con estricto apego en disposiciones normativas vigentes y abundantes en algunos casos, pero muchas veces desactualizados a los tiempos y necesidades actuales.
- 3.- En esos términos, la función de fiscalización debe realizarse contando con el apoyo de diversos profesionistas entre ellos economistas, ingenieros, arquitectos, administradores, informáticos, programadores, y sobre todo

abogados, los cuales aportan a través de sus conocimientos, asesorías y análisis jurídicos especiales; importantes opiniones para encuadrar ciertas situaciones que durante la practica de las auditorías se detectan, además de que apoyan en la instrumentación de los procedimientos legales en los casos de determinación de sanciones e instauración de responsabilidades administrativas, algunas incluso con efectos penales en contra de conductas ilícitas de servidores públicos deshonestos y carentes de integridad y de una voluntad clara y transparente para brindar su mejor esfuerzo y servicio a la población.

Aunado a lo anterior, la fiscalización continuará siendo una práctica especializada encaminada a revisar con claridad e independencia que una actividad gubernamental sea realizada conforme a las disposiciones legales, y a la eficiencia, eficacia y transparencia características ideales de la función pública, siendo por lo tanto su principal responsabilidad el vigilar el buen ejercicio del gasto público, así como la detección de desviaciones, ineficiencias e irregularidades en su manejo y gestión, con el objeto de ser castigadas o corregidas.

4.- Por otra parte, tanto la sociedad como la propia Administración Pública Federal cuentan con dos órganos especiales para desarrollar la fiscalización, la Secretaría de la Función Pública Federal (SFP) y la Auditoría Superior de la Federación (ASF), los cuales se han venido desarrollando y fortaleciendo durante el transcurso del tiempo, derivado de las propias necesidades y el crecimiento que ha tenido nuestro país y el propio gobierno, con actividades, facultades, atribuciones y ámbitos de actuación enmarcados en disposiciones jurídicas vigentes. Sin embargo, dicho crecimiento y desarrollo consideró que no ha sido ecuánime ni debidamente coordinado, a la par o uniforme o permanente, por tales razones a manera de conclusiones reflexivas, me permito señalar lo siguiente:

- 5.- Las actividades o funciones de fiscalización o auditoría o revisión o evaluación de la gestión financiera y operativa de la Administración Pública Federal, son continuas y permanentes, dado que no se puede garantizar la honestidad e integridad total en el manejo de los recursos por parte de ciertos servidores públicos, que en primera instancia olvidan ajustar su comportamiento al Código de Ética y a los principios que rigen la función y el servicio públicos. No obstante, la función pública debe especializarse, profesionalizarse y mantenerse constantemente actualizada ya que los nuevos mecanismos y la sofisticación de los medios de comunicación electrónicos y digitales o las llamadas tecnologías de la información han ido avanzando de manera significativa, así como los enfoques sistémicos de los procesos organizacionales, y ante la existencia de diversas disposiciones normativas que regulan la competencia, el actuar y alcances de las operaciones que realizan las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- 6.- La SFP parece ser que ha olvidado los motivos que le dieron origen, cuando era Secretaría de la Contraloría General de la Federación, ya que como contraloría su función era sustancialmente de vigilancia de las operaciones gubernamentales desde su desarrollo hasta su registro contable e informes públicos correspondientes. Desde el sexenio del ex presidente Vicente Fox Quezada, se empezó a desvirtuar la función de fiscalización, para introducirle a la dependencia una serie de actividades tales como apoyo administrativo, emisión de normatividad, autorización de estructuras, implementación del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal. No obstante, con lo anterior, se han ido reduciendo las plantillas de las áreas fiscalizadoras, se han dejado de impartir capacitación y actualización constante de auditores en materia de fiscalización en los Órganos Internos de Control, por otra parte, se han fortalecido y desarrollado en la SFP, áreas no relacionadas con la función de fiscalización. Consecuentemente, ha olvidado su identidad, misión y visión institucionales que le dieron origen pudiendo por lo tanto estar destinada en un futuro muy próximo a desaparecer.

- 7.- Contrario a la SFP, la ASF ha ido creciendo estructuralmente, y fortalecida constitucionalmente en su ámbito de competencia y de los sujetos susceptibles de fiscalización, posicionando incluso su presencia tanto a nivel federal como estatal y municipal, e incrementando sus plantillas de personal auditor, de confianza y mandos, con verdaderas estructuras de personal contratado bajo el régimen de honorarios. Lo anterior, permite visualizar una tendencia a la desaparición de la SFP y un posible traspaso de la función de fiscalización a la ASF o a algún otro organismo, tema que ha sido polemizado y discutido en sexenios anteriores y que muy probablemente continuará en discusión.
- 8.- La ASF ha transparentado su función al dar a conocer ante la ciudadanía los resultados de los informes y observaciones que determina, derivado de su función de fiscalización federal anual que desarrolla, mientras que la SFP y sus Órganos Internos de Control únicamente presentan sus resultados de la función de fiscalización de manera general, sin especificar y dar a conocer a la ciudadanía ni los informes ni las observaciones que determina a las entidades y dependencias que fiscaliza, únicamente los pone a disposición de los gobernados una vez concluidos los plazos de clasificación para hacerlos públicos y a petición de parte interesada. Lo anterior, definitivamente afecta la imagen de la SFP ya que la ciudadanía desconoce el trabajo de fiscalización que realiza. Y sólo desde hace aproximadamente tres años ha empezado a publicar en su página los resultados que ha obtenido en operativos especiales que realiza por sí o a través de sus Órganos Internos de Control o bien derivados de denuncias ciudadanas.
- 9.- No obstante de que la SFP ha implementado mecanismos positivos, como son lo relacionado con la tala regulatoria en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, y a su vez a emitido normatividad más simplificada y objetiva, tratando de estandarizar los procedimientos y procesos de las funciones sustantivas (recursos humanos, recursos materiales, transparencia y rendición de cuentas, auditoría, control interno etc.) y así evitar

la sobre regulación y des actualización de las disposiciones jurídicas administrativas, además de contar con un sistema avanzado de compras públicas. Por otra parte, ha elevado a nivel jurídico, disposiciones técnicas en materia de auditoría, incluyendo las revisiones e inspecciones que se llevan a cabo en las entidades y dependencias de la Administración Pública, ello a través de la emisión del respectivo Decreto y de su publicación en el DOF.

- 10.- Por último, se han establecido convenios y acuerdos de coordinación entre la SFP y la ASF en materia de fiscalización, en aras de llegar a formar un Sistema Nacional de Fiscalización, sin embargo dicha coordinación parece ser desigual, puesto que el apoyo no es equilibrado, y ha consistido en que se deben agilizar las actividades de solventación de observaciones con las entidades y dependencias a través de sus Órganos Internos de Control en dichas entidades y dependencias, y reportarlo oportunamente a la ASF, no se considera que lo anterior, sea justo ya que no se da a la inversa.

Asimismo, la propia SFP ya es auditada por la ASF, lo cual hace algunos años eso no ocurría, existía por parte de la ASF cierto respeto profesional e institucional de la autonomía de fiscalización de la SFP.

Capítulo 2

La Auditoría Forense

El presente capítulo tiene por objeto conocer y considerar a la Auditoría Forense como una alternativa para el combate a la corrupción, porque permite que expertos en esa rama de la auditoría, emitan ante los jueces sus conceptos u opiniones de valor técnico y con soporte legal, lo cual sin duda facilita el actuar de la justicia, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión financiera, presupuestal y fiscal de los recursos económicos, y en la solución de discrepancias legales. Ya que uno de los elementos que favorece a la corrupción, es precisamente la impunidad, para evitar que esto suceda en el campo de la investigación legal, se ha recurrido a los peritajes bajo encargo judicial como una actividad procesal y de asistencia legal, elaborada por personas con diferentes especialidades, y que no son partes en el proceso, pero que son altamente calificados por sus conocimientos especializados en una rama específica, por lo que suministran al juez razones para la formación de su convencimiento sobre ciertos hechos cuya percepción o entendimiento escapan a las aptitudes del común de las personas.

En razón a lo anterior, la Auditoría Forense por sus características e importancia puede representar un modelo de control y de investigación legal gubernamental, al concertarse como una herramienta que le ayude a un Gobierno honesto, objetivo y transparente a detectar, inhibir y combatir los delitos cometidos contra los bienes patrimoniales del Estado, cometidos por empleados públicos deshonestos o patrocinadores externos, ya que de esta manera no se contribuye a mejorar las economías de los países ni el bienestar de los ciudadanos. Por lo anterior, se describirán algunos de los aspectos importantes de la auditoría en cita.

Por último, es importante destacar que dentro de la literatura especializada en materia de auditoría en México, aún no se cuenta con bibliografía especializada que trate sobre el tema de la “Auditoría Forense”, a pesar de que no es un tema

reciente, pero quizás poco conocido, promovido, profundizado o reconocido en nuestro país. De la búsqueda realizada sobre el tema, se obtuvo aunque de manera aislada, evidencia informativa sobre algunos cursos en materia de Auditoría Forense impartidos por entidades gubernamentales con funciones de fiscalización como lo son la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, así como información que sobre el tema que nos ocupa, emiten y dan a conocer ciertas firmas de auditoría o consultoría e instituciones educativas privadas que han incursionado sobre dicho tema de auditoría, como lo es la Fundación de Investigación para el Desarrollo Profesional (FINDES) y la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados, ACFE Capítulo México, A.C., que incluyen dentro de sus cursos de actualización y capacitación y seminarios temas relacionados con la Auditoría Forense. Por lo que gran parte de la información obtenida sobre el tema que nos ocupa fue a través de artículos de autores extranjeros publicados en la red de internet, al igual que la bibliografía especializada proveniente de los Estados Unidos de Norteamérica, y en algunos países de Latinoamérica (*Colombia, Perú, y Chile*), en los cuales es reconocida y se empieza a promover la utilización de la Auditoría Forense.

2.1 Antecedentes y origen

En un artículo publicado³⁰ por el “Sr. Nelson Camargo, Director Ejecutivo en la página *web*, *www.redcontable.com*”, presenta la información siguiente sobre el origen y antecedentes de la Auditoría Forense: Es posible que la Auditoría Forense probablemente haya nacido con la Ley escrita conocida como el Código de Hammurabi de Mesopotamia (1792-1750 a.C.), siendo uno de los primeros documentos conocidos por el hombre que trata sobre leyes, y en el cual el legislador incluyó en esas tablillas de arcilla, actividades comerciales, administrativas y diplomáticas, normas sobre el comercio, la propiedad, la esclavitud, la recaudación de impuestos, religión, etc. Y aunque aun no existía la

³⁰ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p.49-50.

contabilidad por partida doble, dicho Código, en sus fragmentos del 100 al 126 da a entender el concepto básico de Auditoría Forense: “*demostrar con documentación contable un fraude o una mentira*”, y también hace comentarios sobre cálculos de ganancias y pérdidas en los negocios para los cuales se debe utilizar a un Contador.

Por lo anterior, se puede afirmar que aunque la contabilidad existe desde hace mucho tiempo atrás, propiamente la Auditoría Forense nace cuando se vincula lo legal con los registros y pruebas contables, volviendo al Código de Hammurabi, en el cual se expone a manera de ejemplo que sí un comerciante reclama un pago realizado debe mostrar el recibo, claro que este comerciante tendría un escriba o Contador que presentaría ante el juez el recibo correspondiente de pago y demostraría que el pago fue realizado. El Código condenaba entonces el fraude o mentira del que negaba haber recibido el pago haciéndolo pagar hasta veinte veces el monto.

Durante la Revolución Industrial a medida que el tamaño de las empresas aumentaba sus propietarios empezaron a utilizar los servicios de gerentes encargados de las operaciones administrativas, financieras e industriales. Con la separación de propiedad y gerencia, los ausentes propietarios acudieron a los auditores para detectar errores operativos y posibles fraudes. Los bancos fueron los principales usuarios externos de los informes financieros. Antes del año 1900 la auditoría tenía como objetivo principal detectar errores y fraudes, con frecuencia incluían el estudio de todas o casi todas las transacciones registradas.

A partir de 1930, podría considerarse como el primer auditor forense, quizás al funcionario del Departamento del Tesoro que se vio en la cinta *Los Intocables*, quien en su carácter de Contador desenmascaró al mafioso Al Capone en los años 30 en Estados Unidos, ese evento podría representar prácticamente el comienzo formal de la Auditoría Forense, que inició con el hecho histórico de apresar a Al Capone debido a que durante esa época la prohibición del licor y el

juego, el crimen organizado prosperó como nunca antes en ese país, puesto que millones de dólares fueron apropiados usando practicas criminales, el dinero era lavado y permitía a los delincuentes vivir en la opulencia y permanecer fuera de las manos de la Ley.

Poco podía hacer la justicia contra la lucha de esas actividades criminales, no se podía aplicar ninguna prueba contra la gente de Al Capone, Lucky Luciano y Bugsy Siegel; hasta el día en que un Contador del Departamento de Impuestos (*desafortunadamente perdido en el anonimato*), se dedicó entonces a buscar pruebas, y sorprendentemente se encontró con una abundancia de evidencia revisando las cuentas de un negocio que lavaba el dinero de Al Capone. La Fiscalía logró traer al lavador de dinero y el libro de pagos, con los que se pudo comprobar que el volumen de ventas superaba la capacidad teórica del negocio de los lavadores, de hecho el volumen de ventas real y el volumen de ventas declarado iban lejanos. Aunque no se pudo probar el asesinato, extorsión y otros crímenes cometidos por Al Capone, los contadores y auditores forenses pudieron demostrar fraude en el pago de impuestos, por evasión fiscal, así se pudo desmantelar la organización.

No obstante de que a través de la historia se han realizado distintos tipos de auditoría, tanto al comercio como a las finanzas de los gobiernos, ya que partiendo del significado de la palabra auditor ³¹ como la *“persona capacitada y designada por parte competente, para examinar determinadas cuentas e informar o dictaminar acerca de ellas. Originalmente la palabra que se define significa oidor u oyente. El origen de su uso en la Contaduría puede encontrarse en épocas remotas en Inglaterra, cuando pocas personas sabían leer, y las cuentas de los grandes propietarios eran oídas (escuchadas) en vez de ser examinadas como se hace en la actualidad”*. Asimismo, el auditor al ser identificado como la persona que oye, cuyo término era apropiado en la época durante la cual los registros de

³¹ Castro Ruíz Raúl. “Glosario de Términos”, Para el libro: Contraloría Gubernamental Federal, Estatal y Municipal para la Fiscalización Superior en la Globalización, I.M.C.P. (México – 2003), p.20, *biblioteca.ulagrancolombia.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?...*

contabilidad gubernamental eran aprobados solamente después de la lectura pública en la cual las cuentas eran leídas en voz alta. Consecuentemente, desde tiempos medievales, y durante la Revolución Industrial, se han realizado auditorías para determinar si las personas en posiciones de responsabilidad oficial en el gobierno y en el comercio, estaban actuando y presentado la información financiera de forma honesta.

A mediados del siglo XX, ³² el enfoque del trabajo de auditoría tendió a alejarse de la detección de fraudes y se dirigió hacia la determinación de si los estados financieros presentaban razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones; a medida que las entidades corporativas se expandían, los auditores comenzaron a trabajar sobre la base de muestras de transacciones seleccionadas, y en adición tomaron conciencia de la efectividad del sistema de control interno.

Por otra parte, la profesión contable reconoció que las auditorías para descubrir fraudes serían muy costosas, por lo cual el control interno fue reconocido como mejor técnica. Sin embargo, no es sino hasta la década de los 60s en Estados Unidos que la detección de fraudes asumió un papel más importante en el proceso de auditoría.

Y aunque tradicionalmente se ha considerado que la auditoría financiera o de estados financieros no tiene como objetivo el descubrimiento de fraudes, el auditor tiene la obligación frente a las normas de auditoría generalmente aceptadas, de planear y llevar a cabo su examen con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que sí derivado de la aplicación de sus procedimientos de auditoría obtiene evidencia que indique la posibilidad de que existan errores e irregularidades en los estados financieros, está obligado a investigarlos. Por lo anterior, sólo que con una concepción distinta surge la Auditoría Forense que

³² “Auditoría Forense”, 3. Causa y origen de la Auditoría Forense, Parte 2, www.monografias.com › Derecho

igualmente puede ser utilizada tanto en el sector público como en el privado, a diferencia de la auditoría financiera la forense sí tiene como propósito precisamente investigar a fondo las irregularidades y sus efectos legales.

Por otra parte, el tema de la Auditoría Forense también es reciente en el contexto Latinoamericano, no obstante de que muchos profesionales de auditoría aún sin saberlo han practicado la Auditoría Forense en sus revisiones. Por lo tanto la Auditoría Forense es una versión sofisticada de la Auditoría Interna y de la Externa para cubrir la fase de convertir evidencias de auditoría y otros hallazgos de interés criminalístico, en pruebas legales, vale decir, elementos probatorios que puedan ser admitidos y valorados por los Tribunales de Justicia, con el propósito de evidenciar, demostrar o comprobar delitos o dirimir disputas legales. Muchas investigaciones judiciales son rechazadas, en la práctica, porque los jueces, que tienen la decisión final sobre el proceso, objetan la forma y las técnicas mediante las cuales se obtuvo las evidencias convertidas en pruebas, por considerar que dichas técnicas no se ajustan a derecho, así como la presentación de las mismas; a título ilustrativo, basta mencionar que, no todo lo que es o se considera una evidencia de auditoría y/o jurídica, será incontestablemente una prueba jurídica o tendrá algún valor probatorio en un juicio penal.

El gran auge de la Auditoría Forense se sitúa en los años 1970 y 1980 en los Estados Unidos, cuando surgió como una herramienta para suministrar pruebas a los fiscales, luego vino el auge de la auditoría forense privada, y es a partir de 1990 cuando se dio el gran salto a la globalización de la disciplina.³³ En efecto, ya en los años 90s, es cuando realmente se consolida y surge el gran *boom* de la Auditoría Forense en ese país, partiendo del hecho de que todo lo que se registra, se controla y lo que no se controla, no se mejora, con esta premisa se puede afirmar que los registros contables y sus soportes pueden permitir construir las

³³ Delgado H. Rafael. CPC, CIA, CFE, "Auditoría Forense. El Perfil Profesional del Auditor Forense", p. 1, http://criminalisticaforense.com/images/papel_del_auditor_forense.pdf

pruebas en el juzgamiento de los delitos financieros como el enriquecimiento ilícito, el peculado, la apropiación indebida, el fraude, el lavado de activos, etc.

Destacan los siguientes hechos y recursos ³⁴ de la Auditoría Forense para aquellos que consideren esta nueva y excitante trayectoria de carrera que son:

- El 8 de febrero de 2002, la U.S. Newsy Word nombro a la Auditoría Forense como uno de los caminos más seguros en América.
- Muchos auditores forenses encuentran este campo más excitante que el campo de la auditoría tradicional porque las responsabilidades del trabajo son menos estructuradas y definidas.
- El mercado de trabajo en esta materia continúa creciendo, como lo ha sido la erupción de colapsos corporativos y fraudes de negocios que están impulsando a las organizaciones a contratar auditores forenses para prevenir, además de investigar varios tipos de errores.
- La Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (*Association of Certified Fraud Examiners*) ha crecido de 5500 miembros en 1992 a 25000 en el año 2002.
- Sólo un puñado de escuelas en los Estados Unidos ofrece clases de Auditoría Forense como parte de sus programas. La mayoría de auditores forenses han aprendido técnicas forenses en su mismo trabajo.

Por otra parte, es importante destacar que se han generado delitos relacionados con ciertos escándalos contables, en los cuales la Auditoría Forense ha

³⁴ Cano Castaño Donaliza / Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.51.

participado de manera importante en la investigación y aportación de pruebas, al respecto, Miguel Antonio Cano C. y Danilo Lugo,³⁵ señalan lo siguiente:

“ .. la Auditoría Forense, se convierte en una herramienta eficaz para la investigación cuando se comete un delito, pero también sirve de control y prevención, pues no necesariamente la Auditoría Forense está concebida para encontrar un hecho delictivo sino también para esclarecer la verdad de los hechos y exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa o entidad que haya sido acusada de un fraude con la intención de obtener beneficios económicos.

A raíz de los escándalos contables generados principalmente por el Gobierno Corporativo de empresas de clase mundial como Merck, Nortel, Worldcom, Global Crossing, AIG, Enron, Ahold, Parmalat, Drogas la Rebaja y Grupo Empresarial Grajales, se ha retomado la auditoría y la contabilidad forense, como una actividad que facilita desenmascarar especialmente a los delincuentes de cuello blanco que hacen parte de la alta directiva de las organizaciones y que con sus actuaciones no garantizan transparencia ni confiabilidad para preservar el interés público, por ello el auditor forense debe tener en cuenta que cualquier funcionario de una compañía tiene que informar de un hecho delictivo que descubra durante sus funciones, si de alguna forma omite, oculta o manipula la información, estará claramente en violación de la ley, incurriendo en los delitos de “*obstrucción a la justicia*”, “*encubrimiento*”, “*omisión*”, “*ceguera intencional*”, “*complicidad*” o “*falsedad*”. Estos delitos lo convierten automáticamente en parte comprometida en un proceso de investigación criminal y será el auditor forense el encargado de obtener evidencia para probar el conocimiento, la intención y la voluntad del imputado.

³⁵ Cano Miguel Antonio / Lugo Cano Danilo. “*La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio*”, www.felaban.com/boletin_clain/revista9.pdf

Por otra parte, el auditor forense no debe estar ajeno a comprender que ante la globalización se vienen firmando acuerdos bilaterales o entre bloques comerciales; esto aceleró la estandarización de normas y leyes no solo de tipo penal para proteger los negocios, sino comerciales y de información, estos hechos ponen en plena vigencia la homologación de las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas de Información Financiera, conocidas como las NIA's, NIC's y NIF's respectivamente, adicionalmente están en pleno vigor leyes extraterritoriales como *USA Patriot, Victory Act y Sarbanes-Oxley.*"

Bajo ese contexto, resulta indispensable mencionar que la corrupción ha sido y es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público, siendo por lo tanto, la Auditoría Forense una herramienta para combatir este flagelo, además de representar una alternativa, para que un experto pueda emitir ante los jueces sus conceptos y opiniones de valor técnico, que le permitan a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión pública y financiera.

Por lo que en estos tiempos de cambios en el mundo, la sociedad y las entidades empresariales, gubernamentales y de servicios, deberían fomentar y enriquecer la implementación y desarrollo de la Auditoría Forense como una metodología efectiva profundizando la lucha contra la corrupción; lo anterior, considerando que la auditoría ha evolucionado para adaptarse a estos nuevos procesos y enfrentar las grandes transformaciones en los diferentes ambientes, como son las iniciativas de fusiones, cambios tecnológicos, lanzamientos de nuevos productos, definición de nuevos servicios, entre otros, y dentro de esa evolución, la auditoría se ha especializado para ofrecer nuevos modelos de auditorías, entre estos encontramos precisamente a la Auditoría Forense, que surge como un nuevo apoyo técnico a la auditoría privada y gubernamental, debido al incremento de la corrupción en los sectores privado y público, respectivamente.

2.2 Definición de Auditoría Forense

Comúnmente el término forense ³⁶ se le ha relacionado sólo con la medicina legal y con quienes la practican, por lo que frecuentemente identifican este vocablo con necropsia (*necro que significa muerto o muerte*), patología (*ciencia médica que estudia las causas, síntomas y evolución de las enfermedades*) y autopsia (*examen y disección de un cadáver, para determinar las causas de su muerte*).

El término forense corresponde al latín **forensis**, que significa público, y complementando su significado podemos remitirnos a su origen **forum** del latín que significa foro, plaza pública o de mercado de las antiguas ciudades romanas donde se trataban las asambleas públicas y los juicios, lo forense se vincula con lo relativo al derecho y la aplicación de la ley, en la medida que se busca que un profesional idóneo asista al juez en asuntos legales que le competan y para ello aporte pruebas de carácter público para poder presentarse ante un Juzgado o Corte Superior.

Consecuentemente, lo forense está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, que puedan ser discutidas a la luz de todo el mundo (*el foro*).

Según el Diccionario Larousse, forense ³⁷ tiene dos acepciones la primera indica que proviene “*del foro o lugar donde los tribunales oyen las causas*”, mientras que en su segunda acepción “*se aplica al médico que asiste al juez en asuntos médicos relacionados con la justicia*”, por lo tanto en el sentido del primer significado la *Auditoria Forense* podría entenderse como aquella que provee de un análisis y evidencia probatoria que es conveniente para la Corte, la cual formará

³⁶ Cano Castaño Miguel Antonio / Castro V. René Mauricio. “*Auditoría Forense*”, Generalidades, p. 1, http://www.iaicr.com/audinotas/auditoria_forense.pdf

³⁷ “*Gran Diccionario Usual de la Lengua Española*”, Larousse Editorial, S.L., (España – 2007), p. 753.

parte de las bases de la discusión, el debate y finalmente el dictamen de la sentencia.

En términos de investigación contable y de procedimientos de auditoría, la relación con lo forense se hace estrecha cuando hablamos de la *contaduría forense*, encaminada a aportar pruebas y evidencias de tipo penal, por lo tanto se define inicialmente a la *Auditoría Forense* ³⁸ “*como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, desfalco, malversación de fondos, prevaricato, conflicto de intereses, etc.*”.

Igualmente, a la *Auditoría Forense*, se le ha considerado como una disciplina especializada que requiere de conocimientos de expertos de la teoría contable, auditoría, disposiciones legales aplicables, y de métodos especializados de investigación.

Entre otras definiciones de Auditoría Forense, se tienen las siguientes:

Partiendo de la definición de *Auditoría Forense* de Miguel Antonio Cano C. y Danilo Lugo en su libro “*Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos*,” ³⁹ los cuales señalan que se “(...) se define inicialmente a la auditoría forense como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, (...)” por su parte Pablo G. Fudim la ubica como “*la rama de la auditoría que se orienta a participar en la investigación de ilícitos.*”

³⁸ Cano Castaño Miguel Antonio / Castro V. René Mauricio. “*Auditoría Forense*”, I. Generalidades, Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana, Inc., p. 2, www.theiia.org/chapters/pubdocs/262/AuditoriaForence.pdf

³⁹ Badillo Ayala Jorge. “*Auditoría Forense*”, 4. Definición de Auditoría Forense, p.p. 5-6, www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf

Cabe señalar, que dicha auditoría se centra en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta poco usuales, y no propiamente en errores u omisiones.

Por ello, cuando en la ejecución de las labores de algún tipo de auditoría (financiera, de gestión, informática, tributaria, ambiental, gubernamental), se detecten delitos patrimoniales significativos; y, se deba o desee profundizar sobre ellos, de alguna manera se estaría incursionando en la denominada *Auditoría Forense*, más aun cuando la investigación se torna obligatoria considerando el tipo de delito que se materialice, el entorno en que fue cometido y la legislación aplicable al caso.

En esos términos,⁴⁰ *“la Auditoría Forense es una ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de jurisprudencia contra los perpetradores de un crimen económico, por lo tanto, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros. La sociedad espera de los investigadores, mayores resultados que minimicen la impunidad, especialmente en estos momentos tan difíciles, en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar los resultados de sus diversos delitos”*.

Finalmente es importante considerar la definición que nos ofrece la Abogada Muna Dora Buchahin Abulhosn, Directora General de Auditoría Forense en la Auditoría Superior de la Federación, Especialista en investigación de fraudes, certificada por la *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) por el *Institute of Internal Auditors* (IIA), y Vicepresidente de la Asociación de Examinadores de

⁴⁰ Rozal Flores Alan Errol. “Auditoría Forense”, QUIPUKAMAYOC, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Vol. 16 N° 32, (Lima - Perú - 2009), p.p. 74-101, sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/.../a09v16n32.pdf, E-mail: arozas3@hotmail.com

Fraude Certificados, ACFE – Capítulo México, A.C.; la cual señala que *“la auditoría forense tiene como finalidad la revisión de los procesos, hechos y evidencias para la detección o investigación de los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, con el propósito de documentar con pruebas válidas y suficientes, las conclusiones derivadas de los hallazgos, mediante la aplicación de técnicas de investigación especializadas, y cuando sea necesario, apoyándose en la tecnología y herramientas forenses, para reunir los elementos y pruebas contundentes y competentes para acudir a las autoridades ministeriales a denunciar probables hechos delictivos”*.⁴¹

2.3 Objetivos de la Auditoría Forense

La actividad de la Auditoría Forense se justifica, en la medida que signifique un aporte, en los procesos administrativos, tanto externos como internos, y en el entendido de que es una evaluación de los procesos de prevención de fraudes y actos ilícitos, que dañen la propiedad o patrimonio del Estado o de los particulares o del propio interés público. Bajo ese escenario será indispensable evaluar las medidas tomadas para prevenir y predecir situaciones indeseables en los aspectos citados.

Adicionalmente, en la Auditoría Forense se deberá investigar todos aquellos hechos cuya sospecha pudiera traducirse en la materialización de actos delictivos, dicha investigación deberá realizarse en directa asesoría a los órganos que el Auditor Forense tenga a su cargo para velar por la transparencia en las operaciones de una entidad. La Auditoría Forense debe cubrir cuando menos, ciertas áreas de su competencia tales como: investigación de delitos principalmente financieros y soporte de litigios, tanto en entidades privadas como públicas, apoyando su práctica de revisión con la aplicación de técnicas específicas para la determinación de indicadores y tendencias, entrevistas y

⁴¹ Buchahin Abulhosn Muna Dora. “Auditoría Forense”, Editada y publicada por la ASF, Revista Técnica No. 3 de la Auditoría Superior de la Federación, (México – 2012), p.49.

análisis documental, de donde obtendrá la evidencia de la ocurrencia o potencialidad del delito.

Por lo que tanto el examen como la evaluación de las evidencias de los hechos, le permitirán al Auditor Forense estar en posibilidad de brindar testimonio experto en la Corte, y servir por lo tanto de invaluable apoyo a los profesionales que deben llevar adelante los litigios, sin olvidar que únicamente obtienen la evidencia para ponerla a consideración de la autoridad correspondiente (Ministerio Público o Juez), la que finalmente será quien determine si existe o no un delito económico o patrimonial.

Bajo ese entorno la Auditoría Forense tendrá como finalidad principal la prevención y detección o investigación de la comisión de delitos económicos y patrimoniales, y que generalmente es aplicada después de que el hecho ha sido cometido.

Por lo anterior, la Auditoría Forense tendrá como objetivos principales ⁴² los siguientes:

- Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efectos de informar a las entidades competentes las violaciones detectadas.
- Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos validos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.
- Disuadir, en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.

⁴² "Auditoría Forense", Objetivos de la Auditoría Forense, p. 1, www.gya-auditores.com/afor.html

- Credibilidad de los funcionarios e instituciones públicas, al exigir a los funcionarios corruptos la rendición de cuentas ante una autoridad superior, de los fondos y bienes del Estado que se encuentran a su cargo.
- En el caso de organizaciones gubernamentales, brindar soporte técnico (evidencias sustentables) a las instancias del Ministerio Público u órganos de la Función Judicial, para la investigación de delitos y su ulterior sanción, entre otros.

2.4 Entorno multidisciplinario del personal investigador

El Auditor Forense debe ser un profesional altamente capacitado, experto y conocedor de aspectos relacionados con la contabilidad, auditoría, control interno, tributación, finanzas, informática, técnicas de investigación, legislación penal y otras disciplinas. En cuanto a su formación como persona debe ser objetiva, independiente, justa, honesta, inteligente, astuta, sagaz, planificada, prudente y precavida. Además, de que con base en su experiencia y conocimiento deberá ser intuitiva, y sospechar permanentemente de todo y de todos, capaz de identificar oportunamente cualquier síntoma de fraude, su trabajo en ese sentido debe ser guiado siempre por el escepticismo profesional.

Siendo por lo tanto, un profesional valioso y altamente necesario en nuestra actual sociedad, y uno de los llamados a combatir la corrupción financiera, pública y privada. El ecuatoriano Milton Maldonado, en referencia al perfil del Auditor Forense, señala que debe tener las siguientes características:

“Excelente salud, sereno, fuerte de carácter, trabajador a presión, seguro, personalidad bien formada, culto, gran capacidad analítica y de investigación, paciente, intuitivo, perspicaz, frío y calculador, desconfiado, en el trabajo y con las personas a las cuales investiga, honesto e insobornable, objetivo e independiente, imaginativo, poseer agilidad mental, rápido en la reacción, no influenciado,

*ordenado, tolerante, adaptabilidad a cualquier medio. Es muy importante señalar que esta Auditoría produce un fuerte agotamiento físico y mental al auditor, en virtud de la presión, riesgos, dificultades en la obtención de evidencia y tiempo invertido; razón por la cual, es importante que tenga sentido del humor para que no se torne una persona amargada, en su vida profesional y personal".*⁴³

Adicionalmente, el Auditor Forense debe tener como características propias⁴⁴ las de ser: objetivo, independiente, astuto, justo, curioso, persistente, creativo, discreto, confiable, experimentado profesionalmente, experto, analítico, escéptico, capaz de trabajar con datos incompletos y conocedor de temas como Contabilidad, Auditoría, Control interno, Administración de Riesgos, Impuestos, Finanzas, Informática, Criminología y Derecho.

Por la complejidad e importancia en que se puede tornar la investigación, necesariamente requiere del apoyo para la realización de su trabajo, de un equipo multidisciplinario de profesionales, que puede estar conformado por abogados, ingenieros en sistemas, grafoscopos, investigadores, traductores, y combinar diferentes áreas como son la investigación, el análisis de información, la técnica criminalística y la obtención de evidencia.

En los Estados Unidos de Norteamérica todo profesional o técnico, puede optar por lograr una acreditación de Auditor Investigador Forense, no siendo exclusivo que únicamente se trate de profesionales en la rama de la Contaduría, los que puedan tener acceso a este campo, en el que no existen limitaciones,⁴⁵ por ejemplo:

⁴³ "Características del Auditor Forense" (11/02/2010), p.1, procesosdeauditoria.blogspot.com/.../caracteristicas-del-auditor-foren...

⁴⁴ Inzunza Ramsés. "Auditor forense: cazador de fraudes", Revista Expansión, Edición 1093, Opinión - Columna invitada (México – 2010).

⁴⁵ Lugo Cano Danilo. "Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica", ¿Que profesional podría calificar para ser auditor Forense?, p. 2, http://criminalisticaforense.com/images/la_auditoria_forense_una_persp...

- Un Administrador de Empresas, puede investigar perfectamente cómo se administró una entidad que está siendo investigada, como se compone su junta de directores, hacer todo el diagrama del gobierno corporativo.
- Un Ingeniero de Sistemas, puede investigar todo el proceso informático de una organización.
- Un Médico, puede analizar e investigar, si otro médico una clínica privada o un hospital son responsables por mala práctica o negligencia, que ocasionó una muerte o la invalidez de una persona.
- Un Abogado, puede investigar si se aplicaron correctamente las normas, reglas y procedimientos de acuerdo a las leyes en el país.
- Un Especialista en Seguridad Industrial, puede perfectamente detectar los procedimientos preventivos que tiene una empresa para evitar accidentes y las fallas que generaron una fatalidad, y si por esta falla o serie de fallas existe responsabilidad civil o penal.
- Un Ingeniero Civil, puede ser la clave para una investigación en caso del colapso de un puente, una carretera, una estructura, etc.
- Un Experto en Comercio Internacional, tiene una cantidad de aplicaciones en la investigación de empresas que tienen negocios internacionales, de hecho en un mundo globalizado, la mayor cantidad de delitos económicos y financieros se hacen a través de transacciones internacionales, por ello este grupo de profesionales que manejan, comercio, exportaciones, importaciones, deben incluso prepararse en un segundo idioma a nivel comercial, pues de lo contrario quedarían en un estancamiento ante los delincuentes internacionales que si manejan a la perfección todos los secretos de cómo evadir la ley.

- Un Corredor de Bolsa, o Asesor o Planificador Financiero, puede convertirse en un investigador clave en detectar inversiones ilícitas, transferencias y movimientos en bancos extranjeros como modalidad delictiva en aumento dramático por la facilidad de las comunicaciones electrónicas.
- Un Economista, también tiene acceso a convertirse en un auditor investigador, puede fácilmente detectar las proyecciones que se hicieron en una empresa, u organización a futuro y sí esas proyecciones se ajustan a la realidad actual, de su planta física y la capacidad de producción, o sí por el contrario esa empresa o entidad de servicios, tuvo la necesidad de inyectar capital externo, que no pueden explicar de dónde se obtuvo.

En este sentido, puede reiterarse que el campo de aplicación de la Auditoría Forense se puede dar tanto en el sector público como en el sector privado y su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas a la comisión de un delito patrimonial. Es decir, realiza investigaciones y cálculos que permitan determinar la existencia de un delito y cuantificarlo, para definir si se justifica el inicio de un proceso, y así poder auxiliar en la procuración y administración de justicia.

2.5 Metodología técnica de ejecución

Para iniciar una Auditoría Forense enfocada a la detección y determinación de hallazgos e irregularidades, actos ilícitos y corrupción en la administración u organización de alguna entidad, es necesario establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

La determinación de la referida metodología, debe estar constituida considerando cuando menos los elementos o actividades siguientes: la definición y reconocimiento del problema; la recopilación de evidencias de las irregularidades; la evaluación de la evidencia recolectada; la elaboración del informe final de los

hallazgos; la evaluación del riesgo forense; la detección de irregularidades, y la evaluación del sistema de control interno.

Por lo tanto, es importante que la Auditoría Forense en su planeación y ejecución sea concebida con total flexibilidad pues cada caso que se investigue de alguna manera es único y requiere procedimientos diseñados exclusivamente para cada investigación, puede haber casos similares pero jamás idénticos.

En ese sentido considero importante a manera de ejemplos, presentar de manera general los tres casos siguientes (**X**, **Y**, **Z**), los cuales propiamente son fruto de la experiencia del que suscribe la presente tesis, mismos que tuve oportunidad de conocer durante mi trayectoria laboral en el campo de la auditoría privada y pública, y que para su determinación o investigación se aplicaron ciertas técnicas de investigación del campo de acción de la Auditoría Forense, por tales motivos se omiten nombres de las personas morales y físicas que resultaron involucrados.

Caso 1. En la empresa “**X**” dedicada a la venta de pinturas e impermeabilizantes en la zona Centro del Distrito Federal, el dueño del negocio, comenzó a sospechar de que algo estaba pasando en su negocio, ya que sus ganancias iban disminuyendo en el último año, no obstante de que la administración de su negocio, estaba en manos de una persona de su confianza que tenía con él trabajando casi 20 años. En razón de lo anterior, solicitó los servicios de un Despacho de Auditoría y Consultoría Jurídica para verificar que es lo que estaba pasando. Una vez evaluada la situación por el grupo de auditores, se diseñó una estrategia para la realización del trabajo, con la cual se daría inicio y se desarrollaría la investigación, por lo que el grupo de auditores de manera sorpresiva se apersonó en el negocio, y procedió de manera inmediata a levantar un inventario físico en el negocio, ante la presencia y con la información proporcionada por el administrador de la negociación, sin embargo, a la conclusión

del inventario no se detectaron diferencias significativas por aclarar contra los registros contables de las compras.

En virtud de lo anterior, y de la duda originada respecto a la veracidad de los citados registros de compras, el grupo de auditores procedió a obtener mayor evidencia, para ello se dieron a la tarea de integrar la totalidad de la facturación de compras de pinturas e impermeabilizantes adquiridas durante el último año y a la fecha de la inspección, registrando en cédulas de trabajo la fecha, el No. de factura, el proveedor, el medio de pago, la cantidad en litros de los productos y los precios unitarios, el Impuesto al Valor Agregado, lo cual daría como resultado el costo de las compras efectuadas. Una vez realizada dicha integración se compararon de manera mensual los litros y precios unitarios de las compras realizadas contra los precios de venta y los litros del producto registrados en las notas y facturas de las ventas realizadas, de lo cual se determinó una cantidad de compras no identificadas ni registradas o relacionadas con las ventas facturadas y no coincidentes con los saldos de las cantidades físicas registradas en el inventario practicado. Derivado de lo anterior, se pudo determinar un importe de aproximadamente \$1'500,000.00 (*incluyendo impuestos y utilidad no recibida*), del cual el administrador no pudo definir ni sustentar su destino u origen.

Posteriormente, entre el grupo de abogados del despacho y los auditores, se determinó la materialización de los indicios, relacionados con la realización de trabajos por fuera del negocio por parte de sus propios empleados, posteriormente esto se confirmó a través de las denuncias de diversas personas que reclamaban al negocio la falta de realización de trabajos de pintura e impermeabilización de los cuales ya habían efectuado pagos, señalando al administrador y a tres de los vendedores como las personas con las cuales habían contratado y pagado anticipos de servicios no facturados, por lo que dicho grupo de abogados ya con la evidencia obtenida procedió a obtener el testimonio de los referidos empleados, los cuales ante las pruebas obtenidas acabaron declarando que venían realizando trabajos por fuera del negocio con los productos que del mismo se obtenían; por lo

tanto se procedió a efectuar la denuncia ante las instancias administradoras y procuradoras de justicia correspondientes.

Caso 2. En el hospital del sector público “Y” dedicado a los servicios de atención médica especializada, se presentaron quejas de los pacientes respecto a medicamentos que las áreas del hospital se negaban a proporcionarles, alegando la falta de surtido de los mismos, derivado de lo anterior, el grupo de auditores se propuso efectuar la investigación correspondiente, misma que inició y se desarrollo al investigar respecto a los medicamentos médicos más solicitados y la temporalidad en la cual fueron recibidas las últimas adquisiciones de medicamentos por el hospital, de lo cual se advirtió que existió una licitación pública de las partidas médicas más representativas la cual fue de más de \$4,500,000.00, realizada a finales del año anterior al que se efectuaba la investigación, por lo que el personal auditor se dio a la tarea de verificar el procedimiento de la adjudicación por licitación pública, asimismo, se procedió a investigar la efectiva existencia de las empresas participantes en dicho proceso de adjudicación, igualmente se realizaron visitas domiciliarias a dichos establecimientos y se verificó sus respectivas inscripciones en el Registro Federal de Contribuyentes a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, se investigó en las áreas de almacenes el registro de las entradas de los productos médicos licitados y adquiridos, y se cotejó directamente contra las áreas usuarias su distribución y registros. De lo cual, se advirtió que dichos productos fueron pagados al proveedor ganador de la licitación vía transferencias bancarias previa revisión y autorización de la facturación presentada por el ganador de la licitación. Adicionalmente con la ayuda de expertos en programación e informática, se verificaron en las computadoras personales de las áreas de recursos materiales, compras y almacén los registros electrónicos de las partidas y distribución de los productos adquiridos, y se obtuvieron declaraciones por escrito de las áreas usuarias que negaron haber recibido los productos

médicos que reflejaban los registros contables y presupuestales. Una vez efectuadas las actividades anteriores, cabe señalar que durante su desarrollo algunos de los auditores empezaron a recibir llamadas anónimas de amenaza, para que no se continuara con la investigación, motivo por el cual se tuvo que proceder con un mayor cuidado, prudencia y extrema confidencialidad de los trabajos, para seguridad del grupo auditor y de la propia investigación.

Derivado del trabajo realizado se determinó y documentó, que el procedimiento de la licitación pública propiamente había sido simulado en su totalidad y que existía en su mayoría documentación apócrifa, además de que algunos de los proveedores eran inexistentes ya que o no tenían registros en el SAT, o bien los domicilios fiscales de los proveedores y de sus representantes no eran fidedignos, como fue el caso del proveedor ganador o bien existían distintas personas físicas o morales en los domicilios de la documentación, y por otra parte, algunos de los proveedores supuestamente participantes no reconocían haber expedido la documentación de sus propuestas analizadas, además de que los registros de compras en el sistema electrónico y en papel se encontraban alterados, y no reconocidas las periodicidades y las distribuciones de los medicamentos por parte de las áreas usuarias, ante tales evidencias se procedió a obtener testimonio de los encargados del almacén y de los ejecutores de los procedimientos de licitación, los cuales al verse descubiertos manifestaron que toda la operación había sido operada y orquestada por el Director de Finanzas y Administración del hospital; por lo cual junto con los abogados del grupo auditor se procedió con la integración del expediente de responsabilidades correspondiente, ya que entre otras irregularidades se había causado un daño al erario federal por más de \$4'500,000.00, aunado a lo anterior, se procedió a efectuar la denuncia ante las instancias administradoras y procuradoras de justicia correspondientes, de los cuales derivó la inhabilitación, destitución y detención, sanción económica del personal de compras, excepto del referido Director quien huyó del país al verse descubierto.

Caso 3. En el área encargada de otorgar concesiones de gas, y de verificar el funcionamiento de servicios en particular de gas licuado “Z”, y derivado de denuncias de ciudadanos respecto a la forma coludida de operar por parte de determinados concesionarios del servicio, con base en dichos elementos el grupo auditor, se dio a la tarea de obtener de la concesionaria los expedientes de las visitas practicadas a los Centros de Servicio, determinándose que según las actas de inspección, no existían observaciones u anomalías advertidas durante todas las inspecciones realizadas por parte del personal verificador.

En razón a lo anterior, el grupo auditor procedió a constatar dichas verificaciones en cada uno de los Centros de Servicios, de cuya revisión se detectó entre otras irregularidades las siguientes: que existían Centros que efectivamente operaban sin apego a las disposiciones normativas y ambientales indispensables, que existía falta de regularidad y actualización de diversos permisos, y que en algunos otros casos, inclusive nunca se habían efectuado realmente las visitas de inspección, además de que existían Centros que ya habían físicamente desaparecido desde años atrás; además de que en aquellos casos en los que se advirtieron mayores anomalías los representantes legales acabaron por reconocer que los inspectores les habían pedido dinero en efectivo para regularizar o pasar inadvertidas sus deficiencias e incumplimientos legales, con montos que iban desde \$100,000.00 hasta \$1´000,000.00, por tal motivo se obtuvo de manera formal el testimonio de los mismos.

Finalmente, se constató que los referidos inspectores tenían un estilo de vida superior o bastante acomodado al que podían aspirar con los sueldos que percibían, además de contar con bienes y autos de lujo y recientemente adquiridos, los cuales al ser llamados a testificar no pudieron demostrar el origen legal de sus ingresos, por lo que el personal auditor procedió a presentar e integrar el expediente de presunta responsabilidad administrativa. Por su parte el área de responsabilidades efectuó la denuncia penal ante las instancias administradoras y procuradoras de justicia correspondientes. Lo anterior, por la

parte administrativa, concluyó con la inhabilitación y destitución, y en la parte penal se procedió a la detención del personal participante en tales irregularidades.

Fases principales para la realización de la Auditoría Forense.

A continuación se presentan de manera descriptiva más no limitativa tres fases técnicas principales para la práctica de una Auditoría Forense, las cuales pueden coincidir en lo importante (*fondo*) a pesar de que pudieran diferir en aspectos secundarios (*forma*), ya que pueden presentarse de manera individualizada o desagregada o bien agrupadas, ya que propiamente no existe en la bibliografía una metodología definida, sin embargo para efectos del presente trabajo se considera apropiada la metodología que enseguida se presenta, y descripción de las actividades que comprenden.⁴⁶

- **Fase 1.-** Planeación o Planificación.
- **Fase 2.-** Ejecución del Trabajo de Campo.

En esta fase, pueden realizarse las actividades siguientes:

- a) Planteamiento del problema.
 - b) Evaluación de los factores de riesgo.
 - c) Desarrollo del programa de trabajo.
 - d) Evaluación de la evidencia.
- **Fase 3.-** Comunicación de Resultados.

⁴⁶Badillo Ayala Jorge. "Auditoría Forense", Fundamentos, Tema 9. Fases de la Auditoría Forense, p.p. 15-16, www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf

Planeación o Planificación.⁴⁷

La planeación de la auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para su ejecución, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de investigación que deben aplicarse.

El inicio y planeación de una Auditoría Forense pueden derivar de una denuncia formal o informal, de una auditoría financiera o evaluaciones de control interno o indicios advertidos por la organización, por lo tanto es conveniente proceder con las actividades siguientes:

- Elaborar un informe inicial en el que señale a la persona o la autoridad que le ha encomendado el trabajo, si amerita o no la investigación; es decir, si existe la evidencia suficiente y competente, para llevar a cabo una Auditoría Forense.
- Una vez que se ha considerado procedente continuar con la investigación, se deben identificar las fuentes de información útiles y definir los programas de Auditoría Forense (*objetivos y procedimientos*), para continuar con la siguiente fase que será la “Ejecución del Trabajo de Campo” o propiamente la investigación.

Para poder realizar una adecuada planeación es indispensable que el Auditor Forense considere los siguientes datos de la entidad: su entorno; la función, giro y finalidad; la dimensión; la estructura administrativa; la información de los estados financieros; los riesgos inherentes y de control; las políticas, procedimientos y planes y el ambiente ético que prevalece. Lo anterior, le permitirá al Auditor Forense identificar y evaluar riesgos y llevar a cabo una adecuada planeación del trabajo sustantivo.

⁴⁷ “Introducción a la Auditoría Forense”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 25-26, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

Con la evaluación del ambiente de control, los riesgos y las actividades de control el Auditor Forense, podrá decidir sobre el enfoque general y particularidades que se le dará a la investigación; el equipo de trabajo que se requerirá; la oportunidad en la aplicación de los procedimientos; el uso de especialistas; el programa de auditoría y la estrategia general del auditor; igualmente, en esta fase el Auditor Forense debe tomarse el tiempo necesario para planear, evitando extremos como la planificación exagerada o la improvisación.

Ejecución del Trabajo de Campo.⁴⁸

En esta fase se ejecutan los procedimientos de Auditoría Forense definidos en la fase de Planeación o Planificación, más aquellos que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación. Cuando se realiza una Auditoría Forense, debido a que el alcance de la revisión para obtener evidencia suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión; el auditor no se basa en muestras representativas como en otros tipos tradicionales de auditoría; sino que evalúa e investiga al 100%, ya que está obligado a examinar todas y cada una de las partidas o transacciones relacionadas con la situación o problemática que se investiga.

a) *Planteamiento del problema.*

En esta etapa es cuando se inicia la investigación, el equipo analiza si la entidad es susceptible de un posible fraude. Por lo cual será necesario que los líderes de la investigación considerados como los miembros del equipo con mayor experiencia, establezcan el mecanismo a utilizar. Dicho análisis debe de hacerse de manera objetiva, lo que evitará que puedan hacerse aseveraciones incorrectas o investigaciones innecesarias.

⁴⁸ “*Introducción a la Auditoría Forense*”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 26-29, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

Lo anterior, con la finalidad de realizar el planteamiento del problema, por ejemplo: *para el caso de detección de un posible fraude*, el Auditor Forense deberá allegarse de la siguiente información:

- Obtener un conocimiento general del caso a investigar.
- Analizar todos los indicadores de que ha sido cometido un delito patrimonial, donde se pueda obtener información que señale los indicios y evidencias susceptibles de convertirse en pruebas.
- Evaluar el control interno, ya que ello le permitirá:
 - a) Detectar debilidades de control, que habrían permitido la comisión de un delito patrimonial.
 - b) Obtener indicadores de fraude (iniciales o adicionales).
 - c) Realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente, para prevenir la comisión de delitos patrimoniales.

En este análisis se incluyen las siguientes actividades:

- Intercambiar ideas entre los miembros del equipo de trabajo, sobre cómo y dónde podrían los estados financieros de la entidad, ser susceptibles de declaraciones falsas significativas ocasionadas por fraude, cómo podría encubrir y perpetrar la gerencia informes financieros fraudulentos y, de qué manera podría haber una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- Considerar las circunstancias que podrían dar indicios de manipulación de los resultados, y de las prácticas que podría seguir la autoridad y otros funcionarios para manipular la información, ocasionando informes fraudulentos.

- Tomar en cuenta factores internos y externos conocidos, que afecten a la entidad y puedan crear un incentivo o una presión para que la gerencia u otros funcionarios cometan fraudes.
- Considerar la participación de la gerencia en la supervisión de los empleados que tengan acceso a dinero efectivo, o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- Considerar cualquier cambio inusual inexplicado de conducta o estilo de vida de alguno de los miembros de la entidad ya sean altos ejecutivos o empleados en general.
- Señales de alerta y tomar en cuenta las acusaciones o denuncias de fraude.

Pueden existir diversas razones por las que se comete fraude en los estados financieros, comúnmente, el fraude financiero es utilizado para hacer figurar mejor utilización de los recursos de una entidad y en ocasiones encubre el desfaldo de fondos.

En el fraude de estados financieros de entidades gubernamentales, las alteraciones principales se realizan a través de:

- Subestimación de Activos e Ingresos.
- Sobrestimación de Obligaciones y Gastos.

Caso contrario a las entidades privadas, en que los informes financieros fraudulentos se pueden dar a través de:

- Manipulación, falsificación o alteración de registros contables, o de los documentos de respaldo a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- Una declaración falsa o una omisión intencional en los estados financieros, de eventos, transacciones o de otra información importante.
- Una aplicación incorrecta e intencional de los principios de contabilidad respecto a los montos, a la clasificación y a la forma de presentación de la revelación de información financiera.

En esos términos, la información fraudulenta podría presentarse utilizando prácticas como las siguientes:

- Registrar asientos de diario ficticios, generalmente cerca del final de un período contable, para manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustar indebidamente los supuestos y cambiar los criterios utilizados para calcular los balances.
- Omitir, adelantar o retrasar el reconocimiento de eventos y transacciones ocurridos durante el período de los estados financieros.
- Ocultar o no revelar hechos que podrían afectar a los montos registrados en los estados financieros.
- Realizar transacciones complejas y estructuradas para falsear la situación financiera o rendimiento financiero de la entidad.
- Alterar registros y términos relativos a transacciones considerables e inusuales.

Otra forma de información financiera fraudulenta es la apropiación indebida de activos, por parte de la gerencia o de determinados funcionarios de la entidad investigada. Se pueden distraer o malversar los activos de varias formas, entre ellas las siguientes:

- Desfalcando ingresos o desviando ingresos de cuentas canceladas, hacia cuentas bancarias personales.
- Apropiándose de activos o bienes materiales y también de bienes inmateriales, como los que corresponden a la esfera de la propiedad intelectual, o revelando información tecnológica confidencial.
- Pagando bienes y servicios no recibidos a proveedores ficticios.
- Recibiendo gratificaciones con cargo a las adquisiciones efectuadas por la entidad, lo que tiende a inflar los precios.
- Utilizando los activos de la entidad para uso o beneficio o de terceros no autorizados.

Estas apropiaciones con frecuencia están acompañadas por registros o documentos falsos o engañosos, para ocultar la falta de activos o su enajenación sin las debidas autorizaciones.

La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la destreza del perpetrador, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de la confabulación, el monto de los recursos manipulados y el nivel de poder o influencia de los involucrados.

El auditor debe ser lo suficientemente perspicaz para identificar aquellas operaciones que pudieran ser únicamente un error y no un fraude, conviene tener

en cuenta que gran parte de la evidencia para la auditoría disponible para el auditor es persuasiva y no concluyente. En síntesis, en la definición y reconocimiento del problema, el auditor deberá determinar si hay suficientes motivos o indicios para investigar un posible fraude.

b) Evaluación de los factores de riesgo.

El término riesgo puede definirse “*como la probabilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en el alcance de los objetivos. También podemos considerarlo como la incertidumbre de la ocurrencia de un hecho*”.⁴⁹

Aplicando ahora ese concepto a la Auditoría Forense, el riesgo es que no se logre detectar el fraude existente al terminar la auditoría. Sin embargo, deberá percatarse de las condiciones siguientes que podrían indicar un alto riesgo de fraude:

- Una gerencia débil que omite llevar a la práctica controles internos existentes o ejercitar una adecuada supervisión sobre los procesos de control.
- Inadecuada separación de funciones, especialmente, aquellas que se refieren a los recursos de control y salvaguarda.
- Transacciones que están fuera del circuito ordinario y que no son satisfactoriamente explicadas, tales como ajustes no explicados en los inventarios u otros recursos.
- Instancias en las que los empleados de la entidad auditada son renuentes a tomar sus vacaciones o aceptar promociones.

⁴⁹ “*Introducción a la Auditoría Forense*”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 29-30, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

- Documentos faltantes o adulterados, o demoras no explicadas en suministrar la información.
- Información falsa o engañosa.
- Una trayectoria de faltas de conducta, tales como, auditorías o investigaciones anteriores con hallazgos de actividades cuestionables o delictivas.

La evaluación de riesgos en esta parte puede realizarse considerando de manera inicial factores de riesgo como:

- Observaciones de auditoría.
- Tiempo transcurrido de la última auditoría.
- Sistemas computacionales.
- Cuentas con incremento considerable del presupuesto.
- Contratos y convenios.
- Complejidad de la estructura organizacional.
- Tamaño de la entidad.

Conforme el avance de la auditoría se pondrá especial atención a aquellas situaciones o transacciones que podrían ser indicadores de fraude ⁵⁰ como las que se citan a continuación:

⁵⁰ “*Introducción a la Auditoría Forense*”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 30-32, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

a). Incentivos o presiones inusuales internos o externos.

- Las condiciones operativas de la entidad amenazan la estabilidad o rendimiento financiero.
- Existe presión para que la gerencia cumpla los requerimientos o expectativas de terceros.
- Existe demasiada presión sobre la gerencia o sobre el personal operativo para alcanzar los objetivos financieros establecidos por los responsables de la administración, inclusive objetivos respecto a los incentivos de ventas o al rendimiento, aplicable a entidades públicas que ejecutan actividades y operaciones comerciales o productivas, o que prestan servicios públicos como son las entidades de telecomunicaciones y energía eléctrica.
- Obligaciones financieras personales, podrían presionar a la gerencia o a los empleados que tengan acceso a dinero en efectivo o a otros activos susceptibles de hurto.

b). Oportunidades.

- Fallas de control interno existentes en los procesos críticos de la entidad.
- Deficiente supervisión y áreas de importancia baja que no han requerido revisión por parte de auditoría.
- Falta de segregación de funciones y estructura organizacional compleja.

c). Actitudes.

- Comunicación deficiente.

- Tolerancia al robo hormiga (robos menores).
- Empleados que no han tomado vacaciones por algún largo tiempo.
- Nivel de vida fuera de lo habitual de algún empleado.
- Excesivo control por un solo funcionario de áreas críticas.
- Indiferencia en la corrección de deficiencias en controles.

d). Debilidades en el diseño e implementación del sistema de control interno.

- Comprobación de gastos de manera extemporánea o gastos sin comprobantes o bien gastos mayores que no requieran autorización de un nivel jerárquico superior al personal que lo requiere.

e). La historia de fraudes o errores significativos en la entidad.

- Existencia de informes de auditorías realizadas sobre fallas, irregularidades, corrupción, etc.
- Conocimiento de severas anomalías dentro de alguna localidad.

f). Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de los directivos y su personal.

- Conocimiento del gusto de funcionarios por el juego y la apuesta.
- Personal sin la capacidad técnica necesaria para administrar o dirigir las áreas a su cargo.

g). Transacciones inusuales.

- Mayor número de compras en cierto período (fin de año, cambio de administración, ajuste de presupuesto, etc.).
- Transacciones por montos significativos o duplicados en compras o gastos que no se requieren.

h). Problemas para obtener evidencia de auditoría.

- No se proporciona la información solicitada.
- La información es incompleta o errónea o bien la información requerida en original entregada en fotocopias.
- Resistencia por parte del personal a mostrar información de algún tema en específico.

i). Precio y demanda de los productos o servicios.

- Facturas de compras de artículos conocidos a precios excesivos.
- Pagos excesivos de productos o servicios no necesarios.

Otros riesgos que deben ser considerados son:

Riesgo inherente: La ocurrencia de un acontecimiento adverso ocasionado por la misma operación, *ejemplo: Un empresa transportista su riesgo inherente son multas, choques, colisiones, uso del seguro.*

Riesgo de control: Asociado con la posibilidad de que procedimientos de control no puedan prevenir o detectar los errores o irregulares significativas, *ejemplo:* *Existe una clave de acceso a los sistemas contables, los empleados comparten dicha clave aun y cuando no está permitido.*

Riesgo de detección: Es el que existe al aplicar los programas de auditoría, cuyos procedimientos no son suficientes para descubrir errores, irregularidades significativas o indicios de fraude, *ejemplo:* *Durante una auditoría a una empresa de abarrotes, la revisión abarco la revisión de las principales áreas de la entidad, la de exportaciones por representar la generación del 2% de las ventas no fue revisada, y antes de concluir el año, la entidad se enfrentó ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre otros motivos por exportaciones ficticias (nunca salieron del país), omisión de impuestos, entre otros cargos.*

c) Desarrollo del programa de trabajo.

Cabe señalar que los procedimientos y técnicas de auditoría previamente programados pueden variar en la medida que se vayan obteniendo la evidencia suficiente y competente que compruebe contable y financieramente la comisión de un delito patrimonial, por lo que debe hallar respuesta a las siete preguntas básicas de la criminalística que son: *¿Qué sucedió?; ¿Cuándo sucedió?; ¿Dónde sucedió?; ¿Con qué sucedió?; ¿Por qué sucedió?; ¿Quién lo ocasionó?, y ¿Cómo ocurrió?* En materia contable se adiciona la pregunta *¿Cuál fue el monto total del detrimento patrimonial del ofendido?* Estas preguntas ayudan al Auditor Forense a valorar los indicios y evidencias susceptibles de convertirse en pruebas.

Asimismo, el Auditor Forense deberá asegurar el “escenario”, lo cual significa que deberá preservar el estado original de los documentos que serán sometidos a los diferentes análisis contables, grafotécnicos, protección y aseguramiento de los equipos de cómputo, archivos de usuario, del sistema operativo, etc.

Igualmente deberá obtener fotocopias de los documentos en papel, en los cuales el Auditor Forense procederá a colocar su marca de investigador forense, con el objetivo de proteger la integridad de los documentos para no alterarlos y someterlos a la valoración del Ministerio Público o del Juez correspondiente.

Mediante el testimonio de testigos y expertos, deberá obtener información relevante, útil, suficiente y competente para el esclarecimiento del hecho investigado.

Los procedimientos programados pueden variar, por lo cual deberán ser flexibles y dinámicos puesto que en la ejecución del trabajo de una Auditoría Forense se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtiene resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación de los programas definidos inicialmente.

El uso de equipos multidisciplinarios de expertos legales, informáticos, biólogos, grafólogos u otros, y del factor sorpresa son fundamentales.

De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación. Un aspecto importante en la ejecución de la Auditoría Forense es el sentido de oportunidad, una investigación debe durar el tiempo necesario, ni mucho ni poco, el necesario.

Muchas veces por la excesiva lentitud en que se desarrollan los trabajos de investigación, los delincuentes se ponen alerta, escapan o destruyen las pruebas; en otros casos, por demasiado apresuramiento, la evidencia reunida no es la adecuada, en cantidad y/o calidad, para sustentar al juez en la emisión de una sentencia condenatoria, quedando impunes los perpetradores del delito financiero o irregularidad investigados.

El Auditor Forense debe conocer o asesorarse por un experimentado abogado respecto de las normas jurídicas penales (por ejemplo el debido proceso) y otras relacionadas específicamente con la investigación que está realizando. Siendo lo anterior fundamental, puesto que, si el Auditor Forense no realiza con prolijidad y profesionalismo su trabajo, puede terminar acusado por el delincuente financiero aduciendo daño moral, o similares.

Finalmente el equipo de Auditoría Forense prepara un sistema de mantenimiento de registros y clasificación de las actuaciones realizadas, indicios y evidencias recolectadas, señalando el lugar de su recolección, la fecha, hora y características de la misma, señalando la referencia que le permita su posterior seguimiento; por lo tanto, se deberá proceder a integrar y conformar el expediente de la investigación legal realizada.

d) Evaluación de la evidencia.

De la misma forma que la auditoría financiera, la Auditoría Forense requiere de las mismas características y propiedades para la evidencia. La evidencia probatoria de que un fraude se ha cometido en una entidad, debe ser obtenida de manera legal y contestar por lo menos: *¿Qué?, ¿Quién?, ¿Cuándo?, ¿Dónde?, ¿Cuánto?, ¿Cómo?* No obstante, por la importancia que para el presente trabajo y por sus efectos legales implica dicho tema, se verá más adelante en el apartado 4.3.

Comunicación de Resultados.⁵¹

La comunicación de resultados será permanente con los funcionarios que el Auditor Forense estime pertinente. Al comunicar los resultados parciales o finales, el Auditor Forense debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, debe limitarse a informar lo que fuere pertinente, un error en la comunicación de resultados

⁵¹ "Introducción a la Auditoría Forense", Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 36-38, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

puede arruinar toda la investigación (*muchas veces se filtra información o se alerta antes de tiempo a los investigados de los avances obtenidos*).

Antes de preparar el informe final, el Auditor Forense someterá el producto de su investigación a una valoración jurídica del abogado del equipo multidisciplinario, aún cuando esta valoración haya estado presente a lo largo de la investigación, para que cuando se inicie la denuncia penal de la comisión del delito patrimonial se cumpla con los requisitos legales exigidos por la Ley, que conlleven al éxito jurídico en cuanto al esclarecimiento de los hechos y la probable responsabilidad de la persona que se presume ha cometido el hecho delictivo.

El resultado del trabajo del Auditor Forense puede verse reflejado mediante un dictamen o informe, en el cual se deberá señalar de manera clara y precisa el planteamiento del problema o el motivo por el cual se practica, la descripción de la documentación de tipo contable, financiera y administrativa que se tomó en consideración para su estudio y análisis, la relación detallada de los procedimientos y técnicas de auditoría que se aplicaron al caso en concreto, los resultados obtenidos y las conclusiones que se formulen respecto de la investigación realizada, conforme a la normatividad aplicable.

Dicho informe obviamente deberá ser presentado por escrito y con firma del Auditor Forense que lo elaboró, además de ir acompañado de los papeles de trabajo correspondientes (*cédulas sumarias y analíticas*) y de la documentación que compruebe, ampare y soporte los hechos denunciados.

Con la información obtenida de la investigación se armará el expediente correspondiente al caso. La ubicación de la evidencia en este expediente deberá coincidir con la forma en que se presentará en el informe, finalmente será el soporte que se mostrará para cada uno de los comentarios que se presenten en dicho informe. Puede en su caso, indizarse los documentos probatorios que se incluyan en el expediente para facilitar su identificación.

Al redactar el informe el auditor debe tener presente que va dirigido a una persona no especializada en el área, por lo que deberá ser claro, preciso y sencillo. Asimismo, debe tomar en cuenta que su trabajo debe versar sobre cuestiones técnicas sin emitir opiniones de carácter legal pero si debidamente sustentadas en sus pruebas.

Consecuentemente, la fase de comunicación de los resultados de la Auditoría Forense, es a través del Informe de hallazgos el cual debe contener las siguientes características:

Objetividad: El informe de Auditoría Forense no debe ser tendencioso, presentará sus comentarios de manera veraz, objetiva, imparcial y clara e incluirá información precisa sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada.

Precisión: En la presentación de sus hallazgos, el auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial, puesto que un solo desacierto puede poner en tela de juicio su total validez.

Respaldo adecuado: Los resultados presentados en los informes, estarán totalmente respaldados.

Claridad: Para que se comunique con efectividad, los resultados del informe se presentarán en forma clara y simple.

El auditor debe evitar emitir juicios de valor u opiniones tales como calificar o tipificar la posible infracción cometida (*defraudación, peculado, cohecho, fraude, entre otras*), porque la tipificación es competencia privativa de los órganos judiciales competentes.

2.6 Campo de acción y aplicación

La Auditoría Forense es ejecutada por todo auditor, que acreditando los conocimientos y habilidades necesarias, deba o sea requerido para prevenir y detectar fraudes financieros, tal es el caso de los auditores externos, internos, gubernamentales, tributarios, informáticos u otros.

El Auditor Forense ⁵² va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener una “seguridad razonable”.

Por lo que los campos de acción del Auditor Forense son especializados y con objetivos muy precisos, por ejemplo:

- *La cuantificación de pérdida financiera:* Aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales, por ejemplo para los casos de disputas entre accionistas o compañeros, incumplimientos de contratos, demandas de lesiones personales, irregularidades e infracciones, demandas de seguros, disputas matrimoniales, las separaciones, los divorcios y herencias.
- *Investigación financiera:* Determinando los móviles, los posibles culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados ya sea en fraude, falsificación, lavado de dinero y otros aspectos ilegales.
- *La práctica profesional:* Investigando y determinado por ejemplo: la negligencia profesional.

⁵² Rodríguez Castro Braulio. “La Auditoría Forense”, brodri@javeriana.edu.co. Pontificia Universidad Javeriana, Departamento de Ciencias Contables, Bogotá Colombia, p. 1, www.docstoc.com/docs/21369302/LA-AUDITORIA-FORENSE

Para el Dr. Danilo Lugo C.,⁵³ el Auditor Forense es el “*Auditor Financiero con preparación técnica-forense, es un valioso “testigo experto” en una Corte Criminal.*

Por ser la Auditoría Forense un área muy especializada, el Auditor debe tener una muy completa capacitación, acerca de las diferentes modalidades criminales, con énfasis en delitos económicos y financieros. Además de un conocimiento de la parte operativa en los diferentes procesos de investigación, y por supuesto, seguir cuidadosamente los manuales y las instrucciones del investigador en jefe, para no cometer errores que pueden contaminar las evidencias y que a la postre arruinan toda la investigación, pues el caso se derrumba en la Corte por errores en la recopilación de evidencias”.

El Auditor Forense puede desarrollar su trabajo como experto en la prevención y detección del fraude financiero en Entidades de Fiscalización Superior (EFS); firmas privadas de auditoría; Fiscalías Estatales; Organismos Estatales de Control; Organizaciones de combate a la corrupción, al narcotráfico, al terrorismo; la policía o el ejército; unidades o áreas de Auditoría Interna y las de inteligencia fiscal.

En sus inicios la Auditoría Forense⁵⁴ se aplicó en la investigación de fraudes en el sector público, considerándose un verdadero apoyo a la tradicional auditoría gubernamental, en especial ante delitos tales como: enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos, conflicto de intereses, etc. Sin embargo, la Auditoría Forense no se ha limitado a los fraudes propios de la corrupción administrativa, sino que también ha diversificado su portafolio de servicios para participar en investigaciones relacionadas con crímenes fiscales, el crimen corporativo, el lavado de dinero y terrorismo, y el fraude en organizaciones privadas, entre otros.

⁵³ Lugo Cano Danilo. “La Auditoría Forense. En el Sistema Judicial Acusatorio”, El Experto Técnico Pericial Forense, www.interamericanusa.com/articulos/.../Aud-For-Sis-Acusa.htm

⁵⁴ “Auditoría Forense”, III. Definición de la Auditoría Forense, Parte 2, www.monografias.com › Derecho

En ese sentido, el Auditor Forense puede desempeñarse tanto en el sector público como en el privado, prestando apoyo procesal que va desde la recaudación de pruebas y el peritaje. De la misma forma, su labor no solamente se destaca en las investigaciones en curso, sino en etapas previas al fraude, es decir actúa realizando investigaciones y cálculos que permitan determinar la posible existencia o materialización de un delito y su cuantía para definir si se justifica el inicio de un proceso de investigación más a fondo; ésta situación, que aplica también para las investigaciones de crimen corporativo que se relacionan con fraude contable ante la presentación de información financiera inexacta por manipulación intencional, falsificación, lavado de activos, etc.

Pablo G. Fudim,⁵⁵ señala lo siguiente respecto del campo de acción de la Auditoría Forense: *“El auditor forense va más allá de la evidencia de auditoría, de la seguridad razonable, evalúa e investiga al 100%, centrándose en el hecho ilícito y en la mala fe de las personas. A diferencia de la auditoría tradicional que se sustenta en la buena fe, en el negocio en marcha y en la evidencia para obtener seguridad razonable”*.

Por ello los campos de acción del Auditor Forense son especializados y con objetivos muy claros y precisos, por ejemplo:

- La cuantificación de pérdida financiera: Aportando las pruebas necesarias para ser utilizadas en los tribunales en cada caso.
- Disputas entre accionistas, directivos, supervisores, etc.
- Incumplimientos de contratos.
- Demandas de lesiones personales.

⁵⁵Badillo Ayala Jorge. “Auditoría Forense”, 10. Campo de acción de la Auditoría Forense, p. 17, www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf

- Irregularidades e infracciones.

- Demandas de Seguros.

- Disputas matrimoniales, separaciones y divorcios.

- Herencias.

- Investigación financiera: Determinando los móviles, los culpables y aportando las pruebas para el juzgamiento de los involucrados en: fraude; falsificación; lavado de dinero u otros actos ilegales.

- Investigaciones de delitos relacionados con el lavado de dinero y activos, legitimación y blanqueo de capitales, evasión fiscal, fraude, cohecho, abuso de confianza, administración corporativa fraudulenta, etc.

- Determinación de daños y perjuicios.

2.7 Pre conclusiones

Como se ha identificado a lo largo del presente capítulo, la Auditoría Forense es utilizada en el contexto de un conflicto real o en una acción legal con una pérdida financiera significativa, en la que el Auditor Forense, ofrece aplicar su experiencia y conocimientos en materia contable, sistemas, investigación financiera y jurídica, cuantificación de daños patrimoniales y en otros aspectos, tales como: recolección de pruebas, testimonio como testigo experto (peritaje). En esos términos, este capítulo tuvo como principal objetivo dar a conocer el tema de la Auditoría Forense como aspecto medular del presente trabajo de tesis, además de proponer una metodología básica de manera enunciativa más no limitativa que apoye a la labor del Auditor Forense, sobre todo cuando le sea encomendado un trabajo de esta naturaleza; ya que en la actualidad se han incrementado los delitos patrimoniales

y financieros en las organizaciones de servicios y productivas, que afectan sus bienes jurídicos tutelados o en detrimento, afectación y daño de su patrimonio empresarial y personal de sus propietarios, configurándose de distintas maneras tales como: el robo, el abuso de confianza, el fraude, la administración fraudulenta, la extorsión, el despojo, el daño a la propiedad, y en el sector público con orientación a la investigación en la realización de actos de corrupción efectuados por servidores públicos carentes de integridad y honestidad en la Administración Pública Federal.

1.- Bajo ese contexto aunque la auditoría en particular la financiera ha innovado y continua actualizando muchas de sus prácticas ya sea por instrucción legal o derivado de la globalización internacional del mercado o tomando como base las necesidades industriales y de servicios del sector privado, resulta sumamente indispensable que en el sector público se adopte a la Auditoría Forense como una herramienta viable y eficaz en el cuidado y la preservación del patrimonio del erario Federal bajo un enfoque legal y financiero respecto a la gestión y administración de los recursos públicos, ya que se convierte en una alternativa para mejorar la prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de las metas y objetivos institucionales de las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, motivos por los cuales el Auditor Forense, independientemente de la especialidad o carrera que ostente y ejerza, debe estar preparado para la realización de investigaciones más a fondo y especiales, cumpliendo con las capacidades, condiciones y requerimientos necesarios para tales propósitos.

2.- Por otra parte, es importante considerar que muchas de las entidades u organizaciones en México son más reactivas que preventivas ante sucesos o irregularidades que se les presentan, y que pudieron haberse previsto, por lo tanto debemos darle vuelta a esas reacciones de primera mano o improvisadas, y la mejor forma de hacerlo es anticipándolas o sea siendo preventivos y midiendo y administrando riesgos, promoviendo una cultura ética

entre el personal, demostrando que siempre habrá una o más consecuencias para los actos ilegales derivados de conducta antisociales realizadas por servidores públicos. Por tales razones a manera de conclusiones reflexivas, me permito señalar algunos aspectos que sería importante considerar, y en los cuales es factible la intervención del tipo de auditoría que nos ocupa, como se indica a continuación:

- 3.- La corrupción es una de las principales causas del deterioro del patrimonio público, siendo la Auditoría Forense una herramienta factible para el combate de ese flagelo llamado corrupción, además de representar una alternativa que ayuda a detectar y combatir los delitos cometidos contra los bienes del Estado, principalmente los perpetrados por servidores públicos sin valores ni principios éticos que con la participación de cómplices o patrocinadores externos incumplen las obligaciones que les encomiendan las leyes en el desarrollo de la función pública. Por lo tanto, la Auditoría Forense al ser una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas, resulta una buena propuesta digna de tomarse en cuenta.

Consecuentemente, la Auditoría Forense viene a constituirse como una alternativa para combatir la corrupción y evitar la impunidad, porque permite que un experto pueda emitir ante los jueces, sus conceptos y opiniones de valor técnico, que le permitan a la justicia actuar con mayor claridad, certeza y transparencia especialmente en lo relativo a la vigilancia de la gestión financiera, fiscal y presupuestal de las entidades u organizaciones públicas o privadas.

4.- Entre algunos de los principales objetivos de la Auditoría Forense, tenemos los siguientes:

- a) Luchar contra la corrupción y el fraude, para el cumplimiento de este objetivo busca identificar a los supuestos responsables de cada acción a efecto de informar a las autoridades competentes las violaciones detectadas.
- b) Evitar la impunidad, para ello proporciona los medios técnicos válidos que faciliten a la justicia actuar con mayor certeza, especialmente en estos tiempos en los cuales el crimen organizado utiliza medios cada vez más sofisticados para lavar dinero, financiar operaciones ilícitas y ocultar diversos delitos.
- c) Disuadir en los individuos, las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en los negocios.
- d) Credibilidad de la sociedad de los funcionarios e instituciones públicas, al exhibir, detectar y exigir a funcionarios corruptos, una clara y abierta rendición de cuentas, incluyendo para ello, cuentas claras de todos los fondos, bienes, y en general de los recursos públicos puestos a su disposición para su cabal administración y honesto cuidado y manejo.

5.- La Auditoría Forense es una técnica de gran utilidad, ya que mediante la adecuada coordinación y colaboración entre profesionistas de la abogacía con los departamentos de investigación policial, fiscal y judicial, que operan con el afán de esclarecer los posibles actos ilícitos, pueden obtenerse mejores resultados y beneficios a la sociedad. Es por ello que el campo de acción de la Auditoría Forense, se desarrolla dentro de un ambiente constituido por un equipo multidisciplinario de profesionales, interviniendo tanto contadores, como abogados, grafotécnicos, ingenieros, informáticos, inclusive personal experto

en investigaciones de diferentes fuerzas de seguridad u organizaciones, y dependiendo del tipo de investigación que se realice y se determine el momento de su participación, incluyendo para ello las técnicas y estrategias de trabajo idóneas para la investigación.

6.- Resulta indispensable, adoptar un modelo básico, adaptable, flexible, susceptible de modificación al tipo especial de investigación que se presente, siendo ello uno de los aspectos que sin duda deben ser tomados en cuenta en la práctica de la Auditoría Forense, independientemente de que dicha auditoría, se distinga por sus características propias de control e investigación, basada en procedimientos y técnicas existentes o los que se requieran, debe permitir contar con un nuevo enfoque que ayude además de prevenir, el detectar y combatir los delitos cometidos por servidores públicos y particulares involucrados.

7.- La Auditoría Forense puede ser aplicada tanto en el sector público como en el privado, ya que en ambos sectores la naturaleza humana tiende a corromperse, en el sector público lo demuestra al hacer un mal uso de un cargo o función con fines no oficiales o dejar de hacer para motivar las acciones antes referidas, y puede manifestarse en alguna(s) de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dinero a los funcionarios del gobierno para acelerar trámite o investigaciones, el desfalco, entre otros.

Por otra parte, la Auditoría Forense no sólo está limitada a los hechos de corrupción administrativa y financiera, también el Auditor Forense es llamado a participar en otras actividades, tales como: crímenes fiscales; corporativo y fraude; lavado de dinero y terrorismo; discrepancias entre socios o accionistas;

siniestros asegurados; disputas conyugales, divorcios; y pérdidas económicas en los negocios.⁵⁶

- 8.- La Auditoría Forense también llamada propiamente Investigación Legal, justificando así su existencia, ya que representa una especialización con mayor nivel de preparación, inclusive que la de auditoría tradicional. Ya que no se trata solamente de revisar, analizar y evaluar los controles internos y administrativos y opinar sobre la razonabilidad de la información financiera e informarlo a los directivos, sino de presentar una problemática y profundizar en su investigación, para que sea corregida a través de acciones inmediatas o de sanciones administrativas y castigos legales, y en el mejor de los casos en la implementación de acciones en los controles preventivos que erradiquen su recurrencia.
- 9.- Antes de aceptar un compromiso de Auditoría Forense, el auditor debe asegurarse de estar libre de cualquier conflicto de intereses que podrían dañar su juicio, objetividad e imparcialidad. Asimismo, debe determinar si posee el conocimiento necesario para el campo de especialización relacionado con el compromiso que adquiere o asume, y si posee la experiencia suficiente para desarrollar este tipo de trabajo y obtener los resultados adecuados que satisfagan el interés común. Sin olvidar, que en principio la Auditoría Forense es de tipo reactivo, es decir se inicia ante ciertas evidencias de hechos criminales a diferencia de las auditorías de estrategia que privilegian lo prospectivo.
- 10.- Es indudable que los peritos ayudan o apoyan con sus opiniones técnicas y científicas en la administración de justicia, sobre todo en las controversias de carácter científico, técnico y contable relacionando dicha información con determinadas pruebas que así lo requieran, mientras que los auditores forenses, en términos contables y jurídicos van más allá, pues se dirigen a la

⁵⁶ "Auditoría Forense", VI. Ámbitos de Aplicación, Parte 2, www.monografias.com › Derecho

búsqueda de las pruebas y evidencias de delitos económicos o patrimoniales, y con un direccionamiento más hacia la obtención de soportes documentales e informativos para la aplicación de la justicia, administrativa, penal, civil o mercantil, según sea el caso.

11.- Ante los supuestos de ilícitos como lo es el fraude, es necesario una participación más efectiva de las entidades y dependencias gubernamentales, sobre todo en lo relativo al reforzamiento y actualización de sus controles internos, cuestión que también la Auditoría Forense puede ayudar en su fortalecimiento, además de procurar inhibir y disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y transparencia en la administración de los recursos públicos. Lo anterior, en virtud de que la prevención y detección del fraude no es sólo una responsabilidad de unos cuantos o aislada o únicamente de las administraciones u organizaciones, sino que es una responsabilidad social, ética y jurídica que en conjunto con los servidores públicos de las entidades gubernamentales y de las empresas privadas, puede afectarlos y sobre todo ante la proliferación de actuaciones corruptas e impunes que inciden en su desarrollo, crecimiento, operación y productividad.

12.- También la Auditoría Forense es una buena opción para evitar deficiencias en los dictámenes (*averiguaciones previas o causas penales*) que en materia de contabilidad se ofrecen ante el Ministerio Público, como pruebas el denunciante o querellante de los hechos penales que presume se han cometido en contra de su patrimonio, ya que estos dictámenes en muchas ocasiones no vienen acompañado de todos los documentos que manifiesta el auditor haber sometido a su estudio y análisis, y por lo tanto el dictamen como tal no comprueba contablemente la comisión de un delito patrimonial.

Lo que trae como consecuencia que el expediente sea devuelto por el perito oficial mediante el cual informa al Ministerio Público que la documentación

resulta insuficiente desde el punto de vista de la técnica contable para emitir una opinión respecto de los hechos que se están denunciando, lo que genera un retraso en la procuración y administración de justicia del denunciante.

13.- En otras ocasiones, no obstante de que el denunciante o querellante sea una sociedad legalmente constituida de acuerdo a las leyes vigentes en la República Mexicana, no cuenta con los registros y el soporte documental de los hechos que pueden ser constitutivos de un delito patrimonial, y se enfrentan a la situación de que el perito oficial jamás va emitir una opinión de tipo contable con base en sus declaraciones.

14.- Los auditores forenses o investigadores de fraude son diferentes a los auditores internos, financieros o externos, ya que los forenses se centran en excepciones, rarezas, irregularidades contables y patrones de conducta, y no solamente en errores u omisiones comunes, muchos de ellos sin efectos significativos.

15.- La proliferación de formas de lavado de dinero o de activos destinadas a legalizar capitales de origen delictivo, son actividades que por su propia naturaleza y complejidad, son muy difíciles de detectar, por ello requieren de la participación activa y conjunta de profesionales especializados o expertos en distintas ramas del saber humano, siendo la Auditoría Forense la que precisamente reúne a dichos profesionales para que de manera conjunta enfoquen sus conocimientos, experiencias y esfuerzos en la detección e investigación de las referidas conductas ilícitas que diariamente operan con total opacidad.

16.- Los auditores forenses respecto a la evidencia valida y suficiente en que sustenten sus opiniones, deben ser muy precisos y cuidadosos, ya que deben estar en condiciones de mencionar en sus informes las fuentes de información utilizadas, los documentos de soporte examinados, las restricciones que hayan

podido tener para realizar sus pruebas, y cualquier detalle que pudiera llevarlos a deducir que la información no es confiable o no está debidamente sustentada; y cuando no sea posible obtener los documentos o las informaciones válidas necesarias para responder objetivamente una pregunta, así deberán explicarlo en sus informes, preferiblemente indicando cuales fueron las gestiones que desarrollaron para obtener los documentos respectivos; esta actitud es saludable para los jueces o autoridades que conozcan la situación y puedan tomar decisiones con base en la mayor cantidad de elementos probatorios posibles.

17.- Al realizar su trabajo el Auditor Forense nunca debe pensar que las técnicas forenses reemplazarán a las tradicionales normas, reglas, procedimientos o prácticas relacionadas a su especialización, ya que son la base del surgimiento técnico de la Auditoría Forense, y por lo tanto nunca debe dejar de aplicar los conocimientos relacionados con su especialidad tales como: contabilidad, derecho, finanzas, administración de riesgos, control interno, entre otros, y apoyar su análisis e investigación en la legislación vigente. En adición a los conocimientos de auditoría habituales, para la formación integral del Auditor Forense debe incluir aspectos tales como investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la recolección u obtención de evidencias y pruebas.

18.- El Auditor Forense debe tener amplios conocimientos en el campo a auditar, y de las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría, las técnicas y procedimientos de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de investigaciones. El auditor debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis y revisar el proceso de control designado por la administración. En lo referente al perfil del Auditor Forense debe poseer básicamente una mentalidad investigadora, la cual difiere sustancialmente con la mentalidad del auditor tradicional que se basa en la limitación del alcance sujeto a revisión como resultado para determinar la materialidad de los hechos y la muestra de la cual recolectará evidencia.

- 19.- La *Association of Certified Fraud Examiners* – ACFE, ubicada en Austin Texas, ha certificado a más de 45,000 *Certified Fraud Examiner* (CFE), ⁵⁷ muchos de los cuales no son contadores; lo mismo ocurre en la moderna concepción de la Auditoría Interna, en la cual no es necesario que la máxima jerarquía en Auditoría Interna en una empresa o institución deba ser un contador público, actualmente muchos líderes en Auditoría Interna son abogados, economistas, politólogos, administradores, inclusive filósofos.
- 20.- En esos términos, la Auditoría Forense permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, en una forma que será aceptada por una corte de justicia contra los perpetradores de un crimen económico, existe la necesidad de preparar personas con visión integral, que faciliten evidenciar especialmente, delitos como: la corrupción administrativa, el fraude contable, el delito en los seguros, el lavado de dinero y el terrorismo, entre otros.
- 21.- La Auditoría Forense está consciente que debe ir avanzando y no quedarse restringida, sobre todo en un mundo diferente, cuando la tecnología avanza velozmente, que lo que está hoy en efecto, ya en unos pocos días o meses es obsoleto, y que nuestro planeta está virtualmente cubierto por satélites de comunicaciones, no estamos protegidos contra absolutamente ningún riesgo, especialmente en la información vital que se trasmite vía electrónica. Es a través de este medio que se mueve en el ciberespacio como viajan a velocidades de nona segundos (*algo más veloz que los micro-segundos*) miles de millones de bytes, de datos, que pueden ser transferencias electrónicas de transacciones comerciales, secretos bancarios, información de personas, miles de millones de dólares en documentos de valor, números de tarjetas de crédito, fotografías, música, videos, películas, secretos militares, mensajes electrónicos, correos de voz, etc.

⁵⁷ Lollett R. Pedro Miguel. (*Certified Fraud Examiner (CFE) Abogado, Experto Grafotécnico*), Asesores y Consultores Gerenciales – Auditores Forenses, Venezuela, p. 2, [www.auditoriaforense.net/.../68-pedro-miguel-lollett-certified-fraud- ...](http://www.auditoriaforense.net/.../68-pedro-miguel-lollett-certified-fraud-...)

Por lo anterior, y actualmente ante la complejidad que genera la globalización, el crimen organizado se ha agigantado tanto en los métodos que utiliza para delinquir, como en la facilidad de violar normas y principios legales, amparados en sus conocimientos y en el poder obtenido por la fuerza o por el dinero mal habido, sin embargo, con la Auditoría Forense se vienen desarrollando técnicas de investigación eficaces, para aplicar la ley y hacer justicia ante la impunidad generada por la corrupción, adicionalmente dicho tipo de auditoría puede ser utilizada en los sectores privados y públicos ante disputas que conlleven a una acción legal, es por ello que su aplicación se expande a cuantificar pérdidas financieras, arbitraje, demandas de seguros, disputas matrimoniales, herencias o negligencia en el desarrollo del cargo, entre otros.

Capítulo 3

El Papel de la Fiscalización para el Combate a la Corrupción

La fiscalización “es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia; se entiende como sinónimo de inspección, vigilancia, seguimiento de auditoría, supervisión, control y, de alguna manera, evaluación, pues evaluar es medir, y medir implica comparar. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto,”⁵⁸ por lo tanto la fiscalización viene a ser la función por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones de gobierno, considerando su veracidad, razonabilidad y el cumplimiento de la ley, radicando en ello, su importancia, necesidad y permanencia. En concreto la fiscalización “es el acto de verificar que los recursos públicos se apliquen a los fines que la Ley establece, implica la vigilancia, control, revisión y evaluación de la aplicación de los recursos públicos,”⁵⁹ en virtud de lo anterior, la fiscalización juega un papel imprescindible para el combate a la corrupción en la Administración Pública Federal, la cual se materializa o existe cuando una persona física o moral ilícitamente, antepone sus intereses particulares al de las personas o instituciones a los cuales están comprometidos a servir.

En ese entendido, la corrupción de los servidores públicos siempre ha provocado una justificada alarma entre la sociedad, ya que no es posible pensar en una actividad del Estado encaminada a satisfacer el bienestar colectivo, pero prestada por servidores públicos deshonestos; por otro lado generalmente se ha relacionado a la corrupción ⁶⁰ con el uso indebido de puestos públicos para generar ganancias privadas, pero no sólo incluye dicha actividad, ya que por

⁵⁸ Castro Ruíz Raúl. “Glosario de Términos”, Para el libro: Contraloría Gubernamental Federal, Estatal y Municipal para la Fiscalización Superior en la Globalización, I.M.C.P. (México – 2003), p.80, biblioteca.ulagrancolombia.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?...

⁵⁹ “Glosario de Términos para el Proceso de Planeación, Programación, Presupuestación y Evaluación en la Administración Pública”, Elaborado por el Grupo de Trabajo de Sistemas de Información Financiera, Contable y Presupuestal de la Comisión Permanente de Funciones Fiscales (S.H.C.P.), Serie Federalismo Hacendario – Gasto – (México – 2005), p. 52.

⁶⁰ Gándara Ruíz Esparza Alberto. “Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”, Cap. 10, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p.179-184.

tratarse de un fenómeno complejo, abarca al sector público y también se da en el privado, y por supuesto conjuntamente en ambos sectores. Por lo tanto, no es factible encasillar a la corrupción como un mal exclusivamente público, ya que derivado de su propia complejidad, es cambiante, se extiende y se moderniza con mayor velocidad que la capacidad del Estado y de la sociedad para implementar políticas de control efectivo.

En razón a lo anterior, y como responsabilidad principal, que recae en el Estado la de diseñar y ejecutar acciones y políticas públicas efectivas y coordinadas para combatir la corrupción, además de requerirse la participación activa de la sociedad en esta tarea, ya que no es para nadie desconocido, el que existen conductas cometidas por los servidores públicos que van desde el desdén o la pereza hasta los actos ineficaces, inconclusos, erróneos o inservibles, conductas cínicamente delictivas e injustas; desde la pequeña mentira que avisa al usuario que ya están cerradas las oficinas hasta el fraude de millones de pesos en contra del erario federal, dichas conductas han originado y nutrido un fenómeno que lamentablemente ha pasado a formar parte del folclor nacional: la corrupción administrativa. En ese sentido, y con la firme convicción de frenar el avance contra la corrupción será necesario contar con una activa sociedad civil e indudablemente se requerirá de la presencia y acción de los órganos de fiscalización, ya que se enfrentan a toda una estructura de intereses que es finalmente la matriz de los conflictos sociales.

En virtud de lo antes mencionado, y de que la realización de acciones de fiscalización para frenar la corrupción deben desarrollarse indiscutiblemente dentro del marco normativo vigente, y desde adentro de la Administración Pública Federal, se considera indispensable presentar en este capítulo, propiamente los aspectos relativos a la naturaleza jurídica, el ámbito de actuación y competencia a través de la cual se lleva a cabo la fiscalización, la cual entre sus compromisos principales, tiene el del combate a la corrupción; dicho tema difícilmente puede describirse o apreciarse de manera aislada, ya que se debe partir precisamente de

las funciones que en esa materia tienen asignados dos de los órganos de fiscalización principales en la Administración Pública Federal, la Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública. Asimismo, se incluirán algunas de las tareas que la función pública realiza en cuanto al tema de la corrupción, para proseguir con otros temas de particular importancia, como lo son: el ámbito jurídico de las responsabilidades en que pueden incurrir los servidores públicos en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones (con énfasis en las responsabilidades administrativas), incluyendo su relación con los delitos para efectos penales, para continuar con algunas de las problemáticas que se tiene conocimiento se les presentan a los órganos fiscalizadores, principalmente en las áreas de Auditoría Interna o sus equivalentes en correlación con las Áreas de Quejas y Responsabilidades, para la presentación e integración de expedientes de los casos de presunta responsabilidad administrativa; y así concluir con el desarrollo y aplicación que ha tenido la Auditoría Forense en los referidos órganos de fiscalización.

3.1 Naturaleza jurídica de la función de fiscalización

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, obliga a los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y aunque no expresa el derecho de los ciudadanos de conocer e investigar el uso y destino de los recursos nacionales, es claro que en un orden jurídico de legalidad, igualmente les corresponde la obligación de contribuir a los gastos públicos, lo cual les permite a su vez exigir una administración financiera racional, eficiente y honesta de los referidos recursos.⁶¹

⁶¹ Faya Viesca Jacinto. “*Finanzas Públicas*”, Cap. XX, Editorial Porrúa, (México – 2008), p.p.238-239.

Por otra parte, el 30 de julio de 1999 se publicaron en el D.O.F. las reformas constitucionales que establecieron las nuevas bases que permiten a la Cámara de Diputados un mejor control y fiscalización sobre la Cuenta Pública. Las reformas fueron orientadas hacia una mayor transparencia en la utilización de los fondos públicos, por lo que se crea la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación con autonomía técnica y de gestión, además de que se le otorgan mayores facultades que las que tenía la entonces Contaduría Mayor de Hacienda.

En ese sentido, el artículo 74, fracción VI correlacionado con el artículo 79 de la Constitución Política determina que la Cámara de Diputados examinará la Cuenta Pública, revisando y comprobando si las cantidades gastadas estuvieron de acuerdo con las partidas y programas del presupuesto autorizado, y si sus modificaciones se llevaron a cabo conforme a las disposiciones legales aplicables. El examen y glosa (*revisión legal, numérica y contable de las cuentas rendida por la Federación*) de dicha Cuenta Pública se lleva a cabo a través de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación actualmente denominada Auditoría Superior de la Federación (ASF), cuya función primordial será precisamente el verificar la exactitud y justificación de los gastos efectuados y detectar las posibles irregularidades en el manejo del gasto público.

La Cámara de Diputados ejerce el control financiero a través de la ASF como órgano autónomo, técnico y de gestión, el cual es esencialmente político, alcanzando la máxima jerarquía de fiscalización por derivarse ésta de la Constitución Política, en el sentido de que dicho ordenamiento faculta a la Cámara de Diputados para revisar la Cuenta Pública, que no sólo significa el cierre del ciclo presupuestario, sino que además convalida jurídica y políticamente la administración presupuestaria del Estado. Consecuentemente, la revisión de la Cuenta Pública está a cargo de la Cámara de Diputados, y para ello se apoya en la ASF, misma que tiene a su cargo la fiscalización de dicha Cuenta.

La ASF en su carácter de entidad fiscalizadora superior, realiza su actividad desde el exterior de la Administración Pública Federal, en contraposición con la fiscalización que se lleva a cabo desde el interior de la propia Administración la cual compete al Poder Ejecutivo y que la realiza básicamente a través de la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control. Se trata de un poder funcional que rebasa la definición de los poderes clásicos.

En esos términos, es posible que la ASF como entidad de fiscalización de rango superior en México, ejerza sus funciones de manera imparcial pero siempre y cuando la Cámara de Diputados reconozca, respete sus resultados, y no los desconozca u oriente para fines distintos a los institucionales o bien politice la función, siendo por lo tanto recomendable que sólo intervenga para las cuestiones técnicas y administrativas de la fiscalización, de lo contrario la ASF estará imposibilitada para ejercer una eficaz, imparcial y eficiente fiscalización, además de que el poder soberano de fiscalización del Estado mexicano se haría nugatorio, neutralizándose los mecanismos de control consagrados en la Constitución Política, y se perdería la oportunidad política de asegurar una mayor integración económica y social que sólo es posible a través de técnicas de un control soberano, justo y honesto.

3.2 La Auditoría Superior de la Federación y la Secretaría de la Función Pública, instancias principales de fiscalización de la Administración Pública Federal

Auditoría Superior de la Federación.

Como se ha señalado, es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el máximo ordenamiento en nuestro país, el que define y establece la creación de la ASF, al asentar en el artículo 73, fracción XXIV, como facultad del Congreso de la Unión, la expedición de la Ley que regule la organización de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación y las demás que normen la

gestión, control y evaluación de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales; asimismo, en los artículos 74, fracciones II y VI, y 79 de la referida Carta Fundamental, y 15 de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, se enuncian las facultades y atribuciones en materia de fiscalización para la ASF, en la revisión que realice de la Cuenta Pública del año anterior.

Es interesante señalar como antecedente histórico que durante los trabajos de la LVII Legislatura (1997-2000) ⁶² del Congreso de la Unión se culminaron los esfuerzos que desde años anteriores se habían dedicado para que la fiscalización superior tuviera un nuevo ordenamiento jurídico y existiera una entidad fuerte y moderna para hacerse cargo de estas funciones, en sustitución de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Por lo anterior, y para alcanzar el referido objetivo, fue que se instituyeron reformas constitucionales de los artículos 73, 74, 78 y 79 y se promulgó la Ley de Fiscalización Superior de la Federación en diciembre de 2000. Con estas nuevas bases legales se creó la ASF, y entre las facultades que se le confieren, sobresalen las siguientes:

- Autonomía técnica y de gestión sobre organización interna, funcionamiento, resoluciones y manejo de sus recursos presupuestales.
- Efectuar revisiones a los tres Poderes de la Unión, a los órganos federales constitucionalmente autónomos y, en general, a todas las instituciones públicas que ejercen recursos federales, incluyendo a estados, municipios, e inclusive particulares.
- Fincar directamente responsabilidades resarcitorias y aplicar multas y sanciones.

⁶² "Auditoría Superior de la Federación (ASF)", Marco Legal, página web de la ASF, www.asf.gob.mx

- Carácter público de sus informes, una vez entregados a la Cámara de Diputados.
- Solicitar en situaciones excepcionales, información a los Poderes y entes auditados, para rendir los informes correspondientes.
- Establecer normas y procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y archivo de libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y gasto públicos.

Posteriormente, el Congreso de la Unión mediante Decreto presidencial publicado en el D.O.F. el 29 de mayo de 2009, con el objeto de fortalecer aún más al órgano de fiscalización superior, abrogó la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, y expidió la actual Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (*reformada el 18 de junio de 2010*), que rige la actuación de la institución.

Esta nueva estructura legal introdujo relevantes modificaciones, entre las que destacan las siguientes:

- Faculta al Congreso para legislar en materia de contabilidad patrimonial.
- Enuncia los principios de la función fiscalizadora: posteridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.
- Establece que la ASF puede verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas públicos mediante auditorías de desempeño.
- Modifica los plazos de rendición de la Cuenta Pública y del Informe de su Fiscalización, instituyendo el 30 de abril y el 20 de febrero del año siguiente, respectivamente.

- Dispone que la ASF podrá fiscalizar directamente los recursos federales que ejerzan estados, municipios y las demarcaciones del Gobierno del Distrito Federal, con excepción de las participaciones federales. De igual manera para fiscalizar los recursos federales que ejerza cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, así como los que se transfieran a fondos, fideicomisos, mandatos y contratos análogos, de conformidad con las leyes respectivas.
- Autoriza revisar información de ejercicios anteriores cuando un programa o proyecto abarque, en su ejecución y pago, diversos ejercicios fiscales, o bien se trate de revisiones sobre el cumplimiento de los programas federales.
- Señala que, de manera previa a la presentación del informe respectivo, la ASF deberá dar a conocer a las entidades fiscalizadas los resultados de su revisión, a fin de que éstas presenten las justificaciones y aclaraciones correspondientes.
- Fija un plazo de 30 días hábiles para que las entidades fiscalizadas atiendan las observaciones y acciones promovidas por la ASF.
- Obliga a las entidades fiscalizadas a proporcionar la información que le sea requerida con motivo de las revisiones de fiscalización.
- Regula a las Entidades de Fiscalización Locales de los estados y del D.F., con el propósito de que cuenten con autonomía técnica y de gestión; asimismo, establece requisitos para el nombramiento de sus titulares y principios básicos de su actuación.

Por otra parte, la trascendencia de la labor fiscalizadora, tanto a nivel nacional como en el mundo, obliga a la ASF a mantener una relación constante con sus homólogos con el fin de establecer vínculos de colaboración, intercambiar

experiencias y participar en la creación y difusión del conocimiento en la materia. Destacan por su importancia la interacción con la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental. A.C. (*ASOFIS*) y la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*INTOSAI*, por sus siglas en inglés).

Secretaría de la Función Pública

Esta dependencia del Ejecutivo Federal fue propia y legalmente creada con la inclusión del artículo 32 bis a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (*actualmente artículo 37 de ese ordenamiento*), con el cual se dio origen a la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación, posteriormente como hemos visto durante el desarrollo del presente trabajo, cambio su denominación a la de Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, y actualmente denominada Secretaría de la Función Pública, la cual aunque ha conservado las funciones originalmente asignadas, y que tiene como facultades entre otras, las de actuar como órgano de control y fiscalización, además de prevenir y sancionar la corrupción en el servicio público, a la vez que coadyuva con las autoridades, tanto administrativas como judiciales, en la investigación e integración de los elementos formales y materiales que pudieran materializarse en conductas irregulares o ilícitas de los servidores públicos.

Por tal motivo, la dependencia en cuestión debe constituir el órgano encargado de realizar entre sus atribuciones las relativas a expedir normas legislativas, técnicas que regulen los procedimientos e instrumentos de control, y las relacionadas en materia de adquisiciones, arrendamientos, contratación de servicios, obra pública etc., de la Administración Pública Federal; además de contar con atribuciones en materia de control, evaluación y modernización gubernamental, así como funciones de fiscalización y vigilancia, y registrales a través de las declaraciones patrimoniales de los servidores públicos, y las relacionadas con prevenir y sancionar la corrupción, por lo tanto la Secretaría de la

Función Pública tendrá entre sus atribuciones el despacho de los siguientes asuntos:

- Organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental. Inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos.
- Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control de la Administración Pública Federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes, la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo.
- Vigilar el cumplimiento de las normas de control y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los Órganos Internos de Control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Establecer las bases generales para la realización de auditorías en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como realizar las auditorías que se requieran a las dependencias y entidades en sustitución o apoyo de sus propios Órganos Internos de Control.
- Vigilar que las dependencias y entidades cumplan con las normas y disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores, sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos y servicios, ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos de la Administración Pública Federal.

- Dirigir, organizar y operar el Sistema de Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal en los términos de la Ley de la materia, dictando las resoluciones conducentes en los casos de duda sobre la interpretación y alcances de sus normas.
- Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de la coordinadora del sector correspondiente, auditorías y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.
- Recibir y registrar las declaraciones patrimoniales que deban presentar los servidores públicos de la Administración Pública Federal, y verificar su contenido mediante las investigaciones que fueren pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables.
- Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos, que puedan constituir responsabilidades administrativas; aplicar las sanciones que correspondan en los términos de ley.

Finalmente, basándose en los ordenamientos normativos antes mencionados, y los referidos en el capítulo 1 del presente trabajo, tanto la ASF como la Secretaría de la Función Pública llevan a cabo sus respectivas atribuciones en materia de fiscalización federal, apoyándose en las áreas, unidades y servidores públicos establecidos en sus respectivos Reglamentos Interiores, y con sujeción a las disposiciones jurídicas aplicables. Por lo cual, deberán compartir como objetivo el de *“impulsar y consolidar la cultura de la rendición de cuentas, y requieren establecer mecanismos de coordinación de acciones para prevenir y combatir la corrupción, así como fomentar la transparencia en la administración y aplicación de los recursos públicos”*.⁶³

⁶³ “Convenio de Cooperación Técnica e Intercambio de Información que celebran la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación”, firmado en la H. Cámara de Diputados el 27 de marzo de 2007, por el Secretario de la Función Pública y el Auditor Superior de la

3.3 Participación y acciones de la Secretaría de la Función Pública contra la corrupción

Generalidades.

La corrupción básicamente consiste en el mal uso de un cargo o función con fines no oficiales, y se manifiesta principalmente de las siguientes formas: el soborno, la extorsión, el tráfico de influencia, el nepotismo, el fraude, el pago de dinero a los funcionarios del gobierno para acelerar trámites de asuntos comerciales que correspondan a su jurisdicción, pagos de dinero para demorar u omitir trámites o investigaciones y el desfalco, entre otros; siendo por lo tanto, la corrupción una de las principales causas del deterioro del patrimonio público.

Los fenómenos de corrupción son tan antiguos como el hombre mismo y se presentan en cualquiera que sea el sistema político imperante, ya desde los tiempos de Platón en su Libro 12 (*las Leyes*), hablaba del soborno y su castigo, al señalar que “*los servidores de las naciones deben prestar su servicios sin recibir ningún obsequio. El desobediente, si resulta condenado, morirá sin ceremonia alguna*”.⁶⁴

Para la Secretaría de la Función Pública la corrupción es “*la conducta que se desvía de la función pública reglamentada debido a una consideración de índole privada o para obtener beneficios pecuniarios o de rango; o la violación de reglas por consideraciones de carácter privado. Se refiere a la ejecución de acciones que contradicen el ordenamiento legal del estado y que se desvían de los criterios normativos establecidos*”.⁶⁵

Federación, p. 3, <http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas/scagp/servicios-que-proporciona-scagp.html>

⁶⁴ “*Introducción a la Auditoría Forense*”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p. 39, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

⁶⁵ “*Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012*”, SFP – Gobierno Federal, Glosario, p. 69.

Por otra parte, es factible señalar que no todas las organizaciones de la administración gubernamental, presentan el mismo nivel de riesgo frente a la corrupción, ya que existirán algunas entidades con un nivel muy bajo de corrupción, y otras con un extremo de exceso de actividades corruptas, éstas seguramente se han regido con reglas corruptas como una práctica habitual, enmarcadas principalmente por sus funcionarios y servidores públicos.

Aunado a lo anterior, la corrupción gubernamental, genera una parálisis en el desarrollo de los países, además de desacreditar la imagen de las autoridades, por lo que debiera ser combatida desde adentro con medidas eficientes y reformas a la legislación que rige la función pública. Este tipo de corrupción administrativa se define por su actor principal, el servidor público, ya que sin duda es aquel que dedica su tiempo del servicio público a velar intereses personales, sin darse cuenta que ello lo convierte en un servidor público incompetente, nefasto, desleal y deshonesto, ya que carece de la debida conciencia, ética, profesionalismo y sobre todo, de los valores reales que rigen la función pública. Consecuentemente, esos servidores públicos no están comprometidos con las funciones que desempeñan ni con la sociedad, además de olvidar que deberían actuar con diligencia en el desenvolvimiento de su cargo, sin pretender el apoderamiento de recursos de manera indebida, o desviarlos del fin para el que fueron dispuestos.

Entre 2007 y 2008 se han realizado reformas relevantes para fortalecer la rendición de cuentas, como la reforma constitucional que reconoce el acceso a la información pública como un derecho fundamental, estableciendo principios y criterios que deben cumplir las instituciones públicas en todos los niveles de gobierno; la reforma hacendaria, que entre otros aspectos establece la obligación de adoptar esquemas de evaluación del desempeño vinculados al presupuesto en todos los órdenes de gobierno; las reformas que amplían el alcance de la fiscalización de recursos públicos a todo ente público o privado, y la reforma en materia de seguridad y justicia.

Aún con estos cambios institucionales, la percepción de corrupción en nuestro país no ha variado, lo que refleja una falta de correlación entre las políticas emprendidas y la opinión pública, explicada en buena medida por las particularidades que adoptó el cambio democrático en nuestro país y los avances desiguales entre reformas estructurales, institucionales y desarrollo social y humano.

Cabe señalar que el 27 de marzo de 2007, la Secretaría de la Función Pública y la ASF suscribieron un Convenio de Cooperación Técnica e Intercambio de Información,⁶⁶ con el objeto de fortalecer sus respectivas atribuciones de fiscalización, y combatir la corrupción y frenar la impunidad de los servidores públicos, considerando impostergable que el Ejecutivo Federal tome acciones para atender áreas de opacidad en las cuales la ASF ha detectado irregularidades en los últimos años, entre las que destaco los fideicomisos, los recursos federales transferidos a estados y municipios, el desvío de dinero público a procesos electorales y las pensiones y jubilaciones entre otros. En esos mismos términos, ocurre con los convenios de coordinación suscritos entre la ASF y los Congresos de la Federación para impulsar las tareas de control y de fiscalización de los recursos federales.

No obstante lo anterior, la reforma administrativa-institucional y de gobierno⁶⁷ se enfrenta a nuevas formas de corrupción vinculada igualmente no sólo a la forma tradicional de la mordida y la extorsión, sino a redes regionales y globales ligadas al crimen organizado. Es así que el reto de disminuir los niveles de corrupción y emprender una reforma administrativa, sustentada en los valores de la transparencia, rendición de cuentas y servicio público, es una responsabilidad

⁶⁶ “Convenio de Cooperación Técnica e Intercambio de Información que celebran la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación”, firmado en la H. Cámara de Diputados el 27 de marzo de 2007, por el Secretario de la Función Pública y el Auditor Superior de la Federación, p.p. 4-5, <http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas/scagp/servicios-que-proporciona-scagp.html>

⁶⁷ “Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012”, SFP – Gobierno Federal, Capítulo II. Contexto, Antecedentes y Prioridades, p.p. 19–20.

compartida del gobierno y la sociedad. En virtud de lo anterior, se han planteado las siguientes prioridades que dan pauta a nuevas estrategias y esfuerzos que son más adecuados a la situación actual:

- Consolidar las políticas de información, transparencia y rendición de cuentas como instrumentos para prevenir la corrupción.
- Fortalecer la fiscalización del ejercicio de los recursos públicos, transferencias y subsidios.
- Fortalecer la inspección de la inversión en infraestructura.
- Mejorar el marco normativo interno de la APF.
- Promover una cultura de la legalidad entre la sociedad.
- Fortalecer los valores éticos de los servidores públicos de la APF.
- Institucionalizar una política de participación ciudadana en la APF.
- Establecer mecanismos de coordinación entre las dependencias responsables del combate a la corrupción.
- Combatir la corrupción en las instituciones de procuración de justicia y seguridad pública del gobierno federal.

Consecuentemente, la rendición de cuentas, la transparencia y la apertura activa de información pueden cerrar espacios a la irregularidad y la corrupción, y aunque hay avances significativos, aún siguen existiendo reglas de operación y ejercicio del gasto de los programas federales, como los subsidios, donativos, fideicomisos y procesos de contrataciones públicas, que no son del todo transparentes.

Adicionalmente, el combate a la corrupción plantea una mayor coordinación entre las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, particularmente entre aquellas que realizan funciones que están estrechamente vinculadas con la prevención, investigación y persecución de delitos relacionados con servidores públicos, en actividades como la revisión de personas y mercancías en puntos fronterizos, aeropuertos y puertos marítimos, así como la prevención de la realización de operaciones con recursos de procedencia ilícita a través del sistema financiero y otros agentes económicos.

Índices de corrupción y transparencia.

A nivel nacional e internacional se genera información relativa a los índices de corrupción y transparencia gubernamental, entre ellos destaca el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) elaborado por *Transparency International*.

De acuerdo con un artículo de *Transparency International* en el IPC 2002, indicó que México se encontraba en el lugar número 57 en el nivel de corrupción en el mundo, y como el país menos corrupto Finlandia, ocupando el lugar número 1, el Reino Unido en el lugar 10, los Estados Unidos en el lugar 16, Colombia en el lugar 57 al igual que México, y tan sólo un lugar abajo China.⁶⁸

Para el año 2009 el IPC ⁶⁹ ubicó a los mismos países de la siguiente manera: México en el lugar 89, Finlandia en el 6; el primer lugar fue ocupado ese año por Nueva Zelanda; el Reino Unido en el 17, los Estados Unidos en el 19, Colombia en el lugar 75 y China en el 79.

⁶⁸ "Índice de Percepción de Corrupción (IPC) 2002 de *Transparency International*", Las élites políticas corruptas y los inversionistas inescrupulosos paralizan el crecimiento sostenible, destaca el nuevo índice. Comunicado de Prensa, p.p. 4-5, www.transparenciamexicana.org.mx/documentos/HerramientasTI/I...

⁶⁹ "Índice de Percepción de Corrupción (IPC) 2009 de *Transparency International*", p.p. 1-4, www.transparencia.org.es/INDICE%20DE%20PERCEPCIÓN%2020...

En el año 2010, el Barómetro Global de la Corrupción de *Transparency International*,⁷⁰ como encuesta multipaís con mayor cobertura sobre las experiencias y opiniones de corrupción del público en general, y sobre sus perspectivas sobre dichas experiencias, entrevistó a más de 91.500 personas de 86 países. De este modo, la encuesta se convirtió en la edición con mayor cobertura de esta iniciativa desde su lanzamiento. El Barómetro analizó las opiniones del público en general acerca de los niveles de corrupción en sus países y los esfuerzos que realizan los respectivos gobiernos para combatir la corrupción, asimismo el Barómetro 2010 también sondeo la frecuencia de los sobornos, las razones que dieron lugar al pago de éstos y las actitudes observadas respecto de la denuncia de hechos de corrupción. En ese sentido las principales conclusiones a que llegó fueron las siguientes:

- En todo el mundo, se percibe que los niveles de corrupción han aumentado en los últimos tres años.
- Los partidos políticos son señalados como la institución más corrupta en todas partes del mundo. Por detrás de ellos se encuentran el funcionariado, el poder judicial, el Congreso y la policía.
- Las experiencias de hechos de soborno administrativo son generalizadas, y no han registrado variaciones si se las compara con el año 2006. La policía es señalada como la institución que ha recibido sobornos con mayor frecuencia en los últimos 12 meses. La policía también ha registrado el mayor incremento en recibir sobornos a lo largo del tiempo, según las opiniones del público en general.
- Las medidas del gobierno para combatir la corrupción suelen verse como poco eficaces.

⁷⁰«Barómetro Global de la Corrupción 2010 de *Transparency International*», p.p. 1-2, www.transparencia.org.es/BAROMETRO%20GLOBAL%202010/INF...

- Existe un bajo nivel de confianza en las entidades formales para combatir la corrupción.
- Existe una creencia generalizada de que el público puede jugar un papel importante en reducir la corrupción, y la disposición a denunciar actos corruptos.

Por otra parte, para Transparencia Mexicana ⁷¹, el Índice Nacional de Corrupción y Buen Gobierno (2010), que mide y registra a nivel de los tres poderes y de las empresas particulares, la corrupción y servicios públicos que afectan a una muestra seleccionada de 15,326 hogares mexicanos, se detectaron a nivel nacional incrementos en las irregularidades relacionadas principalmente con la solicitud de dinero o mordida para agilizar o esquivar la eficiente realización de servicios o trámites tales como; pago del predial; obtener ficha de inscripción a una escuela pública; conexión de teléfono; introducción o regularización de servicios: agua, drenaje, alumbrado, pavimento, mantenimiento de parques y jardines, recolección de basura; obtener o acelerar el pasaporte o la visa en la Secretaría de Relaciones Exteriores; obtener un crédito o préstamo en instituciones pública como el INFONAVIT; ingresar a trabajar al Gobierno; solicitar constancias de uso de suelo u otro trámite al Registro Público de la Propiedad; obtener licencia para conducir; regularizar cualquier trámite de vehículos; aprobar la verificación vehicular; trabajar o vender en la vía pública; evitar ser llevado el vehículo al corralón; estacionarse en lugares prohibidos o en la vía pública; evitar ser infraccionado o detenido por un agente de tránsito, entre otros.

⁷¹ “Índice Nacional de Corrupción y Buen Gobierno”, Informe Ejecutivo 2010, Transparencia Mexicana (Mayo 10, 2011), p.p. 1-13, www.transparenciamexicana.org.mx/quienessomos/...

Participación de la Secretaría de la Función Pública.

México se ha comprometido a nivel internacional en tomar medidas para combatir la corrupción. Ha firmado y ratificado tres importantes Convenciones Internacionales Anticorrupción:⁷²

- La Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos (OEA). Se cuenta con mecanismos de seguimiento de la implementación de la Convención, lo cual permite evaluar a los países en cuanto a la implementación de las disposiciones establecidas en la Convención. Para tal efecto, como unidad responsable de los seguimientos a la Convención se erigió a la Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional (UPTCI) de la Secretaría de la Función Pública.

- La Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Se estableció el Grupo de Trabajo sobre Cohecho en Transacciones Comerciales Internacionales, el cual es el responsable de asegurar, mediante un proceso de monitoreo, que los países miembros cumplan de forma sistemática la Convención y las recomendaciones efectuadas en el año de 1997. Para tal efecto, igualmente como unidad responsable de los seguimientos a la Convención es la UPTCI de la Secretaría de la Función Pública.

- La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (ONU), también conocida como la Convención de Mérida. Para esta Convención se instauró un grupo de trabajo intergubernamental de expertos encargados de emitir recomendaciones acerca de los mecanismos u órganos apropiados para su

⁷²“Convenciones Internacionales Anticorrupción”, página web de la Secretaría de la Función Pública, www.funcionpublica.gob.mx/index.php/convenciones-anticorrupcion.html

implementación. Igualmente como unidad responsable de los seguimientos a la Convención es la UPTCI de la Secretaría de la Función Pública.

Mediante estos instrumentos jurídicos se establecen mecanismos para combatir diferentes dimensiones de la corrupción, además de que promueven y facilitan la cooperación entre los países.

Actualmente, la Secretaría de la Función Pública resaltó a través de Comunicado de Prensa ⁷³ que los 34 estados miembros de la OCDE, junto con Argentina, Brasil, Bulgaria, Rusia y Sudáfrica, aprobaron el informe de la Tercera Fase de Evaluación a México sobre la aplicación de la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales. Así lo dio a conocer la OCDE desde su sede en París, Francia; al mismo tiempo que hizo público el informe mencionado.

Sobre el particular, el Grupo de Trabajo sobre Cohecho (GTC) de la OCDE destaca que México ha cumplido con la Convención, y reconoce el compromiso de la Secretaría de la Función Pública para alertar al sector privado sobre su responsabilidad en la prevención y combate al cohecho en transacciones comerciales.

De igual manera, reconoce la importancia de la iniciativa de ley anticorrupción sobre contrataciones públicas que, de aprobarse, dará más atribuciones a la Secretaría para investigar y sancionar actos de corrupción y, de manera particular, actos de cohecho internacional. El informe también reconoce los esfuerzos del gobierno federal en la lucha contra el lavado de dinero como parte de las medidas anticorrupción. El GTC formuló recomendaciones a fin de fortalecer la armonización de la legislación nacional con los compromisos establecidos en la

⁷³ *“Reconoce OCDE avances de México en Lucha contra la Corrupción”*, Comunicado de Prensa No. 103/2011 del 19 de octubre de 2011, <http://funcionpublica.gob.mx/index.php/sala-de-prensa/octubre-2011/comunicado-191011.html>

Convención, entre ellas: impulsar las iniciativas de ley pendientes de aprobar para fortalecer el combate a la corrupción.

Asimismo, recomendó promulgar leyes para proteger a denunciantes de actos de corrupción en el sector público y el privado; y establecer en el marco jurídico la obligación de auditores externos para denunciar delitos detectados durante las auditorías, garantizándoles protección ante posibles represalias.

Frente a esta realidad los organismos de fiscalización a todos los niveles tienen el deber que cumplir con sus mandatos, que incluyen en mayor o menor medida viabilizar una rendición de cuentas integral por parte de los funcionarios de acuerdo a sus respectivas legislaciones nacionales.

Bajo ese contexto, es importante resaltar algunos de los esfuerzos o acciones que en los últimos años ha implementado la Secretaría de la Función Pública como dependencia encargada entre otras actividades de formular y conducir la política general de la Administración Pública Federal, para establecer acciones que propicien la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquélla genere.

El Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012.⁷⁴

En este Programa se expresan los objetivos, las estrategias y las líneas de acción que buscan consolidar una política de Estado que permita fortalecer las buenas prácticas dentro de la Administración Pública. Además de pretender contribuir al fortalecimiento de una cultura de apego a la legalidad, así como a la construcción de una ética pública que sirva para establecer valores y principios que guíen y orienten la actuación de los servidores públicos, y de la sociedad en su interacción

⁷⁴ “Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012”, SFP – Gobierno Federal, Mensaje del Presidente de la República, p.p. 5–6.

con las instituciones. Además de tener como propósito el obtener mejores resultados en la lucha contra la corrupción, el Programa propone nuevos esquemas de coordinación interinstitucional para la instrumentación de políticas públicas transversales, con especial énfasis en las instituciones de seguridad pública.

En esos términos, este Programa es de carácter especial y de observancia obligatoria para la Administración Pública Federal, para generar una cultura social de rendición de cuentas, combate a la corrupción y apego a la legalidad, a partir de la transformación de procesos del propio gobierno federal y de la redefinición de las relaciones entre el Estado y la sociedad. Finalmente, el Programa contribuye a dar cabal cumplimiento a los compromisos adoptados por el gobierno federal en el Acuerdo Nacional por la Seguridad, la Justicia y la Legalidad en materia de combate a la corrupción.

Programa de Usuario Simulado.⁷⁵

El Usuario Simulado inició como un mecanismo instrumentado por la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control (OIC) en la Administración Pública Federal para evaluar, a través de la operación encubierta de servidores públicos, prestadores de servicios y ciudadanos en general, el desempeño de los funcionarios federales en la realización de trámites, prestación de servicios y ejecución de licitaciones. El principal objetivo de esa estrategia era emitir recomendaciones a las dependencias y entidades gubernamentales para mejorar trámites y servicios públicos, dejando en segundo plano el castigo de los funcionarios que incurrieran en actos ilícitos.

Posteriormente, con el rediseño e innovación de la política anticorrupción implementada por la Secretaría de la Función Pública, el Usuario Simulado fue

⁷⁵ “Programa Usuario Simulado”, Estrategias de Usuario Simulado, página web de la Secretaría de la Función Pública, <http://funcionpublica.gob.mx/index.php/programas/usuario-simulado.html>

redefinido a partir de septiembre de 2008, como una estrategia operativa para detener en flagrancia y sancionar, penal y administrativamente, a servidores públicos de todos los niveles del gobierno federal, que utilizan su cargo para obtener algún beneficio económico o personal, tergiversando sus atribuciones, además de lesionar con su actuación a las instituciones del Estado Mexicano y el interés ciudadano. Lo anterior ha permitido inhibir y disuadir a los servidores públicos, en el sentido de que no se tolerarán prácticas corruptas, en ninguno de los niveles de gobierno. Por tanto, las dependencias y entidades, así como las empresas privadas deben reforzar su capacidad de control interno, pero también fortalecer su infraestructura ética con programas que informen al individuo sobre la conducta que se espera de él y, también, las consecuencias que podría enfrentar en caso de comportarse de una manera inapropiada.

Los operativos que incluye la utilización del Usuario Simulado se generan a partir de una denuncia presentada ante el OIC o el Área de Atención Ciudadana de la Secretaría, en contra de un funcionario federal que solicita la entrega de dinero o dádiva a un ciudadano u otro servidor público, a cambio del otorgamiento de un servicio o beneficio. Al tener conocimiento del hecho, el personal de la Secretaría corrobora que la persona involucrada sea un servidor público en activo y da parte a la autoridad competente, velando en todo momento por la solvencia administrativa y penal del caso, así como por la integridad física y seguridad jurídica del denunciante. Por lo tanto, bajo esa nueva concepción, puede participar cualquier persona dispuesta a denunciar un acto irregular por parte de un funcionario público, y coadyuvar con la autoridad a recabar los elementos probatorios del mismo; la instrumentación del operativo, se lleva a cabo en un promedio de dos días.

Derivado de la aplicación del Programa de Usuario Simulado, la Secretaría de la Función Pública informó que de enero de 2007 a julio de 2011, fueron realizados 71 operativos en 16 estados de la República Mexicana: Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Chiapas, Chihuahua, Estado de

México, Hidalgo, Jalisco, Morelos, Puebla, Tabasco, Tamaulipas, Veracruz, Yucatán, así como el Distrito Federal. Asimismo, en coordinación interinstitucional con la Procuraduría General de la República y al redireccionamiento de los esfuerzos de la Secretaría de Función Pública, en todos los Usuarios Simulados implementados a partir de septiembre de 2008, se integró proceso penal y procedimiento administrativo en contra de los servidores públicos involucrados, por lo que la efectividad de esta estrategia se mantiene desde entonces en un 100%.

En esos términos, 81 funcionarios públicos que pretendían obtener un beneficio económico a cambio de prestar el servicio al que están obligados, fueron consignados por los delitos de cohecho, extorsión, acoso sexual, abuso de autoridad, ejercicio indebido del servicio público, portación de arma de fuego de uso exclusivo del ejército y fuerzas armadas, robo o fraude; en tanto que dos elementos de la Policía Ministerial de Campeche fueron presentados ante la autoridad correspondiente por su posible colusión con funcionarios federales en la extorsión de particulares. Adicionalmente, se presentó una denuncia penal en contra de dos empresarios acusados del delito de cohecho que entregaron \$3,000 dólares a funcionarios de P.M.I Comercio Internacional S.A. de C.V.

En la vertiente administrativa, se integraron 74 procedimientos en 27 dependencias y entidades del gobierno federal, que tras la valoración de los elementos existentes podrían derivar en sanciones económicas y la inhabilitación del servicio público de los empleados federales inmiscuidos en el caso.

Finalmente la Secretaría informó que con el propósito de fortalecer la estrategia del Usuario Simulado, se lleva a cabo de manera permanente la capacitación de los OIC, a efecto de potenciar las cualidades técnicas, operativas y de investigación de sus integrantes, en aras de multiplicar las experiencias exitosas en el combate a la corrupción, sin que ello implique un incremento sustantivo en la aplicación de los recursos de la federación, al hacer uso de convenios de

colaboración con otras instituciones y la propia experiencia del personal de la Secretaría especializado en el tema. Por lo tanto, se han tenido avances en la instrumentación profesional del Usuario Simulado, que han permitido detectar y desarticular redes de corrupción al interior de la Administración Pública Federal, que incluso habían operado por años con total impunidad, aportando elementos para generar acciones estructurales orientadas a erradicar la corrupción del gobierno federal.

La aspiración fundamental de esta estrategia radica en el fortalecimiento de la cultura de la denuncia ciudadana y el efecto disuasorio al interior de las estructuras gubernamentales, destacando el impacto positivo que se genera mediante las campañas de difusión efectuadas en los medios de comunicación. Además, de que con dichas acciones la Secretaría refrenda el compromiso social que tiene de combatir la corrupción con todas las herramientas a su alcance, buscando que quienes infrinjan la ley tengan un castigo, penal y administrativo.

No obstante, de que hasta ahora en México, no se han visto resultados contundentes en el combate a la corrupción, siendo necesaria la participación de toda la sociedad y del gobierno, quien como se ha mencionado, deberá promover reformas estructurales a la legislación, entre otras, en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos, con la finalidad de cerrarle el camino a los actos de corrupción. Sin olvidar que combatir la corrupción no es solamente sancionar al por mayor servidores públicos, sino valorar precisamente los casos en que se encuentra debidamente justificada la medida correctiva o sanción. Se ha realizado varios esfuerzos para combatir la corrupción, pero no se logrará de fondo un combate real de la misma, hasta en tanto no se realice una reforma legal integral y con la participación activa de la sociedad.

3.4 Las responsabilidades administrativas de los servidores públicos, constitutivas de actos de corrupción con efectos penales

Son de particular importancia, las responsabilidades administrativas, con alcance en los delitos que pueden llegar a cometer en el desempeño de sus funciones los servidores públicos, en razón de lo anterior, se debe partir de quién puede ser considerado o tener la calidad de servidor público, para ello diremos que deben concurrir básicamente dos requisitos esenciales: uno consistente en el título o cualidad jurídica de la persona que es el *nombramiento*, reconocido como el acto a través del cual se selecciona a un sujeto para ejercer funciones de servicio público y que para ser válido deberá ser expedido por un órgano competente con la atribución legítima para adscribir a un sujeto al empleo público y crear una relación jurídica válida; el segundo requisito, será que la participación de este sujeto sea el que ejerza actividades propias de la función pública.

Para el jurista Sergio Monserrit Ortiz Soltero se debe considerar como servidor público *“a aquella persona física que ha formalizado su relación jurídico laboral con el Estado mediante un nombramiento previamente expedido por el órgano administrativo competente, o en su defecto, que figura en las listas de raya de los trabajadores temporales, y que legalmente lo posibilita para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el Gobierno Federal, en el Gobierno del Distrito Federal, en los Gobiernos Estatales o en los Gobiernos Municipales”*.⁷⁶

Doctrinalmente y para efectos penales por servidor público se comprende: *“... a todos los empleados públicos, desde los que figuran en las más altas categorías de la Administración Pública hasta los que ocupan puestos de orden secundario, los que se hayan investidos de autoridad y los que colaboran al servicio de ésta... tal cualidad no se extrae de una relación de tipo administrativo, siendo indiferentes a efectos penales las definiciones contenidas en las normas reguladoras de la*

⁷⁶ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. *“Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos”*, Cap. I, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 5-6.

relación entre la Administración Pública y los funcionarios, sino que depende de la participación concreta y real en el ejercicio de funciones públicas o de administración”.⁷⁷ Esto es muy interesante, puesto que de acuerdo a esta forma de conceptuar al servidor público, se revestirán de esta calidad todos aquellos sujetos que intervengan de cualquier forma en el desarrollo de la función pública que tiene encomendada la entidad o dependencia de la Administración Pública (englobando en ese concepto a los tres Poderes de la Unión, para la cual prestan sus servicios).

En ese sentido, el artículo 108 del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como a continuación se describe, ofrece un concepto de lo que debe entenderse por servidor público, para los efectos de las responsabilidades a que alude el propio precepto constitucional.

“Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores públicos de los organismos a los que esta Constitución otorgue autonomía, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

El Presidente de la República, durante el tiempo de su encargo, sólo podrá ser acusado por traición a la patria y delitos graves del orden común.

Los Gobernadores de los Estados, los Diputados a las Legislaturas Locales, los Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia Locales y, en su caso, los

⁷⁷ Herrera Pérez Alberto. “Delitos cometidos por Servidores Públicos”, Introducción, Editorial Porrúa, (México – 2005), p. XV.

miembros de los Consejos de las Judicaturas Locales, serán responsables por violaciones a esta Constitución y a las leyes federales, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales.

Las Constituciones de los Estados de la República precisarán, en los mismos términos del primer párrafo de este artículo y para los efectos de sus responsabilidades, el carácter de servidores públicos de quienes desempeñen empleo, cargo o comisión en los Estados y en los Municipios”.

En apego a lo anterior, la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en su artículo 2, considera como sujetos de esta Ley, a los servidores públicos federales mencionados en el párrafo primero del artículo 108 Constitucional, y a todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos federales.

Por su parte, el artículo 212, primer párrafo del Código Penal Federal, señala como se describe a continuación, quienes son servidores públicos para efectos de la aplicación de lo dispuesto en su Títulos Décimo:

“Para los efectos de este Título y el subsecuente es servidor público toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, fideicomisos públicos, en el Congreso de la Unión, o en los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, o que manejen recursos económicos federales. Las disposiciones contenidas en el presente Título, son aplicables a los Gobernadores de los Estados, a los Diputados a las Legislaturas Locales y a los Magistrados de los Tribunales de Justicia Locales, por la comisión de los delitos previstos en este título, en materia federal”.

En ese orden de ideas, tanto la Constitución Política como el código punitivo federal, acogen el concepto amplio de servidor público, otorgando tal calidad, a todos aquellos sujetos que prestan sus servicios a una entidad o dependencia que realiza funciones públicas, independientemente de que tal sujeto al desempeñar su empleo, cargo o comisión, *per se*, no realice ninguna función pública, pongamos el ejemplo de *“un elevadorista que presta sus servicios en una oficina de gobierno y durante el desarrollo de sus labores insulta a una persona que asiste a dicha dependencia, atendiendo a la definición del Código Penal Federal, este sujeto sería un servidor público, no obstante de que no realiza ninguna función pública,”*⁷⁸ para efectos de la configuración de alguno de los delitos referidos en ese Título.

Por lo anterior, debe existir un control legal de los servidores que permita regular y encauzar el ejercicio de las funciones y atribuciones públicas que corresponden, por mandato legal, a cada uno de los órganos de gobierno, o en su defecto, a sus titulares cualquiera que sea su rango, nivel o jerarquía. Dicho control legal de los servidores públicos es uno de los elementos más importantes de los regímenes democráticos. En esos términos este control legal de los gobernantes se ejerce a través de distintos medios jurídicos, ya sea que se trate de impugnar el acto administrativo o de gobierno que cause una lesión a los intereses colectivos o particulares, en cuyo caso se aplicarán y emplearán las leyes, recursos y juicios existentes en el derecho vigente, o en su defecto, de responsabilizar al servidor público que no se conduzca dentro de los preceptos constitucionales y las leyes que regulan su actividad y su actuación. De esta dualidad surgen dos principios jurídicos que son la base fundamental de la democracia el principio de legalidad y el principio de responsabilidad.⁷⁹

⁷⁸ Herrera Pérez Alberto. “Delitos cometidos por Servidores Públicos”, Introducción, Editorial Porrúa, (México – 2005), p. XVI.

⁷⁹ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos”, Cap. II, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 70-72.

Principio de legalidad.

Este principio circunscribe la actividad del gobernante al marco constitucional y a sus leyes reglamentarias, lo que significa que los actos de gobierno, los actos de autoridad y los actos de administración deben estar previstos en una ley previamente expedida para poder ser ejecutados; es decir, por una parte las atribuciones que pretenda ejercer el servidor público deben estar contenidas en una ley vigente, y por la otra, sí el ejercicio de las mismas excede en cualquier forma la legalidad, el afectado podrá recurrir o impugnar el acto en sí mismo, en los términos que contemplen las propias leyes. El principio de legalidad tiene su fundamento constitucional en el artículo 14, lo que obliga a los servidores públicos a sujetar su actuación a las leyes y reglamentos que la rigen y regulan, y a responder ante ellos mismos, en caso de inobservancia, dando de esta forma lugar al principio de responsabilidad.

Principio de responsabilidad.

Este principio se refiere a la posibilidad legal de imputar la conducta infractora al servidor público que la produjo y en su caso imponerle una sanción previamente establecida en las leyes aplicables.

En razón a lo anterior, el servidor público debe adecuar su conducta dentro de la competencia legalmente concedida, sin que pretenda anteponer sus intereses particulares a los de la colectividad; sin embargo, el servidor público no siempre se conduce dentro del marco legal por lo que se hace necesario recurrir a los ordenamientos que regulan y sancionan las conductas infractoras. El tipo de conducta determina el procedimiento y las leyes aplicables; sin perjuicio de que una misma conducta puede ser, a la vez, violatoria de distintos ordenamientos jurídicos. En el sistema legal mexicano encontramos principalmente cuatro tipos de responsabilidades en que pueden incurrir los servidores públicos en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones. Estas son la responsabilidad

política, la responsabilidad penal, la responsabilidad administrativa y la responsabilidad civil.

Tipos de Responsabilidades.

Como se ha podido advertir el desempeño en el servicio público está sujeto a un régimen de responsabilidades públicas, al respecto el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sentó precisamente las bases legales en materia de responsabilidades de los servidores públicos, ya que de acuerdo con el artículo 109, se identifican las siguientes: la responsabilidad política (*artículo 109, fracción I de la Constitución*), la responsabilidad penal (*artículo 109, fracción II de la Constitución*), y la responsabilidad administrativa (*artículo 109, fracción III de la Constitución*), mismas que aunque propiamente no son el propósito del presente trabajo, sí forman parte del contexto en que se podrá desenvolver la Auditoría Forense, se mencionarán algunas notas principales, y más adelante se precisará sobre lo relativo a las responsabilidades administrativas.

La Responsabilidad Política.⁸⁰

Existen ciertos servidores públicos que por su alta jerarquía e investidura y por las facultades y funciones que desempeñan, están sujetos a un sistema de responsabilidades políticas que no es aplicable a la generalidad de quienes prestan un servicio público. En ese sentido, de acuerdo con el artículo 110 de la Constitución Política, quienes están sujetos a este sistema especial de responsabilidades como un primer grupo son los siguientes: Senadores y Diputados Federales; Ministros de la Suprema Corte de Justicia; Consejeros de la Judicatura Federal; Secretarios de Estado y el Jefe de Gobierno del Distrito

⁸⁰ Díaz Alfaro Salomón. “*Las Responsabilidades Administrativas del Ministerio Público y sus Auxiliares*”, El Ministerio Público en el Distrito Federal, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios, No. 84, (México – 1997), p.p. 57–58.

Federal; representantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal; Procuradores Generales de la República y de Justicia del Distrito Federal; Magistrados de Circuito y Jueces de Distrito; Magistrados y Jueces del Fuero Común del Distrito Federal, así como directores de los organismos paraestatales. Además de los anteriores, y como un segundo grupo se tiene a los Gobernadores de los Estados, los Diputados Locales, los Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia de los Estados y los miembros de las Judicaturas Locales. Los servidores públicos del segundo grupo, es decir, los que se desempeñan en el ámbito estatal, incurren en responsabilidad política cuando cometen violaciones graves a la Constitución Política y a las leyes federales, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales.

En esos términos, *“la responsabilidad política es aquélla que tienen los funcionarios federales cuando con su conducta violen los intereses fundamentales y su buen despacho y también la que tienen los funcionarios estatales cuando con su conducta incurran en violación a las leyes federales y a las leyes que de ella emanen o por el manejo indebido de fondos o recursos federales”*.⁸¹

El procedimiento a través del cual se puede fincar este tipo de responsabilidades es el denominado juicio político. El juicio político sólo puede iniciarse durante el tiempo en que el servidor público desempeñe su empleo, cargo o comisión, y dentro de un año después de la conclusión de sus funciones (*artículo 114 de la Constitución*).

Se consideran como conductas irregulares que dan lugar a responsabilidad política, aquellas que redundan en perjuicio de los intereses públicos fundamentales y su buen despacho, conductas tales como violaciones graves y sistemáticas a los planes, programas, presupuestos y a las leyes que determinen el manejo de los fondos públicos.

⁸¹ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. *“Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos”*, Cap. III, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 90-91, p.p.108 -109.

El juicio político se inicia mediante denuncia que debe presentarse en la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, esta Cámara sustancia el procedimiento correspondiente y, en su caso, presenta la acusación ante la Cámara de Senadores, la que erigida en Jurado de Sentencia, resuelve el juicio.

Las sanciones que podrán aplicarse a los servidores públicos que resulten responsables serán la destitución y la inhabilitación hasta por veinte años dependiendo de la gravedad, que pueden ser impuestas por la Cámara de Senadores, y sus resoluciones son inatacables.

La naturaleza y las características del juicio político son tan especiales como complejas,⁸² en tanto que en él se ponen en juego principios constitucionales y políticos de muy difícil conciliación, es decir, en este juicio se produce el reto de aplicar con rigor la Constitución y la ley, por un órgano formalmente legislativo, el Congreso de la Unión, con una función materialmente jurisdiccional, y en el que se dan intereses políticos diversos y hasta encontrados.

El ordenamiento aplicable en materia de responsabilidad política es la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, reglamentaria del Título Cuarto de la Constitución Política, dicha Ley en materia de responsabilidad política considera aspectos tales como: los sujetos de responsabilidad; las causales de responsabilidades; las autoridades competentes para instaurar el juicio político; el procedimiento del citado juicio y las sanciones por la comisión de conductas infractoras. Y de manera supletoria en materia procesal, particularmente en la apreciación de pruebas que no estén previstas en la Ley en comento se deberán observar en lo conducente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Penales, asimismo, se deberán atender en lo conducente las del

⁸² Díaz Alfaro Salomón. *“Las Responsabilidades Administrativas del Ministerio Público y sus Auxiliares”*, El Ministerio Público en el Distrito Federal, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios, No. 84, (México – 1997), p. 58.

Código Penal para el Distrito Federal, en materia común y para toda la República en materia federal.

Por lo que corresponde al Titular del Ejecutivo Federal ⁸³ puede asegurarse que carece de responsabilidad política, en virtud de que si bien es cierto que el primer párrafo del artículo 108 de la Constitución Política reputa como servidores públicos a los representantes de elección popular, dentro de los que debe incluirse al primer mandatario, también lo es que el primer párrafo del artículo 110 no lo incluye como sujeto del juicio político. Consecuentemente no le es aplicable la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos ni la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

La Responsabilidad Penal. ⁸⁴

Con motivo de sus funciones, los servidores públicos también están sujetos a responsabilidades penales, que de acuerdo con el artículo 109, fracción II de la Constitución Política, se tienen que dilucidar previa sustanciación del juicio de procedencia; es decir, hay ciertos servidores públicos que tienen “*fuero constitucional*” y que para ser sancionados penalmente, se requiere “*remove*” ese *fuero*. Por lo anterior, los funcionarios federales, con investidura constitucional, son penalmente responsables por cualquier delito que cometan en el ejercicio de sus encargos; sin perjuicio de que para proceder penalmente contra ellos sea necesario que la Cámara de Diputados declare, por mayoría absoluta (*votos sumados de la mitad más uno de los miembros presentes en Asamblea*), de sus miembros en sesión; si ha lugar o no de proceder contra el inculpado.

⁸³ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. III, Editorial Porrúa, (México – 2007), p. 95.

⁸⁴ Díaz Alfaro Salomón. “*Las Responsabilidades Administrativas del Ministerio Público y sus Auxiliares*”, El Ministerio Público en el Distrito Federal, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios, No. 84, (México – 1997), p.p. 58-59.

Cabe señalar, que los servidores públicos que tienen “*fuero*” son: los Diputados Federales y Senadores; los Ministros de la Suprema Corte de Justicia; los Consejeros de la Judicatura Federal; los Secretarios del despacho; los representantes de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, y los Procuradores Generales de la República y general de Justicia del Distrito Federal.

Asimismo, el artículo 111 de la Constitución Política, también incluye dentro del grupo de servidores públicos con *fuero* a los Gobernadores de los Estados, Diputados Locales, Magistrados de los Tribunales Superiores de Justicia de los Estados y a los miembros de las Judicaturas Locales, cuando cometan delitos federales.

El juicio de procedencia se inicia, sustancia y resuelve en la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Si esta Cámara resuelve que hay elementos para proceder penalmente en contra del inculpado, éste se pondrá a disposición de las autoridades competentes. En el caso de los servidores públicos de los estados, ya citados, la resolución de la Cámara de Diputados se envía a las Legislaturas Locales para que éstas procedan en consecuencia.

El Titular del Ejecutivo Federal, aunque igualmente goza de *fuero* constitucional, también puede ser sujeto al juicio de procedencia, sólo que la acusación se hace ante la Cámara de Senadores y sólo por conductas relacionadas con traición a la patria y delitos graves del orden común.

En el juicio de procedencia, las declaraciones y resoluciones de la Cámara de Diputados son inatacables. En el caso de que la Cámara de Diputados haya resuelto la procedencia de que el servidor público debe sujetarse a juicio penal, se le separará de inmediato de su encargo. No se requiere la declaración de procedencia cuando el funcionario público cometa un delito mientras no se encuentre en funciones o se encuentre separado de su encargo, a menos que

haya vuelto a desempeñar sus funciones o haya sido nombrado o electo para desempeñar otro cargo distinto, pero que le dé investidura constitucional.

Por lo que corresponde a los servidores públicos que carecen de *fuero* constitucional, se sujetarán al procedimiento penal ordinario que señalan las leyes y serán sancionados con las penas que las mismas establecen.

Cabe mencionar, que el fuero constitucional sólo puede hacerse valer cuando los servidores públicos que lo tienen, cometen un delito durante el tiempo de su encargo y se ejerce acción penal cuándo esta en funciones; por lo que sí habiendo cometido un delito penal durante su encargo público y no se somete al juicio de procedencia, puede ser sujeto del procedimiento penal ordinario una vez que termine su encargo, siempre que la acción penal del delito de que se trate no haya prescrito.

Tienen especial relevancia el tratamiento constitucional del enriquecimiento ilícito,⁸⁵ tal vez, ésta sea una de las conductas delictivas que más perjuicios acarrearán al país, en virtud de que muchos servidores públicos ven su empleo, cargo o comisión que desempeñan, como el instrumento para enriquecerse ilícitamente. Seguramente, por este único e importante motivo, el legislador consideró pertinente sentar las bases para el tratamiento legislativo de esta conducta, dándole de esta forma la categoría constitucional. El tercer párrafo de la fracción III del artículo 109 de la Constitución Política establece que las leyes determinarán los casos y circunstancias en los que se deba sancionar penalmente al servidor público por enriquecimiento ilícito, cuando durante el tiempo de su encargo, por sí o por interpósita persona aumenten substancialmente su patrimonio, adquieran bienes o se conduzcan como dueños respecto de ellos cuya procedencia ilícita no puedan justificar.

⁸⁵ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. V, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 228-229.

Por lo tanto las leyes penales deberán sancionar el enriquecimiento ilícito, además de las penas corporales y económicas que correspondan, con el decomiso y la privación de la propiedad de dichos bienes. Finalmente, cabe mencionar que más adelante en el desarrollo del presente capítulo se retomará nuevamente el delito de enriquecimiento ilícito, además se mencionará la terminología de otros delitos en particular en suelen incurrir los servidores públicos.

La Responsabilidad Administrativa.⁸⁶

En un Estado en donde el derecho debe regir la actuación de sus servidores públicos, éstos deben responder por las consecuencias que se produzcan cuando se apartan de la ley; deben también responder cuando su actuación sea deshonesta, es decir, cuando se aprovecha de su encargo para pervertir la función pública y buscar beneficios ilegítimos; debe asumir las consecuencias por su deslealtad a las instituciones y a sus superiores jerárquicos; debe afrontar las consecuencias como por ejemplo cuando violenta el principio de imparcialidad que es uno de los atributos de la justicia; y debe también asumir su responsabilidad cuando es ineficiente en las tareas públicas que el Estado, y a través de éste la sociedad, le han encomendado.

El régimen de responsabilidades administrativas, a diferencia de las políticas y penales, no admite distingos, esto es, todo servidor público puede ser sujeto de esta clase de responsabilidades. Dicho régimen tiene como propósito o criterios, los de salvaguardar la legalidad, la honradez, la lealtad, la imparcialidad y la eficiencia en el desempeño del servicio público de conformidad con lo establecido por el artículo 109, fracción III de la Constitución Política. En relación a dichos criterios gira el catálogo de obligaciones que contempla la ley reglamentaria o sea

⁸⁶ Díaz Alfaro Salomón. “*Las Responsabilidades Administrativas del Ministerio Público y sus Auxiliares*”, El Ministerio Público en el Distrito Federal, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios, No. 84, (México – 1997), p.p. 60-61.

la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, amparada con el artículo 113 de la Constitución Política que establece que las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, determinarán sus obligaciones, a fin de salvaguardar los referidos criterios.

Son sujetos de responsabilidad administrativa, los siguientes servidores públicos: los representantes de elección popular, los miembros de los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y, en general, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o del Distrito Federal (*artículo 108 de la Constitución*), ya que en el caso de los estados, serán las leyes locales en apego al mandamiento Constitucional las que determinarán quiénes son sujetos de responsabilidad administrativa.

En esos términos, el artículo 3 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, establece que en el ámbito de su competencia, serán autoridades facultadas para aplicar dicha Ley, los siguientes:

I.- Las Cámaras de Senadores y Diputados del Congreso de la Unión;

II.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal;

III.- La Secretaría de la Función Pública;

IV.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;

V.- Los tribunales de trabajo y agrarios;

VI.- El Instituto Federal Electoral;

VII.-La Auditoría Superior de la Federación;

VIII.-La Comisión Nacional de los Derechos Humanos;

IX.- El Banco de México, y

X.- Los demás órganos jurisdiccionales e instituciones que determinen las leyes”.

Cabe recordar que los procedimientos para la aplicación de sanciones derivadas de responsabilidades políticas, penales y administrativas son autónomos,⁸⁷ en tanto que la naturaleza, instancias que intervienen y en su caso principios que los rigen son distintos, y de que no es permisible que por una sola conducta se pueda imponer dos veces sanciones de la misma naturaleza. Esto es, no se puede, por ejemplo, imponer la inhabilitación en un juicio penal y en un procedimiento administrativo, cuando en ambos se haya ventilado la misma conducta del servidor público.

En esos términos, la Constitución Política en su artículo 113 destaca como sanciones la suspensión, la destitución, la inhabilitación y la sanción económica, esta última deberá imponerse de acuerdo con los beneficios económicos obtenidos y con los daños y perjuicios patrimoniales causados, sin que puedan exceder de tres tantos de éstos, en esos términos la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos también considera como sanción la amonestación, incluyendo los casos de prescripción de la responsabilidad administrativa tomando en cuenta la naturaleza y consecuencia de los actos u omisiones irregulares, y cuando la conducta del infractor fuese grave los plazos de prescripción para la responsabilidad administrativa no podrán ser inferiores a tres años.

⁸⁷ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p. 85, p.p.125-126.

Finalmente es importante agregar que en materia de responsabilidades administrativas, existe una diferencia entre la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, la cual radica en que la primera regula exclusivamente las responsabilidades administrativas de los servidores públicos federales y de quienes manejan recursos públicos federales y está enfocada principalmente por la naturaleza de sus funciones a aquellos que desempeñan sus labores en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, aún cuando en su artículo 3° otorga facultades para aplicarla a las Cámaras del Congreso de la Unión, a la Suprema Corte de Justicia, al Consejo de la Judicatura Federal, a la Secretaría de la Función Pública, al Tribunal Superior de Justicia Fiscal y Administrativa, a los Tribunales de Trabajo, y Agrarios, al Instituto Federal Electoral etc., mientras que la segunda Ley regula el Juicio Político y el Procedimiento para la Declaración de Procedencia.

Código Administrativo de Conducta.

En razón a lo anterior, y en consideración a lo establecido por el artículo 113 de la Constitución Política que dispone que las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos deberán determinar las obligaciones a su cargo a fin de salvaguardar los criterios de *legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia* que deben observar los servidores públicos en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos o comisiones; en lo subsecuente dichas obligaciones, grupalmente vienen a equipararse como un Código Administrativo de Conducta, constituido por 24 fracciones reflejadas en el artículo 8 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, precisando así, aunque de manera enunciativa y no limitativa, las obligaciones específicas de los servidores públicos, clasificadas y distribuidas en atención a los criterios antes mencionados, como se muestra enseguida.⁸⁸

⁸⁸ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 142 -147.

Legalidad.

“II.- Formular y ejecutar los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y la normatividad que determinen el manejo de recursos económicos públicos.

III.- Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos.

IV.- Rendir cuentas sobre el ejercicio de las funciones que tenga conferidas y coadyuvar en la rendición de cuentas de la gestión pública federal, proporcionando la documentación e información que le sea requerida en los términos que establezcan las disposiciones legales correspondientes.

VIII.- Abstenerse de ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión, por haber concluido el período para el cual se le designó, por haber sido cesado o por cualquier otra causa legal que se lo impida.

XV.- Presentar con oportunidad y veracidad las declaraciones de situación patrimonial, en los términos establecidos por la Ley.

XVI.- Atender con diligencia las instrucciones, requerimientos o resoluciones que reciba de la Secretaría, del contralor interno o de los titulares de las áreas de auditoría, de quejas y de responsabilidades, conforme a la competencia de éstos.

XVII.- Supervisar que los servidores públicos sujetos a su dirección, cumplan con las disposiciones de este artículo.

XVIII.- *Denunciar por escrito ante la Secretaría o la contraloría interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda constituir responsabilidad administrativa en los términos de la Ley y demás disposiciones aplicables.*

XIX.- *Proporcionar en forma oportuna y veraz, toda información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le compete la vigilancia y defensa de los derechos humanos. En el cumplimiento de esta obligación, además, el servidor público deberá permitir, sin demora, el acceso a los recintos o instalaciones, expedientes o documentación que la institución de referencia considere necesario revisar para el eficaz desempeño de sus atribuciones y corroborar, también, el contenido de los informes y datos que se le hubiesen proporcionado.*

XXI.- *Abstenerse de inhibir por sí o por interpósita persona, utilizando cualquier medio, a los posibles quejosos con el fin de evitar la formulación o presentación de denuncias o realizar, con motivo de ello, cualquier acto u omisión que redunde en perjuicio de los intereses de quienes las formulen o presenten.*

XXIV.- *Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público”.*

Honradez.

“XI.- *Excusarse de intervenir, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquéllos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga*

relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte.

El servidor público deberá informar por escrito al jefe inmediato sobre la atención, trámite o resolución de los asuntos a que hace referencia el párrafo anterior y que sean de su conocimiento, y observar sus instrucciones por escrito sobre su atención, tramitación y resolución, cuando el servidor público no pueda abstenerse de intervenir en ellos.

XII.- Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones, de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes muebles o inmuebles mediante enajenación en precio notoriamente inferior al que tenga en el mercado ordinario, donaciones, servicios, empleos, cargos o comisiones para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XI de este artículo, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión.

Habrán intereses en conflicto cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño imparcial de su empleo, cargo o comisión.

Una vez concluido el empleo, cargo o comisión, el servidor público deberá observar, para evitar incurrir en intereses en conflicto, lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley;

En el caso del personal de los centros públicos de investigación, los órganos de gobierno de dichos centros, con la previa autorización de su órgano de control interno, podrán determinar los términos y condiciones específicas de aplicación y excepción a lo dispuesto en esta fracción, tratándose de los conflictos de intereses que puede implicar las actividades en que este personal participe o se vincule con proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico en relación con terceros de conformidad con lo que establezca la Ley de Ciencia y Tecnología;

XIII.- Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI.

XIV.- Abstenerse de intervenir o participar indebidamente en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión del contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios en el caso, o pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI.

XXII.- Abstenerse de aprovechar la posición que su empleo, cargo o comisión le confiere para inducir a que otro servidor público efectúe, retrase u omita realizar algún acto de su competencia, que le reporte cualquier beneficio, provecho o ventaja para sí o para alguna de las personas a que se refiere la fracción XI”.

Lealtad.

“V.- Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos.

VII.- *Comunicar por escrito al titular de la dependencia o entidad en la que preste sus servicios, las dudas fundadas que le suscite la procedencia de las órdenes que reciba y que pudiesen implicar violaciones a la Ley o a cualquier otra disposición jurídica o administrativa, a efecto de que el titular dicte las medidas que en derecho procedan, las cuales deberán ser notificadas al servidor público que emitió la orden y al interesado.*

XXIII.- *Abstenerse de adquirir para sí o para las personas a que se refiere la fracción XI, bienes inmuebles que pudieren incrementar su valor o, en general, que mejoren sus condiciones, como resultado de la realización de obras o inversiones públicas o privadas, que haya autorizado o tenido conocimiento con motivo de su empleo, cargo o comisión. Esta restricción será aplicable hasta un año después de que el servidor público se haya retirado del empleo, cargo o comisión”.*

Imparcialidad.

“I.- *Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión.*

VI.- *Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste.*

IX.- *Abstenerse de disponer o autorizar que un subordinado no asista sin causa justificada a sus labores, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones.*

X.- *Abstenerse de autorizar la selección, contratación, nombramiento o designación de quien se encuentre inhabilitado por resolución de autoridad competente para ocupar un empleo, cargo o comisión en el servicio público.*

XX.- *Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública o de servicios relacionados con ésta, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público”.*

Eficiencia.

“I.- *Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión.*

III.- *Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos”.*

“El incumplimiento a lo dispuesto en el presente artículo dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan, sin perjuicio de las normas específicas que al respecto rijan en el servicio de las fuerzas armadas”.

Cabe señalar que dentro del Código Administrativo de Conducta se advierten ciertas conductas que de no observar los servidores públicos podrían configurarse como *nepotismo*, principalmente las relacionadas con aquellas personas con las

que guarden relación familiar, descritas por el artículo 8 en sus fracciones XI, XII, XIII, XIV y XXIII, de las cuales se destaca lo siguiente:

- Intervenir o participar indebidamente en la selección, contratación, nombramiento, designación, promoción, remoción, cese o sanción de cualquier persona, cuando el servidor público, por esta situación, satisfaga un interés familiar que pueda derivar algún beneficio o ventaja para el servidor público.
- Intervenir, en cualquier forma, en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés familiar, incluyendo aquellos en los que pueda resultar un beneficio económico para el servidor público, su cónyuge o parientes consanguíneos hasta el cuarto grado.
- Solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona durante el ejercicio de sus funciones y hasta un año después de haber concluido el empleo, cargo o comisión, dinero, objetos, donativos, empleos, cargos o comisiones, para sí o para las personas que tenga una relación familiar, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público.
- Solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, durante el ejercicio de sus funciones y hasta un año después de haber concluido el empleo, cargo o comisión, bienes, mediante enajenación a su favor, o para las personas que tenga una relación familiar, cuyo precio sea notoriamente inferior al del mercado ordinario y que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentran directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público.

- Obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga, para él o para las personas con las que tenga relación familiar.

Como se puede observar, estos impedimentos no solamente están referidos a la contratación, dentro del área de influencia laboral del servidor público, de sus familiares que estén comprendidos dentro del cuarto grado de parentesco, ya sea consanguíneo, civil o por afinidad, sino que la ley los hace extensivos a cualquier ámbito que tenga relación con el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y más aún cuando la participación del familiar dé origen a otro tipo de conductas irregulares o ilícitas.

Por lo que corresponde a la contratación de familiares, en el año de 1983 la entonces Secretaría de la Contraloría General de la Federación,⁸⁹ mediante Acuerdo emitió los Criterios para la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades en lo referente a los familiares de los Servidores Públicos, en los cuales consideró algunas situaciones que pudieran contravenir lo dispuesto por la ley reglamentaria, de la siguiente forma:

Las restricciones para que los funcionarios puedan designar o mover a sus familiares para ocupar cargos públicos en sus respectivas dependencias, deben entenderse en los términos siguientes:

“Para el secretario en todos los casos; para los subsecretarios en las áreas de su adscripción; para el oficial mayor en todos los casos, por la naturaleza administrativa de sus funciones y su estrecha vinculación con la persona; y para los directores generales, subdirectores generales, directores y jefes de departamento o sus equivalentes, sólo en sus áreas vinculadas o adscritas”.

⁸⁹ “ACUERDO por el que se fijan Criterios para la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades en lo referente a los familiares de los Servidores Públicos”, SECOGEF, publicado en el DOF del 11 de febrero de 1983, (México - 1983), p.p. 5–8.

Para estar en posibilidad de determinar si hay violaciones a lo dispuesto en la ley reglamentaria y en el referido Acuerdo es necesario recurrir a lo dispuesto por los artículos 292 a 300 del Código Civil Federal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, que establecen los tipos de parentesco que regula la legislación civil, siendo los siguientes:

Por Consanguinidad: Padres, abuelos, bisabuelos y tatarabuelos en línea ascendente y en línea descendiente los hijos, nietos, bisnietos y tataranietos, en línea vertical, los hermanos, medios hermanos, tíos, sobrinos carnales, primos hermanos, tíos y sobrinos segundos carnales.

Por Afinidad: Suegros, padrastros, padres de los suegros, abuelos de los suegros, bisabuelos de los suegros, yernos o nueras, hijastros o entenados, cuñadas y hermanastras, sobrinos carnales del cónyuge, tíos segundos, primos hermanos y sobrinos segundos del cónyuge. En este caso si se da la anulación o disolución del vínculo matrimonial, los lazos del parentesco por afinidad que se habían adquirido, desaparecen, no así en el caso de la muerte del cónyuge.

Parentesco Civil: Se da únicamente entre adoptante y adoptado, sin que exista vinculación de origen jurídico con los consanguíneos de los mismos.

Adicionalmente el multicitado Acuerdo previó determinadas situaciones no deseadas, pero no imputables al servidor público estableciendo los siguientes parámetros:

- Si al ingresar el servidor público a la función de que se trate, y se encontrare en el servicio público el familiar comprendido dentro de la restricción, el impedimento existe solamente para efectos de que en todo lo relacionado con los asuntos derivados del ejercicio público de la función familiar, el servidor público de quien se trate deba excusarse de intervenir en cualquier forma respecto del mismo.

- Si el servidor público, antes de la vigencia de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos hubiere intervenido directa o indirectamente, en la designación o promoción de sus familiares, dentro del área de su influencia y esa designación continua indefinidamente, no existiría propiamente impedimento legal, en razón del principio de la no retroactividad de las leyes, pero sí estaría contraviniendo en forma permanente el espíritu y los objetivos que se persiguen en la legislación de referencia.

El Acuerdo antes mencionado, fue abrogado a finales del año 2006 por la Secretaría de la Función Pública, y sustituido por un nuevo Acuerdo con el propósito de actualizar y resaltar entre otros aspectos, lo relativo al parentesco por afinidad, en consideración a diversas hipótesis que no comprendía el Acuerdo publicado en el año de 1983, tal es el caso, por ejemplo del parentesco que surge entre el servidor público y los cónyuges de sus parientes consanguíneos en línea colateral, ya que el parentesco por afinidad es el que surge por el matrimonio entre el varón y los parientes de la mujer y entre la mujer y los parientes del varón. En efecto, por el parentesco por afinidad los descendientes del tronco común no solamente agregan al núcleo familiar a los cónyuges, sino que en línea colateral y a través de los hermanos ingresa a la familia el cónyuge de éstos y, a su vez, los hijos de sus hermanos – sobrinos consanguíneos – agregan por afinidad y en virtud del matrimonio a sus respectivos cónyuges.⁹⁰

Por otra parte, de las obligaciones (artículo 8, y sus 24 fracciones) para los servidores públicos descritas en el Código Administrativo de Conducta o Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, se

⁹⁰ “ACUERDO que tiene por objeto fijar los criterios para la correcta aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en lo relativo a la intervención o participación de cualquier servidor público en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión de contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios o que pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para sus parientes consanguíneos o por afinidad o civiles a que se refiere esa Ley”, Secretaría de la Función Pública, publicado en el D.O.F. del 22 de diciembre de 2006, (México - 2006), p. 67.

identifican como graves las correspondientes a las fracciones VIII, X a XIV, XVI, XIX, XXII y XXIII, las cuales de acuerdo con la practica afectan determinados aspectos de la función pública, englobadas en irregularidades relacionadas con actos de Corrupción; Rendición de Cuentas; Legalidad y Transparencia, como se advierte en el cuadro informativo identificado como **Anexo III** al presente trabajo.

Procedimiento disciplinario administrativo.⁹¹

El procedimiento disciplinario previsto por el artículo 21 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos se inicia con la presentación de la queja o denuncia presentada en contra del servidor público por el incumplimiento de las obligaciones contenidas en el artículo 8 del citado ordenamiento, dicha denuncia o queja puede provenir de algún ciudadano, otro servidor público, alguna persona física o moral o derivada de las actividades de fiscalización que realizan los órganos facultados para realizar auditorías o inspecciones.

La queja o denuncia debe ser presentada por escrito y debe indicar el nombre y domicilio del quejoso, así como los supuestos conceptos de responsabilidad, los datos del denunciado y su lugar de adscripción, la presentación de la queja o denuncia debe acusar recibo de la misma por parte del personal designado para tal efecto.

Tanto la Secretaría de la Función Pública como los Órganos Internos de Control o las Contralorías Internas o el superior jerárquico o servidores públicos tienen la obligación de respetar y hacer respetar el derecho a la formulación de quejas y denuncias, y de evitar que con motivo de éstas se causen molestias indebidas, ya que de lo contrario podrían estar ellos mismos incurriendo en responsabilidad, ya que el propio artículo 8 en su fracción XXI establece a los servidores públicos el

⁹¹ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 164-188.

abstenerse de inhibir por sí o por interpósita persona, utilizando cualquier medio, a los posibles quejosos con el fin de evitar la formulación o presentación de denuncias o realizar, con motivo de ello, cualquier acto u omisión que redunde en perjuicio de los intereses de quienes las formulen o presenten.

Admisión de la queja o denuncia.

En esta fase, se deberá integrar la documentación o información relativa a la queja o denuncia que permita al órgano administrativo competente contar con los elementos para iniciar las investigaciones y determinar si ha lugar a dar inicio al procedimiento disciplinario. Por ello, regularmente las Áreas de Quejas y Denuncias deben verificar que las quejas y denuncias presentadas, versen sobre irregularidades administrativas, desechándose aquellas que por su naturaleza no constituyen responsabilidad o bien que no sean competencia de la Contraloría Interna u Órgano Interno de Control ante el cual se presenta la queja o denuncia; sin perjuicio de lo anterior, la unidad receptora podrá recibir la denuncia o queja y remitirla de inmediato a la Contraloría Interna correspondiente de la dependencia o entidad para que proceda según corresponda.

La queja o denuncia deberá ser ratificada por el promovente a quien se le otorgarán, en los términos de la fracción XXI del artículo 8 de la ley aplicable, las salvaguardas necesarias evitando así que se le ocasionen molestias indebidas.

Investigación de la queja o denuncia.

En la fase de investigación, la Contraloría Interna u Órgano Interno de Control que corresponda, a través de sus Áreas o Unidades de Quejas y Denuncias, reunirá los elementos necesarios para enmarcar legalmente la conducta irregular del servidor público. Para ello deberá determinar la existencia precisamente de la conducta irregular y la capacidad del órgano administrativo especializado para plantear jurídicamente la responsabilidad de que se trate. El quejoso deberá

aportar los mayores elementos de prueba posibles para que el órgano administrativo pueda fincar la responsabilidad.

Cabe señalar, que la Contraloría Interna o el Órgano Interno de Control a través de sus respectivas Áreas de Quejas y/o Denuncias están legalmente facultados para desechar la queja o denuncia cuando estime que no hay elementos suficientes para fincar la responsabilidad.

En prevención a los principios de seguridad y certeza jurídica las Contralorías Internas deberán dejar constancia de las actuaciones y diligencias que realicen en los términos del artículo 23 de la propia ley. Asimismo, se deberá prevenir al quejoso para que se conduzca con verdad en los términos del artículo 247, fracción I del Código Penal, que a la letra establece lo siguiente:

“Se impondrán de cuatro a ocho años de prisión y de cien a trescientos días multa:

I.- Al que interrogado por alguna autoridad pública distinta de la judicial en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, faltare a la verdad”.

Por otra parte, sí durante el desarrollo de la investigación se detecta que existe la comisión propiamente de un ilícito deberá denunciar los hechos al Ministerio Público Federal, con el apoyo del área legal administrativa.

Citatorio.

Agotadas las investigaciones, y la Contraloría Interna o el Área de Quejas y/o Denuncias de los Órganos Internos de Control, considera que existen elementos para instruir el procedimiento administrativo de presunta responsabilidad en contra del servidor público denunciado, podrá por sí o a través de su Área de Responsabilidades de contar con ésta, a citar al presunto responsable a la audiencia señalada en el artículo 21 fracción I de la ley de la materia para que

rinda su declaración en torno a los hechos imputados, se dice que propiamente con la notificación del citatorio se inicia el procedimiento administrativo. En el citatorio se hará saber al presunto responsable el día y hora en que la audiencia tendrá verificativo, la autoridad ante quién se desarrollará, los actos u omisiones que se le imputen y su derecho para comparecer asistido por un defensor. Si el servidor público, estando debidamente notificado, deja de comparecer sin causa justificada, se tendrán por ciertos los actos u omisiones que se le imputan. Entre la fecha de citación y la de la audiencia debe mediar un plazo no menor de cinco ni mayor de quince días hábiles.

A efecto de cubrir los extremos consignados en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política, el citatorio deberá contener las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la presunta comisión irregular y permitir de esta forma que el presunto responsable esté en posibilidades de fundar su defensa, aportando los elementos que le permitan desvirtuar o desvanecer la responsabilidad. El servidor público presunto responsable deberá ser notificado personalmente.

Audiencia.

En la audiencia el presunto responsable, asistido por su defensor, rendirá su declaración, en la inteligencia que en la misma solamente se ventilarán los supuestos de responsabilidad, conforme a los términos del citatorio. Si el servidor público presunto responsable confesare su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones a que hace referencia la Ley en la materia, se procederá de inmediato a dictar resolución, a no ser que quien conoce del procedimiento disponga la recepción de pruebas para acreditar la veracidad de la confesión. En caso de que se acepte la plena validez probatoria de la confesión se impondrá al servidor público dos tercios de la sanción aplicable si es de naturaleza económica, pero en lo que respecta a indemnización, ésta en todo caso deberá ser suficiente para cubrir los daños o perjuicios causados, y siempre deberá restituirse cualquier

bien o producto que se hubiese percibido con motivo de la infracción. Quedará a juicio de quien resuelve disponer o no la suspensión, destitución o inhabilitación.

Pruebas.

Concluida la audiencia, se concederá al presunto responsable un plazo de cinco días hábiles para que ofrezca los elementos de prueba que estime pertinentes y que tengan relación con los hechos que se le atribuyen. Desahogadas las pruebas que fueren admitidas, la Secretaría de la Función Pública, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades, resolverá lo conducente dentro de los 45 días hábiles siguientes y, en su caso, impondrá al infractor las sanciones administrativas correspondientes y notificará la resolución al servidor público en un plazo no mayor de diez días hábiles. Dicha resolución, en su caso, debe notificarse al Jefe inmediato o al Titular de la dependencia o entidad, según corresponda, en un plazo no mayor de diez hábiles para que sea ejecutada. Asimismo, se podrá ampliar el plazo para dictar la referida resolución, por única vez, hasta por 45 días hábiles, cuando exista causa justificada a juicio de las propias autoridades administrativas.

Cabe señalar que si durante la sustanciación del procedimiento la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades, podrán practicar todas las diligencias tendientes a investigar la presunta responsabilidad del servidor público denunciado, así como requerir a éste y a las dependencias o entidades involucradas la información y documentación que se relacione con la presunta responsabilidad, estando obligadas éstas a proporcionarlas de manera oportuna.

Si las autoridades encontraran que no cuentan con elementos suficientes para resolver o advirtieran datos o información que impliquen nueva responsabilidad administrativa a cargo del presunto responsable o de otros servidores públicos,

podrán disponer la práctica de otras diligencias o citar para otra u otras audiencias.

Resolución.

En el momento en que la Secretaría de la Función Pública, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades, según sea el caso, cuenten con todos los elementos que les permitan encuadrar la conducta irregular como violatoria de los ordenamientos legales que regulan las obligaciones de los servidores públicos, procederán a dictar la resolución definitiva que deberá estar fundada y motivada y en la cual deben expresarse las razones que les permitieron llegar a la conclusión de que la comisión irregular del servidor público se enmarca en las prevenciones de determinados preceptos legales.

Si la conducta del servidor público reviste tal gravedad que pueda tipificarse como delito penal, se dará parte a la agencia investigadora del Ministerio Público Federal y a la Secretaría de la Función Pública, en caso de que sea la Contraloría Interna o el Órgano Interno de Control quien conoce en principio de la infracción, para su conocimiento, independientemente de la sanción administrativa o sanciones administrativas que amerite.

Sanciones por responsabilidades administrativas.

Para la imposición de las sanciones administrativas se tomarán en cuenta los elementos propios del empleo, cargo o comisión que desempeñaba el servidor público cuando incurrió en la falta, tales como:

- I.- La gravedad de la responsabilidad en que se incurra y la conveniencia de suprimir prácticas que infrinjan, en cualquier forma, las disposiciones de la Ley o las que se dicten con base en ella.

- II.- Las circunstancias socioeconómicas del servidor público.
- III.- El nivel jerárquico y los antecedentes del infractor, entre ellos la antigüedad en el servicio.
- IV.- Las condiciones exteriores y los medios de ejecución.
- V.- La reincidencia en el incumplimiento de obligaciones.
- VI.- El monto del beneficio, lucro, o daño o perjuicio derivado del incumplimiento de obligaciones.

Para los efectos de la Ley, se considerará reincidente al servidor público que habiendo sido declarado responsable del incumplimiento de alguna de las obligaciones a que se refiere el artículo 8 de la Ley, incurra nuevamente en una o varias conductas infractoras a dicho precepto legal.

La actual Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos considera en su artículo 13 las sanciones siguientes:

- I.- Amonestación privada o pública.
- II.-Suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor a un año.
- III.- Destitución del puesto.
- IV.-Sanción económica.
- V.-Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Cuando no se cause daños o perjuicios, ni exista beneficio o lucro alguno, se impondrán de seis meses a un año de inhabilitación.

Cuando la inhabilitación se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique beneficio o lucro, o cause daños o perjuicios, será de un año hasta diez años si el monto de aquéllos no excede de doscientas veces el salario mínimo general mensual vigente en el Distrito Federal, y de diez a veinte años si excede de dicho límite. Este último plazo de inhabilitación también será aplicable por conductas graves de los servidores públicos.

En el caso de infracciones graves se impondrá, además, la sanción de destitución. En todo caso, se considerará infracción grave el incumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones VIII, X a XIV, XVI, XIX, XXII y XXIII del artículo 8 de la Ley.

Cabe señalar, para que una persona que hubiere sido inhabilitada en los términos de la Ley por un plazo mayor de diez años, pueda volver a desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público una vez transcurrido el plazo de la inhabilitación impuesta, se requerirá que el titular de la dependencia o entidad a la que pretenda ingresar, dé aviso a la Secretaría, en forma razonada y justificada, de tal circunstancia.

La contravención a lo dispuesto por el párrafo que antecede será causa de responsabilidad administrativa en los términos de la Ley, quedando sin efectos el nombramiento o contrato que en su caso se haya realizado.

En razón a lo anterior, es conveniente precisar a qué se refieren cada una de las sanciones antes mencionadas.⁹²

⁹² Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 169-171.

- **Amonestación:** Es una corrección disciplinaria mediante la cual el órgano competente advierte al servidor público responsable que su conducta es violatoria del marco jurídico que regula su función y su imposición obedece a las características de la responsabilidad, en tanto que ésta se considere como leve. Las modalidades de pública o privada en la amonestación se refieren a las circunstancias de dejar constancia (*pública*) o no (*privada*) en el expediente laboral que obra en la unidad administrativa de recursos humanos de cada dependencia o entidad, en el sentido que el servidor público fue sancionado; así como en el hecho de hacerlo del conocimiento de la Secretaría de la Función Pública para que incluya a éste en el registro de servidores públicos sancionados. Cuando es apercibimiento privado lo realiza la autoridad en forma verbal, sin que se deje constancia documental de su imposición por no considerarlo conveniente, en virtud de la escasa importancia del asunto.

- **Suspensión:** Es la sanción administrativa mediante la cual el servidor público es separado temporalmente del empleo, cargo o comisión que desempeñaba. Para tales efectos la suspensión podrá ser correctiva y sancionadora e impuesta discrecionalmente por un período de tres días a un año. Por otra parte, la suspensión podrá ser preventiva si a juicio de las autoridades administrativas conviene suspender temporalmente al servidor público hasta en tanto concluyan las investigaciones o hasta cuando éstas lo determinen.

- **Destitución:** Es la sanción administrativa que se impone al servidor público responsable y que deja sin efectos el nombramiento que formaliza la relación jurídico – laboral con el Estado. La resolución administrativa por la que se impone como sanción al servidor público de confianza surte sus efectos desde el momento que le es notificada oficialmente. La autoridad administrativa debe turnar una copia de la resolución al área de Recursos Humanos correspondiente para los efectos legales a que haya lugar. Si esta autoridad es una Contraloría Interna debe remitir, también, copia de la resolución a la Secretaría de la Función Pública. Si se tratará de un trabajador de base, se

requiere demandar la destitución del servidor público ante el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje.

- **Sanción económica:** Esta consiste en la obligación a cargo del servidor público responsable de pagar a la Hacienda Pública una cantidad líquida, en su equivalencia a salarios mínimos calculada en tres tantos, por la comisión de conductas que ocasionen daños y perjuicios o por la obtención indebida de beneficios económicos y en ningún caso podrá ser menor o igual al monto de los beneficios o lucro obtenidos o de los daños o perjuicios causados. En la resolución que se emita podrán coexistir sanciones de tipo administrativas como lo es la destitución y otra de tipo económico. La resolución mediante la cual se impongan sanciones económicas se constituirán como créditos fiscales a favor de la Hacienda Pública y se harán efectivas mediante el procedimiento coactivo de ejecución contemplado principalmente en el Código Fiscal de la Federación.
- **Inhabilitación:** Esta consiste en la privación temporal que se impone al servidor público para desempeñar cualquier cargo, comisión o empleo dentro de los órganos de gobierno. La imposición de esta sanción implica conductas sumamente graves que inclusive pueden tipificarse en la legislación penal. Cuando se imponga como consecuencia de un acto u omisión que implique un lucro indebido o cause daños o perjuicios, será de uno hasta diez años, si el monto de aquellos no excede de doscientas veces el salario mínimo mensual vigente en el Distrito Federal y de diez a veinte años si excede dicho límite. Cuando no se acuse daños o perjuicios, ni exista beneficio o lucro alguno, se impondrán de seis meses a un año de inhabilitación.

Las facultades de la Secretaría, el Contralor Interno o el Titular del Área de Responsabilidades para imponer sanciones, cuando se trate de infracciones no graves prescribe en tres años contados partir del día siguiente en que se haya cometido la infracción, y cuando se trate de conductas graves el plazo de

prescripción será de cinco años, que se contarán igualmente en los términos antes señalados.

Recursos administrativos.⁹³

Los servidores públicos sancionados por la Secretaría de la Función Pública o por las Contralorías Internas les asiste el derecho de recurrir las resoluciones dictadas por las autoridades mediante la interposición del recurso de impugnación o el de revocación que se tramitará en el caso del primer recurso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las resoluciones que dicte dicho Tribunal podrán ser impugnadas por la Secretaría de la Función Pública. En el segundo caso, el recurso de revocación podrá ser impugnado ante la misma autoridad que origino los actos a revocar.

El servidor público afectado, podrá optar entre interponer el Recurso de Revocación ante la autoridad sancionadora o directamente a través del recurso de Impugnación mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según lo dispuesto por el artículo 25 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

El juicio de nulidad o juicio contencioso administrativo, está regulado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que fue publicada en el D.O.F. el 1 de diciembre de 2005, y anteriormente estaba regido por el Título IV del Código Fiscal de la Federación. Dicho juicio contencioso administrativo federal de acuerdo con lo establecido por el artículo 2° de la referida Ley, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo, procede contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta

⁹³ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 185-187.

en unión del primer acto de aplicación. Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley. Dicho juicio contencioso ante el referido Tribunal Federal, es de naturaleza jurisdiccional, sin embargo, este tribunal se encuentra dentro del marco del Poder Ejecutivo, no obstante que sus funciones son jurisdiccionales y no administrativas.

El juicio de amparo, es el medio con el que cuentan, en este caso, los servidores públicos sancionados, para recurrir las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que no satisfagan sus intereses. El juicio de garantías, es un juicio autónomo cuya finalidad es mantener el orden constitucional, el principio de legalidad y hacer efectivas las garantías otorgadas por la Constitución Política. Por lo tanto, el juicio de amparo no es un recurso, ni una instancia, ni un procedimiento utilizado para impugnar actos de autoridad o resoluciones.

Por la jerarquía constitucional que guarda, el juicio de amparo tiene como finalidad conservar el estado de derecho y preservar de los gobernados el disfrute de las garantías individuales que la propia Constitución les otorga. El fundamento de origen de tal juicio, lo establecen los artículo 103 y 107 de la Constitución Política y la Ley Reglamentaria o sea la Ley de Amparo.

Es a los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, a quienes les toca conocer de los juicios de amparo directo contra sentencias definitivas que pongan fin al juicio contencioso administrativo, emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Entendiendo por sentencias definitivas de acuerdo con el artículo 46 de la Ley de Amparo, aquellas que decidan el juicio en lo principal y respecto de las cuales las leyes comunes no concedan ningún recurso ordinario por virtud del cual puedan ser modificadas o revocadas.⁹⁴

⁹⁴ Gándara Ruíz Esparza Alberto. “*Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*”, Cap. 10, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p.34-35.

Otras vertientes de aplicación de responsabilidades a servidores públicos.

En el caso de la responsabilidad administrativa, la identificación de las conductas infractoras no debe limitarse a la ley reglamentaria, en virtud de que podemos encontrar un sinnúmero de disposiciones, reglamentos y acuerdos que fijan obligaciones administrativas específicas para los servidores públicos de las dependencias o entidades, como por ejemplo la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República que, para efectos de responsabilidad administrativa, es considerada como una dependencia centralizada del Poder Ejecutivo Federal y por ende los servidores públicos adscritos a ella son sujetos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y, sin embargo, su Ley Orgánica no sólo establece obligaciones específicas para ciertos funcionarios y empleados de confianza sino que también los sujeta a un procedimiento especial de carácter administrativo previsto en ese mismo ordenamiento.

Así también, es el caso del Poder Judicial de la Federación, cuyos funcionarios, empleados y trabajadores se rigen en materia de responsabilidad administrativa por su propia Ley Orgánica, y no por la ley reglamentaria del Título Cuarto de la Constitución Política, ya que en el primer ordenamiento se contemplan las obligaciones a cargo de sus servidores públicos y se fija un procedimiento administrativo de carácter disciplinario. Esta situación obedece a que el artículo 8 transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, derogó, en mayo de 1995, los artículos 3, 51 y 79 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, únicamente en lo que se refiere a la Suprema Corte de Justicia que la contemplaba como autoridad competente para aplicarla. No obstante lo anterior, la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos del año 2002 nuevamente le concede facultades, así como al Consejo de la Judicatura Federal, para aplicarla de manera supletoria. De tal forma que el Poder Judicial se rige, en materia de responsabilidad administrativa por su propia Ley Orgánica, y a pesar de haber derogado los artículos 3, 51 y 79 de la Ley de Responsabilidades de 1982, aquel ordenamiento establece la

supletoriedad de este último que debe entenderse referido al de 2002.⁹⁵ Siendo por lo tanto, contradictorio el que una Ley Orgánica derogue parcialmente a una ley reglamentaria federal.

Por otra parte, para efectos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, incurren en responsabilidad los servidores públicos y los particulares (personas físicas y morales), que causen un daño o perjuicio estimable en dinero a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales; los servidores públicos de los Poderes de la Unión y entes públicos federales que no rindan o dejen de rendir sus informes acerca de la solventación de pliegos de observaciones formulados y remitidos por la Auditoría Superior de la Federación (ASF), y los servidores públicos de este órgano cuando no formulen las observaciones sobre las situaciones irregulares que detecten. Dicho ordenamiento contempla en su Título Quinto “*De la Determinación de Daños y Perjuicios y del Fincamiento de Responsabilidades*”,⁹⁶ resarcitorias de acuerdo con el propio ordenamiento, en que incurran los sujetos antes mencionados; asimismo, prevé un procedimiento para este tipo de responsabilidades a efecto de obtener la recuperación de los daños y perjuicios estimables en dinero que haya afectado la Hacienda Pública Federal. Lo anterior, con independencia de otras responsabilidades que procedan.

En razón a lo anterior, cuando aparecieran irregularidades en el manejo de la Cuenta Pública que permitan presumir la existencia de conductas que produzcan daños o perjuicios a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos o de las entidades paraestatales federales, la ASF procederá de la manera siguiente:

⁹⁵ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. IV, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 127-128.

⁹⁶ “*Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación*”, Título Quinto, De la Determinación de Daños y Perjuicios y del Fincamiento de Responsabilidades, Publicada en el D.O.F. el 29 de mayo de 2009, p.p. 19–25.

- Determinar los daños o perjuicios, o ambos, según corresponda, y fincar directamente a los responsables las responsabilidades resarcitorias por medio de indemnizaciones y sanciones.
- Promover ante las autoridades competentes el fincamiento de otras responsabilidades.
- Promover las acciones de responsabilidad a que se refiere el Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Presentar las denuncias y querellas penales, a que haya lugar, y
- Coadyuvar con el Ministerio Público en los procesos penales investigatorios y judiciales correspondientes. En estos casos, el Ministerio Público recabará previamente la opinión de la ASF, respecto de las resoluciones que dicte sobre el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal.

Las responsabilidades se constituirán en primer término, a los servidores públicos o a los particulares (personas físicas o morales), que directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las hayan originado y, subsidiariamente, y en ese orden al servidor público jerárquicamente inmediato que por la índole de sus funciones, haya omitido la revisión o autorizado tales actos, por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos. Serán responsables solidarios con los servidores públicos y los particulares, en los casos en que éstos hayan participado y originado una responsabilidad resarcitoria.

Antes de iniciar el procedimiento de responsabilidades resarcitorias en contra de los presuntos responsables, la ASF debe formular los pliegos de observaciones que resulten de la revisión y fiscalización superior de la Cuenta Pública, en los que se determinará en cantidad líquida la presunta responsabilidad de los infractores,

la cual deberá contabilizarse de inmediato. Los presuntos responsables, en un plazo improrrogable de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de recibo de los pliegos de observaciones deberán solventarlos ante la ASF; y cuando no sean solventados dentro del plazo señalado, o bien la documentación y argumentos presentados sean insuficientes a juicio de la ASF para solventar las observaciones, ésta iniciará el procedimiento para el fincamiento de responsabilidades resarcitorias y solicitará la intervención de las instancias de control competentes para que, en el ámbito de su competencia, investiguen e inicien, en su caso, el procedimiento sancionatorio por los actos u omisiones de los servidores públicos de las entidades fiscalizadas de los cuales, y con excepción de las responsabilidades resarcitorias, pudieran desprenderse responsabilidades administrativas.

En los casos en que la irregularidad no exceda de cien veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal en la fecha en que se cometa la infracción, no se formulará el pliego de observaciones respectivo, sin perjuicio de las acciones que se promuevan ante las instancias de control competentes para el fincamiento de responsabilidades administrativas sancionatorias.

Cabe señalar, que propiamente la ASF no aplica sanciones sino que su función es obtener la reparación de los daños y perjuicios que se causen a la Hacienda Pública Federal, toda vez que como resultado del procedimiento que se desahoga ante ella, se levanta el pliego definitivo de responsabilidad en el que se consigna la cantidad líquida por concepto de daños y perjuicios, y se remite copia autógrafa del mismo a la Tesorería de la Federación para que agote el procedimiento coactivo de ejecución contemplado en el Código Fiscal de la Federación. Lo anterior, en virtud de que la ASF carece de facultades para imponer sanciones en virtud de que el ordenamiento que la rige no señala en qué consisten éstas, que en todo caso deberían tener sustento en el Título Cuarto de la Constitución Política y en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los

Servidores Públicos, que establece la forma de fijar la sanción económica hasta en tres tantos del daño causado o del beneficio obtenido.

Debido a lo anterior, la ASF regularmente tiene la necesidad de notificar de la irregularidad al órgano de control competente para que instaure el procedimiento disciplinario que prevé la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos para que aplique al servidor público las sanciones de carácter administrativo que en su caso procedan.

Las resoluciones que emita la ASF, podrán ser impugnadas por las entidades fiscalizadas y, en su caso, por los servidores públicos afectados adscritos a las mismas e inclusive por los particulares, ante la propia ASF, mediante el Recurso de Reconsideración o bien, mediante Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El recurso de reconsideración se interpondrá dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la sanción o la resolución recurrida o de ambos.

La Responsabilidad Civil.

Igualmente el servidor público puede llegar a causar responsabilidad civil,⁹⁷ y aplicada al servicio público, proviene de la conducta del servidor público que obtiene un lucro indebido u ocasional, en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, un daño o perjuicio a la Hacienda Pública Federal, a la del Distrito Federal, a las de los estados, a la de los municipios o a un particular, en tal caso, está obligado a responder por el acto u omisión que cometió con bienes de su propiedad, de terceros, suficientes para cubrir estos conceptos. En estricto sentido, las disposiciones que conforman el marco legal de la responsabilidad civil del servidor público adscrito a los Poderes de la Federación son el Código Civil Federal y el Código Penal Federal; sin embargo, la Constitución Política de los

⁹⁷ Ortiz Soltero Sergio Monserrit. “*Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos*”, Cap. VI, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p. 280-281.

Estados Unidos Mexicanos y otros ordenamientos como la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, establecen las bases para el tratamiento legal de la responsabilidad civil y contienen disposiciones relativas que prevén y sancionan conductas infractoras que dan lugar a este tipo de responsabilidad.

3.5 Principios básicos que regulan el procedimiento disciplinario administrativo de responsabilidades

Aunque la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos de manera expresa no establece específicamente los principios rectores del procedimiento administrativo, si lo hace el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, el cual establece que la actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de *economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe*, los cuales se refieren a lo siguiente:⁹⁸

Economía.

Este principio tiene dos enfoques, el primero de carácter procedimental, encaminado a obtener de las autoridades administrativas sus decisiones en el menor tiempo posible; el segundo destinado a la gratuidad del procedimiento, en cuanto implica que la tramitación del procedimiento administrativo debe ser gratuito, por ello no debe estar sujeto al pago de costas, ni gravado con contribuciones, derechos o cualquier erogación que el gobernado tenga que hacer a la administración pública por su tramitación.

⁹⁸ Espinosa Lucero Manuel. “*Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Comentada*”, Cap. I, Editorial Porrúa, (México – 2008), p.p. 63–76.

Celeridad.

Este principio se encuentra vinculado con el principio de oficiosidad, en tanto que obliga a la autoridad a impulsarlo oficiosamente, suprimiendo los trámites innecesarios, a fin de que los trámites administrativos no se retrasen, es decir que el ejercicio de la función administrativa se lleve a cabo a la brevedad posible. Dicha celeridad no solamente es a favor de los administrados, quienes esperan obtener una decisión pronta, a fin de que no vean afectados sus derechos o intereses, sino también en beneficio de la Administración Pública, en cuanto que ésta al lograr una decisión pronta, puede actuar de inmediato, cumpliendo así su cometido que es el de la satisfacción del interés público.

Eficacia.

El principio de eficacia, también denominado de economía procedimental, es de carácter formal, se refiere a la obtención de mejores efectos de la actuación administrativa y a la participación de los administrados, bajo reglas de economía, simplicidad técnica y rapidez, a fin de hacer posible una tutela efectiva de los derechos de los gobernados y el poder de la administración. Bajo este procedimiento se pretende hacer del procedimiento administrativo un instrumento ágil, eficiente y simplificado del quehacer administrativo.

Legalidad.

Este principio es de carácter sustancial, ya que viene a constituir la columna vertebral de la actuación administrativa, en virtud de que la administración pública no es libre y sólo puede hacer lo que le autorice el ordenamiento jurídico. Así el principio de legalidad viene a configurarse como el rector del procedimiento administrativo, tiene plena aplicación en cuanto a que no sólo tiende a la protección del gobernado en su derecho, sino también a la defensa de la norma

jurídica, a fin de hacer efectivo el imperio de la legalidad y de la justicia en el funcionamiento administrativo.

Publicidad.

El principio de publicidad, es de carácter sustancial, ya que implica la posibilidad de que los interesados conozcan de todo lo relativo acerca de la tramitación del procedimiento administrativo correspondiente, desde su inicio hasta sus etapas conclusivas. La publicidad como principio rector de todo procedimiento administrativo, ya que implica el leal conocimiento de las actuaciones administrativas, requisito esencial del debido proceso y que a su vez presupone una característica de la garantía de audiencia del gobernado, prevista en el artículo 14 Constitucional.

Buena fe.

Este principio, consiste en que la actuación administrativa, los órganos de la Administración Pública como los particulares no deben actuar de mala fe, utilizando artificios o artimañas, sea por acción u omisión, que lleven a engaño o error al gobernado, lo que se traduciría en una falsa o indebida motivación del acto, y por lo tanto no se encuentre apegado a derecho.

3.6 Conceptualización de delitos con involucramiento de Servidores Públicos

En nuestro país, en la época prehispánica encontramos que dentro de la civilización azteca, se tipificaron ilícitos como el dictar un juez sentencia injusta, o no conforme a las leyes; el cohecho, es decir dejarse un juez corromper con dones; así como el peculado. Castigaban a los ilícitos anteriores con la pena de muerte. El delito de malversación se sancionaba con la esclavitud. El ejercicio de funciones, en los equivalentes a jueces y magistrados, fuera del palacio merecía la

sanción de trasquilamiento en público y destitución de empleo, en casos leves; muerte en casos graves. El incumplimiento de los funcionarios del mercado, en sus tareas, merecía la pérdida del empleo y destierro, asimismo, el exceso cometido por los funcionarios en el cobro de los tributos, se sancionaba con trasquilamiento en público y destitución de empleo, en casos leves; en casos graves con la muerte.

Al crearse los estados modernos y sus organismos públicos, representantes de las comunidades y establecerse en ellos un gobierno, el abuso de poder de los servidores públicos empieza a generarse, lo anterior sublevaba al pueblo que empezó a exigir castigo para los culpables, y es así como nacen los ilícitos para punir a los malos gobernantes, sobre todo en el campo de sus funciones públicas y de manera especial respecto a su falta de honradez en el manejo de las finanzas públicas; lo anterior, sin dejar de reconocer que los delitos cometidos por los funcionarios y servidores públicos, siempre han sido contemplados y en su caso castigados, desde las legislaciones más antiguas, hasta nuestros días. Sin embargo, aunque dicho propósito es bueno en la práctica no ha sido fácil llevarlo a cabo, para castigar a aquéllos a quienes la impunidad les ha constituido una excelente aliada y en pocas ocasiones reciben el castigo que merecen, más aún considerado el crecimiento que ha tenido el cuerpo de gobierno, y en muchos de los casos la complejidad de su cuerpo estructural con el que opera.

En ese sentido, la legislación penal se ha mantenido atenta al requerimiento social de sancionar a servidores públicos o autoridades corruptas, sólo que con escasos resultados prácticos.⁹⁹Tan importante ha sido dicho requerimiento social y la necesidad de atenderlo, que el Código Penal Federal vigente dedica un sólo Título (Décimo) del Libro Segundo, estableciendo delitos cometidos por servidores públicos, tales como: *Ejercicio indebido del servicio público; Desaparición forzada de personas; Abuso de autoridad; Coalición de servidores públicos; Uso indebido*

⁹⁹ López Betancourt Eduardo. "Delitos en Particular", Título Tercero, Cap. I, Editorial Porrúa, (México – 2002), p.p. 277-282.

de atribuciones y facultades; Concusión; Intimidación; Ejercicio abusivo de funciones; Tráfico de influencia; Cohecho; Peculado, y Enriquecimiento ilícito. Dichos delitos en opinión de especialistas en el ámbito penal deberían quizás reducirse en número pero haciéndolos más claros, con hipótesis más abiertas no tan casuísticas y lo más importante realmente aplicables. Sin embargo, para efectos y propósito del presente trabajo describiremos en términos generales de los referidos delitos, principalmente su terminología y sus aspectos casuísticos de materialización que contempla el Código Penal Federal vigente, asimismo, se enfatizará en los ilícitos que representan el Lavado de Dinero y el Fraude.

Ejercicio indebido del servicio público.

Díaz de León, Marco Antonio define este ilícito como: *“Delito cometido por el empleado o funcionario del gobierno Federal o del Distrito Federal que desempeña sus funciones de manera inadecuada e ilegal, por virtud de haber sido destituido o revocado en su nombramiento, por no informar que pueden producirse daños graves a alguna dependencia de la administración pública, por substraer o destruir ilícitamente información o documentación inherente a su empleo y bajo su custodia, o por no cumplir con su deber de vigilar y custodiar las instalaciones u objetos que estén bajo su cuidado... o sea quienes desempeñan un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza, a partir de los más modestos hasta los funcionarios de mayor jerarquía”.*¹⁰⁰

En términos generales, el ejercicio indebido del servicio público se presenta cuando un sujeto, sin ser formalmente servidor público, habiendo dejado de serlo, o bien, en indebido ejercicio de sus funciones, incumple o realiza actividades incorrectas por las cuales su conducta no se ajusta a las características deseadas y obligadas de su trabajo. En ese sentido el artículo 214 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones

¹⁰⁰ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. II, p. 289.

correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 214.- Comete el delito de ejercicio indebido de servicio público, el servidor público que:

I.- Ejerza las funciones de un empleo, cargo o comisión, sin haber tomado posesión legítima, o sin satisfacer todos los requisitos legales.

II.- Continúe ejerciendo las funciones de un empleo, cargo o comisión después de saber que se ha revocado su nombramiento o que se le ha suspendido o destituido.

III.- Teniendo conocimiento por razón de su empleo, cargo o comisión de que pueden resultar gravemente afectados el patrimonio o los intereses de alguna dependencia o entidad de la administración pública federal centralizada, del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresa de participación estatal mayoritaria, asociaciones y sociedades asimiladas a éstas y fideicomisos públicos, del Congreso de la Unión o de los poderes Judicial Federal o Judicial del Distrito Federal, por cualquier acto u omisión y no informe por escrito a su superior jerárquico o lo evite si está dentro de sus facultades.

IV.- Por sí o por interpósita persona, sustraiga, destruya, oculte, utilice, o inutilice ilícitamente información o documentación que se encuentre bajo su custodia o a la cual tenga acceso, o de la que tenga conocimiento en virtud de su empleo, cargo o comisión.

V.- Por sí o por interpósita persona, cuando legalmente le sean requeridos, rinda informes en los que manifieste hechos o circunstancias falsos o niegue la verdad en todo o en parte sobre los mismos, y

VI.- Teniendo obligación por razones de empleo, cargo o comisión, de custodiar, vigilar, proteger o dar seguridad a personas, lugares, instalaciones u objetos, incumpliendo su deber, en cualquier forma propicie daño a las personas, o a los lugares, instalaciones u objetos, o pérdida o sustracción de objetos que se encuentren bajo su cuidado.

Al que cometa alguno de los delitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se le impondrán de tres días a un año de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de la comisión del delito y destitución en su caso, e inhabilitación de un mes a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Al infractor de las fracciones III, IV, V y VI se le impondrán de dos a siete años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a siete años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.”

Desaparición forzada de personas.

Gramaticalmente por desaparición se entiende “*la acción y efecto de desaparecer o desaparecerse*”. Este vocablo se hace acompañar en el tipo que se analiza con el adjetivo forzada, el que a su vez significa, ocupado o retenido por la fuerza. Basado en lo anterior, el verbo núcleo rector es el ocultamiento arbitrario cometido en contra de una persona o de varias, que se manifiesta en la carencia de noticias sobre su paradero y en consecuencia, de su propia existencia, esto es del hecho de si está viva o muerta.

Cabe señalar que este delito derivó de la Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas (*de la cual México es parte*) adoptada en la ciudad de Belém, Brasil el día 9 de junio de 1994. En ese sentido los artículos 215-

A al 215-D del Código Penal Federal presentan las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.¹⁰¹

“Artículo 215-A.- Comete el delito de desaparición forzada de personas, el servidor público que, independientemente de que haya participado en la detención legal o ilegal de una o varias personas, propicie o mantenga dolosamente su ocultamiento bajo cualquier forma de detención.

Artículo 215-B.- A quien cometa el delito de desaparición forzada de personas se le impondrá una pena de cinco a cuarenta años de prisión.

Si la víctima fuere liberada espontáneamente dentro de los tres días siguientes a su detención la pena será de ocho meses a cuatro años de prisión, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

Si la liberación ocurriera dentro de los diez días siguientes a su detención, la pena aplicable será de dos a ocho años de prisión, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismo delitos.

Estas penas podrán ser disminuidas hasta una tercera parte en beneficio de aquel que hubiere participado en la comisión del delito, cuando suministre información que permita esclarecer los hechos, y hasta en una mitad, cuando contribuya a lograr la aparición con vida de la víctima.

Artículo 215-C.- Al servidor Público que haya sido condenado por el delito de desaparición forzada de personas, además se le destituirá del cargo y se le

¹⁰¹ Pérez Herrera Alberto. “Delitos cometidos por Servidores Públicos”, Cap. III, Editorial Porrúa, (México – 2005), p.p. 47- 50.

inhabilitará de uno a veinte años para desempeñar cualquier cargo, comisión o empleo públicos.

Artículo 215-D.- La oposición o negativa a la autoridad competente para tener libre e inmediato acceso al lugar donde haya motivos para creer que se pueda encontrar a una persona desaparecida, por parte del servidor público responsable del mismo, será sancionada con la destitución de su cargo, comisión o empleo, sin perjuicio de la aplicación de las penas de los demás delitos en que pudiera incurrir con motivo de su conducta”.

Abuso de autoridad.

Gramaticalmente, abusar significa usar mal, injusta, impropia o indebidamente una cosa. Asimismo, autoridad es la potestad, facultad; el poder que tiene una persona sobre otra que le está subordinada; aquella persona revestida de algún poder, mando o magistratura; o el crédito que por su mérito se le da a una persona.

El jurista Díaz de León, Marco Antonio lo define como aquel “*delito que comete el servidor público que actúa extralimitando su actividad a la competencia que tiene asignada por ley, o bien que incumple con lo previsto con sus deberes o atribuciones que tenga establecidas también por la ley*”.

En razón a lo anterior, el delito de abuso de autoridad es el acto o actos que ejecuta un funcionario público cometiendo excesos, ya sea porque va más allá de aquello que la Ley le autoriza hacer, en su contra o bien porque causa daño o perjuicio intencional a una persona o personas determinadas, escudándose en su carácter de funcionario público, agente del gobierno o sus comisionados independientemente de su categoría.¹⁰²

¹⁰² López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. III, p.p. 315-316.

En términos generales, el abuso de autoridad se presenta cuando un servidor público en uso de las funciones que le han sido encomendadas, las efectúa más allá de lo que son sus facultades, en perjuicio de particulares o de la propia Administración Pública. En ese sentido el artículo 215 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 215.- Cometén el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las conductas siguientes:

I.- Cuando para impedir la ejecución de una ley, decreto o reglamento, el cobro de un impuesto o el cumplimiento de una resolución judicial, pida auxilio a la fuerza pública o la emplee con ese objeto;

II.- Cuando ejerciendo sus funciones o con motivo de ellas hiciere violencia a una persona sin causa legítima o la vejare o la insultare;

III.- Cuando indebidamente retarde o niegue a los particulares la protección o servicio que tenga obligación de otorgarles o impida la presentación o el curso de una solicitud;

IV.- Cuando estando encargado de administrar justicia, bajo cualquier pretexto, aunque sea el de obscuridad o silencio de la ley, se niegue injustificadamente a despachar un negocio pendiente ante él, dentro de los términos establecidos por la ley;

V. Cuando el encargado o elemento de una fuerza pública, requerido legalmente por una autoridad competente para que le preste auxilio se niegue a dárselo o retrase el mismo injustificadamente. La misma previsión se aplicará tratándose de peritos.

VI.- *Cuando estando encargado de cualquier establecimiento destinado a la ejecución de las sanciones privativas de libertad, de instituciones de readaptación social o de custodia y rehabilitación de menores y de reclusorios preventivos o administrativos que, sin los requisitos legales, reciba como presa, detenida, arrestada o interna a una persona o la mantenga privada de su libertad, sin dar parte del hecho a la autoridad correspondiente; niegue que está detenida, si lo estuviere; o no cumpla la orden de libertad girada por la autoridad competente;*

VII.- *Cuando teniendo conocimiento de una privación ilegal de la libertad no la denunciase inmediatamente a la autoridad competente o no la haga cesar, también inmediatamente, si esto estuviere en sus atribuciones;*

VIII.- *Cuando haga que se le entreguen fondos, valores u otra cosa que no se le haya confiado a él y se los apropie o disponga de ellos indebidamente.*

IX.- *Cuando, con cualquier pretexto, obtenga de un subalterno parte de los sueldos de éste, dádivas u otro servicio;*

X.- *Cuando en el ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, otorgue empleo, cargo o comisión públicos, o contratos de prestación de servicios profesionales o mercantiles o de cualquier otra naturaleza, que sean remunerados, a sabiendas de que no se prestará el servicio para el que se les nombró, o no se cumplirá el contrato otorgado;*

XI.- *Cuando autorice o contrate a quien se encuentre inhabilitado por resolución firme de autoridad competente para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público, siempre que lo haga con conocimiento de tal situación;*

XII.- Cuando otorgue cualquier identificación en que se acredite como servidor público a cualquier persona que realmente no desempeñe el empleo, cargo o comisión a que se haga referencia en dicha identificación;

XIII. Obligar al inculpado a declarar, usando la incomunicación, la intimidación o la tortura;

XIV.- Obligar a declarar a las personas que se mencionan en el artículo 243 Bis, del Código Federal de Procedimientos Penales, acerca de la información obtenida con motivo del desempeño de su actividad.

XV. Omitir el registro de la detención correspondiente o dilatar injustificadamente poner al detenido a disposición de la autoridad correspondiente, y

XVI. Incumplir con la obligación de impedir la ejecución de las conductas de privación de la libertad.

Al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones I a V y X a XII, se le impondrá de uno a ocho años de prisión, de cincuenta hasta trescientos días multa y destitución e inhabilitación de uno a ocho años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos. Igual sanción se impondrá a las personas que acepten los nombramientos, contrataciones o identificaciones a que se refieren las fracciones X a XII.

Al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones VI a IX, XIII, XIV, XV, y XVI, se le impondrá de dos a nueve años de prisión, de setenta hasta cuatrocientos días multa y destitución e inhabilitación de dos a nueve años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.”

Coalición de servidores públicos.

Gramaticalmente coalición significa, unión. Por lo tanto de acuerdo con Rafael de Pina Vara cometen el delito de coalición de servidores públicos *“los que teniendo tal carácter se coaliguen para tomar medidas contrarias a una ley o reglamento, impedir su ejecución, o para hacer dimisión de sus puestos con el fin de impedir o suspender la administración pública en cualquiera de sus ramas. No cometen este delito los trabajadores que se coaliguen en ejercicio de sus derechos constitucionales o que hagan uso del derecho de huelga”*. Por lo tanto, los servidores públicos que se unen, intencional y grupalmente, para lesionar el correcto desempeño de alguna de las ramas de la administración pública, lo hacen normalmente para presionar a las autoridades o para conseguir algún fin ilícito o aún lícito, pero sin las formas de legalidad autorizadas para tales actos y sin estar, tampoco, comprendidas sus acciones dentro de los marcos o disposiciones jurídicas aplicables.¹⁰³

Consecuentemente, el artículo 216 del Código Penal Federal establece: *“Cometen el delito de coalición de servidores públicos, los que teniendo tal carácter se coaliguen para tomar medidas contrarias a una ley o reglamento, impedir su ejecución o para hacer dimisión de sus puestos con el fin de impedir o suspender la administración pública en cualquiera de sus ramas. No cometen este delito los trabajadores que se coaliguen en ejercicio de sus derechos constitucionales o que hagan uso del derecho de huelga.”*

En complemento al referido delito dicho precepto establece que *“al que cometa el delito de coalición de servidores públicos se le impondrán de dos años a siete años de prisión y multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, en el momento de la comisión del delito, y destitución e inhabilitación de dos años a siete años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”*.

¹⁰³ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. IV, p.p. 347-349.

Uso indebido de atribuciones y facultades.

Gramaticalmente “uso” significa ejercicio o práctica de una cosa, modo determinado de obrar o empleo continuado y habitual de algo; en cuanto al término indebido, podemos entenderlo como lo ilícito; atribución, es la facultad inherente a un cargo; facultad es, el poder o derecho para hacer alguna cosa. Por lo tanto, puede definirse que comete ejercicio indebido de atribuciones y facultades “el servidor público que indebidamente otorgue beneficios de cualquier naturaleza, a sí mismo o a terceros”.¹⁰⁴ En ese sentido el artículo 217 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 217.- Comete el delito de uso indebido de atribuciones y facultades:

I.- El servidor público que indebidamente:

- A) Otorgue concesiones de prestación de servicio público o de explotación, aprovechamiento y uso de bienes de dominio de la Federación;*
- B) Otorgue permisos, licencias o autorizaciones de contenido económico;*
- C) Otorgue franquicias, exenciones, deducciones o subsidios sobre impuestos, derechos, productos, aprovechamientos o aportaciones y cuotas de seguridad social, en general sobre los ingresos fiscales, y sobre precios y tarifas de los bienes y servicios producidos o prestados en la Administración Pública Federal, y del Distrito Federal.*

¹⁰⁴ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. V, p.p. 369-370.

D) *Otorgue, realice o contrate obras públicas, deuda, adquisiciones, arrendamientos, enajenaciones de bienes o servicios, o colocaciones de fondos y valores con recursos económicos públicos.*

II.- *Toda persona que solicite o promueva la realización, el otorgamiento o la contratación indebidos de las operaciones a que hacen referencia la fracción anterior o sea parte en las mismas, y*

III.- *El servidor público que teniendo a su cargo fondos públicos, les dé a sabiendas, una aplicación pública distinta de aquella a que estuvieren destinados o hiciere un pago ilegal.*

Al que cometa el delito a que se refiere el presente artículo, se le impondrán de seis meses a doce años de prisión, de cien a trescientos días multa, y destitución e inhabilitación de seis meses a doce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

Conclusión.

Para Rafael de Pina Vara, concusión significa exacción (exigir impuestos, multas, etc.) en forma arbitraria, hecha por un funcionario público en su provecho. Jurídicamente se le define como la “manera de obtener arbitrariamente en su provecho un cobro injusto y violento, un funcionario público”. Para Díaz de León, es un “delito cometido por quien siendo servidor público, indebidamente exija por sí o por interpuesta persona, una contribución, derecho o salario en mayores cantidades que las que corresponden conforme a la Ley”. Por consiguiente, la definición doctrinal sería que comete el delito de concusión, el servidor público que de manera arbitraria por sí o por conducto de otro sujeto, exige el pago de un impuesto, multa, recargo, o cualquier retribución en mayor cantidad de la

establecida o de la que pertenece o está destinada al erario público.¹⁰⁵ En ese sentido el artículo 218 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 218.- Comete el delito de concusión: el servidor público que con el carácter de tal y a título de impuesto o contribución, recargo, renta, rédito, salario o emolumento, exija, por sí o por medio de otro, dinero, valores, servicios o cualquiera otra cosa que sepa no ser debida, o en mayor cantidad que la señalada por la Ley.

Al que cometa el delito de concusión se le impondrán las siguientes sanciones:

Cuando la cantidad o el valor de lo exigido indebidamente no exceda del equivalente de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, o no sea valuable, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta veces a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando la cantidad o el valor de lo exigido indebidamente exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos años a doce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a doce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

¹⁰⁵ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. VI, p.p. 393-397.

Intimidación.

Gramaticalmente, intimidación significa causar miedo. Para la Dra. Olga Islas de González Mariscal, *“en la figura delictiva de la intimidación, el sujeto activo limita la libertad de las personas para evitar que se investigue la comisión de conductas delictivas o de conductas que ameriten sanciones en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos”*. Con este tipo de delito, señala el jurista Francisco González de la Vega, se sanciona al servidor público que mediante la violencia física o moral inhiba a cualquier persona a presentar denuncia, querrela o aportar información que tenga relación con un acto o hecho ilícito.

En razón a lo anterior, comete el delito de intimidación el servidor público que por sí o por interpósita persona, utilizando la violencia en cualquiera de sus formas presione a otro sujeto, antes, durante y después de la obligada presentación de la denuncia, querrela o información de cualquier tipo, respecto a la comisión de una conducta delictiva o falta de cualquier naturaleza, en donde estén involucrados el propio servidor público u otros sujetos.¹⁰⁶ En ese sentido el artículo 219 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 219.- Comete el delito de intimidación:

I.- El servidor público que por sí, o por interpósita persona, utilizando la violencia física o moral, inhiba o intimide a cualquier persona para evitar que ésta o un tercero denuncie, formule querrela o aporte información relativa a la presunta comisión de una conducta sancionada por la Legislación Penal o por la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos, y

¹⁰⁶ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. VII, p.p. 421-422.

II.- El servidor público que con motivo de la querrela, denuncia o información a que hace referencia la fracción anterior realice una conducta ilícita u omita una lícita debida que lesione los intereses de las personas que las presenten o aporten, o de algún tercero con quien dichas personas guarden algún vínculo familiar, de negocios o afectivo.

Al que cometa el delito de intimidación se le impondrán de dos años a nueve años de prisión, multa por un monto de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, destitución e inhabilitación de dos años a nueve años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

Ejercicio abusivo de funciones.

Gramaticalmente, ejercer significa practicar un oficio o facultad; abusar es usar mal, injusta, impropia o indebidamente una cosa; y, función es la acción y ejercicio de un cargo o empleo. Por lo tanto, ejercicio abusivo de funciones significa el injusto o mal desempeño del empleo, cargo o comisión de un servidor público.

En razón de lo anterior, comete este delito el servidor público que para sí, o para personas allegadas a él, indebidamente conceda beneficios de cualquier naturaleza por los cuales obtenga un provecho económico. Asimismo, será sancionado el servidor público cuando otorgue información que posea, por razones de su encargo, y ésta no sea del conocimiento público, obteniendo un lucro indebido para sí o para personas allegadas a él.¹⁰⁷ En ese sentido el artículo 220 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

¹⁰⁷ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. VIII, p.p. 443-444.

“Artículo 220.- Comete el delito de ejercicio abusivo de funciones:

I.- El servidor público que en el desempeño, de su empleo, cargo o comisión, indebidamente otorgue por sí o por interpósita persona, contratos, concesiones, permisos, licencias, autorizaciones, franquicias, exenciones, efectúe compras o ventas o realice cualquier acto jurídico que produzca beneficios económicos al propio servidor público, a su cónyuge, descendientes o ascendientes, parientes por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado, a cualquier tercero con el que tenga vínculos afectivos, económicos o de dependencia administrativa directa, socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen parte;

II.- El servidor público que valiéndose de la información que posea por razón de su empleo, cargo o comisión, sea o no materia de sus funciones, y que no sea del conocimiento público, haga por sí, o por interpósita persona, inversiones, enajenaciones o adquisiciones, o cualquier otro acto que le produzca algún beneficio económico indebido al servidor público o a alguna de las personas mencionadas en la primera fracción.

Al que cometa el delito de ejercicio abusivo de funciones se le impondrán las siguientes sanciones:

Cuando la cuantía a que asciendan las operaciones a que hace referencia este artículo no exceda del equivalente a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando la cuantía a que asciendan las operaciones a que hace referencia este artículo exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos años a doce años de prisión, multa de trescientas veces a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a doce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

Tráfico de influencia.

Gramaticalmente, traficar significa negociar, comerciar; influencia es poder, autoridad, ejercer predominio o fuerza moral en el ánimo de alguien, contribuir de algún modo al éxito de un asunto. Desde este punto de vista, tráfico de influencia es negociar o especular con el poder, predominio o fuerza moral que se tiene en el ánimo de alguien.

En razón a lo anterior, tráfico de influencia en cuando el funcionario público valiéndose de su cargo, obtenga para sí, o para personas vinculadas a él por afecto o por motivos pecuniarios, ventajas en la resolución de negocios públicos, los cuales le proporcionan, al propio funcionario público, o a las personas ligadas a él, beneficios de orden económico.¹⁰⁸ En ese sentido el artículo 221 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 221.- Comete el delito de tráfico de influencia:

I.- El servidor público que por sí o por interpósita persona promueva o gestione la tramitación o resolución ilícita de negocios públicos ajenos a las responsabilidades inherentes a su empleo, cargo o comisión, y

¹⁰⁸ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. IX, p.p. 467-468.

II.- Cualquier persona que promueva la conducta ilícita del servidor público o se preste a la promoción o gestión a que hace referencia la fracción anterior.

III.- El servidor público que por sí, o por interpósita persona indebidamente, solicite o promueva cualquier resolución o la realización de cualquier acto materia del empleo, cargo o comisión de otro servidor público, que produzca beneficios económicos para sí o para cualquiera de las personas a que hace referencia la primera fracción del artículo 220 de este Código.

Al que cometa el delito de tráfico de influencia, se le impondrán de dos años a seis años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a seis años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

Cohecho.

Gramaticalmente, cohecho significa sobornar a un juez o a otro funcionario público, y sobornar significa corromper a alguien con dádivas para obtener algo. Asimismo, el cohecho consiste en poner precio a un acto de la administración pública que debía ser gratuito. Asimismo, se llama cohecho pasivo al delito del funcionario que se deja corromper, en oposición al acto del particular que induce a la corrupción, denominado cohecho activo.

En razón a lo anterior, el cohecho es aquel ilícito donde el servidor público por sí, o por interpósita persona, solicita o recibe indebidamente dinero u otro instrumento económico, para hacer o dejar hacer algo justo o injusto, relacionado con sus funciones. Se equipara al cohecho y se castigará igual, a quien ofrezca el dinero o el instrumento económico para la actuación del servidor público.¹⁰⁹ En ese sentido el artículo 222 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de

¹⁰⁹ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. X, p.p. 487-489.

conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

“Artículo 222.- Cometén el delito de cohecho:

I.- El servidor público que por sí, o por interpósita persona solicite o reciba indebidamente para sí o para otro, dinero o cualquiera otra dádiva, o acepte una promesa, para hacer o dejar de hacer algo justo o injusto relacionado con sus funciones, y

II.- El que de manera espontánea dé u ofrezca dinero o cualquier otra dádiva a alguna de las personas que se mencionan en la fracción anterior, para que cualquier servidor público haga u omita un acto justo o injusto relacionado con sus funciones.

Al que comete el delito de cohecho se le impondrán las siguientes sanciones:

Cuando la cantidad o el valor de la dádiva o promesa no exceda del equivalente de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, o no sea valuable, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, de treinta a trescientos días multa y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando la cantidad o el valor de la dádiva, promesa o prestación exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos a catorce años de prisión, de trescientos a mil días multa y destitución e inhabilitación de dos a catorce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

En ningún caso se devolverá a los responsables del delito de cohecho, el dinero o dádivas entregadas, las mismas se aplicarán en beneficio del Estado”.

Con alcance en el precepto anterior, el actual Código Penal Federal establece en su artículo 222 bis el delito de Cohecho a servidores públicos extranjeros, en los términos siguientes:

“Artículo 222 bis.- Se impondrán las penas previstas en el artículo anterior al que con el propósito de obtener o retener para sí o para otra persona ventajas indebidas en el desarrollo o conducción de transacciones comerciales internacionales, ofrezca, prometa o dé, por sí o por interpósita persona, dinero o cualquiera otra dádiva, ya sea en bienes o servicios:

I.- A un servidor público extranjero o a un tercero que éste determine, para que dicho servidor público gestione o se abstenga de gestionar la tramitación o resolución de asuntos relacionados con las funciones inherentes a su empleo, cargo o comisión;

II.- A un servidor público extranjero, o a un tercero que éste determine, para que dicho servidor público lleve a cabo la tramitación o resolución de cualquier asunto que se encuentre fuera del ámbito de las funciones inherentes a su empleo, cargo o comisión;

III. A cualquier persona para que acuda ante un servidor público extranjero y le requiera o le proponga llevar a cabo la tramitación o resolución de cualquier asunto relacionado con las funciones inherentes al empleo, cargo o comisión de este último.

Para los efectos de este artículo se entiende por servidor público extranjero, toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión en el poder legislativo, ejecutivo o judicial o en un órgano público autónomo en cualquier orden o nivel de

gobierno de un Estado extranjero, sea designado o electo; cualquier persona en ejercicio de una función para una autoridad, organismo o empresa pública o de participación estatal de un país extranjero; y cualquier funcionario o agente de un organismo u organización pública internacional.

Cuando alguno de los delitos comprendidos en este artículo se cometa en los supuestos a que se refiere el artículo 11 de este Código, el juez impondrá a la persona moral hasta mil días multa y podrá decretar su suspensión o disolución, tomando en consideración el grado de conocimiento de los órganos de administración respecto del cohecho en la transacción internacional y el daño causado o el beneficio obtenido por la persona moral”.

Peculado.

Gramaticalmente, el peculado puede considerarse como la sustracción de caudales del erario público, efectuada por aquel a quien se le ha confiado su administración. Díaz de León, Marco Antonio considera que es un *“delito cometido por quien siendo servidor público distrae de su objeto para usos propios o ajenos los caudales, inmuebles o efectos propiedad del Estado, cuya administración, percepción o custodia le hubiere sido confiada por razón de su cargo. Se trata en esencia del abuso de confianza depositado en el funcionario”.*

En razón de lo anterior, viene a ser el ilícito por medio del cual un servidor público, o un sujeto obligado a la custodia de bienes públicos, los distrae de su objeto, para su beneficio o de sus allegados, o para causar daños a terceros.¹¹⁰ En ese sentido el artículo 223 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

¹¹⁰ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. XI, p.p. 517-518.

“Artículo 223.- Comete el delito de peculado:

I.- Todo servidor público que para usos propios o ajenos distraiga de su objeto dinero, valores, fincas o cualquier otra cosa perteneciente al Estado, al organismo descentralizado o a un particular, si por razón de su cargo los hubiere recibido en administración, en depósito o por otra causa.

II.- El servidor público que indebidamente utilice fondos públicos u otorgue alguno de los actos a que se refiere el artículo de uso indebido de atribuciones y facultades con el objeto de promover la imagen política o social de su persona, la de su superior jerárquico o la de un tercero, o a fin de denigrar a cualquier persona.

III.- Cualquier persona que solicite o acepte realizar las promociones o denigraciones a que se refiere la fracción anterior, a cambio de fondos públicos o del disfrute de los beneficios derivados de los actos a que se refiere el artículo de uso indebido de atribuciones y facultades, y

IV.- Cualquier persona que sin tener el carácter de servidor público federal y estando obligada legalmente a la custodia, administración o aplicación de recursos públicos federales, los distraiga de su objeto para usos propios o ajenos o les dé una aplicación distinta a la que se les destinó.

Al que cometa el delito de peculado se le impondrán las siguientes sanciones:

Cuando el monto de lo distraído o de los fondos utilizados indebidamente no exceda del equivalente de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, o no sea valuable, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de

cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando el monto de los distraído o de los fondos utilizados indebidamente exceda de quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito, se impondrán de dos años a catorce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal en el momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a catorce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando los recursos materia del peculado sean aportaciones federales para los fines de seguridad pública se aplicará hasta un tercio más de las penas señaladas en los párrafos anteriores”.

Enriquecimiento Ilícito.

Gramaticalmente, enriquecimiento ilícito significa incrementar el caudal de una persona, es decir, que sus bienes sean abundantes; ilícito es lo contrario a derecho, lo que no está permitido por la ley, lo no lícito. Por lo tanto, enriquecimiento ilícito significa hacerse de un abundante caudal una persona, en una forma no permitida por la ley.

Para Díaz de León, Marco Antonio, lo define como: *“Delito en el cual incurre quien, siendo servidor público, no justifique la legitimidad del incremento de su patrimonio o de aquellos bienes respecto de los cuales actúe en forma de propietario”*.¹¹¹ En ese sentido el artículo 224 del Código Penal Federal presenta las diversas manifestaciones de conductas delictivas y sanciones correspondientes que se describen a continuación, que involucran al delito en comento.

¹¹¹ López Betancourt Eduardo. Op. Cit., Cap. XII, p.p. 547-548.

“Artículo 224.- Se sancionará a quien con motivo de su empleo, cargo o comisión en el servicio público, haya incurrido en enriquecimiento ilícito. Existe enriquecimiento ilícito cuando el servidor público no pudiere acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquellos respecto de los cuales se conduzca como dueño, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Incorre en responsabilidad penal, asimismo, quien haga figurar como suyos bienes que el servidor público adquiriera o haya adquirido en contravención de lo dispuesto en la misma Ley, a sabiendas de esta circunstancia.

Al que cometa el delito de enriquecimiento ilícito se le impondrán las siguientes sanciones:

Decomiso en beneficio del Estado de aquellos bienes cuya procedencia no se logre acreditar de acuerdo con la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Cuando el monto a que ascienda el enriquecimiento ilícito no exceda del equivalente de cinco mil veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, se impondrán de tres meses a dos años de prisión, multa de treinta a trescientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal al momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de tres meses a dos años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Cuando el monto a que ascienda el enriquecimiento ilícito exceda del equivalente de cinco mil veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, se impondrán de dos años a catorce años de prisión, multa de trescientas a quinientas veces el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal al momento de cometerse el delito y destitución e inhabilitación de dos años a catorce años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos”.

En opinión de Enrique Díaz Aranda, el grave problema del delito de enriquecimiento ilícito radica en que no está claro cuál es el bien jurídico que tutela y mucho menos cuál es la lesión que justifica la imposición de la pena de prisión.¹¹²

Finalmente, para el Lic. Raúl F. Cárdenas Rioseco *“es inconstitucional el artículo 224 del Código Penal Federal, toda vez que la definición de dicho ilícito penal, no es clara, precisa ni exacta, ya que no define una conducta, sino sólo un resultado, y por lo mismo no resulta comprensible para los destinatarios de la norma; viola el principio de inocencia y permite la inversión en la carga de la prueba; viola la garantía de la no autoincriminación a que se refiere la fracción II del artículo 20 constitucional; crea un delito de sospecha que transgrede igualmente el principio indubio pro reo; crea un tipo penal en blanco, hacer una remisión directa a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, que como norma de complemento no regula absolutamente nada; rompe con el principio acusatorio previsto en los artículos 21 y 102 constitucionales”*.¹¹³

El Fraude y el Lavado de Dinero.

En adición a los delitos cometidos por servidores públicos regulados por el Código Penal Federal, y por su particular importancia se incluyen algunos otros aspectos generales sobre los delitos relativos al fraude y al denominado lavado de dinero, en virtud de que en la actualidad cobran especial relevancia, ya que dentro de la Auditoría Forense son de especial interés, conformando gran parte de su campo de acción y especialización, además de ser conductas ilícitas corruptas y comunes, representativas y dañinas para nuestra sociedad y otras naciones.

¹¹² Díaz Aranda Enrique. *“Enriquecimiento Ilícito de Servidores Públicos”*, Cap. III, Cárdenas Editor y Distribuidor, (México – 1999), p. 79.

¹¹³ Cárdenas Rioseco Raúl F. *“Enriquecimiento Ilícito”*, Cap. III, Editorial Porrúa, (México – 2004), p.p. 108–109.

El Fraude.

De acuerdo con un texto del jurista Raúl Goldstein, la raíz griega de la palabra fraude,¹¹⁴ connota quiebra, rompimiento, violación, engaño. Se opone a la artesanía o natural articulación de los elementos constitutivos de una cosa. Trasladada esta idea al plano del derecho, fácil resulta advertir que toda presencia de fraude importa un quebrantamiento. En esos términos, supone el empleo de medios indirectos y falacias que produzcan una apariencia engañosa. Por lo tanto, si en el delito de fuerza ocurre el enfrentamiento material entre dos individuos o muchos más, el agresor y el agredido, en el fraude la confrontación no es violenta: se plantea con astucia, con engaño, por error, de manera subterránea e insidiosa. Aparece, en suma, cuando un sujeto distrae a otro del conocimiento, altera u ocultar la verdad, sin uso de violencia. Por este medio, a menudo más seguro y eficaz que la violencia, el autor del crimen obtiene precisamente lo que se propone: el patrimonio.

Con razón dice el Lic. Francisco González de la Vega que el robo, ya sea en sus formas violentas u ordinarias, ha sido sustituido en parte, especialmente en las grandes ciudades, por el fraude, delito de técnicas más avanzadas, que requiere en el defraudador una determinada superioridad intelectual sobre la presunta víctima para hacer que ésta sucumba al engaño o al error. La civilización también al alcance de los malvivientes, presta infinitos recursos a éstos para la consecución de lucros delictivos y agudiza sus sentidos para encontrar formas y medios especiales de defraudación con el menor riesgo posible.

En cuanto a las conductas abusivas o fraudulentas, volcadas sobre el patrimonio público o privado, el desarrollo también apareja nuevas formas de comisión. A esto se han aplicado, por ejemplo, los recursos tecnológicos: la informática y los avanzados medios de comunicación de las ideas son otros tantos espacios para la

¹¹⁴ López Betancourt Eduardo. / Porte Petit Moreno Luis O. “*El Delito de Fraude. Reflexiones*”, Prólogo Consideraciones sobre el Delito de Fraude, García Ramírez Sergio. Editorial Porrúa, (México – 2009), p.p. X-XVI.

comisión de fraudes rentables, altamente lucrativos, que eclipsan, como si fueran juegos de niños, al fraude o a la estafa tradicional. El ingenioso empleo de una computadora puede ocasionar consecuencias patrimoniales más devastadoras, multiplicando el número de los ofendidos, que la más competente sociedad de timadores de corte tradicional.

A grado tal ha avanzado el fraude, tanto así que a la delincuencia de cuello blanco se añade últimamente la de los sujetos de cuello dorado, los engañadores opulentos, defraudadores comprometidos en vastos y animados procedimientos de engaño, que ofenden al público, no apenas a unos cuantos, y ponen en predicamento a los instrumentos de control financiero y económico del Estado. Estos son los nuevos criminales, sin apariencia de serlo: media una gran distancia entre este género de infractores que se hallan en la frontera entre el delito del hombre común y el crimen del poderoso: abuso de poder, que no se concreta por fuerza en la tortura y los salteadores de caminos, los bandoleros, los criminales románticos o políticos que también como aquéllos, se alzan con el patrimonio de los hombres e instituciones honradas.¹¹⁵

Derivado de estas reflexiones, puede definirse el delito de fraude, cuando con ánimo de lucro y por medio de engaño o aprovechamiento del error, idóneos, se origina en alguien un error, para que lleve a cabo un acto de disposición patrimonial en su perjuicio o de un tercero y en provecho para el sujeto activo o de un tercero.

Sobre el tipo de delito en particular, vale la pena mencionar algunos casos de materialización del mismo, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha atendido mediante las ejecutorias siguientes:¹¹⁶

¹¹⁵ López Betancourt Eduardo. / Porte Petit Moreno Luis O. “*El Delito de Fraude. Reflexiones*”, Prólogo Consideraciones sobre el Delito de Fraude, García Ramírez Sergio, Editorial Porrúa, (México – 2009), p.p. XIV-XVI.

¹¹⁶ López Betancourt Eduardo. / Porte Petit Moreno Luis O., Op. Cit., Cap. III, p.p. 11-20.

“Sí de las constancias procesales quedó acreditado que el ahora quejoso, mediante la simulación de un juicio ejecutivo mercantil, en el cual se requirió, emplazó y embargo a una persona ya fallecida, logrando con esto continuar el juicio y obtener la adjudicación del inmueble perteneciente al muerto, en perjuicio de los legítimos herederos, esto constituye el delito de fraude y la autoridad que condenó por el mismo no violó garantías al quejoso. Informe 1962, p. 47. Primera Sala”.

“Sí el inculpado propala una rifa que se realiza en combinación con un sorteo de la Lotería Nacional y, llegada la época, la pospone arbitrariamente y en la nueva fecha retiene el bien, vendiéndolo a un tercero ajeno, consume fraude por haberse quedado con el dinero recibido sin cumplir su obligación de entregar lo ofrecido. Boletín 1961, p. 66. Primera Sala”.

“Sí del conjunto de datos existentes en el proceso, se desprende que el acusado siendo empleado del Banco, dispuso en su provecho de determinadas cantidades de dinero de la propiedad de la institución en donde prestaba sus servicios; dinero del que no se le confiaba la tenencia, sino que para obtenerlo se valía de maquinaciones y engaños, pues para disponer del efectivo alteraba las tarjetas de crédito de los cuentahabientes, cargando sumas a unas y descargando cantidades en otras, dado su carácter de empleado del Departamento de Cuentas Corrientes, estos datos constituyen el delito de fraude y no el de abuso de confianza. Semanario Judicial de la Federación, Volumen LVIII, p. 31, Segunda Parte. Sexta Época”.

“Probado que el quejoso lograba que el médico del Seguro Social le ministrara recetas para sí y para sus familiares sin practicar el examen correspondiente a éstos y al surtir dichas recetas los medicamentos obtenidos los vendía en diversas farmacias, obteniendo un lucro indebido, su proceder es adecuado a la conducta que describe el artículo 386 del Código Penal Federal. Boletín 1964, p.514”.

“El cuerpo de delito de fraude se acredita si la falsificación de la firma de ciertos documentos era el medio engañoso para obtener un provecho el acusado, y la penalidad de los dos delitos cometidos esta prevista en los artículos 243, 244, fracción I y 386, fracción II del mismo Ordenamiento, que establecen las reglas de acumulación. Semanario Judicial de la Federación, CXX. P. 451. Quinta Época”.

“Sí el reo, aprovechándose de un documento que tenía una firma falsa o imaginaria del ofendido, siguió a espaldas de éste juicio mediante el cual consiguió el remate de un bien y hacerse pago de la cantidad que afirmaba le era debida, estos hechos constituyen el delito de fraude. Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época, Vol. XVI, págs. 128-129. Segunda Parte”.

En ese sentido el artículo 386 del Código Penal Federal presentan la conceptualización del delito de fraude y las sanciones respectivas que se describen a continuación.

“Artículo 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

I.- Con prisión de 3 días a 6 meses o de 30 a 180 días multa, cuando el valor de lo defraudado no exceda de diez veces el salario;

II.- Con prisión de 6 meses a 3 años y multa de 10 a 100 veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de 10, pero no de 500 veces el salario;

III.- Con prisión de tres a doce años y multa hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario”.

En razón de lo anterior, el artículo 387 del referido Código, establece que se impondrán las mismas penas previstas en el artículo 386, a aquellos que realicen cualquiera de los tipos de fraudes siguientes:

El fraude de abogados.

Al que obtenga dinero, valores o cualquiera otra cosa ofreciendo encargarse de la defensa de un procesado o de un reo, o de la dirección o patrocinio en un asunto civil o administrativo, si no efectúa aquélla o no realiza ésta, sea porque no se haga cargo legalmente de la misma, o porque renuncie o abandone el negocio o la causa sin motivo justificado.

El fraude por disposición indebida.

Al que por título oneroso enajene alguna cosa con conocimiento de que no tiene derecho para disponer de ella, o la arriende, hipoteque, empeñe o grave de cualquier otro modo, si ha recibido el precio, el alquiler, la cantidad en que la gravó, parte de ellos o un lucro equivalente.

El fraude por medio de títulos de crédito.

Al que obtenga de otro una cantidad de dinero o cualquiera otro lucro, otorgándole o endosándole a nombre propio o de otro, un documento nominativo, a la orden o al portador contra una persona supuesta o que el otorgante sabe que no ha de pagarle.

El fraude contra establecimientos mercantiles.

Al que se haga servir alguna cosa o admita un servicio en cualquier establecimiento comercial y no pague el importe.

El fraude por incumplimiento del comprador.

Al que compre una cosa mueble ofreciendo pagar su precio al contado y rehusé después de recibirla, hacer el pago o devolver la cosa, si el vendedor le exigiere lo primero dentro de quince días de haber recibido la cosa del comprador.

El fraude por incumplimiento del vendedor.

Al que hubiere vendido una cosa mueble y recibido su precio, si no la entrega dentro de los quince días del plazo convenido o no devuelve su importe en el mismo término, en el caso de que se le exija esto último.

Al que vende a dos personas una misma cosa, sea mueble o raíz y recibe el precio de la primera o de la segunda enajenación, de ambas o parte de él, o cualquier otro lucro con perjuicio del primero o del segundo comprador.

El fraude por usura.

Al que valiéndose de la ignorancia o de las malas condiciones económicas de una persona, obtenga de ésta ventajas usuarias por medio de contratos o convenios en los cuales se estipulen réditos o lucros superiores a los usuales en el mercado.

El fraude por uso de substitutos de la moneda legal.

Al que para obtener un lucro indebido, ponga en circulación fichas, tarjetas, planchuelas u otros objetos de cualquier materia como signos convencionales en substitución de la moneda legal.

El fraude por simulación.

Al que simulare un contrato, un acto o escrito judicial, con perjuicio de otro o para obtener cualquier beneficio indebido.

El fraude por sorteos.

Al que por sorteos, rifas, loterías, promesas de venta o por cualquiera otro medio, se quede en todo o en parte con las cantidades recibidas, sin entregar la mercancía u objeto ofrecido.

El fraude en las construcciones.

Al fabricante, empresario, contratista, o constructor de una obra cualquiera, que emplee en la construcción de la misma, materiales en cantidad o calidad inferior a la convenida o mano de obra inferior a la estipulada, siempre que haya recibido el precio o parte de él.

Al vendedor de materiales de construcción o cualquiera especie, que habiendo recibido el precio de los mismos, no los entregare en su totalidad o calidad convenidas.

El fraude en la cantidad o calidad de lo vendido y en la enajenación de bienes en perjuicio de acreedores.

Al que venda o traspase una negociación sin autorización de los acreedores de ella, o sin que el nuevo adquirente se comprometa a responder de los créditos, siempre que estos últimos resulten insolutos. Cuando la enajenación sea hecha por una persona moral, serán penalmente responsables los que autoricen aquella y los dirigentes, administradores o mandatarios que la efectúen.

El fraude por medio de espíritus, adivinaciones o curaciones.

Al que explote las preocupaciones, la superstición o la ignorancia del pueblo, por medio de supuesta evocación de espíritus, adivinaciones o curaciones.

El fraude por pago de salario inferior al correspondiente.

Al que valiéndose de la ignorancia o de las malas condiciones económicas de un trabajador a su servicio, le pague cantidades inferiores a las que legalmente le corresponden por las labores que ejecuta o le haga otorgar recibos o comprobantes de pago de cualquier clase que amparen sumas superiores de dinero a las que efectivamente entrega.

El fraude por desvirtuar los fines de subsidios y franquicias.

Al que habiendo recibido mercancías con subsidio o franquicia para darles un destino determinado, las distrajere de este destino o en cualquier forma desvirtúe los fines perseguidos con el subsidio o la franquicia.

El fraude por disposiciones indebidas de los intermediarios en operaciones inmobiliarias.

A los intermediarios en operaciones de traslación de dominio de bienes inmuebles o de gravámenes reales sobre éstos, que obtengan dinero, títulos o valores por el importe de su precio, a cuenta de él o para constituir ese gravamen, si no los destinaren, en todo o en parte, al objeto de la operación concertada, por su disposición en provecho propio o de otro.

Para los efectos de este delito se entenderá que un intermediario no ha dado su destino, o a dispuesto, en todo o en parte, del dinero, títulos o valores obtenidos por el importe del precio o a cuenta del inmueble objeto de la traslación de dominio

o del gravamen real, si no realiza un depósito en Nacional Financiera, S. A. o en cualquier Institución de Depósito, dentro de los treinta días siguientes a su recepción a favor de su propietario o poseedor, a menos que lo hubiese entregado, dentro de ese término, al vendedor o al deudor del gravamen real, o devuelto al comprador o al acreedor del mismo gravamen.

Las mismas sanciones se impondrán a los gerentes, directivos, mandatarios con facultades de dominio o de administración, administradores de las personas morales que no cumplan o hagan cumplir la obligación a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando el sujeto activo del delito devuelva a los interesados las cantidades de dinero obtenidas con su actuación, antes de que se formulen conclusiones en el proceso respectivo, la pena que se le aplicará será la de tres días a seis meses de prisión.

El fraude de constructores y vendedores de condominios.

A los constructores o vendedores de edificios en condominio que obtengan dinero, títulos o valores por el importe de su precio o a cuenta de él, si no los destinaren, en todo o en parte, al objeto de la operación concertada por su disposición en provecho propio o de otro.

El fraude mediante cheques.

Al que libere un cheque contra una cuenta bancaria, que sea rechazado por la institución o sociedad nacional de crédito correspondiente, en los términos de la legislación aplicable, por no tener el librador cuenta en la institución o sociedad respectiva o por carecer éste de fondos suficientes para el pago. La certificación relativa a la inexistencia de la cuenta o a la falta de fondos suficientes para el

pago, deberá realizarse exclusivamente por personal específicamente autorizado para tal efecto por la institución o sociedad nacional de crédito de que se trate.

No se procederá contra el agente cuando el libramiento no hubiese tenido como fin el procurarse ilícitamente una cosa u obtener un lucro indebido.

Por último en el delito que nos ocupa, el jurista Jesús Zamora Pierce respecto al tipo penal del fraude, identifica la presencia de los siguientes elementos: ¹¹⁷

- Cualquier conducta engañosa.
- Que produzca en el engañado un estado subjetivo de error.
- O bien, alternativamente, cualquier conducta de aprovechamiento del error en el paciente del delito se halla.
- Provocando así un acto de disposición patrimonial.
- Que permite al activo hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro indebido.
- Una relación causal entre los elementos anteriores y, por último, un elemento subjetivo consistente en lo siguiente: El ánimo de lucro, o sea la intención de obtener, para sí o para un tercero, una ventaja patrimonial.

El Lavado de Dinero.

El lavado de dinero, también llamado *blanqueo* o *reciclaje de activos* es la actividad dirigida a la transformación de activos o legitimación de capitales de dudosa procedencia, actualmente está tipificado como delito del fuero Federal

¹¹⁷ Zamora Pierce Jesús. “*El Fraude*”, Cap. Segundo, Editorial Porrúa, (México – 2000), p. 23.

tanto en nuestra legislación penal como en la de otros países, cuyos gobiernos han decidido combatir la inversión de este tipo de capitales, nacionales y extranjeros, en sus sistemas económicos – financieros.

Por sus antecedentes, el lavado de dinero es un fenómeno de carácter socioeconómico, es social porque su origen está determinado por una serie de situaciones ilícitas, que a su vez se gestan en el desorden y la descomposición social; ahora bien en su proyección es económico, ya que la mayoría de sus acciones se desenvuelven dentro del ámbito financiero, puesto que para la existencia del lavado debe existir dinero circulante y, en ocasiones, bienes muebles e inmuebles, lo cual es un medio propicio para su manifestación y desarrollo.

Ahora bien, el lavado de dinero no surgió misteriosamente con el narcotráfico, ha existido desde hace tanto tiempo como la propia banca internacional y el crimen organizado. Sin embargo, es preciso destacar que este problema cobró cada vez más relevancia a partir no sólo de la globalización de los mercados financieros, sino también del tráfico internacional de drogas. A su vez, ambos recibieron el impacto de los avances tecnológicos de la última década, sobre todo en materia de comunicaciones, que generó mayor velocidad en el movimiento mundial de bienes y dinero. Las utilidades de la venta de drogas e invertidas de acuerdo con técnicas, producto del buen conocimiento de los circuitos financieros y fiscales de todo el mundo representaron un fantástico mercado que se eleva a los 850,000 millones y los 2.5 trillones de dólares anuales, aproximadamente. Esta cantidad equivale al total de gastos de todos los países de occidentales, de un año entero, por gastos de petróleo. En México se lava entre 10 y 25 mil millones de dólares.

En los últimos tiempos han ido emergiendo y avanzando los fenómenos y procesos de la llamada economía criminal. Se trata de la proliferación de una amplia gama de hechos y acciones delictivas, tales como el narcotráfico, el tráfico ilícito de joyas, armas, divisas, evasión fiscal, corrupción de funcionarios, etc. El

desarrollo de la economía criminal ha estado condicionado por una serie de factores, fuerzas y procesos de tipo económico, social, cultural, ideológico, político, estatal y jurídico, tanto nacionales como internacionales.

Por otra parte, el lavado de dinero suele encontrarse principalmente en tres ámbitos que son en orden de importancia, el narcotráfico, la defraudación fiscal y, por último, la corrupción de funcionarios del sector público y privado, la cual ha cobrado gran auge y considerable participación de los sectores antes descritos, debido a los lucrativos negocios y el desvío considerable de dinero. A su vez, el capital procedente del narcotráfico, contrabando o defraudación fiscal, requiere operaciones de blanqueo para ser reutilizado y volver a reintegrarse en forma lícita a la circulación económica. Es por este motivo que las operaciones de lavado de dinero, constituyen, en cierta medida, un aspecto de la economía subterránea.

El lavado de dinero es uno de los llamados delitos de cuello blanco o respetables, que son cometidos por personas de estatus social alto, en el curso de las actividades profesionales que desempeñan habitualmente, con aprovechamiento de las oportunidades y los prestigios sociales o profesionales y de los conocimientos técnicos que derivan de su posición y, que a su vez, les permiten realizar transacciones ilícitas de las cuales obtienen determinadas ganancias.

En razón a lo anterior, el lavado de dinero es la columna vertebral que sostiene el imperio del narcotráfico y a su política, que no nació de la imaginación de los criminales de la droga. Ya desde principios de siglo, el gobierno de Estados Unidos de América fue el primero en preocuparse por las crecientes manifestaciones de este tipo de conductas delictivas y en buscar formas para atacarla y sancionarla.

De acuerdo con la definición adoptada por el CICAD, organismo dependiente de la Organización de los Estados Americanos (OEA), dentro del *Reglamento Modelo*

sobre *Delitos de Lavado*, relacionados en el tráfico ilícito de Drogas y Delitos Conexos, en su artículo 2, comete el delito de lavado de dinero la persona que convierta, transfiera, adquiera, posea, tenga, oculte, encubra o impida la determinación real de bienes, a sabiendas, debiendo saber o con ignorancia intencional que tales bienes son producto de un delito de tráfico ilícito o delitos conexos.¹¹⁸

En términos generales el lavado de dinero es la actividad encaminada a darle el carácter de legítimos a los bienes producto de la comisión de delitos, los cuales reportan ganancias a sus autores.

El Lavado de Dinero en la Legislación Mexicana.

En nuestro país, el fenómeno del lavado de dinero se origina, principalmente, a través de tres fuentes: a) narcotráfico, b) traslado de dinero por maniobras de defraudación fiscal, y c) corrupción de funcionarios públicos.

Una vez aprobada la reforma a la miscelánea fiscal del 13 de noviembre de 1989, fue incluido el artículo 115-bis al Código Fiscal de la Federación, publicada dicha reforma el 28 de diciembre de 1989, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1990 (*dicho artículo actualmente ha sido derogado*). Posteriormente, dicho ilícito paso a ser tipificado como un delito federal, con lo cual se puso en relieve el interés que tiene el gobierno federal en la persecución de este delito, no sólo por las consecuencias que el mismo acarrea, sino como una forma de atacar otras conductas delictuosas lesivas, como lo son el narcotráfico y la defraudación fiscal.

En razón de lo anterior, el 19 de marzo de 1996, el Poder Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión una iniciativa de reforma de diversas leyes en materia

¹¹⁸ Nando Lefort Víctor Manuel. “*El Lavado de Dinero. Nuevo Problema para el campo Jurídico*”, Introducción, Cap. 1, Editorial Trillas, (México – 2009), p.p. 5-17.

penal, en la cual se incluyó la derogación del artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación, el cual sería sustituido por el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, que estaría contenido en el Capítulo II del Título Vigésimotercero, denominado *Operaciones con recursos de procedencia ilícita*. Por lo cual, una vez efectuados los debates y observaciones realizados por ambas Cámaras integrantes del Congreso de la Unión, el decreto fue aprobado y se publicó en el D.O.F. el 13 de mayo de 1996.

En esos términos, con la aparición de un nuevo precepto, que sustituyó al artículo 115-bis en las funciones que se le establecieron en ley y que ahora se encuentran en el cuerpo del artículo 400-Bis del Código Penal, se logró un avance para tratar de contrarrestar las conductas que pretenden dar una apariencia legal y lícita a productos o bienes cuya procedencia se reputa como incierta o ilegal y que en infinidad de casos, no se ha podido acreditar.¹¹⁹

En ese sentido el artículo 400-Bis del Código Penal Federal presenta la conceptualización del delito de lavado de dinero, las sanciones respectivas y características siguientes:

“Artículo 400 Bis.- Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

¹¹⁹ Nando Lefort Víctor Manuel. Op. Cit., Cap. 2, p.p. 57-58.

La misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas previstas en el párrafo anterior, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente.

La pena prevista en el primer párrafo será aumentada en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

En caso de conductas previstas en este artículo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando dicha Secretaría, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos referidos en el párrafo anterior, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

Para los mismos efectos, el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de

depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario”.

Con lo anterior, se observa que el delito descrito en el artículo 400-Bis, ya con una nueva presentación, deja de ser un delito penal fiscal y se convierte en un ilícito netamente penal. En ese contexto, la legislación mexicana procura el combate al lavado de dinero introduciendo modificaciones en diversos ordenamientos, entre ellos tenemos al propio Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, Ley de Instituciones de Crédito, Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, Ley del Mercado de Valores, Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley de Sistemas de Ahorro para el Retiro, Ley de Sociedades de Inversión, Ley Federal de Instituciones de Fianzas, Ley Federal contra la Delincuencia Organizada y Código Federal de Procedimientos Penales, que contiene sanciones tanto pecuniarias como de privación de libertad, e incluso la de negar el derecho de gozar de libertad provisional, por considerarlo un delito grave.

Por otra parte el Poder Judicial de la Federación ha emitido las dos tesis siguientes, relativas al tema que nos ocupa.¹²⁰

“OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA. ACREDITAMIENTO DEL CUERPO DEL DELITO. Para que se acredite la corporeidad del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400-bis, párrafo primero, del Código Penal Federal, no es imprescindible que se demuestre la existencia de un tipo penal diverso, porque de conformidad con el párrafo sexto del mismo artículo, basta que no se demuestre la legal procedencia de los recursos y que existan indicios fundados de la dudosa

¹²⁰ Nando Lefort Víctor Manuel. Op. Cit., Cap. 2, p.p. 108-109.

procedencia de los mismos para colegir la ilicitud de su origen; de otra manera, la intención del legislador de reprimir tales conductas se anularía ante la necesidad de demostrar plenamente el ilícito que dio origen a esos recursos”. Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: I.2o. P.J/13, Pág. 629.

“OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA, DELITO DE. PARA SU CONFIGURACIÓN SE REQUIERE LA COMPROBACIÓN, ENTRE OTROS, DE UN ELEMENTO NORMATIVO. El delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto y sancionado por el artículo 400-bis del Código Penal Federal, requiere para su integración que se demuestre en autos, entre otras cuestiones, que los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, provienen efectivamente de actividades ilícitas, si se toma en cuenta que dicha circunstancia es un elemento normativo de dicho injusto, de conformidad con lo previsto en el penúltimo párrafo del citado artículo 400-bis, el cual dispone: ‘Para efectos de este artículo se entiende que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.’ Lo anterior es así si se considera que el elemento normativo se define como aquellas situaciones o conceptos complementarios impuestos en los tipos que requieren de una valoración cognoscitiva, jurídica, cultural o social. De ahí que en el caso se estime el concepto aludido como un elemento normativo por definirlo así el propio tipo penal”. Novena Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: V. 2o.35 P., Pág. 779.

En opinión del jurista Víctor Manuel, Nando Lefort, la primera tesis atenta contra las garantías individuales contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, ya

que resulta contradictorio que se obliga a los particulares a demostrar que los bienes no son de procedencia delictiva, revirtiéndoles la carga de la prueba a los gobernados y no como lo establece el artículo 102 constitucional que refiere al Ministerio Público de la Federación es quién debe demostrar la ilicitud de los bienes o recursos.

Por otra parte, las autoridades responsables de la investigación de las operaciones con dinero ilícito son la Procuraduría General de la República; la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de sus respectivas instancias, y en consideración a la clasificación del delito expresada en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, como se indica en el **Anexo IV** del presente trabajo.

Consecuentemente, el lavado de dinero o blanqueo de capitales provenientes de ilícitos como el narcotráfico, el tráfico de armas u otro delito que implique grandes cantidades de efectivo, consiste en transformar el dinero sucio, es decir, obteniendo de una manera deshonesta, en dinero reutilizable en las actividades criminales o para realizar operaciones de inversión en instituciones financieras, con el propósito de borrar o suprimir todo rastro del origen ilegal de los recursos.

El lavado de dinero incluye una serie de operaciones de transformación, algunas veces usadas en combinación, que reflejan una o más técnicas de lavado, entre las que se encuentran: a) *Operación de organizaciones de tráfico por nacionales o extranjeros*, b) *Uso de instituciones extranjeras o nacionales*, c) *Transportación física de la moneda y otros instrumentos monetarios* y d) *Uso de facilidades bancarias electrónicas para transferir fondos entre países*. Finalmente, algunos de los métodos comúnmente utilizados para el lavado de dinero son: paquetes de servicios; intermediarios y corredores; uso de transferencia de fondos; venta de bienes raíces; compañías controladas; tiendas de artículos; servicio postal; cambio

de moneda extranjera; paraísos tributarios; doble facturación; sistema bancario clandestino; el mundo del juego; ferias y circos; tarjetas de crédito e internet.¹²¹

3.7 Problemáticas y debilidades de los órganos fiscalizadores en la detección, investigación e integración documental de casos relacionados con actos de corrupción

En el desarrollo de las actividades de fiscalización por parte de los órganos facultados y a su vez por medio de los servidores públicos comisionados y habilitados para ello, suelen existir muchas y muy variadas problemáticas o debilidades que de alguna manera pueden incidir en la detección o determinación y configuración de las conductas irregulares cometidas por otros servidores públicos, conductas que pueden tener efectos en responsabilidades administrativas, incluso penales. Sin embargo, dichas conductas pudieren pasar inadvertidas, cuando los auditores públicos que las deben detectar carecen de intuición, imaginación, creatividad, y sobre todo experiencia, conocimientos, objetividad e imparcialidad.

En ese sentido, determinadas apreciaciones que durante la práctica de las labores de fiscalización he advertido se originan por algunos factores internos y externos que de alguna manera repercuten en el personal, en particular en ciertos auditores públicos para la determinación de irregularidades, más aún cuando representan responsabilidades administrativas en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, factores que aunque existen se pasan inadvertidos o bien no se quieren reconocer, pero que definitivamente influyen en el quehacer diario de la función de fiscalización, en la gran mayoría originados por debilidades de capacitación, actualización y en general de profesionalización. Por lo anterior, enseguida se presentan algunas situaciones que he inciden durante la práctica y desarrollo de las auditorías gubernamentales y en el personal que en las mismas participa; siendo dichos factores o aspectos los siguientes:

¹²¹ Nando Lefort Víctor Manuel. Op. Cit., Cap. 3, p.p. 136-149.

- Existencia de personal fiscalizador con formación tradicional en el ámbito de la auditoría, que no reciben con base en diagnósticos individualizados la capacitación y actualización continúa en técnicas especializadas de fiscalización por parte de los órganos para los cuales prestan sus servicios. Igualmente, personal de fiscalización que por iniciativa y desembolso económico propios, no manifiesta el menor interés de invertir en el conocimiento o especialización o cuando menos mantenerse actualizado profesionalmente.

- Asignación de determinadas personas para la asistencia de cursos de actualización, diplomados, especialidades u otros, que en muchas de las ocasiones o nos los replican al demás personal fiscalizador, o bien las personas designadas para acudir a dicha capacitación no forman parte de las áreas que realizan directamente las actividades de fiscalización o asistencia a cursos cuyos temas no tienen relación alguna con las labores de auditoría en que debieran aplicarse.

- Desconocimiento y falta de imparcialidad de los sistemas de profesionalización por parte del personal operativo, supervisor y directivo en los órganos fiscalizadores, además de carencia de habilidades directivas de liderazgo, administración del tiempo, motivación, trabajo en equipo, asertividad, negociación, manejo de conflictos, relaciones humanas, cultura y desarrollo organizacional, planeación estratégica, desarrollo de proyectos, enfoques actuales del control interno, y una práctica deficiente o con desconocimiento para la integración de expedientes de responsabilidades administrativas, entre otros.

- Conformismo, desmotivación, falta de interés, creatividad, organización y programación de actividades por parte de personal fiscalizador para la obtención de resultados significativos y benéficos para las instituciones, la sociedad y para los propios órganos fiscalizadores.

- Asignación de personal fiscalizador con perfiles o formación profesional distinta a la de contadores, abogados, economistas, administradores, ingenieros, arquitectos, programadores e informáticos, tales como: Licenciados en Ciencias Políticas, Filosofía y Letras, Biólogos, Psicólogos, Médicos, Odontólogos, Matemáticos, Físicos, Químicos etc.
- Limitación del acceso a personal en labores de fiscalización en el sector público por cuestiones de edad, promedios académicos, falta de recomendaciones de funcionarios influyentes o experiencias laborales difícilmente alcanzables, generando con ello incluso, cierta discriminación.
- Recortes presupuestales por cancelaciones de plazas de personal fiscalizador, con porcentajes que van desde el 30% al 35% (*durante el año de 2010*) de las plantillas de Órganos Internos de Control en la Administración Pública Federal, sin justificaciones objetivas que efectivamente garanticen la presentación de mejores resultados ni de que se haya logrado o promovido la austeridad y racionalidad del gasto público.
- Creación de estructuras alternativas al personal de confianza o de base, sólo que ahora con prestadores de servicios contratados bajo el régimen de honorarios independientes o asimilados a sueldos, principalmente en órganos superiores de fiscalización, y que en la mayoría se trata de personal formado en contabilidad y auditoría en el sector privado o bien por influencia política o interés económico.
- Mínima incorporación al sector público vía Servicio Profesional de Carrera, de personal a órganos de fiscalización en dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, incluso personal preseleccionado y contratado en contra de los principios rectores del referido Sistema.

- Detección de casos con presuntas responsabilidades administrativas, incluso con efectos penales, sólo que en su mayoría derivados de denuncias por parte de ciudadanos en contra de servidores públicos de menor rango, ya que sólo una minoría de casos son detectados e investigados de manera directa por parte de los propios órganos de fiscalización.
- Desconocimiento por una gran parte del personal fiscalizador de los aspectos de investigación e integración de casos de presunta responsabilidad administrativa, y en particular de aquellos que pudieran derivar en efectos penales; incluyendo la falta de conocimiento para identificar y obtener los elementos de prueba suficientes, competentes, pertinentes y relevantes para acreditar las conductas irregulares.
- Detección de irregularidades, pero sin llegar a integrar documental y oportunamente los casos o asuntos, ya sea por los motivos señalados en el punto anterior, o bien porque resulta menos complicado mejor traspasarlos a otras instancias de fiscalización, para que éstas realicen la integración de los expedientes de responsabilidades y su respectiva sanción.
- Inoportuna e insuficiente coordinación para la confirmación, ratificación u obtención de información entre órganos de fiscalización o con las instituciones fiscales de recaudación o las bancarias, inclusive con los Registros Públicos de la Propiedad y el Comercio.
- Deficiente coordinación entre las propias áreas de auditoría y las de quejas y responsabilidades de ciertos órganos de fiscalización, dejando a las áreas auditoras la tarea de integrar y presentar ante las segundas, el informe de presuntas responsabilidades administrativas. Por su parte, las áreas de quejas y responsabilidades, muchas veces en lugar de agilizar la substanciación del procedimiento, o retardan su admisión o bien son apáticas respecto a la asesoría que se les solicita para la referida integración o dan un seguimiento

inapropiado al procedimiento administrativo, por lo que se les prescriben, caducan o simplemente pierden o como comúnmente se dice se les caen los casos.

- Desconocimiento por parte del personal fiscalizador en la detección y administración de riesgos que de realizarse pudieran estar orientados a conductas o actos de corrupción que pudieron preverse y evitarse. Así como deficiencias en el estudio y evaluación de los sistemas de control interno en las áreas o unidades de las dependencias y entidades de la Administración Pública, y por lo tanto desconocimiento de la aplicación de modernas técnicas de evaluación de los referidos sistemas de control.
- Deficiente o débil planeación en la determinación de los objetivos y los alcances para la ejecución de auditorías e inspecciones de fiscalización. O por el contrario exhaustivos diagnósticos preliminares para la planeación, ocupando ésta mucho más tiempo que la propia ejecución de las auditorías, y aún así se obtienen resultados pobres o insuficientes o de poca cuantía o representatividad, sin considerar que la base para una buena planeación consiste en obtener un armónico equilibrio entre los recursos humanos, materiales y técnicos con que se cuenta para el desarrollo de los objetivos, alcances o trabajos e investigaciones de auditoría, por lo que debe existir un balance adecuado entre los costos y los beneficios esperados.
- Influencias políticas y económicas que pueden limitar la práctica y profundidad de las auditorías, reflejándose lo anterior, en la emisión de juicios parciales, subjetivos y no sólidos ni justificables por parte del personal fiscalizador. Adicionalmente, ocupación de mercenarios o simuladores de auditoría, que lo único que buscan no es la profesionalización ni el desarrollo de la función sino sólo su aseguramiento o colocación en puestos quizás mejor pagados, pero sin el menor interés en el mejoramiento continuo, ni en la eficiencia de la función

de fiscalización, ya que muchas veces se trata de servidores públicos carentes de principios y valores sólidos que regulen su conducta y proceder.

- Débil conocimiento del ámbito jurídico de los entes sujetos a fiscalización, y de las situaciones irregulares o ineficiencias que pudieran detectar u observarse. Aunado a lo anterior, se tiene la falta de capacitación y actualización en materia de tecnologías de la información, y en los modernos sistemas o enfoques de fiscalización, sobre todo en técnicas especiales de investigación de fraudes, y en la detección de bienes y valores de procedencia ilícita.
- Falta de desarrollo y especialización para la revisión de rubros tales como. adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios respectivamente; obra pública y operaciones realizadas con fondos públicos, mandatos y fideicomisos, incluyendo los actuales sistemas armonizados de contabilidad gubernamental, entre otros.

Los aspectos antes mencionados, de alguna u otra manera limitan el desarrollo de los servidores públicos encargados de realizar la función de fiscalización, así como la identificación, investigación, integración y determinación de conductas irregulares y actos de corrupción con efectos administrativos y penales.

En complemento a lo antes descrito, el jurista Alberto Gándara Ruíz Esparza, menciona algunos ejemplos de las causas más comunes de declaratorias de nulidad por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de resoluciones de los Órganos Internos de Control, como lo son: ¹²²

- *Por el indebido análisis del artículo 14 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.* Ello ocurre por ejemplo al dejar de satisfacer el requisito de motivación; ya que toda sanción que emitan los

¹²² Gándara Ruíz Esparza Alberto. “*Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*”, Cap. 6 y 7, Editorial Porrúa, (México – 2007), p.p.131-148.

órganos fiscalizadores debe estar fundada y motivada, de lo contrario se violan principios de legalidad y seguridad jurídica de todo gobernado, por lo tanto no es suficiente que se señale en sus resoluciones que se cumple con el contenido de las fracciones del citado artículo, sino, que es obligatorio para la autoridad darle la debida motivación a tal afirmación.

- *Por la indebida valoración de las pruebas ofrecidas por el servidor público.* Algunas resoluciones sancionatorias no valoran de manera correcta los argumentos y las pruebas que presenta el servidor público en su defensa, lo que es consecuencia de la nulidad de las mismas; no obstante, de que la autoridad está obligada a valorar todos y cada uno de los elementos y pruebas que son ofrecidas como defensa, no siendo suficiente señalar en la resolución, que no son idóneas para desvirtuar la responsabilidad, sino que se deben razonar y entrar a fondo en los argumentos lógico jurídicos el por qué se consideran insuficientes para desvirtuar tal responsabilidad y señalar en especial con que elementos cuenta el expediente para acreditar la misma.
- *Por prescripción.* Es muy común en los Órganos Internos de Control que no obstante que tienen pleno conocimiento de que determinados asuntos se encuentran prescritos, citan a los servidores públicos de manera temeraria y si éstos no alegan su derecho de prescripción son sancionados de manera ilegal. Este tipo de conductas son éticamente incorrectas pues la prescripción se debe declarar de oficio y no solamente a petición de parte. Otro caso muy común que ha sucedido en algunos Órganos Internos de Control y en la propia Secretaría de la Función Pública y es el hecho de que algunos asuntos que se iniciaron bajo una antigua legislación y se tardaron más de tres años en resolverse fueron declarados prescritos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con el argumento siguiente: “*RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. UNA VEZ INTERRUMPIDO EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES SANCIONATORIAS DE LA AUTORIDAD, EL CÓMPUTO SE INICIA*

NUEVAMENTE, A PARTIR DE QUE SURTE EFECTOS LA NOTIFICACIÓN DE LA CITACIÓN PARA LA AUDIENCIA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”.

- *Por sustraer las imputaciones y sanciones con fundamentos de carácter laboral o penal.* Lo anterior, en virtud de que los procedimientos para la aplicación de sanciones de tipo penal, laboral y administrativo se deben desarrollar autónomamente, por lo tanto, es evidente que no resulta fundado que los Órganos Internos de Control en el contexto de un procedimiento administrativo de responsabilidades imputen la comisión de algún delito o la comisión de alguna falta encuadrada en la legislación laboral o penal, pues tal procedimiento tiene un carácter meramente administrativo y de ninguna manera es viable su vinculación en el ámbito penal o laboral.
- *Por el desconocimiento de las normas que interpretan la ley.* Muchas veces las resoluciones de los Órganos Internos de Control, se basan en la interpretación aislada que le dan los abogados a las disposiciones aplicables y no en la interpretación que le ha dado la Secretaría de la Función Pública, como autoridad facultada para ello, o en la intervención del legislador. Con ello muchas veces resuelven incluso en contra de diversas tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Un ejemplo de lo anterior, es la hipótesis del “conflicto de intereses”, que ha sido interpretada por la dependencia del ramo en diversas circulares que no son atendidas por los Órganos Internos de Control. En muchos casos se ha sancionado a servidores públicos por supuesto “nepotismo”, sin que se encuentre debidamente acreditado. La propia Secretaría de la Función Pública reconoce que el conflicto de intereses solo se da en ciertos casos, cuando el beneficiario del nombramiento depende del área donde su pariente sea el titular, o en casos de oficiales mayores o equivalentes cuya influencia es en toda la dependencia o entidad.

- *Por incluir como fundamento en el citatorio, artículos inaplicables.* Es muy común que los Órganos Internos de Control, por errores de dedo o incluso de interpretación, invoquen como fundamento de las imputaciones realizadas al servidor público, artículos o fracciones inaplicables al caso concreto. Otro caso típico es que se señala el artículo pero no la fracción exacta aplicable.

- *Por llegar a conclusiones subjetivas y no contundentes y acreditadas.* Resulta muy común el error de los Órganos Internos de Control de llegar a conclusiones subjetivas y no acreditadas, al emitir sus resoluciones, lo que hace evidentemente vulnerables sus determinaciones al no estar debidamente motivadas. Por lo tanto, las resoluciones deben estar perfectamente fundadas en hechos acreditados y no en meras suposiciones o presunciones; por ejemplo un Órgano Interno de Control no puede emitir una sanción económica en perjuicio de un servidor público porque presume que hubo un daño patrimonial o una sanción administrativa porque presuntamente cometió una falta.

- *Por irregularidades de procedimiento.* Como suele ser la falta de comparecencia del Titular del Área de Responsabilidades a la audiencia. Se ha convertido en una práctica común que los abogados e incluso en algunos casos las secretarías o mecanógrafas adscritas a los Órganos Internos de Control, sean los que lleven a cabo las audiencias siendo que en términos legales es el titular del área de responsabilidades el único facultado para ello. Se están comenzando a crear tesis en el sentido de que dicho titular si puede ser auxiliado por su personal, pues algunos asuntos en Revisión Fiscal se han resuelto de manera favorable a la autoridad, sin embargo todavía no hay un precedente. En ese sentido el artículo 82, primer párrafo del Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública establece lo siguiente: *“Para la atención de los asuntos y la sustanciación de los procedimientos a su cargo, los titulares de los órganos internos de control, así como los de las áreas de*

auditoría, quejas y responsabilidades se auxiliarán del personal adscrito a los propios órganos internos de control”.

Resulta claro que el término auxiliar, implica la coadyuvancia y colaboración conjunta de dicho personal adscrito al Órgano Interno de Control con el Titular del Área de Responsabilidades, pero no la sustitución total de un funcionario por otro, ya que ello implicaría la delegación de facultades, figura jurídica que no está prevista en el referido Reglamento para los titulares de las áreas de responsabilidades; por ello las audiencias que se lleven a cabo sin la presencia del citado titular, resultan vulnerables, y es muy probable que la audiencia se declare nula por haberse llevado a cabo ante funcionario incompetente.

Otro caso es la emisión del citatorio, por funcionario incompetente, por lo cual debe emitirlo el Titular del Área de Responsabilidades. En ese sentido, debe cuidarse el que dicho citatorio lo firme el funcionario competente para ello.

- *Por no fundar y motivar debidamente el citatorio.* En muchas ocasiones se encuentran citatorios que copian literalmente lo que señala el informe de auditoría y no realizan la imputación concreta y sustentada con las circunstancias de tiempo, lugar y modo, así como tampoco encuadran las presuntas irregularidades con los supuestos normativos y las funciones, facultades u obligaciones del servidor público.

El trabajo de los auditores, termina con la emisión de su informe, pero es responsabilidad de los abogados de las áreas de responsabilidades, el realizar las imputaciones con lenguaje jurídico, debiendo tener sustento en lo que el expediente de auditoría le aporta. En diversos citatorios, se encuentran imputaciones ambiguas y carentes de claridad, pues son tomadas de las manifestaciones que hacen los auditores que por su formación profesional no están obligados a contar con técnica jurídica, por lo que es muy importante

para darle la debida fundamentación y motivación a los citatorios, que los mismos resulten claros y precisos.

Las imputaciones como irregularidades, deben estar debidamente acreditadas, pero todavía no se puede establecer en ese momento procedimental, la responsabilidad del servidor público hasta en tanto no sea desahogada su garantía de audiencia y ofrezca pruebas en su favor.

- *La problemática en la aplicación de Circulares y Manuales de Organización o de Procedimientos.* A sido una lucha constante de las áreas de responsabilidades de los Órganos Internos de Control, el defender las resoluciones fundadas en manuales de organización o de procedimientos, pues ha sido recurrente la declaratoria de nulidad en aquellas, por considerar en su momento que dichos documentos carecen de fuerza jurídica para efecto de determinar una responsabilidad administrativa. En la actualidad, se ha determinado que aún cuando los referidos manuales, no tienen la calidad de leyes o reglamentos, en términos de lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, deben contener información sobre la estructura orgánica de las dependencias y entidades a fin de optimizar el funcionamiento de sus unidades administrativas, éstos constituyen normas obligatorias y sirven de base para determinar una causal de responsabilidad administrativa. Esto siempre y cuando la acción u omisión prevista en el caso concreto esté claramente precisada como conducta de determinado servidor público.

3.8 Desarrollo actual de la Auditoría Forense en los organismos superiores de fiscalización mexicanos

Derivado de la publicación en el D.O.F. de fecha 28 de febrero de 2011, del Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), se incluyó dentro de su estructura orgánica o funcional a una nueva área, la Dirección

General de Auditoría Forense, siendo por lo tanto esta entidad de fiscalización superior propiamente la pionera que a nivel gubernamental en México ha empezado a considerar esta importante rama especializada de la auditoría en el sector público. Motivo por el cual se describirán a continuación las atribuciones que tendrá esta nueva área de la ASF para llevar a cabo este tipo de auditoría especializada.

Artículo 20.- La Dirección General de Auditoría Forense estará adscrita a la Auditoría Especial de Cumplimiento Financiero y su titular tendrá las siguientes atribuciones:

“I. Practicar las auditorías forenses conforme al Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública, aprobado por el Auditor Superior de la Federación, considerando que la auditoría forense tiene como objeto la revisión de los procesos, hechos y evidencias para la detección o investigación de actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, con el propósito de documentar con pruebas válidas y suficientes las conclusiones derivadas de los hallazgos e irregularidades detectadas, apoyándose cuando así se requiera, con la tecnología y herramienta forense para el desarrollo de sus investigaciones;

II. Practicar, conforme al Programa Anual de Auditorías para la Fiscalización de la Cuenta Pública, aprobado por el Auditor Superior de la Federación, las revisiones en las entidades fiscalizadas, a fin de comprobar que las operaciones referentes a la recaudación, obtención y captación de los ingresos; el movimiento de fondos de la Federación; las operaciones relacionadas con la deuda pública en su contratación, registro, renegociación, administración y pago; los egresos, incluyendo subsidios, transferencias y donativos, y que los recursos y obligaciones, se hayan realizado, administrado, registrado y aplicado de acuerdo con las leyes correspondientes y al fin establecido; así como,

evaluar el cumplimiento de metas y objetivos previstos, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables;

III. Practicar auditorías a los recursos federales que a título de subsidios o por cualquier otro concepto, excepto participaciones, los Poderes de la Unión y entes públicos federales hayan otorgado con cargo a su presupuesto a entidades federativas, particulares, y en general a cualquier entidad pública o privada, para verificar su aplicación al objeto autorizado, en cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables;

IV. Verificar que las operaciones que realicen las entidades fiscalizadas sean acordes con la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación; se efectúen con apego a las disposiciones respectivas del Código Fiscal de la Federación y leyes fiscales sustantivas; las leyes General de Deuda Pública, Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; orgánicas del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, de la Administración Pública Federal, del Poder Judicial de la Federación y demás disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables a estas materias;

V. Practicar auditorías a efecto de constatar la existencia, procedencia y registro de los activos y pasivos de las entidades fiscalizadas, de los fideicomisos, fondos y mandatos o cualquier otra figura análoga, para verificar la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros consolidados y particulares de la Cuenta Pública;

VI. Practicar auditorías sobre el desempeño a las entidades fiscalizadas, en los términos previstos en la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación;

VII. Recabar, analizar y procesar la información que requiera para el ejercicio de sus atribuciones, incluyendo aquella información contenida en los diversos

medios de almacenamiento y bases de datos, para lo cual podrá utilizar herramientas tecnológicas e informáticas especializadas;

VIII. Investigar, documentar y evidenciar hechos, actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita, y cuando así se requiera, contar con el apoyo de especialistas externos;

IX. Recibir quejas y denuncias sobre posibles irregularidades o conductas ilícitas de servidores públicos o terceros en la captación, recaudación, administración, custodia, manejo, ejercicio y aplicación de los recursos federales y, en caso de existir elementos que acrediten su intervención, proponer la revisión correspondiente;

X. Citar a los quejosos o denunciantes, en su caso, para que ratifiquen o amplíen la información proporcionada, y con ello contar con mayores elementos de prueba;

XI. Requerir a las instancias de control competentes y a las entidades de fiscalización superior de las entidades federativas, los informes, resultados o demás información que se requiera para el ejercicio de sus funciones;

XII. Obtener copia de los documentos que tenga a la vista y previo cotejo, certificarlos cuando así se requiera. Igualmente podrá expedir copias certificadas de las constancias que obren en sus archivos, con las limitaciones que señalan las disposiciones jurídicas en materia de reserva, confidencialidad, secrecía y de acceso a la información pública gubernamental;

XIII. Solicitar a la Unidad de Asuntos Jurídicos la presentación de las denuncias penales a que haya lugar, como resultado de las irregularidades detectadas;

XIV. *Proponer a su superior jerárquico la conclusión de las auditorías forenses en el momento en que, derivado de los hallazgos y conclusiones obtenidas durante el proceso de investigación, se determine que no existen los elementos suficientes para presumir alguna irregularidad;*

XV. *Proponer programas de capacitación, especialización y certificación para el personal auditor, orientados a desarrollar y fortalecer las habilidades y capacidad técnica en materia de auditoría forense;*

XVI. *Proponer la celebración de convenios, bases de colaboración o acuerdos interinstitucionales con organizaciones nacionales e internacionales en materia forense, y*

XVII. *Las demás que en el ámbito de su competencia le confieran las disposiciones jurídicas aplicables.”*

Las atribuciones previstas en este artículo podrán ser ejercidas indistintamente por los Directores, Subdirectores, Jefes de Departamento y auditores adscritos a la Dirección General de Auditoría Forense, salvo las previstas en las fracciones XIII, XIV y XVI, que son de ejercicio directo de su titular.

Adicionalmente, cabe señalar que el actual titular de la ASF, C.P.C. Juan Manuel Portal Martínez, igualmente es Presidente de la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados, ACFE Capítulo México, A.C.¹²³, ésta Asociación es la mayor organización mundial antifraude y primer proveedor de capacitación y educación antifraude, asimismo, es la encargada de otorgar la Certificación Internacional de Examinador de Fraudes Certificado por sus siglas en inglés, “*Certified Fraud Examiners CFE*”.

¹²³ “Asociación de Examinadores de Fraude Certificados, ACFE – Capítulo México, A.C.”, página web en México, www.acfe-mexico.com.mx/eventos/2011_05_28.html

3.9 Pre conclusiones

Como se ha identificado a lo largo del presente capítulo, la función de fiscalización es ejercida por ciertos órganos facultados y encargados de verificar el control sobre la gestión financiera y administrativa de las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, incluyendo la revisión de la comprobación de los ingresos y ejercicio de los gastos públicos, a efecto de que en su manejo éstos se ajusten a lo descrito en los presupuestos del Estado, y a las disposiciones legales vigentes, justificando con lo anterior, el papel de la fiscalización en cuanto a la responsabilidad tan importante que tiene para con los ciudadanos, como para las instituciones y para el combate a la corrupción, ésta última originada por el desempeño deshonesto e irresponsable de ciertos servidores públicos de la Administración Pública Federal.

Dicha función de fiscalización se encuentra plenamente sustentada por los artículos 74, fracción VI y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que determinan que será la Cámara de Diputados la encargada de examinar la Cuenta Pública, revisando y comprobando si las cantidades gastadas estuvieron de acuerdo con las partidas y programas del presupuesto autorizado, y sí sus modificaciones se llevaron a cabo conforme a las disposiciones legales aplicables, lo cual se efectúa a través de la entidad de fiscalización superior, conocida como Auditoría Superior de la Federación.

Por otra parte, en consideración a que tanto la representación de los órganos e instituciones de gobierno, así como de la función pública y de su fiscalización son realizadas por medio de servidores públicos, sus responsabilidades en su actuar se encuentran reguladas por nuestro máximo ordenamiento legal a través del Título Cuarto Constitucional, en el cual se asientan las bases legales en materia de responsabilidades de los servidores públicos, conforme a lo establecido por el artículo 109, fracciones I a la III, en las cuales se identifican las responsabilidades políticas, penales y administrativas, respectivamente. Por tales razones a manera

de conclusiones reflexivas, me permito señalar algunos aspectos que sería interesante tomar en cuenta, y en los cuales la función de fiscalización desde el punto de vista técnico y jurídico, resulta involucrada en su tarea de combate a la corrupción, como se indica a continuación:

- 1.- Aunque ha sido un tema polémico, es de considerarse el que los organismos fiscalizadores debieran estar real y jurídicamente dotados de una independencia y autonomía, técnica, administrativa, de gestión y operativa tanto del Poder Legislativo como del Ejecutivo para la realización de su actividad fiscalizadora y la credibilidad de sus resultados; ello con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones a auditar, lo cual significa que los organismos fiscalizadores no debieran responder a los deseos, influencias e intereses partidistas, políticos o de cualquier otra índole no institucional; lamentablemente ello no sucede, la imparcialidad y autonomía que dichos órganos presumen en México es subjetiva e inclusive discrecional, cuando menos en lo que toca a la actual Secretaría de la Función Pública y a sus Órganos Internos de Control, e inclusive la Auditoría Superior de la Federación, ya que no son congruentes con lo que dicen y lo que hacen o pueden demostrar.
- 2.- El personal que realiza funciones de fiscalización debe tener muy presente que tiene bajo su responsabilidad social y legal, la función de revisión, análisis y evaluación del ejercicio de los recursos públicos, por lo tanto debe partir con el hecho de contar y aplicar altos estándares éticos en el desarrollo diario de sus funciones, por lo tanto siempre deberá anteponer sus valores morales e imparcialidad y profesionalismo antes que cualquier otro interés económico, personal o a favor de terceros.
- 3.- En el ámbito de la fiscalización se ha considerado - incluso por la propia Secretaría de la Función Pública - que el propósito principal de la Auditoría Pública o Gubernamental no es la detección de fraudes o irregularidades, sino

más bien debiera ser cuando menos prevenirlos, por tratarse de una responsabilidad de la administración y la organización de la entidad pública. No obstante, dicho propósito a resultado fallido, por lo que el auditor ante ese panorama es escéptico, y sólo se limita, si llegara a detectarlo, a informar directamente a los interesados de la entidad que audita, sobre posibles actos ilícitos o irregulares, derivado de la práctica de las auditorías e inspecciones que realicen, o bien de aquellas de las que se enteré por medio de las denuncias de la ciudadanía o de otros servidores públicos sobre actuaciones irregulares.

Aunado a lo anterior, las leyes, regulaciones o políticas internas exigen que el personal fiscalizador de las áreas de auditoría informen de manera rápida sobre los indicios de cierto tipo de actos ilícitos con los que se encuentren, con el fin de reportarlos ante las áreas de quejas y responsabilidades de los órganos fiscalizadores, para que éstos a su vez procedan a su investigación o canalización hacia las autoridades competentes, o bien proceder a su instauración y substanciación a través de los procedimientos de responsabilidades respectivos; consecuentemente, el personal fiscalizador debe ejercer la debida diligencia y prudencia profesional al no difundir ante personas no autorizadas las acciones y procedimientos de auditoría relativos a actos ilícitos, ya que de lo contrario se podría estar interfiriendo en las investigaciones y procedimientos legales correspondientes.

- 4.- Por otra parte, al igual que cualquier tipo de auditoría, las de regularidad (*financieras, presupuestales y de desempeño*) son interesantes y generalmente realizadas por la Auditoría Superior de la Federación, ya que cobran relevancia por constituir un aspecto esencial de la revisión o fiscalización pública, y entre sus objetivos persiguen el de velar por la integridad y validez del presupuesto, la transparencia en la rendición de las cuentas públicas y en general el cabal manejo y administración de los recursos públicos en función a los objetivos y

metas institucionales con estricto apego a las disposiciones normativas vigentes.

En ese sentido, en materia de fiscalización de recursos financieros es sumamente indispensable el considerar que: “*Todo lo que se registra se controla*” con esta premisa puede afirmarse que los registros contables y sus soportes pueden permitir construir las pruebas en el juzgamiento de los delitos financieros como lo son el enriquecimiento ilícito, el peculado, el fraude, el lavado de dinero, la apropiación indebida, etc. Sin embargo, muchas de esas pruebas no son tenidas en cuenta en el debido proceso, ya sea por desconocimiento técnico de los jueces o por la actuación de peritos no especializados, o por la deficiente integración de los expedientes de responsabilidades, por ello se debe profundizar en el tema de la evidencia como prueba, para que ésta no sea demeritada en las investigaciones financieras o de cualquier tipo. Por ejemplo, en las investigaciones de enriquecimiento ilícito, se trata de establecer un hecho económico, obteniendo información financiera que se somete a análisis, realizando variedad de cálculos, tendencias, porcentajes y razones, para resumir, interpretar y llegar a resultados, que llevan a determinar un incremento patrimonial injustificado.

- 5.- Asimismo, la fiscalización pública debe abrir sus horizontes y alcances, para la obtención de resultados realmente útiles para las propias instituciones gubernamentales y la sociedad, para ello deberá contar con las herramientas disponibles y el conocimiento técnico y legal adecuados, sin dejar pasar inadvertida la información que puede obtener de correos electrónicos, transacciones financieras, contactos personales, tráfico de datos en la web, redes internas, documentos en cualquier formato; incluso aquellos enmascarados, que a simple vista parecen archivos de texto pero en su interior ocultan planillas de datos, imágenes, planos, etc., muy habituales en prácticas de espionaje industrial, lavado de dinero o fraude. Lo anterior, debido a que los autores materiales e intelectuales de las conductas ilícitas o irregulares se han

actualizado y perfeccionado en distintas técnicas que les permiten evadir la justicia y por ende se incrementa la impunidad.

6.- En esos términos, la Auditoría Forense en el ámbito de sector público de ser aceptada por los órganos de fiscalización mexicanos, podría aplicarse en los conflictos electorales, como lo generados entre los meses de julio a agosto de 2012, como resultado de la elección presidencial entre los partidos contendientes en nuestro país, en los cuales se hicieron acusaciones ante el Tribunal Federal Electoral sobre la posible utilización de recursos económicos de procedencia ilícita como lavado de dinero y a favor de ciertos candidatos o bien la situación financiera que enfrentó el banco HSBC derivado de haber realizado transacciones financieras significativas con lavadores de dinero internacionales.

7.- A su vez, por representar la Auditoría Forense una herramienta especializada, la cual puede constituirse o bien derivarse la denominada Informática Forense, tendiente a la investigación relacionada con las tecnologías de la información, la cual se nutre de conocimientos especializados que le permiten obtener la información de casi cualquier dispositivo electrónico existente sin afectarlo, siendo viable incluso, recuperar información de datos eliminados o dispositivos físicamente dañados, y para lograr ese objetivo, es necesario conocer cómo adquirir la evidencia y obtener la información del dispositivo, sin dañarlo aún más o perdiendo información de manera permanente. En el mundo globalizado actual, donde sistemas y dispositivos electrónicos almacenan constantemente información relacionada con cada uno de nuestros actos, es impensable encarar cualquier proceso judicial o extrajudicial que requiere pruebas sin tener en cuenta a la informática forense.

8.- Asimismo, el auditor público no debe olvidar que dentro de las responsabilidades principales de la fiscalización se encuentra precisamente la de combatir la corrupción originada por el mal uso de un cargo con fines no

oficiales y que se traduce en formas de soborno, extorsión, tráfico de influencia, nepotismo, fraude, pago de dinero a funcionarios de gobierno para acelerar trámites o investigaciones, entre otros.

- 9.- Es importante destacar que la función de fiscalización dado su amplio campo de acción, implica un trabajo en conjunto, adecuadamente coordinado entre profesionales de distintas disciplinas tales como contadores, administradores y abogados. Sin embargo, dicha coordinación a veces no se realiza de manera eficiente, originando problemáticas que vienen a repercutir en aspectos tales como la identificación, detección, investigación e integración documental de los casos, precisamente relacionados con actos de corrupción.

Dichas situaciones básicamente son motivadas por la falta de: técnicas de investigación especializadas, de instrumentación de evidencia de las irregularidades e integración de los expedientes respectivos, o bien desconocimiento en la obtención de información testimonial por medio de actas circunstanciadas o administrativas, de conocimientos legales en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos o por falta de capacitación, actualización y/o especialización del personal fiscalizador que realiza la práctica de las auditorías e inspecciones, ya que dicho personal en sus diferentes niveles no cuenta con el perfil indispensable para realizar las labores o revertir las debilidades de planeación, organización y administración de la función de fiscalización.

Adicionalmente, las áreas de quejas y responsabilidades de los Órganos Internos de Control no guardan una adecuada coordinación con otras áreas u órganos fiscalizadores externos, y muchas veces ni entre sus áreas internas, sobre todo en cuanto a la identificación, encuadre de las conductas irregulares o ilícitas de los servidores públicos, así como en la integración de los expedientes de responsabilidades correspondientes o bien en la substanciación de los procedimientos administrativos, perdiéndose incluso los

casos ya sea por prescripción de los asuntos, por falta de motivación y fundamentación de las resoluciones o bien por deficiencias en el acreditamiento de las pruebas, entre otros. Lo anterior, indudablemente afecta al logro de los objetivos de la función fiscalizadora, sobre todo en su tarea de combate a la corrupción e inhibición de esas prácticas irregulares e ilícitas.

10.- Se ha identificado que la Administración Pública en América Latina carece en general de una adecuada y confiable información financiera que le permita evaluar y tomar decisiones acertadas y oportunas, esto posibilita aún más la presencia del flagelo de la corrupción en gran parte de los gobiernos, lo cual amenaza su desarrollo social, político y económico. En la búsqueda de herramientas que apoyen el fortalecimiento de las instituciones públicas, procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal, la fiscalización debe especializarse para lograr objetivos que impliquen una determinación judicial, antes supuestos delitos, actos dolosos o fraudulentos, imponiendo la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas de auditoría que permitan oportunamente la obtención de evidencia que sirva de apoyo a las autoridades impartidoras de justicia.

11.- En México como en otros países, impera la preocupación por el fenómeno de la corrupción, por lo cual se han implementado mecanismos y actividades diversas para su abatimiento como lo ha hecho la Secretaría de la Función Pública, a través de acuerdos internacionales, sobre todo entre países que han resultado seriamente afectados por dicho flagelo, por lo anterior, deben continuar incrementándose las actividades instituidas y estimuladas para atacar la corrupción sólo que ahora fijándose metas y objetivos claros, alcanzables, evaluados sobre resultados reales y con la participación e información que requiere la sociedad, que por también resultar afectada con la corrupción, exige que se tomen medidas más eficientes y efectivas para castigar a los culpables y tratar de erradicar otras conductas antisociales que

trae el mal de la corrupción. Más aún, considerando que las pruebas que aportan las auditorías tradicionales en muchas de las veces ya no son suficientes y la impunidad se refleja diariamente por la débil y escasa participación en su ataque y erradicación por parte de las autoridades, requiriéndose por lo tanto, técnicas más especializadas para combatirla, sobre todo tomando en cuenta que nos encontramos inmersos en el fenómeno de la globalización económica.

Aunado a lo anterior, la problemática que enfrentan los países con la corrupción en el Estado, es el aumento de la pobreza, la falta de obras de infraestructura etc., siendo éstas razones suficientes para que los sistemas de control, vigilancia y seguridad que resulten obsoletos sean modificados y corregidos, a través de programas de modernización, ello promoverá la aplicación de mecanismos de fiscalización más certeros, objetivos e imparciales. Ya que de continuar ganando terreno la corrupción, se incrementará la deslegitimación del sistema político, y de algún modo se estará promoviendo la mala asignación de los recursos económicos, la distorsión de los incentivos económicos, el olvido y pérdida de la ética profesional, provocando el desaliento o apatía de los servidores públicos honestos, impidiendo por lo tanto la planeación y la previsibilidad de los recursos públicos para los fines institucionales; todo ello, conlleva a costos que van afectar precisamente a la adecuada distribución de los recursos necesarios para la atención de satisfactores indispensables para la sociedad.

- 12.- De particular interés e importancia, dentro de la función de fiscalización y bajo un contexto de aplicación de la Auditoría Forense, reviste el conocer y saber distinguir los distintos tipos de responsabilidades (*políticas, administrativas, penales y patrimoniales*) a que pueden hacerse acreedores los servidores públicos en el desempeño irregular de sus funciones en la Administración Pública, pudiéndose dicha actuación materializar delitos con afectaciones patrimoniales del erario federal; siendo por lo tanto el ejercicio de

la acción penal el recurso que en última instancia con que cuenta la sociedad para protegerse de la inmoralidad de quién (es) infringen la Ley, que daña sus intereses comunes y legítimos.

En virtud de lo anterior, la persecución eficaz de la corrupción de los servidores públicos que utilizando su empleo, cargo o comisión, cometen por medio de sus conductas, actos ilícitos contrarios a las responsabilidades que por ley tienen encomendadas. La corrupción del servicio público en los códigos punitivos establece penas más severas cuando el lucro ilícito alcanza proporciones que socavan gravemente el patrimonio del pueblo, produciendo daños sociales, políticos y económicos, incluyendo los que afectan a la vida e integridad personal de los mexicanos y de sus familias. En esos términos, la distracción de recursos públicos para el lucro personal, implica en la misma proporción de su cuantía, una incapacidad del Estado para atender las demandas básicas del pueblo.

- 13.- Finalmente es indispensable y urgente la existencia de mejores organismos de fiscalización, autónomos técnica y organizacionalmente o bien que dentro de las propias instancias superiores de fiscalización, sean creadas áreas, órganos o unidades especiales, compuestas por técnicos y profesionales especializados en distintas ramas del conocimiento como son abogados, contadores, ingenieros y arquitectos, programadores e informáticos, y éstos en coordinación con la policía judicial puedan realizar investigaciones, análisis de información, aplicación de técnicas criminalísticas, recopilación de pruebas y obtención de evidencia legales, de declaraciones, testimonios, certificaciones y juramentados, para que con dicha información puedan ser habilitadas las pruebas suficientes para ser presentadas ante las cortes administrativas, civiles o penales, por lo que mucho ayudaría la adopción de la Auditoría Forense.

Capítulo 4

La Investigación Legal en la Auditoría Forense

De acuerdo con el Psicólogo Criminalista, Dr. Danilo Lugo Cano, *“el Auditor Forense es un investigador, es un analista, un técnico o profesional especializado en un área determinada, y que por su carácter de experto se encuentra en posibilidades de establecer tanto las causas como los efectos y las consecuencias, incluso los móviles que ha tenido un hecho específico”*.¹²⁴ Por tales razones, el Auditor Forense, para el caso de investigaciones de fraudes y delitos requiere de conocimientos en el campo judicial, especialmente en el levantamiento de indicios y evidencias, las cuales se deben relacionar con delitos tipificados en los códigos punitivos, para que puedan convertirse en pruebas que requiere la justicia para emitir sus sentencias.

Por lo anterior, y como todo auditor está obligado a generar un informe de su gestión, pero si derivado de su investigación descubre un delito o sospecha de que se está cometiendo un hecho doloso, igualmente tiene la obligación de informarlo oportunamente por escrito a quien lo haya contratado, además de hacer un seguimiento para que se tomen las medidas legales correspondientes, más aún si ese “hecho” o delito es en detrimento de “otros” como clientes o entidades debe reportarlo a las autoridades so pena de convertirse en un encubridor o cómplice de un delito quizás hasta de tipo criminal por omisión o negligencia.

Siendo por lo tanto, indispensable el que la Auditoría Forense se encuentre conformada por estrategias, procedimientos y métodos investigativos específicos, mismos que deben ser estudiados con el fin de preservar y priorizar el interés público, y que dicha auditoría constituye de hecho una herramienta muy valiosa en la aplicación de la justicia, y debe por lo tanto ser un proceso legal que deriva en una serie de protocolos, como son en principio la autorización por parte de una

¹²⁴ Lugo Cano Danilo. *“Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica”*, EUA, 1. La auditoría, un concepto diferente, 7. Auditoría Forense, una preparación integral, www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audt-For-Art.htm

entidad oficial (Fiscalía, Procuraduría, Contraloría, una Corte Civil o Criminal, etc.) para poder llevarla a cabo.¹²⁵ Asimismo, la auditoría de referencia viene a representar otro punto de vista con respecto a la auditoría tradicional y, como se ha comentado en capítulos anteriores, no necesariamente es aplicable en cuanto a su ejecución por contadores sino que su campo de acción es más amplio y cubre toda la gama de posibilidades en que se desarrolla el ser humano desde lo que come hasta lo que viste, pasando por los productos y servicios básicos hasta los más sofisticados, desde lo que se puede medir, registrar, contar y por supuesto controlar con base en regulaciones, normas y leyes aplicables.

En razón de lo anterior, el término *forense* se vincula con la investigación legal para facilitar la administración de la justicia, en la medida en que se busca el aporte de evidencias para que se conviertan en pruebas para la corte o administración de justicia.¹²⁶ Por ello es que se ha definido a la Auditoría Forense “*como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas,*”¹²⁷ de esta manera se abre un amplio espacio en el campo de la investigación, que irá más allá de la simple investigación administrativa de fraudes y delitos, ya que de antemano lleva implícita una investigación legal.

Por lo cual, el perfil del auditor que la realiza apunta hacia una mezcla de contador público, abogado e investigador y para complementar los requisitos exigidos para desempeñar sus funciones en forma idónea, debe incluir aspectos de investigación legal y formación jurídica, con énfasis en la obtención de pruebas y evidencias y su custodia desde su obtención hasta su ingreso legal al proceso judicial donde vayan a ser utilizadas.

¹²⁵ Cano Miguel Antonio / Lugo Cano Danilo. “*La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio*”, www.felaban.com/boletin_clain/revista9.pdf

¹²⁶ Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar. “*Ciencias Contable / Auditoría Forense*”, Punto 1.1, (Colombia-2001), p. 2, www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap1.pdf

¹²⁷ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.31.

Por lo tanto, la Auditoría Forense viene siendo un procedimiento de tipo investigativo que persigue la judicialización y a la postre la penalización o exoneración, siendo necesaria su realización o ejecución bajo normas nacionales e internacionales de una auditoría especial, para evitar cometer errores que por insignificantes que pudieran parecer, puedan tener un efecto negativo o provoquen que se anule totalmente la investigación y el caso en el tribunal de justicia pueda ser desestimado por el Juez. Cabe señalar que este tipo de auditoría, además de ser una herramienta eficaz para la investigación legal cuando se comete o se pretende cometer un delito, igualmente es un medio de control y prevención de un ilícito, ya que dicha herramienta también ha sido concebida para esclarecer la verdad de los hechos y en su caso exonerar de responsabilidad a un sospechoso que sea inocente o a una empresa o entidad que hayan sido acusados injustamente con la intención de obtener algún beneficio generalmente económico.

En consideración a lo antes mencionado, en este capítulo se tratarán algunos de los aspectos y puntos interesantes que conlleva la investigación legal que se realiza a través de la Auditoría Forense, partiendo desde luego de la importancia de la evidencia probatoria, la metodología recomendable para la ejecución de la investigación legal y continuar con algunas de las medidas de seguridad para los auditores forenses y con determinadas normatividades que se han generado para su aplicación.

4.1 Ámbito genérico de aplicación

El gran auge de la Auditoría Forense se sitúa entre los años de 1970 y 1980 en los Estados Unidos, cuando surgió como una herramienta para suministrar pruebas a los fiscales, luego vino el auge de la Auditoría Forense Privada, siendo a partir de 1990 que dio el gran salto a la globalización de la disciplina. Pese a ello, actualmente muy pocas universidades en los Estados Unidos ofrecen clases de Auditoría Forense como parte de sus programas. En la práctica, la mayoría de los auditores forenses han aprendido técnicas forenses en su mismo trabajo o a

través de cursos de especialización en instituciones privadas.¹²⁸ La mayoría de los trabajos de Auditoría Forense se han ejecutado o enfocado en el campo profesional para probar delitos de lavado de dinero y otros activos, no obstante, de que el profesional forense puede ser llamado a participar en actividades relacionadas con otros ilícitos o investigaciones como suelen ser los siguientes:¹²⁹

- Delitos fiscales, bancarios, bursátiles, corporativos y fraudes.
- Investigación criminal (fraude, falsificación, lavado de activos, otros actos ilegales).
- Discrepancias entre socios y accionistas.
- Siniestros asegurados y en empresas de seguros.
- Disputas conyugales, divorcios y juicios sobre herencias.
- Pérdidas económicas en las entidades privadas y públicas.
- Reclamos por rompimiento o incumplimientos de contratos.
- Disputas por compra y venta de compañías.
- Reclamos por determinación de utilidades.
- Reclamos por rompimiento de garantías.
- Disputas por contratos de construcción.

¹²⁸ Delgado H. Rafael. "Auditoría Forense. El Perfil Profesional del Auditor Forense", Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (ACFE – EUA), Venezuela, p. 1, auditoriaforense.net/index2.php?option=com_content&do...

¹²⁹ Badillo Ayala Jorge. "Auditoría Forense - Fundamentos", Campo de acción de la Auditoría Forense, p.17, www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf

- Disputas por propiedad intelectual.
- Disputas por costos de proyectos.
- Expropiaciones.
- Demandas de lesiones personales.
- Irregularidades e infracciones.

Por otra parte, al materializarse la corrupción como una de las principales causas del deterioro del patrimonio público, viene a surgir la Auditoría Forense como una herramienta factible para combatir ese flagelo, ya que representa una alternativa en la que un experto puede emitir ante los jueces los conceptos y opiniones de valor técnico, que apoyen a la justicia a actuar con mayor certeza y celeridad; lo anterior, a fin de evitar que la corrupción continúe provocando efectos negativos como la deslegitimación del sistema político, la mala asignación de los recursos económicos, la distorsión de los incentivos económicos, la destrucción de la ética profesional, la segregación y desanimación de los honestos e impedir el normal desarrollo de la planeación y la previsibilidad pública, social y económica de un país. Ya que de continuar con prácticas corruptas, los costos van a resultar afectados y se deteriorará lo siguiente:

- La eficiencia, porque se desperdician los recursos, se deforma la política y la imagen de sus dirigentes.
- La distribución de los recursos.
- Los incentivos se desvían hacia la búsqueda de ganancias.
- La política, forma un estado que crea inestabilidad.

Consecuentemente, la investigación legal en la Auditoría Forense, puede ser aplicada tanto en el sector público como en el privado o simultáneamente en ambos, con primacía en el primero en que se genera la corrupción derivada del mal uso de un cargo o función con fines no oficiales que se manifiestan en formas de soborno, extorsión, desfalco, tráfico de influencia, nepotismo, fraude, pagos de dinero a funcionarios del gobierno para acelerar trámites, autorizaciones o investigaciones, entre otros.

Adicionalmente, la auditoría de investigación legal o justificación de la Auditoría Forense no solamente trata de evaluar o informar o simplemente de presentar una problemática para que sea corregida a través de controles o mecanismos internos en una entidad, empresa o institución y luego hacer un seguimiento para medir la eficiencia y la eficacia como en la auditoría tradicional. Sino que va más allá, es una auditoría especializada o actividad multidisciplinaria, en donde participan diferentes profesionales o expertos, dirigidos por un investigador en jefe, que conoce perfectamente su trabajo en el sistema judicial y el proceso operativo para la recopilación de evidencias que servirán para sustentar las pruebas en contra de un acusado (s) del o los delitos detectados durante la investigación, por ende ningún auditor por más experiencia que tenga, puede comenzar una investigación a título propio, ni mucho menos usurpar las funciones policiacas o impersonar a un investigador oficial.

4.2 El fraude y el lavado de dinero, campo fértil para la Auditoría Forense

El Fraude.

De acuerdo con el artículo 386 del Código Penal Federal de la legislación mexicana “*comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido*”. Del referido delito se despliegan elementos tales como: una

conducta engañosa, el aprovechamiento del desconocimiento o error y la obtención de un beneficio de manera ilícita. Por lo tanto, si alguno de esos elementos no se incluyen en la comisión de este delito, entonces no puede ser tipificado como tal.

Por la parte técnica, el Boletín 3070 de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, en su apartado denominado: Consideraciones de Fraude que deben hacerse en una Auditoría de Estados Financieros, indica que el fraude viene a identificarse como:

*“Distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera; o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros”.*¹³⁰

Como se puede advertir en ambas concepciones (legal y técnica), se advierte en común que el fraude lleva implícita, una conducta engañosa, un daño patrimonial de un tercero a través de una acción indebida.

Y ¿a qué se debe que el autor comete el fraude?, para ello es importante considerar la opinión que durante los años 40's, el criminalista y sociólogo estadounidense Donald R. Cressey emitió al direccionar su tesis en el estudio de los defraudadores,¹³¹ para lo cual entrevistó a 200 personas encarceladas por ese delito. De lo cual concluyó con el modelo teórico que persiste hoy en día y, que es mejor conocido como el *“triangulo del fraude”* (Presión; Oportunidad percibida y Racionalización). Su hipótesis sostiene que:

¹³⁰ “Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar”, I.M.C.P., Boletín 3070 (México – 2006), p. 79.

¹³¹ “Introducción a la Auditoría Forense”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), p.p. 14-16, www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

“Personas confiables se convierten en violadoras de esa confianza cuando se conciben a sí mismas como teniendo un problema económico no compartible con otros, son conscientes que ese problema puede ser resuelto secretamente violando su posición de confianza, y pueden aplicar a su propia conducta en esa situación razonamientos que les permitirán ajustar sus concepciones de sí mismos como personas de confianza, a sus concepciones de sí mismos como usuarios de los fondos o bienes que les fueran confiados”.

Al hablar de *Presión* se hace referencia a la necesidad que el defraudador tuvo antes de cometer el delito. Existen distintas presiones, como suelen ser de tipo:

- a) Económicas (pérdida de dinero por apuestas, nivel de vida fuera de sus posibilidades, gastos extraordinarios, malas inversiones.).
- b) Personales (fracasos personales, estatus social, relaciones sociales).
- c) Familiares (varias familias, exigencia económica mayor por parte de algún miembro de la familia).

El segundo elemento que se identifica es la *Oportunidad Percibida*, entendida como la percepción que el sujeto tiene para cometer el fraude con la debida diligencia para no ser descubierto, para que esta se dé, seguramente el sujeto encontró alguna falla dentro de los controles los cuales conoce con claridad y ello le facilitará la comisión del delito.

Finalmente, el tercer elemento es la *Racionalización* que es la justificación psicológica que el perpetrador encuentra para la comisión de sus actos. Este elemento sucede antes de realizar el fraude, no se refiere a la justificación ex post, sino que trata de no verse como un delincuente. Después de que la acción fue cometida, este elemento tiende a desaparecer, pues solo la primera vez que el ser

humano realiza un acto contrario a sus valores le molesta, posteriormente se convierte en algo fácil y común.

Por otra parte, en materia de fiscalización y dentro del ámbito gubernamental se tienen ciertas áreas críticas en las cuales pueden generarse fraudes, mismas que deben ser identificadas por el Auditor Forense, partiendo de bases y técnicas de auditoría y propiamente de investigación legal, dichas áreas pueden relacionarse con los rubros o conceptos siguientes:

- Contratación pública o administrativa.
- Licitaciones y concursos.
- Evaluación y calificación de propuestas dentro de licitaciones y concursos.
- Adjudicación de contratos.
- Negociación de contratos.
- Ejecución contractual.
- Fiscalización de contratos administrativos de obra pública.
- Asignación de recursos para programas de apoyo.

Los especialistas en fraude en las administraciones de las organizaciones, pueden guiarse para la detección de actividades ilícitas por señales de alerta que

se presentan en la entidad o en áreas y procesos críticos que son inherentes a la operación.¹³²

Estas señales pueden identificarse de distintas formas, a través de auditorías, denuncias, inspecciones, análisis comparativos, estadísticos y financieros, entrevistas, etc., en forma enunciativa más no limitativa pueden ser las siguientes:

- Indicadores que señalan que el administrador principal, pasa por alto los más importantes controles internos contables.
- Falta de controles en las áreas o procesos críticos.
- Señales de que el personal de finanzas tiene problemas con el administrador principal.
- Alta influencia del administrador principal sobre la organización, en lo que respecta a condiciones y compensaciones de remuneración y su estatus en la misma.
- Compleja estructura organizacional cuya sofisticación no aparenta ser lo mejor para las operaciones y tamaño de la entidad.
- Poco personal y que requiera que los empleados trabajen más de lo normal, que no les permita vacaciones y se produzcan excesos de pago por horas extras.
- Alta rotación del personal clave en el área de finanzas, como es el caso del tesorero y del contralor.

¹³² Soto Villarroel Gladys, Paillacar Silva Carlos. “*La Auditoría Forense una nueva especialidad*”, I. Tipificación de acciones que involucran alto riesgo de fraude y corrupción, (Universidad de Santiago de Chile), p.p. 14-16, www.capic.cl/capic/.../vol2/TEMA%201%20SOTO-PAILLACAR.pdf

- Cambios constantes en los auditores externos y asesores legales.
- Pocos conocimientos en materia de control interno y debilidad del mismo en algunas áreas que requieren reforzamiento.
- Funciones incompatibles en personal clave.
- Revisión analítica que detecta saldos que no pueden ser razonablemente explicados.
- Transacciones importantes y poco usuales, particularmente al cierre del ejercicio.
- Dificultad en la obtención de evidencia de auditoría.
- Presión porque se concluya la auditoría en un tiempo menor a lo normal y bajo condiciones difíciles.
- Presencia constante de situaciones que provocan retrasos.
- Evasivas o respuestas poco razonables por parte de la administración a requerimientos de los auditores.
- Uso indebido de medios de la empresa para actividades personales.
- Uso no autorizado de activos de la empresa, negligencia, bajo rendimiento laboral, incumplimiento de labores u horarios asignados, desperdicio intencional de material e inventarios.
- Bajos controles en la salvaguarda de activos e inventarios.

- Manipulación, falsificación o alteración documental por miembros de la empresa y/o con la participación de terceras partes.
- Extravío de documentos originales, uso indebido de políticas contables y relaciones con proveedores con mala reputación.

Por lo cual la Auditoría Forense debe cubrir cuando menos, ciertas áreas de su competencia, tales como: prevención del fraude, investigación de fraude interno y soporte de litigios, tanto en entidades privadas como públicas, aplicando para ello técnicas específicas para la determinación de indicadores y tendencias, entrevistas y análisis documental, y en general la obtención de evidencia de la ocurrencia o potencialidad de fraudes.

Cabe señalar que del examen y evaluación de evidencias de hechos, y la posibilidad de brindar testimonio experto en la corte e igualmente sirve de invaluable apoyo a los profesionales que deben llevar adelante los litigios. Sin dejar de considerar que por la naturaleza y alcance de la auditoría del sector público puede verse afectada por la legislación reglamentaria, ordenanzas y disposiciones ministeriales que debieran estar relacionadas con la detección de fraude. Estos requerimientos pueden afectar la capacidad de la auditoría para aplicar su criterio.

Además de las responsabilidades formalmente asignadas respecto a la detección de fraude, el uso de fondos públicos tiende a imponer un nivel superior a los temas de fraudes y el auditor puede verse requerido a responder a las expectativas del público con respecto a la detección de los mismos.

La aplicación de las normas legales le permitirá al auditor actuar sobre la base de la norma, para que su juicio profesional se ejerza con mayor amplitud sobre todo en los casos con evidencia de corrupción que advierta durante el desarrollo de su trabajo. Por lo tanto, tendrá la obligación de elaborar un informe especial con el

adecuado sustento legal y técnico, a fin de presentarlo ante las instancias correspondientes, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata u oportuna.

El Lavado de Dinero.

En el mundo se ha lavado dinero durante mucho tiempo, pero sólo a partir de la década de 1920 es cuando el problema empieza a cobrar importancia para las autoridades.¹³³ Asimismo, en diferentes países, especialmente de América y el Caribe, se refieren al ilícito del lavado de dinero, en las terminologías siguientes: lavado de activos y legitimación o blanqueo de capitales, con los significados que se indican a continuación:

Legitimación o blanqueo de capitales: Dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico y los delitos graves que considere la legislación.

Lavado de activos: Dar apariencia legal a un producto o servicio procedente del narcotráfico y todos los delitos tipificados en el código penal de cada país, incluidos la corrupción administrativa, la evasión fiscal y el fraude corporativo.

Siendo por lo tanto el ánimo de lucro que orienta a la actividad criminal, y ha exigido a la delincuencia el diseño de nuevas y complejas estructuras financieras y económicas, a través de las cuales sea posible canalizar los recursos obtenidos como consecuencia de sus actividades ilícitas, con el fin de introducir en el torrente monetario y/o a través de algunos de los sectores económicos, los recursos obtenidos, generando mediante el desarrollo de actividades y operaciones comerciales, financieras, bursátiles y societarias entre otras, una

¹³³ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, 1. Concepto y características del lavado de activos, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p.18 -20.

apariencia de legalidad o de legitimidad sobre bienes que siendo considerados producto, instrumento o efecto de un delito o como consecuencia de su transformación, logran incorporarse formalmente al patrimonio del delincuente, de la organización criminal o de sus auxiliares, facilitando con ello el incremento de su capacidad económica, el acceso a las esferas de poder y en todo caso el incremento de la actividad criminal.

Es así como surge un mecanismo a través del cual se oculta el verdadero origen de dineros provenientes de actividades ilegales, tanto en moneda nacional como extranjera y cuyo fin, es vincularlos como legítimos dentro del sistema económico de un país. De esa manera se materializa el denominado lavado de dinero o activos consistente en dar apariencia legal a los dineros provenientes de un producto o servicio procedente de actividades ilícitas y considerado en muchos países como conducta sancionada por las leyes y, quizás la actividad criminal más compleja y especializada, de difícil detección y comprobación, y una de las que mayor rentabilidad genera para las organizaciones criminales. Como ejemplos de esas actividades pueden mencionarse los dineros provenientes de actividades ilegales como son el terrorismo, tráfico de drogas, secuestro, extorsión, evasión fiscal o bien recursos provenientes de funcionarios corruptos tanto del sector privado como del sector público, etc., los cuales pueden ser depositados o pasados por las diferentes entidades para el respectivo "lavado", tipificando conductas delictuosas contempladas por las leyes de los diferentes países.

Por si lo anterior fuera poco, existen aspectos del orden económico, político e incluso cultural o social, que de alguna manera han fortalecido los procesos de lavado de dinero o activos a nivel mundial, por ejemplo en el campo económico y sin desconocer las bondades del capitalismo, resulta claro que la necesidad de liquidez para la inversión o la producción que han llevado a algunos sectores industriales a obtener recursos sin reparar en el origen de los mismos, lo que indirectamente ha facilitado el ingreso de las organizaciones criminales en los

distintos sectores económicos facilitando el proceso de penetración de economías ilícitas en los mercados y economías lícitas.

En ese sentido, en el caso de México resulta preocupante lo publicado por el periódico el Universal el 30 de enero de 2012, que en su desplegado informó que México es la segunda economía (*de una lista de 160 naciones en vías de desarrollo*) con más lavado de dinero, el primer sitio lo ocupó China y después de México fue Rusia, según reveló un estudio de la firma *Global Financial Integrity*, la cual mencionó que los flujos financieros ilícitos de México entre 1970 y 2010 se elevaron a 872 mil millones de dólares. Adicionalmente, el Director de la referida firma, entre otras recomendaciones insistió en que es primordial una mayor transparencia de las actividades financieras internacionales, tan así fue que México pidió al Departamento del Tesoro de los Estados Unidos que le conceda el acceso a mecanismos para el intercambio automático de información fiscal, tal y como ocurre entre la Unión Americana y Canadá.

Por otra parte, los adelantos tecnológicos y la globalización entre otros factores han facilitado la utilización de mecanismos o tipologías de lavado de dinero, en los cuales se hace más compleja su identificación estructural de la operación o de las etapas de lavado de dinero, dificultando el proceso de detección y comprobación de la operación de lavado.

Actualmente, se han identificado como principales las siguientes etapas o procedimientos que denotan el *modus operandi* del lavado de dinero, características y perfil del lavador.¹³⁴

¹³⁴ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, 1. Concepto y características del lavado de activos, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p. 22-30.

1. *Obtención:* En la cual, como consecuencia de una actividad delictiva se adquiere una determinada cantidad de dinero, sea en efectivo, en títulos valores o en otros medios de pago.
2. *Colocación:* Se incorporan al sector financiero o no financiero, los recursos obtenidos mediante la realización de operaciones activas y pasivas. Para el lavador resulta más conveniente colocar el producto de su actividad en entidades flexibles en materia de inspección, vigilancia y control, generalmente identificados como paraísos fiscales o financieros, en donde la reserva bancaria constituye su principal mecanismo de protección.
3. *Estratificación o diversificación:* Se realizan múltiples operaciones complejas y de naturaleza financiera, bursátil o comercial, en las cuales intervienen distintas personas con el fin de impedir que el dinero obtenido y colocado sea fácilmente rastreable, evitando así que se conozca el origen de dichos recursos.
4. *Integración:* Se fusionan los activos de procedencia ilegal con los de origen lícito, mediante la inversión o adquisición de bienes muebles e inmuebles generalmente suntuosos, en particular vehículos, aeronaves, semovientes, establecimientos comerciales y obras de arte entre otros, y por otro lado una buena cantidad de los ingresos obtenidos por la organización criminal se reinvierte para continuar con las actividades ilegales.

Características del Lavado de Dinero.

- Es considerado como un delito económico y financiero, perpetrado generalmente por delincuentes de cuello blanco que manejan cuantiosas sumas de dinero que les dan una posición económica y social privilegiada.

- Se integra por un conjunto de operaciones complejas, con características, frecuencias o volúmenes que se salen de los parámetros habituales o se realizan sin un sentido económico.
- Trasciende a dimensiones internacionales, porque cuenta con un avanzado desarrollo tecnológico de canales financieros a nivel mundial.

El perfil del lavador de dinero generalmente se presentan como personas naturales o representantes de organizaciones criminales que asumen apariencia de clientes normales, muy educados e inteligentes, sociables, con apariencia de ser hombres de negocios y formados psicológicamente para vivir bajo grandes presiones, también se caracterizan por crear empresas fachada y ocultar su verdadera identidad mediante el uso de prestanombres para que manejen sus negocios.

Por fortuna existen procedimientos especializados para la determinación de operaciones de lavado de dinero o la detección y sustracción de activos o la detección del crimen de cuello blanco o de quiebras fraudulentas en las empresas, para efectos del presente trabajo y por su alcance, de manera enunciativa más no limitativa porque como se ha mencionado anteriormente cada vez es más compleja la investigación del ilícito que nos ocupa, se mencionan los siguientes:

Procedimientos orientados a determinar operaciones de Lavado de Dinero: ¹³⁵

1. Analizar el origen de los depósitos inusuales de dinero en efectivo por montos significativos, por parte de una persona natural o jurídica cuyas actividades habituales no debieran normalmente producir ingresos de este tipo.

¹³⁵ "Auditoría Forense", X. Procedimientos de auditoría aplicables a los diversos tipos de Auditoría Forense, Parte 3, www.monografias.com › Derecho

2. Investigar las transferencias en efectivo de importantes sumas de dinero hacia localidades que no tienen relación con el giro del negocio.
3. Verificar los depósitos y retiros de montos elevados que exceden en forma importante los ingresos normales de una persona jurídica.
4. Evaluar el origen y naturaleza del movimiento que se está realizando en cuentas que estuvieron inactivas por un determinado tiempo.
5. Analizar los depósitos efectuados por importes significativos que provengan de cheques endosados de terceros, para verificar si corresponden a operaciones normales.
6. Solicitar a los Registros Públicos el movimiento de compra o venta de inmuebles del cliente sin un objetivo claro o evidente o en circunstancias que parecen poco habituales con relación a la actividad normal del cliente.
7. Investigar si se realizan operaciones vinculadas con paraísos fiscales que no tienen que ver con el giro del negocio.
8. Investigar si se realizan operaciones celebradas con personas que se han constituido como personas morales o que han tenido o tienen actividades, negocios u operaciones, en los denominados *países y territorios no cooperantes*, en materia de prevención de lavado de activos.
9. Verificar si las garantías otorgadas a los bancos provienen del giro normal del cliente.
10. Investigar si las cancelaciones efectuadas en forma anticipada de los préstamos bancarios solicitados se han realizado con los recursos propios de la empresa.

11. Investigar y evaluar el movimiento patrimonial de la persona o empresa.

Adicionalmente, se agregan los siguientes procedimientos:

12. Revisar los legajos personales y extraer los nombres de los familiares y de las participaciones que pudieran tener en otras empresas para tomarles en cuenta cuando se revisen compras, proveedores, castigos, préstamos, descuentos otorgados, etc.

13. Verificar si se han efectuado, con los recursos de la empresa, préstamos a empresas relacionadas con familiares de las gerencias.

14. Verificar si los pagos efectuados por compra de inmuebles están de acuerdo con los precios de mercado.

15. Obtener conocimiento de las razones que han estipulado los accionistas para declarar la quiebra de una empresa.

16. Verificar si la empresa cotiza en bolsa y cuál es el precio de cotización.

4.3 La importancia de la evidencia probatoria

La evidencia probatoria.

Como se mencionó en el capítulo 3, actualmente con las herramientas disponibles y el conocimiento técnico y legal adecuado se puede obtener información de correos electrónicos, transacciones financieras, contactos personales, tráfico de datos en la web, redes internas, documentos en cualquier formato; incluso aquellos enmascarados, que a simple vista parecen archivos de texto pero en su interior ocultan plantillas de datos, imágenes, planos, etc., muy habituales en las prácticas de espionaje industrial, lavado de dinero, fraude u otros delitos. Lo

anterior, derivado de que en el mundo globalizado actual, donde sistemas y dispositivos electrónicos almacenan constantemente información relacionada con cada uno de nuestros actos, es impensable no tomar en cuenta a la informática para encarar cualquier proceso judicial o extrajudicial que requiere de pruebas.

Partiendo del hecho de que “*Todo lo que se registra se controla*”¹³⁶ es posible afirmar que los registros contables y sus soportes pueden permitir construir las pruebas en el juzgamiento de los delitos financieros como el enriquecimiento ilícito, el peculado, la apropiación indebida, la falsedad, etc. Sin embargo, muchas de estas pruebas en muchos casos no son tenidas en cuenta en el debido proceso por desconocimiento técnico de los jueces o por la actuación de peritos no especializados. Por tales motivos se debe profundizar en el tema de la evidencia como prueba, para que ésta no sea demeritada en las investigaciones financieras por medio de manipulaciones jurídicas, que muchas veces llevan a desvirtuarla, causando perjuicios y convirtiéndose en *bumerang* para el investigador, con la posibilidad de demanda en su contra por calumnia o falsedad procesal.

Siendo por lo tanto indispensable el distinguir entre lo que es un indicio, de lo que es una evidencia de auditoría o evidencia circunstancial o una prueba o una operación inusual o una sospechosa. De las cuales enseguida hacemos referencia.¹³⁷

Indicio: Es un signo que permite presumir algo con fundamento cuestionable. En otras palabras, es un hecho o señal del cual se refiere otro desconocido, en esos términos el indicio puede ser un hecho, cosa o suceso.

¹³⁶ Melgar Oscar Armando. Tendencias e Innovaciones en la Contaduría Pública, “*Contabilidad Investigativa*”, (República del Salvador – 2011), auditoriaforenseutec.blogspot.com/.../contabilidad-investigativa.html

¹³⁷ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, 2. Concepto y generalidades de la Auditoría Forense, 2.2 La prueba, Principios de la prueba en materia penal, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p. 34-35.

Evidencia de auditoría: Es la información obtenida por el auditor para llegar a una conclusión sobre la cual basa su opinión. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros.

Evidencia circunstancial: Es la que se presenta de modo casual o fortuito con inferencia o presunción.

Prueba: Es la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer y atestiguar la verdad sobre un hecho.

Operaciones inusuales: Son aquéllas cuya cuantía o características no guardan relación con la actividad económica del sujeto investigado o que por su número o por las cantidades transadas o por sus características particulares o especiales, se salen de los parámetros de normalidad establecidos dentro del segmento de mercado o laboral en el cual se halle ubicado. Para la detección de operaciones inusuales es importante que los funcionarios tengan presente, además del monto y de la frecuencia de las transacciones, las señales de alerta identificadas para cada negocio, al igual que conozcan de los parámetros del segmento de mercado en el cual se mantiene el cliente. Cuando se detecten operaciones inusuales, éstas se deben informar, debidamente soportadas al área responsable correspondiente.

Operación sospechosa: Es aquella apreciación fundada en conjeturas, en apariencias o avisos de verdad, que determinará hacer un juicio negativo de la operación por quien recibe y analiza la información, haciendo que desconfíe, dude o recele de una persona por la actividad profesional o económica que desempeña, su perfil financiero, sus costumbres o personalidad, así la ley no determine criterio en función de los cuales se puede apreciar el carácter dudoso de una operación.

Evidencia de auditoría.

Partiendo de que la evidencia de auditoría es la relacionada con “*el conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustenta las conclusiones del auditor*”,¹³⁸ misma que viene a constituir la información específica obtenida durante la labor de auditoría y obtenida a través de la observación, inspección, entrevistas y examen de los registros, propiamente la actividad de revisora se dedica a la obtención de la evidencia porque ésta le provee una base racional para la formulación de juicios sobre la razonabilidad de la información sujeta a análisis y verificación. Siendo dicha evidencia de particular importancia, ya que derivado de los resultados de la ejecución de la auditoría podrían dar inicio a procesos de responsabilidad administrativa, fiscal, penal o civil, en tal circunstancia, la evidencia obtenida estará sujeta al cumplimiento o encuadre con las disposiciones técnicas y normativas que de lo contrario darán lugar a infracciones con efectos negativos para la unidad o área auditada.

En la auditoría tradicional privada o pública son comunes los siguientes tipos de evidencias: *física, testimonial, documental y analítica*, las cuales igualmente deben ser consideradas por el Auditor Forense en la ejecución de sus trabajos, y más aún si pueden configurarse como elementos probatorios en casos de controversias e irregularidades legales.

Evidencia física.

La evidencia física se obtiene por medio de la inspección u observación directa de:

1.- Las actividades ejecutadas por las personas.

¹³⁸ Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar. “*Ciencias Contable / Auditoría Forense*”, 3. Evidencias Vrs Pruebas, Evidencia de auditoría, Confiabilidad de la prueba, Puntos 3.1.1 – 3.1.4, 3.1.4.2, (Colombia-2001), p.p. 1-2, www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap3%5B1%5D.pdf

2.- Los documentos y registros.

3.- Hechos relacionados con el objetivo del examen.

Tal evidencia debe documentarse en papeles de trabajo que resuman los asuntos revisados u observados, que muestren la naturaleza y alcance de la inspección, incluyendo fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar evidencia gráfica es una forma eficaz de explicar o describir una situación ya sea en un informe o en una presentación verbal. *Por ejemplo, una fotografía clara de una bodega de almacenaje que ilustra prácticas inapropiadas o ineficientes, tiene un impacto mucho mayor que palabras que explican dichas prácticas.* Cuando sea posible, el auditor debe obtener evidencia física en respaldo de sus hallazgos. La efectividad de la labor de auditoría varía según la familiarización con la naturaleza física de las operaciones, bienes y otros recursos de la entidad; por lo que debe aprovecharse toda oportunidad para observar los aspectos físicos. La habilidad de informar acerca de una condición realmente observada es mucho más convincente que las declaraciones basadas en otros tipos de evidencia.

Evidencia testimonial.

La evidencia testimonial es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. Los registros de entrevistas pueden consistir en papeles de trabajo basados en notas tomadas durante las entrevistas o transcripciones registradas de todas las conversaciones. La declaración verbal o escrita de un funcionario de la entidad tiene un valor limitado como evidencia. Las declaraciones se tornan más importantes y útiles, si están corroboradas por revisiones y pruebas del auditor.

Las declaraciones de los funcionarios de la entidad son fuentes valiosas de información (*explicaciones, justificaciones, líneas de razonamiento e intenciones*),

para proporcionar guías que no serían fáciles de obtener a través de una prueba independiente de auditoría.

Evidencia documental.

Es la forma más común de evidencia en la auditoría, y consiste en documentos clasificados como:

Externos: Aquéllos que se originan fuera de la entidad (*por ejemplo, facturas de vendedores, autorizaciones, permisos, dictámenes y diversa correspondencia*).

Internos: Aquéllos que se originan dentro de la entidad (*por ejemplo, registros contables, correspondencia que se envía, contratos, informes y comunicación interna*).

El auditor debe considerar constantemente la confiabilidad de las formas de evidencia documental utilizada en respaldo de sus hallazgos. Por ejemplo, un documento externo que se obtenga directamente de su lugar de origen es más digno de confianza que el mismo tipo de documento obtenido a través de la entidad.

Son factores importantes que afianzan la confiabilidad de la evidencia interna: si los documentos han circulado fuera de la entidad o si los procedimientos de control interno de la entidad son satisfactorios para asumir que la evidencia es precisa y confiable y, si la evidencia está sola o si sirve para corroborar otros tipos de evidencia.

Evidencia analítica.

Se obtiene al analizar o verificar la información. La evidencia analítica puede originarse en los resultados de computaciones, comparaciones con normas

prescritas, operaciones diversas, transacciones específicas o rendimientos originados de distintas fuentes, leyes o reglamentos, decisiones legales, raciocinio, análisis de la información dividida en sus componentes y el juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia.

La norma general básica de evidencia en respaldo de los hallazgos de auditoría, manifiesta que debe ser suficiente y competente.

Evidencia suficiente: Es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada conllevará a una persona prudente, que no es auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegar a la misma conclusión del auditor. Por lo tanto, el término suficiencia se refiere al volumen o cantidad de la evidencia, tanto como sus calidades de pertinencia. La diversidad de la labor de auditoría y los tipos de hallazgos son tan grandes, que no es factible prescribir en términos específicos la naturaleza de toda la información de respaldo que debe incluirse en los papeles de trabajo.

Pertinencia. La evidencia pertinente o competente es aquella que está relacionada con el hallazgo específico y por lo tanto la hace válida y relevante. Los papeles de trabajo e información relacionada acumulada al desarrollar un hallazgo específico deben tener una relación directa con el mismo y las recomendaciones. Este requerimiento no incluye el tomar notas apropiadas o hacer observaciones que serán consideradas en otras áreas de auditoría que se estudiarán. Debe evitarse la acumulación indiscriminada de documentos que pueden estar relacionados con el tema, pero que no tienen ninguna relación potencial con el hallazgo específico. Por ejemplo, si el hallazgo hace referencia a un grupo de contratos del total examinado, no es necesario tener copia de la totalidad de los contratos, únicamente de los que originaron el hallazgo.

*Actas de hechos.*¹³⁹

Por otra parte, comúnmente en el ámbito gubernamental para los casos en que exista la necesidad de instrumentar actas de hechos, las cuales representan un documento público elaborado por el personal auditor comisionado o habilitado para hacer constar en forma circunstanciada los hechos, actos u omisiones observados durante el desarrollo de una auditoría. Dicho documento deberá cumplir preferentemente los requisitos formales siguientes:

- El lugar en que se lleva a cabo, fecha y hora de inicio.
- Datos de la orden de auditoría o documento que legitime las actuaciones de los servidores públicos.
- Identificación de los auditores, asentando los datos de las credenciales oficiales que los acreditan.
- La designación, nombre y cargo de la persona con quien se entiende la diligencia, asentando los datos de la credencial que lo identifica.
- La designación de los testigos realizada por la persona con quien se entiende la diligencia o en su caso, por el personal comisionado.
- Obtener copia de la identificación de las personas que intervienen en el acta, las que deberán contener la firma de cada uno de ellos.
- En caso de que alguna de las personas que intervienen en el acta, se ostente como representante legal o apoderado de una persona moral, deberá

¹³⁹ “*Guía General de Auditoría Pública*”, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2011), p.p. 20–21.

solicitarse preferentemente en copia certificada, poner a la vista el documento que acredite fehacientemente tal carácter.

- Mencionar en el cuerpo del acta que la misma fue leída en presencia de quienes intervinieron en ella.
- Obtener las firmas de todos y cada uno de los que en ella intervengan.

Con la finalidad de identificar a quién corresponden las rúbricas contenidas en el acta, se sugiere que éstas se estampen también en el espacio correspondiente para la firma.

*Confiabilidad de la evidencia.*¹⁴⁰

Al obtener evidencia y evaluarla el auditor debe considerar lo siguiente:

- Conocimientos personales obtenidos directamente a través de la observación del auditor mismo, son más persuasivos que conocimientos obtenidos indirectamente.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor de fuentes ajenas e independientes a la entidad auditada provee de mayor seguridad y confiabilidad. *(Por ejemplo: confirmación directa de saldos bancarios, préstamos, actividades de contratistas, etc.).*
- La evidencia que ha sido producida bajo condiciones satisfactorias de control interno tiende a ser más confiable. *(Por ejemplo: pruebas de que una transacción no ha sido iniciada, autorizada, ejecutada y registrada exclusivamente por una sola persona).*

¹⁴⁰ Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar. "Ciencias Contable / Auditoría Forense", 3. Evidencias Vrs Pruebas, Confiabilidad de la evidencia, Punto 3.2, (Colombia-2001), p.p. 4 - 5, www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap3%5B1%5D.pdf

- Los originales de documentos son más confiables que las copias de los mismos.
- El costo (*en dinero y/o tiempo*) de la obtención de la evidencia más confiable y deseable puede ser tan elevado, que el auditor tendría obligatoriamente que aceptar evidencia de menor calidad, pero que él considere satisfactoria dentro de las circunstancias.
- Lo más significativo o importante del hallazgo de auditoría requiere la obtención de la más fuerte evidencia y consecuentemente la justificación de la obtención de evidencia más costosa.
- Los indicios de riesgos relativos más elevados de lo normal exigen al auditor obtener más y mejor evidencia que aquella requerida en circunstancias normales.
- La evidencia corporativa constituye aquella que permite al auditor llegar a conclusiones a través de un proceso válido de raciocinio, pero que en sí misma no es concluyente, ya que sirve para fortalecer o apoyar la confiabilidad de la evidencia obtenida.
- Una cantidad pequeña de evidencia de una calidad excelente puede ser más confiable que una gran cantidad de evidencia de menor calidad.
- Una vez que el auditor haya encontrado una debilidad o deficiencia aparentemente importante en la forma en que se efectúa la operación, ésta debe ser analizada ampliamente por el equipo de auditoría en mesa de trabajo con el propósito de evaluar todos los aspectos pertinentes del hallazgo, así como las pruebas en que se encuentra sustentada.

- En la mesa de trabajo, se debe someter el hallazgo potencial a un análisis honesto y crítico para encontrar posibles fallas y un razonamiento lógico al relacionar hechos y situaciones o al juzgar sus efectos.
- La práctica de hacer el papel de "abogado del diablo" es muy útil para identificar puntos débiles en los hallazgos. Deben observarse normas muy altas de objetividad. Por lo tanto, el auditor debe estar en guardia contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y situaciones pertinentes y dejar de considerar la información que sobre el hallazgo le pueda suministrar la entidad.
- No se debe esperar hasta que se haya acumulado una cantidad de hallazgos para estudiarlos todos juntos en la mesa de trabajo, por el contrario en la medida en que se encuentren deben ser discutidos en la mesa de trabajo y en consenso se determina su reportabilidad y posteriores acciones fiscalizadoras.
- En la medida que se va validando los resultados de la auditoría en las mesas de trabajo, simultáneamente se va construyendo el informe de auditoría.
- De ser factible, mediante los procedimientos que se consideren necesarios y en apego a las atribuciones y facultades que rigen el trabajo de auditoría, obtener de los terceros involucrados aquellos documentos y evidencias que sustenten la irregularidad y dejar constancia de éstas mediante el o acta (s) respectiva (s).

Validación de las evidencias.

En la validación del hallazgo, se valoran todas las pruebas realizadas por el auditor, la evidencia que sustenta el hallazgo y las opiniones de la entidad auditada, la mesa de trabajo en pleno determinará si el hallazgo es meramente

administrativo o adicionalmente tiene otro tipo de alcance como fiscal, disciplinario o penal o una combinación de éstos. Una vez validado y definido el tipo de hallazgo se dará traslado a la administración cualquiera que sea el hallazgo y/o a la autoridad competente según corresponda.

El auditor es el encargado de sustentar sus conclusiones en la mesa de trabajo, de manera que el equipo de auditoría tenga los elementos de juicio requeridos para decidir sobre el nivel apropiado para comunicar el hallazgo y para dar traslado, cuando la situación lo amerite, a los procesos de responsabilidad administrativa, fiscal, penal o disciplinaria.

Cabe señalar, que en el caso de documentos públicos la documentación debe recabarse en copia certificada en atención a que las copias simples pueden objetarse en cuanto autenticidad o exactitud; si se trata de documentos privados provenientes de terceros (*también particulares*), si no fuera posible recabar copias certificadas, obtener copia simple, especificando que la misma fue cotejada con el original y transcribir su contenido en un acta que deberá ser firmada por el particular facultado.

En virtud de lo anterior, la documentación que compruebe una presunta responsabilidad administrativa, deberá estar necesariamente vinculada con los actos u omisiones consideradas como irregulares y, relacionadas con la hipótesis normativa (*disposición jurídica aparentemente violentada*), y se integrará dicha documentación al expediente respectivo que se envíe a las áreas competentes, sin que en ella se efectúen anotaciones.

Para el caso en que se requieran copias certificadas de la documentación, será indispensable que:

- Quien realice la certificación se encuentre facultado para tal efecto en la ley o reglamento respectivo, e invocar el fundamento legal aplicable.

- En la leyenda de certificación, se indique que el documento que se certifica es copia fiel del original que se tuvo a la vista.

Tratándose de certificaciones realizadas por fedatario público, institución bancaria o terceros, los documentos certificados deberán obtenerse mediante oficio emitido por el área o ente auditado.

Conversión de la evidencia en prueba.

Para que la evidencia pueda convertirse en prueba legal debe cumplir principalmente con requisitos legales,¹⁴¹ tales como:

- Ser ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias o estar previstas en las leyes.
- Ser obtenidas bajo un sistema técnico de investigación y planificación.
- No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia.
- No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien.
- No debe obtenerse evidencia por un solo investigado.
- Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos realizados.

¹⁴¹ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, 2. Concepto y generalidades de la Auditoría Forense, 2.2 La prueba, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p. 35.

La evidencia en la Auditoría Pública.

De acuerdo con la Norma Séptima.- Evidencia de las Normas Generales de Auditoría Pública emitidas por la entonces SECODAM ahora Secretaría de la Función Pública,¹⁴² establece que se deben obtener las pruebas suficientes, competentes y relevantes para fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formulen los auditores. Por lo tanto, la evidencia consiste en la comprobación de información y datos, que sean importantes con respecto a lo que se examina y que pueda influenciar al emitir su opinión.

En razón a lo anterior, el auditor deberá reunir aquella información adecuada, donde considere el riesgo, la importancia relativa y el costo como factores de juicio, además de la confiabilidad y calidad de la evidencia, para dicho propósito y como anteriormente se ha mencionado, la evidencia se clasifica en física, documental, testimonial y analítica.

Física.- Cuando se obtiene mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos. Se presenta a través de notas, fotografías, gráficas, cuadros, mapas o muestras materiales.

Documental.- Aquella que consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.

Testimonial.- Es aquella que se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas.

Analítica.- Esta evidencia comprende cálculos, comparaciones, razonamientos y separación de la información en sus componentes.

¹⁴² "Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control", Boletín B, Normas Generales de Auditoría Pública, SECODAM, México, p.p. 13-14.

En ese sentido la evidencia, deberá someterse a prueba para asegurarse de que cumpla con los atributos de ser:

- *Suficiente.*- Si es basta para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de los auditores.
- *Competente.*- En la medida que sea consistente, convincente, confiable y validada por el auditor público.
- *Relevante.*- Cuando exista relación en su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.
- *Pertinente.*- Cuando exista congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

Siendo por lo tanto, necesario que el auditor público al igual que el auditor que se desempeña en el sector privado aplique los procedimientos y técnicas de auditoría con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios, y de acuerdo con los objetivos de la revisión, la amplitud del universo sujeto a examen y las circunstancias específicas del trabajo a fin de reunir los suficientes elementos de juicio. Por regla general en Auditoría Pública, las pruebas se harán por muestreo para respaldar las conclusiones del informe. La comprobación absoluta puede resultar costosa en relación con el beneficio que se espera de la auditoría; no obstante, si en el curso de la revisión se advierten situaciones de las que se pueda inferir que existen irregularidades con posibles efectos o responsabilidades administrativas incluso penales, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia suficiente.

Las Pruebas.

La prueba, ha sido definida como: "*todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición. La certeza está en nosotros, la verdad en los hechos.*"¹⁴³ Considerando que la carga probatoria viene a traducirse como la facultad discrecional de ofrecer y solicitar pruebas, de intervenir en su práctica y en la demostración de los hechos, cosas y actos que se plantea en el proceso.

El Dr. Raúl Cárdenas Lozano en su obra "Principios de la prueba en materia penal" nos da a conocer algunos aspectos importantes en esta materia, como lo es el que la prueba viene a ser la forma con la que han contado los funcionarios judiciales para reconocer derechos, por lo cual la prueba penal y su apreciación es importante al interior del proceso, porque es a través de esos elementos de juicio con los cuales se acredita un hecho objeto de investigación; ya que sin probanza, no se puede hablar de los elementos constitutivos de la conducta punible y menos aun puede aplicarse cualquier esquema de delito, ya que el funcionario judicial debe formarse una convicción objetiva sustentada sobre hechos demostrables.

Por lo tanto, cuando hablamos de la prueba lo que se desea es recopilar los principios y derechos probatorios, en esos términos la incorporación y evaluación de la prueba al proceso deben sujetarse básicamente a los principios siguientes:

Principios Rectores de la Prueba.

Necesidad: Toda autoridad judicial y administrativa debe fundamentar sus decisiones en pruebas legalmente decretadas, oportuna y regularmente allegadas al expediente, las que deberán ser valoradas de acuerdo con la sana crítica.

¹⁴³ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. "*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*", 2. Concepto y generalidades de la Auditoría Forense, 2.2 La prueba, Principios de la prueba en materia penal, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p. 32 -34.

Oportunidad: Hace referencia al término establecido por la ley para solicitarlas y/o aportarlas, de oficio o a solicitud de parte.

Comunidad: La prueba no es propiedad exclusiva de la parte que la solicitó o aportó, es patrimonio del proceso, lo que significa que una vez aportada los intervinientes pueden hacer uso de ella.

Igualdad de oportunidades: Los sujetos procesales cuentan con igualdad de condiciones para solicitar y controvertir las pruebas dentro de los términos previstos.

Oficiosidad: Es la facultad que tiene la administración para decretar la práctica de las pruebas que no sólo considere necesarias, sino que además, sean conducentes y pertinentes, con las que pretende confirmar o desvirtuar los hechos objeto de investigación.

Publicidad: Significa que debe permitirse a los sujetos procesales conocer las pruebas, intervenir en su práctica, objetarlas si es el caso y discutir las en alegaciones oportunas. También significa que las conclusiones del funcionario sobre la prueba, deben ser conocidas por los intervinientes.

Contradicción de la prueba: El presunto responsable contra quien se oponga una prueba, debe gozar de la oportunidad procesal, de conocerla y discutirla.

Concentración de la prueba: Pretende que las pruebas de la misma naturaleza, se practiquen de manera simultánea, buscando los menores costos, en virtud de principios de economía y celeridad.

Carga de la prueba: Corresponde al Estado la carga de la prueba para confirmar o desvirtuar los hechos objeto de la investigación.

Conducencia: Cuando la prueba, siendo permitida por la ley, es perfectamente aplicable y adecuada al caso en controversia, aportando y enriqueciendo el proceso. (Se refiere al medio probatorio).

Pertinencia: Cuando el hecho que se pretende demostrar con la prueba tenga una relación directa con el hecho investigado, en otras palabras se refiere al hecho por probar.

Prueba superflua: Cuando se solicita una prueba de un hecho suficientemente probado en el proceso, dicha prueba resulta innecesaria o superflua.

Consecuentemente para investigar y profundizar sobre la prueba, necesariamente se requiere del apoyo y asesoría de abogados expertos que soporten los procedimientos generalmente administrativos y que interpreten jurídicamente leyes locales, federales e internacionales, además de que conozcan especialmente el funcionamiento de los órganos jurisdiccionales, para minimizar la posibilidad de que la justicia desvirtúe las evidencias por no considerarlas suficientes pruebas convincentes.

Tipos comunes de prueba.

Entre las pruebas más comunes tenemos la prueba pericial, prueba documental y la prueba de cumplimiento,¹⁴⁴ relativas a lo siguiente:

Prueba pericial.

Partiendo de que *“la certeza puede estar en nosotros pero la verdad está en los hechos”*, en la prueba pericial pueden incluirse: Fotografía técnica forense; huellas

¹⁴⁴ Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. *“Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo”*, 2. Concepto y generalidades de la Auditoría Forense, 2.2 La prueba, La prueba documental, Cap. I, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010), p.p. 33–36 y p.p. 42-46.

dactilares; rastros, manchas, residuos dejados en la ejecución de la actividad ilícita; documentos de toda índole hallados en la diligencia investigativa de inspección; pruebas de caligrafía; videograbación con cámaras ocultas selladas, con programación de tiempo y fecha; audiograbación y verificación de voz; el mensaje de datos, el intercambio electrónico de datos, Internet, e-mail, télex, telefax, regulados por la ley o las normas que lo sustituyan; rastreo de la información en la memoria de las computadoras; pistas y recuperación de datos “borrados” en el disco duro de las computadoras, etc.

Prueba documental.

El documento es cualquier escrito digital o electrónico que sirve por sí mismo para ilustrar o comprobar por vía de representación, la existencia de un hecho cualquiera o la exteriorización de un acto humano. Para que pueda llamarse documento, debe representar un hecho cualquiera o una manifestación del pensamiento ya que si el objeto se muestra a sí mismo, sin representar algo distinto, no es un documento.

Tradicionalmente se ha considerado a la prueba documental como la idónea y fundamental, y en la que la administración plasma sus decisiones relacionadas con la gestión realizada, por lo que se considera que sobre ésta se debe basar el proceso. Además, de que en el desarrollo de la indagación preliminar, se deben aportar pruebas documentales, procedentes, pertinentes y conducentes al esclarecimiento de los hechos cuya irregularidad se predica; ya que en virtud de los principios de economía procesal, celeridad y eficacia, se evita el desgaste institucional de la autoridad fiscalizadora, de lo contrario se ocasionaría que los investigadores forenses realizarán la práctica de sus pruebas sobre hechos no confiables o bien ya verificados por otros auditores. Por otra parte, se evita que, ante la advertencia de posibles irregularidades, se oculten las pruebas documentales, que si bien, no constituyen el único medio probatorio para

determinar responsabilidad, sí debe considerarse como la más eficaz, para establecer el detrimento al patrimonio de particulares o del Estado.

La prueba documental la pueden constituir los oficios, las certificaciones, las nóminas, las órdenes de ingreso y egreso de almacén, las cuentas de pago y de cobro, los contratos, las actas; igualmente, pueden ser considerados documentos los escritos, fax, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y en general todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, incluso las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares, entre otros.

En ese sentido, en el ámbito legal existen documentos declarativos y representativos, mismos que por su clase suelen clasificarse en documentos públicos, privados y auténticos, referentes a lo siguiente:

Documentos declarativos: Aquellos que contengan una declaración de quien lo crea u otorga o lo suscribe simplemente, como los escritos públicos o privados, los discos o cintas magnetofónicas o bien una escritura pública cuyo objeto puede contener declaraciones de voluntad que se refieran por ejemplo a una compra venta.

Documentos representativos: Serán aquellos que no contienen alguna declaración, como ocurre con los planos, cuadros, radiografías, dibujos y fotografías.

Documento público: Es todo documento otorgado por funcionario público, en ejercicio de su cargo o con su intervención; cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario e instrumento público, será el documento que se presume auténtico, mientras no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad. Por ejemplo serán documentos públicos las

certificaciones que expidan los jueces sobre la existencia de procesos o la ejecutoria de resoluciones judiciales, las certificaciones expedidas por directores de otras oficinas públicas sobre la existencia o estado de actuaciones o procesos administrativos, las certificaciones que expidan las registradoras de instrumentos públicos y notarios, los fallos expedidos por funcionarios de la administración pública, los informes y actas de procedimientos, etc.

Documento privado: Será aquel que no reúne los requisitos para ser un documento público, puede consistir en instrumentos, cuando se trata de escritos firmados o no, y en simples documentos no declarativos, como mapas, cuadros, planos, auténticos y no auténticos. Pueden servir como instrumentos privados los libros de contabilidad, papeles domésticos, asientos de corredores de comercio, las notas, facturaciones, boletos de transportación aérea, terrestre, marítima, las declaraciones de renta y patrimonio que se hacen al Estado para fines fiscales, las fotografías, películas, mapas, pinturas, contratos privados, etc.

Documento auténtico: Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. El documento público se presume auténtico, mientras no se demuestre su falsedad. Sin embargo, el documento privado será auténtico cuando así ha sido reconocido ante juez o notario, o si judicialmente se ordenó tenerlo como reconocido; o cuando fue inscrito en un registro público a petición de quién lo firmo; o si la parte contra quien se oponga el documento es la misma que lo aportó al proceso, excepto cuando alegue su falsedad; o si se declaró auténtico en providencia judicial o fiscal dictada en proceso anterior, con audiencia de la parte contra quién se opone al proceso. Se presumen por ejemplo como documentos auténticos los libros de comercio registrados y llevados legalmente; el contenido de las firmas de las pólizas de seguros y los recibos de pago de sus primas; cheques, letras, pagarés, bonos, cédulas, certificados de inversión, cartas de crédito; contratos de cuentas bancarias y estados de cuenta; títulos valores; certificados y títulos de almacenes generales de depósito, los expedidos por las autoridades registrales y fiscales, y

demás documentos privados a los cuales la ley otorgue la presunción de autenticidad.

Dentro de los referidos documentos y, dada la importancia que revisten para el desarrollo del proceso de responsabilidades,¹⁴⁵ los auditores que realicen la indagación preliminar, deberán recaudar, entre otros, lo siguiente:

- Marcas de escritura sobre las hojas de papel subyacente a la escrita, recados póstumos o anónimos, amenazas escritas o denuncias.
- Documentos tales como cuentas, facturas, contratos, pólizas, cheques y otros títulos valores.
- Fotocopias de las hojas de vida de los presuntos responsables con el fin de indagar sobre los bienes.
- Declaraciones de bienes y rentas de los presuntos responsables.
- Nombramiento y actas de posesión de los servidores públicos o copia de contratos para determinar la responsabilidad en la época que los hechos fueron realizados.
- Copias de contratos de hechos presuntamente irregulares y sus actas precontractuales, contractuales y postcontractuales, documentos e información sobre obras adicionales, actas de iniciación, terminación y recibo de obra y liquidación de contratos, los cuales se deberán allegar solamente los referidos al hecho irregular.

¹⁴⁵ Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar. “*Ciencias Contable / Auditoría Forense*”, 3. Evidencias Vrs Pruebas, Pruebas documentales, Punto 3.3.4, (Colombia-2001), p.p. 9-11, www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap3%5B1%5D.pdf

- Cotizaciones o avalúo de bienes y servicios para la fecha de las diversas etapas contractuales a fin de determinar posibles sobrecostos.
- Actas de juntas directivas o del órgano rector o directivo de la entidad o dependencia.
- Pólizas de cumplimiento y otras garantías.
- Tarjetas de kardex, comprobantes de egreso e ingreso de bienes.
- Libros, minutas de entrada y salida de bienes del almacén de la entidad.
- Comprobantes de pago, recibos de caja, notas, remisiones, facturas, etc.
- Documentos de constitución, modificaciones y registro mercantil de las sociedades y otros organismos de vigilancia y control.
- Actas o documentos de juntas de socios, aprobación de compras, evaluación de contratos, de entrega y recibo de inventarios.
- Conceptos jurídicos y técnicos sobre aprobación de contratos, de prestación de servicio o de obra o arrendamiento.
- Conceptos jurídicos y técnicos sobre estudio y aprobación o idoneidad de garantías para otorgamiento de créditos.
- Actas de aprobación de créditos.
- Soportes técnicos, contables, financieros y bancarios sobre el patrimonio vigente para la época de la aprobación de créditos y fecha de su desembolso.

- Reestructuraciones efectuadas al crédito, indicando montos, fecha y el órgano que lo aprueba.
- Estado actual de la operación crediticia, indicado fecha de vencimiento de las cuotas y vencimiento final, si existe recomposición de cartera, ofertas, etc.
- Establecer los hechos, si es el caso, así como indagar por qué se encuentra en cobro jurídico y las acciones efectuadas o implementadas que se han llevado a cabo.
- Fundamento concreto sobre la lesión patrimonial.
- Estados financieros, balances, libros y registros de contabilidad.

Por último, son requisitos de los documentos para ser considerados jurídicamente como medios de prueba que:

- Que se trate de algo formado mediante un acto humano, con o sin intención para ello que tenga aptitud representativa, sea o no declarativo.
- Que representen un hecho y que tengan una significación probatoria.

Asimismo, para que un documento pueda tener validez como prueba, debe principalmente reunir los siguientes atributos:

- Que no se haya elaborado con violencia o coacción, sobre todo si es declarativo.
- Que se haya cumplido con las formalidades exigidas por la ley.

- Que se hayan cumplido los requisitos exigidos por la ley para su expedición, sobre todo tratándose de copias fotostáticas.
- Que hayan sido llevados y admitidos al proceso en oportunidad y con requisitos legales.
- Que no sea una prueba ilícita por estar prohibida por la ley, ejemplo con violación indebida de reserva legal.

De lo contrario, puede considerarse como prueba ilegal, si la forma, el medio, o las circunstancias en que fue adquirida, no reúnen los elementos básicos de transparencia, imparcialidad, no contaminación, y no se ajusta a derecho para ser presentada en juicio. Por lo tanto, no serán admisibles las pruebas adquiridas sin el consentimiento previo del equipo de investigación, sin la documentación soporte, sin el testimonio de verificación, sin declaración jurada, o bien si fue plantada la prueba por alguno de los involucrados o cuando a la prueba no se le practicaron los elementos periciales pertinentes y se considera una prueba dudosa.

Prueba de cumplimiento.

Comúnmente utilizada en la auditoría tradicional, y es aquella que proporciona al auditor una seguridad razonable sobre la verificación de la aplicación de los procesos de control interno contable y administrativo, y si se están implementando tal y como fueron establecidos dichos procesos.

Tratamiento de irregularidades en Auditoría Pública.

Retomando nuevamente las Normas Generales de Auditoría Pública, en especial la Norma Novena.- Tratamiento de Irregularidades,¹⁴⁶ en la cual se instruye al auditor a vigilar el cumplimiento de las disposiciones jurídico-administrativas, por lo que la auditoría deberá diseñarse para proporcionar una seguridad razonable de que se cumplirá con ello, deberá estar alerta a situaciones o transacciones que pudieran indicar actos ilegales o de abuso; al estudiar y evaluar el control interno deberá considerar en todas las actividades importantes antes de declarar la irregularidad, lo siguiente:

- a) Los tipos de errores o irregularidades potenciales que pueden existir.
- b) Determinar los mecanismos de control existentes que pueden prevenir o detectar un error o irregularidad.
- c) Revisar si los mecanismos de control realmente se cumplen.
- d) Evaluar el efecto por la falta o inobservancia de los mecanismos de control.
- e) Identificar las leyes y disposiciones administrativas que involucran aspectos específicos de la actividad auditada.

Existen algunas situaciones que incrementan el riesgo a la posibilidad de un error o irregularidad, tales como:

- a) *Dudas con respecto a la integridad o competencia de la organización de la dependencia o entidad.*

¹⁴⁶ "Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control", Boletín B, Normas Generales de Auditoría Pública, SECODAM, México, p.p. 15-17.

- Existe una compleja estructura organizacional, no justificada.
- Hay una gran rotación de personal clave en las áreas de contabilidad y finanzas.
- Falta personal competente en el área de contabilidad.

b) *Operaciones inusitadas.*

- Operaciones extraordinarias especialmente en fechas próximas al cierre del período y que tienen repercusiones importantes en los estados financieros.

c) *Problemas para obtener una evidencia suficiente y competente en la auditoría.*

- Registros inadecuados tales como: archivos incompletos, ajustes excesivos, transacciones no registradas de acuerdo con los procedimientos normales.
- Documentación inadecuada de las operaciones, como falta de autorización apropiada o de documentos de apoyo y alteración de documentos.
- Diferencias excesivas entre los registros contables y las confirmaciones de terceras personas.

d) *Ciertos factores de procesamiento electrónico de datos, que se relacionan con las condiciones anteriormente descritas.*

- Incapacidad para obtener información de las bases de datos debido a una documentación insuficiente u obsoleta de programas o del contenido de los registros.

- Conciliación inadecuada de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables.

El auditor deberá considerar su efecto potencial en los estados financieros si durante la revisión surgieran indicios de la existencia de algún error o irregularidad. Asimismo, deberá comunicar oportunamente al titular de la instancia de control de la dependencia o entidad, lo siguiente:

- a) La posibilidad de que pudiera existir una irregularidad, aún cuando sus efectos potenciales sobre la información financiera no fueran significativos y,
- b) El descubrimiento de un error o una irregularidad de importancia.

Por lo cual el auditor deberá proceder con el debido cuidado profesional al dar seguimiento a los indicios de actos ilícitos para no interferir con las investigaciones y/o procedimientos legales que puedan emprenderse en lo futuro. En el entendido de que el debido cuidado implica que, cuando sea necesario, el auditor deberá consultar previamente a los asesores legales apropiados y/o a las autoridades a las que compete aplicar las leyes correspondientes.

En ciertas circunstancias, las leyes, reglamentos o políticas aplicables exigirán que el auditor, antes de ampliar las pruebas y otros procedimientos de auditoría, informe de inmediato de los indicios de actos ilícitos a las autoridades a las que compete investigar esa clase de hechos o aplicar las leyes correspondientes. Por otra parte, el auditor deberá documentar adecuadamente en sus papeles de trabajo la forma en que comunicó a los niveles apropiados, la existencia o posibilidad de un error o irregularidad, las conclusiones a que se llegó y la forma en que repercutió en la información financiera.

Medios de prueba legales.

En materia de Auditoría Pública nuestra legislación mexicana establece en el Artículo Tercero, Capítulo III, numeral 8 de las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección,¹⁴⁷ que si en la ejecución de la auditoría se detectan hallazgos de alto impacto por actos indebidos, a juicio del auditor responsable, éste deberá concentrar la atención del grupo de auditores a documentarlos, para acreditar las posibles infracciones a las hipótesis contenidas en el artículo 8o. de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP). Consecuentemente, los actos u omisiones con presunta responsabilidad administrativa determinados en la auditoría, revisiones, visita de inspección o en el seguimiento de las observaciones se harán constar en un informe de presunta responsabilidad administrativa, al cual se deberán anexar las constancias originales o en su caso copias certificadas que acrediten la comisión de los actos u omisiones en que incurrieron los servidores públicos, incluyendo información de los expedientes personales de los involucrados en las presunciones de responsabilidad.

Por otra parte, el artículo 47 de la LFRASP dispone que en la apreciación de las pruebas, se observarán las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC), el cual en su artículo 93 considera como medios de prueba la confesión, los documentos públicos y privados, los dictámenes periciales, el reconocimiento o inspección judicial, los testigos, las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y las presunciones.

Asimismo, el CFPC en su artículo 79, establece que para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más

¹⁴⁷ “ACUERDO por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección”, Secretaría de la Función Pública, (México - 2010), p. 5.

limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos. Adicionalmente, enfatiza que los tribunales no tienen límites temporales para ordenar la aportación de las pruebas que juzguen indispensables para formar su convicción respecto del contenido de la *litis*, ni rigen para ellos las limitaciones y prohibiciones, en materia de prueba, establecidas en relación con las partes.

En razón a lo anterior, en el artículo 129 del referido Código establece que serán documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes. Por otra parte, serán documentos privados aquellos que no reúnen las condiciones previstas por el referido precepto.

A su vez en materia penal, el artículo 206 del Código Federal de Procedimientos Penales (CFPP) establece lo siguiente: *“Se admitirá como prueba en los términos del artículo 20 fracción V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo aquello que se ofrezca como tal, siempre que pueda ser conducente, y no vaya contra el derecho, a juicio del juez o tribunal. Cuando la autoridad judicial lo estime necesario, podrá por algún otro medio de prueba, establecer su autenticidad”*. En esos términos, los artículos 207 al 278 Ter del referido CFPP consideran admisibles los medios de prueba derivados de la confesión, la inspección, el peritaje, la testificación, la confrontación, los careos, la documentación pública y privada y las grabaciones o video filmaciones.

De los medios de prueba antes mencionados, destacan los medios documentales y la pericial emitida por un especialista en una materia científica o técnica, ya que tiene como propósito el demostrar todo lo que sirve para darnos la certeza acerca de la verdad de una proposición, ya que *“la certeza está en*

nosotros, pero la verdad está en los hechos". En ese sentido, en la prueba pericial se pueden incluir huellas dactilares, pruebas de caligrafía, videograbaciones con cámaras ocultas selladas, con programación de tiempo y fecha, audio grabación y verificación de voz, rastreo de información en la memoria y archivos de las computadoras, recuperación de datos borrados del disco duro de la computadora y el análisis de la originalidad de los documentos, entre otros.

4.4 Metodología de la investigación legal

El Auditor Forense como investigador legal.

Antes de comentar los aspectos principales que debe incluir la metodología de la investigación legal dentro de una Auditoría Forense, es importante enfatizar en que el Auditor Forense propiamente que es quien realiza la investigación legal, y el que de acuerdo con el Lic. Miguel Antonio Cano y el Dr. Danilo Lugo C.,¹⁴⁸ dicho personaje debe contar con una preparación integral o con conocimientos en el área judicial, de criminalística, de técnicas de investigación y de recopilación de evidencias y pruebas periciales, para evitar cometer errores y que posteriormente esas evidencias o pruebas no sean aceptadas por la autoridad judicial, por lo tanto debe familiarizarse con el sistema de los procesos en la corte civil o criminal, y tener el conocimiento pleno de los derechos civiles de los sospechosos, para evitar incriminar injustamente a personas simplemente por un indicio que a la postre no se puede probar.

Consecuentemente, las características más importantes que debe tener un Auditor Forense son: ser perspicaz, conocimiento de psicología, una mentalidad investigadora, mucha auto motivación, trabajo bajo presión, mente creativa, habilidades de comunicación y persuasión, habilidades de comunicarse con apego

¹⁴⁸ Lugo Cano Danilo. "Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica", EUA, 1. La auditoría, un concepto diferente, Punto 7. Auditoría Forense, una preparación integral, www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audt-For-Art.htm

a las leyes, de mediación, negociación, y analíticas, y sobre todo creatividad para adaptarse a las nuevas situaciones.¹⁴⁹

Como se puede observar esas características están asociadas más a la persona que al grado de formación obtenido. Una persona que no las posea, por mucha formación profesional que tenga, difícilmente será un buen Auditor Forense.

Adicionalmente, el Auditor Forense debe contar con cierto dominio en el arte o técnica del interrogatorio y de la entrevista para fines investigativos, siendo por lo tanto indispensable para el ejercicio de este tipo de auditoría el tener amplios conocimientos del campo a auditar y de la legislación aplicable, en especial de lo procesal, así como de la metodología de la investigación criminalística y de los principios fundamentales que la informan y evidencian. Los principios y las disposiciones legales vigentes, las normas internacionales de auditoría interna y externa, las técnicas y procedimientos de auditoría a emplearse y experiencia en la realización de estas labores, debe estar altamente calificado para manejar la información y las técnicas de análisis y revisar el proceso de control designado por la administración, además de ciertos conocimientos de tecnología de información y del negocio auditado son básicos para cumplir sus actividades, por lo que se hace necesario afirmar que siempre que se hable de una Auditoría Forense, nos estaremos refiriendo a un equipo multidisciplinario, donde su conductor será un Auditor Forense, formado integralmente para conducir el proceso investigativo con una visión global, que pueda orientar a los demás profesionales actuantes, en la búsqueda de los hallazgos que sustenten las conclusiones de la investigación efectuada.

¹⁴⁹ Delgado H. Rafael. “Auditoría Forense. El Perfil Profesional del Auditor Forense”, Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (ACFE – EUA), Venezuela, p. 1, auditoriaforense.net/index2.php?option=com_content&do...

Metodología general para la investigación legal.

Para iniciar un servicio de Auditoría Forense con fines de detectar y determinar hallazgos significativos, irregularidades, delitos, fraudes y corrupción en la administración de las organizaciones privadas o públicas, debe comenzarse con establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación o realización de Auditorías Forenses se presenta el siguiente esquema general o metodología de la investigación legal ¹⁵⁰ que debe comprender cuando menos las actividades siguientes:

1. Definición y reconocimiento del problema.
2. Recopilación de evidencias de las irregularidades.
3. Evaluación de la evidencia recolectada.
4. Elaboración del informe final con los hallazgos.
5. Evaluación del riesgo forense.
6. Detección de la irregularidad, y
7. Evaluación del Sistema de Control Interno.

¹⁵⁰ "Auditoría Forense", IX. Metodología de la Auditoría Forense, Parte 2, www.monografias.com › Derecho

Dichas actividades podrán consistir y desarrollarse de la manera siguiente:

1. Definición y reconocimiento del problema.

Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de una posible irregularidad o delito. Un indicio es simplemente una razón suficiente para garantizar la investigación del fraude. Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación de la dirección de la organización ya que una auditoría de este tipo puede tornarse sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para algunos de los miembros de dicha organización.

2. Recopilación de evidencias de las irregularidades.

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes, para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si la irregularidad ha tenido lugar. Las evidencias son recogidas para determinar lo siguiente. ¿Quién?, ¿Qué?, ¿Cuándo?, ¿Dónde?, ¿Por qué?, ¿Cuánto? y ¿Cómo? se ha cometido el delito.

3. Evaluación de la evidencia recolectada.

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias. Como ya se ha precisado en el apartado 4.3 “La importancia de la evidencia probatoria” de este capítulo.

4. Elaboración del informe final con los hallazgos.

El informe de la auditoría normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única que sustenta la investigación realizada, es de tal importancia puesto que través de ésta las demandas judiciales se ganan o se

pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado. Por tales motivos, el informe debe tener como características las de ser preciso, oportuno, exhaustivo, claro, relevante y completo.

5. Evaluación del riesgo forense.

El auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que la irregularidad o error pueden producir en la información obtenida de la entidad o de terceros, por lo tanto deberá indagar lo siguiente:

- Si existen irregularidades o errores significativos que hayan sido descubiertos.
- Visualización de debilidades del diseño de sistemas de administración.
- Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente.

6. Detección de la irregularidad.

El auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido una irregularidad o error que tenga efecto material en la información financiera o que de haberse producido, el efecto de la irregularidad se refleja adecuadamente en los estados financieros o que el error ha sido corregido.

7. Evaluación del Sistema de Control Interno.

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización, la evaluación del sistema de control ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones irregulares (que pueden ser de la misma organización o terceros relacionados). Asimismo, los procedimientos de evaluación estarán destinados a lograr una comprensión adecuada del sistema de control interno que mantenga la empresa sobre sus operaciones o sobre sus activos. Esta comprensión será necesaria para:

- Planificar la investigación.
- Verificar que el sistema de control interno opera de acuerdo a su diseño original.
- Establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación, en especial como garantía de la confiabilidad del material probatorio que proporciona y como fuente de dicho material.
- Comprobar la adecuada salvaguarda de activos y recursos de la organización.
- Verificar la oportuna y exacta información financiera económica emitida.
- Verificar la adhesión a las políticas de la organización.
- Visualizar el debido cumplimiento de las regulaciones locales y el estricto cumplimiento de la ley.

La investigación legal en el ámbito de la Auditoría Forense resalta su aplicación dentro de un Sistema Judicial Acusatorio, motivo por lo cual a continuación se describirán sus particularidades.

Auditoría Forense, particularidades en el Sistema Judicial Acusatorio.

El procedimiento acusatorio debe su nombre al principio de igual denominación, según el cual el Estado tiene la carga de la prueba, y se rige por la “oralidad” del procedimiento, la igualdad de las partes y de que el proceso es público y accesible al pueblo. Este principio se fundamenta en lo que los estadounidenses llaman la igualdad de armas (*equal force*), es decir, mismas condiciones entre la acusación y la defensa, con lo que se garantiza que el derecho penal cumpla en forma razonable con sus dos finalidades básicas: *proteger por una parte a la sociedad del delito*, lo cual es ampliamente conocido y, *por otra al acusado frente a los excesos, las desviaciones y las perversiones en la acusación*; ya que el derecho penal es, o debe ser, una forma de reducir la violencia en la sociedad, no de agravarla.¹⁵¹

En virtud de lo anterior, al proteger a la sociedad del delito se pretende evitar la impunidad, pero también desalentar todas las formas de justicia por propia mano, inclusive los linchamientos que con relativa frecuencia se dan a conocer en los medios de comunicación, ya que la venganza pública es peor que la privada. “Por eso, cada vez que animan a un juez sentimientos de venganza, de parte o de defensa social, o que el Estado deja sitio a la justicia sumaria de los particulares, el derecho penal retrocede a un estado salvaje, anterior a la formación de la civilización...”. Por consecuencia el procedimiento acusatorio trata de asegurar que en caso de ser juzgados, se tendrá acceso a un debido proceso, es decir: *Un juicio justo*.

¹⁵¹ Lugo C. Danilo. “La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio”, p. 1 y p.p. 3–7, www.interamericanusa.com/.../Auditoria/Aud-For-Sis-Acusa.htm

Sobre todo, partiendo del hecho de que el derecho penal se aplica a todos desde el momento en que se promulga una ley penal, y como tal, continúa cuando cualquiera es sometido a un proceso, sea o no culpable. Lo mismo no podría decirse sobre el derecho penitenciario, porque las penas se imponen por adelantado mediante la prisión preventiva, siendo por lo tanto necesario el romper con la idea de que el derecho penal es para los delincuentes o para un cierto tipo de individuos, pues no el derecho penal es para todos.

Un sistema de corte acusatorio trata de garantizar que, en caso de enfrentar un proceso penal por azares de la vida, por estar en el lugar, por estar cerca, por estar involucrados, o aun sin tener nada que ver, se recibirá un juicio justo. Este proceso acusatorio favorece la confianza en las autoridades. Si no existe la certeza de que al ser juzgados se recibirá un juicio justo, siempre quedará un margen de duda respecto del propio sistema.

Ya que independientemente del problema de las garantías del acusado, está el de la necesaria credibilidad del sistema de justicia penal. Hoy en día nada puede funcionar sin esta condición, ni el sistema económico ni tampoco el sistema de justicia penal. En el primer caso habrá devaluaciones, pero en el segundo se presentan crisis en la impartición de justicia, tan graves como aquéllas. En concreto el sistema acusatorio vela simultáneamente por la seguridad pública y por los derechos del individuo y trata de asegurar el castigo a los culpables, pero también la protección a los inocentes. Por ello una sociedad democrática debe aspirar a un sistema de tipo acusatorio o sea a un juicio justo, porque: *“En el sistema penal acusatorio rige el principio de la presunción de inocencia... Es preferible dejar a un culpable libre.... que condenar a un inocente... por un crimen que nunca cometió...”*.

El *“Pueblo es quien juzga y aplica la Ley”*. El juez es el pueblo mismo, o una parte de él. La acción corresponde a la sociedad, mediante la acusación que es libre y cuyo ejercicio se confiere no sólo al ofendido y a los parientes, o en caso de

una entidad que representa por un abogado acusador. El sistema de justicia es administrado por la Sociedad, el Estado representa al ofendido y es el Estado quien hace las acusaciones.

La tendencia en América Latina,¹⁵² es adoptar un modelo de aplicación de la justicia, que sin lesionar gravemente el sistema actual, que se cataloga como el sistema *Románico – Latino – Napoleónico – Inquisitorio*, pueda ajustarse al sistema acusatorio que sin afirmar que sea el mejor sistema del mundo, si es el modelo que de alguna forma interpreta las nuevas tendencias en la aplicación de la justicia. Algunos países como México y Argentina, han adoptado un sistema Mixto, que combina diferentes sistemas y se adapta a la Constitución de cada país. En Latinoamérica los únicos países que cuentan en algunas de sus provincias, con un sistema jurídico-penal de inspiración acusatoria son: Brasil, Guatemala y Argentina.

En la mayoría de países Latinoamericanos no existe el “Jurado de Conciencia”. Sigue siendo el Juez, la figura más relevante en una corte, en donde imparte el veredicto de culpabilidad o inocencia, en algunos casos de exoneración y absolución, y es también el Juez quien dicta la sentencia. Siendo cierto que no es fácil adoptar un modelo de por si complejo y complicado, a una cultura en donde los “Juzgados” siempre están atestados de casos atrasados con archivos en paquetes de papeles amarillentos, mientras el “sospechoso” está encarcelado en espera de un juicio justo, incluso durante varios años.

Por otra parte, los delitos que usualmente comprometen una investigación legal están tipificados en las siguientes categorías: Lavado de dinero y activos, legitimación y blanqueo de capitales, evasión fiscal, fraudes en sus distintos tipos (procesal, documental, contable, hipotecario, en pensiones y seguros, electrónico, con tarjetas de crédito), estafa, robo, desfalco, falsificación de informes,

¹⁵² Cano Miguel Antonio / Lugo Cano Danilo. “*La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio*”, p. 2, www.felaban.com/boletin_clain/revista9.pdf

documentos contables y documentos-valores, ocultamiento y manipulación de información vital, transacciones ilegales, tráfico de divisas, empresas de papel, empresas fachadas, suplantación de identidad, importaciones y exportaciones ficticias, contrabando, etc.

Por lo cual, es muy importante que una vez terminada la investigación legal el Auditor Forense deba estar perfectamente preparado en la presentación de la investigación ante la corte, ya que no se trata simplemente de rendir un testimonio y contestar preguntas, se trata de “*defender con autoridad sus argumentos*” y de rebatir en la corte las objeciones que tenga la defensa para deslegitimar las evidencias y pruebas que ante la corte se presenten, y no perder el control ante los ataques de la defensa ni caer en contradicciones que hagan que se derrumbe el caso. Por lo que bajo un Sistema Acusatorio, el Auditor Forense tiene una mayor amplitud de acción, además de representar el papel de un *testigo experto*.

Lo anterior, partiendo de que el *testigo* es quien rinde testimonio en una corte o simplemente es alguien que conoce un hecho y que da fe pública de ese hecho bajo juramento, para cumplir con la ley, su testimonio es valorado de acuerdo a la aportación de pruebas en el proceso a favor o en contra de un acusado. Puede ser citado por una de las partes, el Estado (*parte acusadora*) o la defensa. Los abogados con experiencia saben perfectamente cómo descartar un testigo y cómo contrainterrogarlo para que caiga en contradicciones usando una metodología de juego de palabras que al final termina enredando al testigo en una maraña de frases que dicen lo mismo pero se percibe ante un jurado o una corte, como diciendo totalmente lo contrario. Es por eso que los fiscales deben estar muy atentos a las preguntas para objetar cualquier intento por desviar los hechos o cambiar de contexto el contenido del testimonio inicial.

En ese sentido, el Auditor Forense como *testigo experto* es un profesional o técnico, conocedor a profundidad de un tema y con capacidad de análisis, que puede servir a la corte para establecer una verdad, por medio de la experiencia y/o

pruebas técnicas, que determinan un hecho y que de este testimonio, depende la responsabilidad de un acusado en un hecho imputado. Por lo anterior, se afirma que el Auditor Forense con preparación técnica-forense, es un valioso “*testigo experto*” en una corte criminal. Y como ya se ha dicho el auditor de referencia debe tener una muy completa capacitación, acerca de las diferentes modalidades criminales, con énfasis en los delitos económicos y financieros, además de prepararse en la investigación documental, es decir en la recopilación de pruebas documentales, registros, contabilidad, informes financieros, documentos electrónicos, transacciones vía electrónica, interpretación de balances, cruces de información con inventarios, proveedores, clientes y personas comprometidas, etc.

Pero ¿quién ordena una Auditoría Forense?,¹⁵³ o propiamente una investigación legal. Antes de contestar la interrogante, cabe señalar que por el carácter legal que representa un procedimiento de investigación forense, no puede ser ejecutado a título personal o privado, pues en este caso cualquier evidencia o prueba, no podría ser presentada como parte de un proceso judicial ante una corte, pues simplemente fue adquirida sin cumplir con los requerimientos legales correspondientes, que tienen como objeto proteger los intereses tanto de los acusados como de las víctimas. Una Auditoría Forense, la ordena un Juez, en primera instancia, o un Gran Jurado como se estila en los Estados Unidos de Norteamérica, pero como la ley o el procedimiento legal suelen cambiar de un país a otro, quizás haya países en donde es la Fiscalía o la Procuraduría las instituciones que toman la iniciativa de adelantar investigaciones preliminares para evaluar el caso antes de llevarlo ante un estrado judicial. Primeramente tiene que haber una denuncia o una sospecha con fundamento para iniciar una investigación, ya que ninguna institución podría arriesgarse a investigar sin bases suficientes, pues estaría violando la privacidad de las personas y allanando propiedades privadas. Por supuesto que no se puede avisar a los cuatro vientos

¹⁵³ Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica*”, EUA, 8. ¿Quién ordena una Auditoría Forense?, Tema 9. Autoridad Legal del Auditor Forense, p.p. 5-6, www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audt-For-Art.htm

que se va a iniciar una investigación interna de una entidad, pero si se tienen que tomar todas las medidas legales pertinentes para proteger el debido proceso.

Actuación del Auditor Forense. De inmediato que existe una orden judicial para adelantar una investigación, el director de investigaciones de la Fiscalía, la Procuraduría, la policía técnica judicial según sea el país y la jurisdicción que corresponda, nombra un equipo y planifica el trabajo, la logística y la metodología a seguir, el tipo de profesionales que se necesitan, los técnicos y expertos de acuerdo a la dimensión y características del ente o situación a investigar. Todo esto se hace bajo un estricto código de reserva sumarial para evitar alertar a los posibles implicados, el factor sorpresa es fundamental. Basados en esta orden judicial, se presentan los investigadores con un documento llamado “orden de registro” “orden de allanamiento” o también puede ser una “orden de confiscación”. Sin embargo, hasta ese momento todavía no entra en función el Auditor Forense, sino que debe esperar hasta que el ambiente sea lo más propicio para la seguridad de él y su grupo, hay que destacar que un Auditor Forense, aunque tenga la investidura oficial, se considera un civil, con tareas de experto y no tiene el entrenamiento para una posible confrontación con delincuentes, que están dispuestos a defender su libertad y sus intereses económicos a costa de lo que sea.

Cuando se trata de una investigación encubierta, es decir de tipo infiltración, en que detectives se hacen pasar por empleados para poder hacer un seguimiento durante un período de tiempo corto o que pueda durar incluso meses, en carácter de interno o externo de las actividades delictivas, es otro tipo de procedimiento en que un Auditor Forense no participa, pues sería riesgoso para él, porque de igual forma no tiene la formación e inteligencia policial para cumplir con misiones como la infiltración, a no ser que sea un investigador de carrera que por sus estudios superiores opte por convertirse en un auditor-investigador especializado. Como se ve todo esto es muy complejo y fácilmente se puede caer en el equívoco de que un Auditor Forense tiene funciones policiales.

El hecho que un auditor investigador, sea asignado a un caso por orden judicial, lo convierte en un funcionario con autoridad para el cumplimiento de la ley, ya que tiene la investidura oficial y por ende su actuación debe ajustarse a las normas que exigen las disposiciones normativas vigentes, y por lo tanto su conducta debe ser intachable, su ética debe estar por encima de todo, su lealtad para con sus superiores y para con sus compañeros de equipo debe ser a toda prueba, nunca debe divulgar el desarrollo de la investigación, ni mucho menos entablar amistad o mantener relaciones de ningún tipo con personas comprometidas con la investigación y que puedan convertirse en posibles acusados. Jamás debe tomar iniciativas por cuenta propia, primero debe consultar con el jefe de la investigación para revisar el procedimiento, a fin de no entorpecer el desarrollo del proceso. El equipo de investigadores por lo general trabaja por grupos, ya que un investigador nunca debe estar solo, pues su actuación individual puede ser cuestionada posteriormente en la corte por los abogados de la defensa de los acusados.

Sin olvidar que en el caso de crímenes no violentos como pueden ser el fraude, la estafa, la falsedad, el cohecho, el prevaricato, el lavado de dinero, etc., se deben establecer claramente las responsabilidades del acusado. En estas responsabilidades, está el grado de participación en el delito imputado; igualmente estas personas, merecen ser escuchadas en corte y si existen meritos, deben gozar de las mismas garantías en igualdad de condiciones para ser juzgados.

Cabe mencionar que en el sistema acusatorio norteamericano, el Estado (*parte acusadora*) tiene la obligación de presentar con antelación a la corte todas la evidencias y pruebas en contra del “*Defendant*” (acusado). La corte a su vez, le hace llegar a la defensa toda la información sobre la “*carga de la prueba del Estado*” contra su cliente, con tiempo suficiente para que pueda preparar una defensa justa, en igualdad de condiciones al Estado.

En esos términos, la defensa, no está obligada a presentar su estrategia de defensa del acusado ni las pruebas que tenga a su favor de forma anticipada, sino

en el momento de sus argumentos en la corte, consecuentemente, todas las evidencias o pruebas, deben ser catalogadas como exhibidas y codificadas como parte del proceso. Ya que en el proceso se juzga el valor formal de la prueba, la cual incumbe al acusador, y el juez sólo evalúa la forma, y en ello se basa para expedir su resolución. La presentación de las pruebas constituye una carga exclusiva de las partes.

Por último, la prueba científica tiene una relevancia muy especial en el sistema penal acusatorio, con los adelantos técnicos que nos dejó el siglo XX, el Sistema Penal Acusatorio, dio un vuelco total y lo que antes se consideraba como prueba, o sea el testimonio y las evidencias circunstanciales, más las evidencias “físicas” como un arma con que se cometió el delito, eran más que suficientes para declarar a un acusado culpable del delito imputado, actualmente ya se cuenta con el análisis de huellas dactilares, pruebas de diversos tipos de sangre, en los Estados Unidos de Norteamérica se cuenta con la “biométrica” como un sistema de medición e identificación por medio de la fotografía digital.

4.5 Condiciones de operación y de seguridad para los auditores forenses

El Auditor Forense normalmente desarrolla su trabajo en un ambiente emocionalmente cargado y conflictivo, por lo que debe tener en cuenta este ambiente particular, además de tratar siempre a las partes involucradas con el respeto y la dignidad correspondientes. Por lo que antes de aceptar un compromiso de Auditoría Forense, el auditor debe asegurarse de estar libre de cualquier conflicto de intereses que podrían dañar su juicio, imparcialidad y objetividad; asimismo, debe determinar si posee el conocimiento necesario para el campo de especialización relacionado con el compromiso que contraerá y si posee la experiencia suficiente para desarrollar este tipo de trabajo.

Por otro lado, el Auditor Forense debe asegurarse de tener un claro entendimiento del objetivo del compromiso y si las condiciones del mismo son aceptables, o en caso contrario si existen reservas sobre la buena fe del cliente o la racionalidad de las demandas debe considerarse la posibilidad de declinar el compromiso. El acuerdo sobre compromiso entre el Auditor Forense y el cliente indudablemente deberá fijarse por escrito, cuidando que su redacción sea efectuada cuidadosamente, pues pudiera utilizarse en la corte y podría ser usado en su contra exponiéndolo de esta manera a una posición de riesgo que podría minar su credibilidad.

Al realizar su trabajo el Auditor Forense nunca debe pensar que las técnicas forenses reemplazarán a las normas, reglas o prácticas relacionadas a su especialización, por lo tanto nunca debe dejar de aplicar los conocimientos relacionados a su especialidad tales como contabilidad, finanzas, aseguramiento y control, y apoyar su análisis en la legislación pertinente. Dada la implicancia que tendrá el trabajo del Auditor Forense, la planificación de su auditoría debe ser continuamente ajustada a los cambios en los compromisos asumidos, así como a los nuevos hechos que surjan. Estos cambios en la naturaleza y direccionamiento de la investigación deben ser comunicados inmediatamente a las personas que participan en el trabajo.

Otro aspecto importante es la conclusión que emitirá el Auditor Forense, para lo cual debe apoyarse en evidencias apropiadas y suficientes como son las notas de las entrevistas, declaraciones dadas por escrito, pistas, análisis y documentos de apoyo que sean admisibles por ley, consecuentemente el Auditor Forense deberá documentar adecuadamente la evidencia de su trabajo; es decir, sus papeles de trabajo que explican los métodos usados, los análisis efectuados, los hechos básicos, los datos coleccionados, las asunciones aceptadas, la conclusión formulada y la evidencia recaudada que apoya su investigación.

Por lo tanto, y en consideración a que el campo de acción de la Auditoría Forense es especializado, diverso y multidisciplinario, y que conlleva a investigaciones de ilícitos como pueden ser los fraudes financieros, laborales o corporativos, generalmente de mucha cuantía, perpetrados tanto en el sector público como en el sector privado, incluyendo aspectos relacionados con el lavado de activos, evasión tributaria, enriquecimiento ilícito entre otros; implica para el Auditor Forense una exposición al riesgo de sufrir atentados físicos o psicológicos en su contra o de su familia; consecuentemente, la firma o institución que representa deberá proporcionarle las medidas necesarias que protejan tanto la investigación como su integridad y seguridad. No obstante, por las actividades que realiza el auditor deberá tomar las medidas de seguridad personal que fueren necesarias dependiendo del riesgo asociado a la investigación que efectúa,¹⁵⁴ obviamente deberá contar con el apoyo de la entidad para la cual realiza el trabajo.

Dependiendo del caso sujeto a investigación, el Auditor Forense deberá considerar la aplicación de alguna (s) de las recomendaciones siguientes:

Privacidad y Entorno Familiar.

- Proporcionar el número de teléfono celular a un número limitado de personas, podría optar por tener un celular para fines de trabajo con un número de conocimiento un tanto general y un celular exclusivo para contactarse con su familia cuyo número sea de conocimiento restringido.

- Solicitar a la empresa de teléfonos omitir su número particular de las guías telefónicas y similares.

¹⁵⁴ Badillo Ayala Jorge. “Seguridad Personal del Auditor Forense”, Venezuela, p.p.1-2, http://www.isaca.org.ec/pdf/seg_personal_aud_forense_jbadillo

- Mantener una total división entre el medio laboral y familiar, y no informar detalles de su vida personal, no presentar familiares a las personas relacionadas con su trabajo.
- No mantener en su trabajo fotos o datos de sus familiares (nombres, direcciones, teléfonos u otros).
- Sin alarmar a sus familiares solicitarles mantengan siempre reserva de sus datos y de su entorno.

Comportamiento Personal.

- Movilizarse la mayor parte del tiempo en compañía de alguien.
- Caminar siempre estando alerta de personas sospechosas o que parezcan seguirlo.
- Cambiar de vestimenta durante el día, esto evitará una descripción suya tomando como referencia la manera en que está vestido.
- No tener comportamientos rutinarios.
- No transitar por lugares oscuros o solitarios.
- No frecuentar lugares de diversión nocturna ni ingerir licor en sitios públicos.

Vehículo, Equipos y Armas.

- Tener siempre el automóvil en buen estado, de preferencia procurar que sea un vehículo potente y veloz, y contratar un servicio de auxilio mecánico.

- Utilizar vidrios oscuros y con láminas de protección en su vehículo, considerando las disposiciones legales respectivas.
- Tener siempre una cámara de fotos, una grabadora, una filmadora (esto puede estar integrado en un solo equipo de telefonía celular).
- En el domicilio y oficina tener teléfonos con identificador de llamadas y con grabadora.
- Mantener grabado en el celular uno o dos números para informar sobre una emergencia.
- Tener equipos de seguridad y defensa personal tales como: gas de seguridad, pistolas de aire, instrumentos de descarga eléctrica, silbatos de alto alcance, considerando las disposiciones legales respectivas.
- Si el caso amerita, cumpliendo con las disposiciones legales respectivas, adquirir conocimientos en el manejo responsable de armas, obtener el permiso para portarlas y adquirir una de ellas.

Consideraciones especiales.

- Instruir a un familiar cercano o a alguien de toda su confianza qué hacer en caso de encontrarse desaparecido por más de 24 horas.
- Informar a alguien de su confianza del caso forense que tiene a cargo sin darle detalles, esto evitará que sea desconocida la labor investigativa que se encontraba realizando en caso de sufrir algún atentado.
- Elaborar un listado de las personas a quienes se debería investigar en caso de sufrir algún atentado.

- Mantener un archivo personal de la información más relevante de la investigación, tales documentos debe mantenerlos en un lugar confiable distinto a su domicilio.

- Contratar un seguro de salud y vida.

- Contratar servicios profesionales de seguridad personal o solicitar la seguridad de la fuerza pública.

- Adquirir conocimientos de defensa personal.

- No subestimar la reacción negativa de los investigados.

Independientemente de que todo trabajo de alguna manera implica un riesgo, conducir un vehículo de transporte público, limpiar vidrios de edificios, tener un local de atención al público, ser guardia de seguridad, bibliotecario, de hecho todo en la vida conlleva un riesgo, lo importante es tomar las precauciones necesarias para que siempre el riesgo sea el menor posible. Más aún en la labor de Auditoría Forense que ya de por sí conlleva un riesgo respecto de la integridad física del auditor y de su familia, es indispensable tomar las medidas pertinentes para disminuir el riesgo que por definición es la posibilidad de que una amenaza se aproveche de una vulnerabilidad y ocasione un efecto negativo no deseado, que en este caso podría ser un atentado causando daños severos a la integridad física o psicológica del auditor o de su familia. Por lo anterior, el Auditor Forense debe adoptar medidas de seguridad personal para ser menos vulnerable a las amenazas propias de cada investigación sobre todo porque en la mayoría de las veces se conjugan intereses personales y económicos representativos.

4.6 Aspectos normativos principales y aplicables para la Auditoría Forense

La Auditoría Forense es muy utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica, en donde se ha conformado la Asociación de Contadores Forenses (*en ingles Asociación of Forensic Accountants – NAFA*)¹⁵⁵ que es una asociación profesional de firmas de contabilidad dedicada a la investigación. Los miembros de esta Asociación brindan respaldo profesional para las reclamaciones a la industria de seguros y a clientes en los distintos procesos legales. Asimismo, existe en ese país, en Europa y Australia, conformada por un sinnúmero de firmas especializadas en lo que ellos mismos se han autodenominado detectives financieros. Además de que en algunas de las grandes firmas, pueden contar con un área especializada llamada precisamente Departamento de Auditoría Forense (*Forensic audit*).

Siendo por lo tanto, indispensable que el Auditor Forense obtenga la *Certificación y Acreditación*, como reconocimientos oficiales de quien (es) ostentan el título de Auditor Forense en su especialidad, lo cual no se puede lograr sin antes haber pasado por todos los cursos que le permiten desempeñar su labor con autoridad, y haber recibido el entrenamiento básico en el sistema judicial y técnico pericial forense, además de conocer la responsabilidad legal de dar un testimonio para sustentar una prueba ante un Juez o un Jurado.

En la búsqueda de herramientas que apoyen al fortalecimiento de las instituciones públicas y entidades privadas, y procurando disuadir las prácticas deshonestas, promoviendo la responsabilidad y la transparencia fiscal, se hace más imperante la formación, fortalecimiento y aplicación de la Auditoría Forense, como la revisión encaminada al logro de objetivos y resultados que impliquen una determinación judicial, antes supuestos actos dolosos o fraudulentos, imponiendo

¹⁵⁵ “Auditoría Forense”, III. Definición de la Auditoría Forense, V. Las normas aplicables para la Auditoría Forense, Parte 2, www.monografias.com › Derecho

la aplicación de técnicas, procedimientos específicos o alternativos y normas legales y técnicas de auditoría que permitan obtener evidencia de apoyo al Poder Judicial.

Por lo antes mencionado y porque el Auditor Forense no puede ni debe estar ajeno a comprender que ante la globalización se vienen firmando acuerdos bilaterales o entre bloques comerciales, y esto acelera la estandarización de normas y leyes no sólo de tipo penal para proteger los negocios, sino comerciales y de información, estos hechos ponen en plena vigencia la homologación de Normas Internacionales de Auditoría (*NIA's*), Normas Internacionales de Contabilidad (*NIC's*) y las Normas de Información Financiera (*NIF's*) tanto nacionales como internacionales, adicionando algunas otras leyes extraterritoriales en vigor como lo es la "*Ley Sarbanes-Oxley*".

Aunado a lo anterior, en la actualidad propiamente no existe un cuerpo definido de principios y normas de Auditoría Forense, dado que el alcance de este tipo de auditoría es mucho más amplio, inclusive que la tradicional auditoría financiera, no obstante que por su extensión debe apoyarse en principios y normas de auditoría generalmente aceptadas y de manera especial en normas orientadas al control, prevención, detección y divulgación de fraudes, sin dejar de resaltar algunas de las principales normas de auditoría, aunque enfatizadas generalmente al fraude, vienen a ser las denominadas *SAS (Statement on Auditing Standards)* la No. 82 y No. 99, también conocidas como: Declaraciones sobre Normas de Auditoría, y la *Ley Sarbanes-Oxley*, las cuales en términos generales se refieren a lo siguiente:

SAS No. 82 "Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros", emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, por sus siglas en inglés AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Esta norma entró en vigencia a partir de 1997 y clarificó la responsabilidad del auditor por detectar y reportar explícitamente el fraude y

efectuar una valoración del mismo. Al evaluar el fraude administrativo considera distintos factores de riesgo agrupados en tres categorías:

- a) Características de la administración e influencia sobre el ambiente de control;
- b) Condiciones de la industria; y
- c) Características de operación y de estabilidad financiera.

De manera especial se debe resaltar que el SAS No. 82 indica que el fraude frecuentemente implica las siguientes dos condiciones: una presión o incentivo para cometerlo y una oportunidad percibida de hacerlo.

SAS No. 99 “Consideración del Fraude en una Auditoría de Estados Financieros”, vigente desde el 15 de diciembre de 2002 e igualmente publicada por AICPA. Esta declaración reemplaza al SAS No. 82 “Consideraciones sobre el Fraude en una Auditoría de Estados Financieros” y enmienda a las SAS No.1 “Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría” y la No. 85 “Representaciones de la Gerencia”. Ésta declaración aunque tiene el mismo nombre que su precursora, es de más envergadura que la SAS No. 82, pues provee a los auditores de una dirección ampliada para detectar el fraude material y da lugar a un cambio substancial en el trabajo del auditor.

Asimismo, dicha Norma acentúa la importancia de ejercitar el escepticismo profesional durante el trabajo de auditoría, ya que se requiere de un equipo de auditoría que realice lo siguiente:

- a) Discuta en conjunto cómo y dónde los estados financieros de la organización pueden ser susceptibles a una declaración errónea material debido al fraude.

- b) Recopile la información necesaria para identificar los riesgos de una declaración errónea material debido al fraude.
- c) Utilice la información recopilada para identificar los riesgos que pueden dar lugar a una declaración errónea material debido al fraude.
- d) Evalúe los programas y los controles de la organización que tratan los riesgos identificados.
- e) Responder a los resultados del gravamen.

Finalmente, la SAS describe los requisitos relacionados con la documentación del trabajo realizado y proporciona la dirección con respecto a las comunicaciones del auditor sobre el fraude a la Gerencia, al Comité de Auditoría y a terceros.

Ley Sarbanes-Oxley.

En el mes de julio de 2002, en ese entonces presidente en los Estados Unidos de Norteamérica George Walker Bush promulgó la *Ley Sarbanes-Oxley* (por el nombre de los ponentes - el diputado Michael G. Oxley y el Senador Paul S. Sarbanes - en el Congreso estadounidense) Acta de 2002, esta ley crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, nuevas reglas de independencia del auditor, una reforma de la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y el aumento de las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores. Esta ley incluye cambios de amplio alcance en las reglamentaciones federales sobre valores que podrían representar la reforma más significativa desde la sanción de la *Securities Exchange Act de 1934*. La ley dispone la creación del *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* para supervisar las auditorías de empresas que cotizan y que están sujetas a las leyes sobre valores de la *Securities and Exchange Comisión (SEC)*.

Esta ley con categoría federal nació como respuesta a una serie de escándalos corporativos y financieros que afectaron a empresas estadounidenses a finales del 2001 (*entre los que se incluyen los casos de Enron, Tyco International, WorldCom y Peregrine Systems*), producto de quiebras, fraudes y otros manejos administrativos no apropiados, que mermaron la confianza de los inversionistas respecto de la información financiera emitida por las empresas, ya que dichos escándalos hicieron caer la confiabilidad de la opinión pública en los sistemas de contabilidad y auditoría que tratan de prevenir la ocurrencia de problemas contables y financieros.

¿A qué se refirió el caso Enron?¹⁵⁶

“Enron Creditors Recovery Corporation era una compañía energética estadounidense con base en Houston, Texas. Enron empleó a 21.000 personas y fue una de las compañías eléctricas, de gas natural, papelera, y de comunicaciones más importantes del mundo, con unos ingresos de 111.000 millones de dólares en el año 2000, llegando a ser la séptima empresa de Estados Unidos, según su supuesta contabilidad.

El caso Enron se hizo famoso a finales del año 2001, cuando se reveló que su condición financiera estaba sustentada por una contabilidad creativa fraudulenta, sistemática e institucionalizada desde hace años, es decir, utilizaban avanzadas técnicas de ingeniería financiera para modificar su realidad contable. Desde entonces se ha convertido en un símbolo de la corrupción y del fraude corporativo. El escándalo causó la disolución de la empresa consultora y auditora Arthur Andersen, la cual era muy prestigiosa en su momento.

Como se descubrió después, mucho de los activos y beneficios de Enron fueron inflados, o enteramente fraudulentos o inexistentes, anotando deudas y pérdidas

¹⁵⁶ Cabello Riquelme Nelson. “Price Waterhouse es investigada por no denunciar caso La Polar”, Año 2011, blogconsultorasur.wordpress.com/.../price-waterhouse-es-investigada

en entidades situadas en paraísos fiscales que no estaban incluidas en el sistema financiero de la compañía, además del uso de otras transacciones financieras, complejas y sofisticadas, entre Enron y las mencionadas compañías creadas para encubrir los datos contables deficitarios”.

En razón a lo anterior, había que restablecer la confianza pública de los registros corporativos y sus prácticas, además de definir un mayor nivel de transparencia y responsabilidades en los reportes financieros y establecer penas para quienes no la cumplan, y sobre todo para las empresas que cotizan valores en los Estados Unidos de Norteamérica, los efectos más destacados de la ley se refieren a la conducción societaria, con ello la ley obliga a muchas empresas a adoptar cambios significativos en sus controles internos y en los roles desempeñados por su Comité de Auditoría y la Gerencia Superior en el proceso de preparación y presentación de informes financieros.

Asimismo, la ley otorga mayores facultades a los Comités de Auditoría que deben estar conformados en su totalidad por directores independientes, y donde al menos uno deba ser un experto financiero. Este Comité es responsable de supervisar todos los trabajos de los auditores externos, incluyendo la pre-aprobación de servicios no relacionados con la auditoría y a la cual los auditores deben reportar todas las políticas contables críticas, tratamientos contables alternativos que se hubieran discutido para una transacción específica, así como toda comunicación escrita significativa que se haya tenido con la Gerencia.

Por último, esta ley también impone nuevas responsabilidades a los Directores Ejecutivos y Financieros y los expone a una responsabilidad potencial mucho mayor por la información presentada en los estados financieros de sus empresas, por lo que éstos requieren mantener y evaluar la efectividad de los procedimientos y controles para la exposición de información financiera, debiendo emitir regularmente un dictamen al respecto. La ley también impone severas penas por preparar información financiera significativamente distorsionada o por influir o

proporcionar información falsa a los auditores. Cabe señalar que en México existen empresas que aplican esta Ley derivado de las transacciones internacionales que realizan como son el cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores y en la Bolsa de New York, tales como Teléfonos de México y Televisa.

Boletín B3070 “Consideraciones sobre fraude que debe hacerse en una auditoría de estados financieros”.

En México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del IMCP, emitió (marzo de 2004) el Boletín B3070 “*Consideraciones sobre fraude que debe hacerse en una auditoría de estados financieros*”, cuyo objetivo principal es establecer la necesidad de que en las auditorías de estados financieros que realice el Contador Público, se le otorgue una adecuada consideración al riesgo de fraude en los estados financieros sujetos a examen, para lo cual, se incluyen normas y procedimientos a aplicar por el auditor y guías para su aplicación práctica, destacando del referido boletín los aspectos siguientes:

- Para propósitos de este boletín el fraude lo define como: “distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen”.
- Los fraudes los divide en dos clases: a) Fraudes relacionados con la información y financiera, es decir los producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las cantidades o revelaciones de los estados financieros y que causan que éstos no estén presentados, en todos sus aspectos importantes y b) Fraudes provenientes del robo de activos, mismos que pueden ser realizados de diferentes maneras como son: alterar la recepción de productos, sustraer

activos o hacer que la entidad pague por productos o servicios que no se han recibido, etc., regularmente el robo de activos suele estar acompañado de falsificación de documentos y/o registros contables.

- El auditor debe comunicar la existencia de posibles fraudes al nivel apropiado de la administración (Consejo de Administración, Comité de Auditoría o algún órgano semejante) y en todos los casos, el auditor debe documentar sus consideraciones sobre fraudes.

- Se establecen como factores de riesgo de fraude los siguientes: *incentivos* o presiones para perpetrar fraudes; *oportunidades*, cuando no existen controles, o cuando éstos son ineficientes; *actitudes y razonamientos para justificar una acción fraudulenta*, se refiere a la falta de valores éticos y a las facilidades que se les dan a las personas honestas para cometer fraudes; *posición*, en virtud de que la administración está en una excelente posición para perpetrar fraudes el auditor debe actuar con escepticismo profesional, ya que el fraude puede ser ocultado reteniendo evidencia, haciendo declaraciones falsas o falsificando documentación y finalmente *presiones internas y externas* que pueden derivar de los referidos factores.

- Como respuesta a los resultados de la evaluación del riesgo de fraude, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría, adicionales o diferentes y obtener corroboración adicional de las declaraciones obtenidas de la administración, lo que implica ajustes en la planeación del trabajo, referentes a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a utilizar; asimismo, recomienda indispensable documentar las denuncias que se reciban.

- Operaciones inusuales. Se recomienda tener especial cuidado en examinar las pólizas de diario y los ajustes contables inusuales o de última hora, así como revisar las estimaciones contables, para buscar posibles sesgos que puedan

resultar en distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude y las razones de negocios en busca de transacciones inusuales significativas.

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240.¹⁵⁷

El IFAC (*Internacional Federation of Accountants* fundado en 1977), es la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo, y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas practicas de calidad. El IFAC creó un Comité denominado IAASB (*Internacional Auditing and Assurance Standards Board*, antes denominado *Internacional Auditing Practicas Committe* IAPC) que tiene como fin el de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento.

En ese sentido el IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoria (*NIA*s o *ISA en inglés*), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). En esos términos, y en atención al tema que se trata emitió la NIA 240 “Responsabilidad del Auditor de considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados Financieros”, en vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comenzarán el 15 de diciembre de 2004. En dicha NIA se destacan los aspectos siguientes:

- Distingue entre fraude y error, describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir representaciones erróneas que resultan de malversación de activos y representaciones erróneas que resultan de

¹⁵⁷ “*Auditoría Forense*”, Curso impartido por Fundación de Investigación para el Desarrollo Profesional (FINDES), Normatividad técnica aplicable a la Auditoría Forense, (México – 2012).

información financiera fraudulenta; asimismo, describe las responsabilidades respectivas de los encargados del gobierno corporativo y de la administración de la entidad sobre la prevención y detección de fraude, describe las limitaciones inherentes de una auditoría en el contexto de fraude, y fija las responsabilidades del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude.

- Requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor con la entidad sobre la honradez e integridad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo.
- Requiere que los miembros del equipo del trabajo discutan la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una representación errónea de importancia relativa debida a fraude y requiere que el socio del trabajo considere qué asuntos deben comunicarse a los miembros del equipo del trabajo no involucrados en la discusión.
- Proporciona lineamientos sobre comunicaciones con autoridades reguladoras y ejecutoras.
- Proporciona lineamientos sí como resultado de una representación errónea que resulte de fraude o sospecha de fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que cuestionen su capacidad para seguir desempeñando la auditoría; asimismo, establece requisitos que debe cubrir la documentación.
- Al planear y desempeñar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá considerar los riesgos de

representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros debidas a fraude.

Legislación sobre prácticas anticorrupción.

El tema del combate a la corrupción ha adquirido extrema importancia. Los estadounidenses tomaron las primeras medidas desde 1977, con la emisión de la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (*Foreign Corrupt Practices Act*, o “FCPA”, por sus siglas en inglés).¹⁵⁸ Un paralelo se puede establecer en el ámbito internacional con la firma, en 1997, de la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que declara ilegal el pago de sobornos para la obtención de negocios.

La FCPA es una ley que prohíbe a las compañías de Estados Unidos o a cualquiera de sus subsidiarias, independientemente de dónde estén ubicadas sus operaciones y sus empleados, el propiciar directa o indirectamente el soborno a funcionarios públicos en el extranjero con el fin de beneficiarse de esta acción. Su incumplimiento puede ocasionar fuertes sanciones que van desde multas económicas, hasta la puesta bajo supervisión judicial o la orden judicial de liquidación. El alcance de esta ley llega inclusive a las transacciones de compra-venta, ya que establece que el incumplimiento que la empresa adquirida haya cometido y sus consecuencias pueden ser trasladados a la empresa adquirente si no se realiza una revisión adecuada.

Con lo anterior, se incrementa la responsabilidad de la Dirección de las organizaciones para afrontar la corrupción, el fraude o cualquier otra conducta ilegal, ya que las consecuencias por su incumplimiento traen aparejados aspectos como: daños a la reputación e imagen de la empresa; costosas investigaciones legales; multas cuantiosas; juicios costosos y prolongados y la cancelación o

¹⁵⁸ “Prácticas Anticorrupción Ley Foreign Corrupt Practice Act (FCPA)”, Asesoría Financiera, El riesgo de no verlo todo, [www.deloitte.com/assets/Dcom.../mx\(es-mx\)Flyer_FCPA2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom.../mx(es-mx)Flyer_FCPA2010.pdf)

retraso de transacciones de compra venta y costos asociados. Cabe señalar que a partir de que la *Ley Sarbanes-Oxley* fue aprobada, el cumplimiento de la FCPA ha tomado una mayor importancia por la relación que ambas tienen en el tema del fraude y corrupción.

En México relacionado con una legislación específica en materia de la corrupción se han hecho algunos esfuerzos, cabe mencionar que en el sector privado desde el año de 2008 la cúpula empresarial ha considerado la necesidad de instituir en nuestro país una Ley Federal de Lucha Contra la Corrupción que en su contenido incluya aspectos relativos al denunciante anónimo y a su protección, y sobre todo considerar esa norma no sólo desde el ámbito gubernamental sino desde el enfoque de la corrupción en las empresas, en los sindicatos y en la vida cotidiana de los ciudadanos, ya que son alarmantes los resultados que arrojan los análisis de las encuestas de fraudes y corrupción que se da en México, dicha ley a partir del 2012 nuevamente ha vuelto a cobrar una mayor relevancia.

En ese sentido, a partir del año 2012 salió nuevamente a la luz la prometida Ley Anticorrupción, ya que la Comisión de la Función Pública en San Lázaro aprobó el dictamen de la Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas que sanciona con 3 millones 116 mil 500 pesos a las personas físicas que incurran en actos de corrupción y hasta con 124 millones 660 mil pesos a las personas morales, lo que busca dicha ley es proporcionar un marco jurídico para que tanto empresas como las personas que incurran en actos de corrupción sean sancionados, y asentar lo que pudiese ser una conducta de combate contra la corrupción. Cabe señalar que dicha ley obliga a la Secretaría de la Función Pública para que investigue a funcionarios y servidores públicos a partir de las denuncias anónimas que reciba, asimismo, la referida Dependencia sería la autoridad competente para aplicar esa ley, además de dictar las disposiciones administrativas necesarias para el adecuado cumplimiento de las mismas.

Además de las sanciones económicas antes mencionadas, se precisa y establece que esa ley podrá sancionar a personas físicas y morales, ya sea nacionales o extranjeras que tengan conductas irregulares en contrataciones públicas de carácter federal, asimismo contempla un procedimiento de investigación que permitirá a las autoridades competentes contar con las facultades indispensables para perseguir y sancionar de manera efectiva, las conductas irregulares previstas en la ley.

4.7 Pre conclusiones

Como se aprecia a lo largo del presente capítulo, la Auditoría Forense propiamente está orientada a la investigación legal, ya que lo “forense” está estrechamente vinculado a la administración de justicia en el sentido de aportar pruebas de carácter público, mismas que puedan ser presentadas y analizadas en los tribunales, ya que independientemente de que la recolección de evidencia está en el corazón de cualquier tipo de auditoría, en el caso de la Auditoría Forense se torna aún más importante, pues se trata de obtener evidencia válida y aceptada en los estrados judiciales. En esos términos durante la práctica de la investigación legal se obtiene precisamente esa evidencia que dependiendo el caso de la irregularidad investigada puede estar relacionada con fraudes, corrupción u otros delitos patrimoniales o financieros que se originan en las organizaciones tanto privadas como públicas. En razón a lo anterior, se presentan a continuación las reflexiones siguientes:

- 1.- El desarrollo de la Auditoría Forense es multidisciplinario, ya que requiere de los conocimientos y capacidades de distintos profesionistas en materias financieras, tecnológicas, científicas y legales, los cuales en su conjunto aportan los elementos necesarios para poder integrar, documentar, confirmar y atestiguar sobre las irregularidades que para tales efectos se investiguen.

- 2.- Por lo que el Auditor Forense aunque especialista en su rama profesional requiere de una preparación integral, en virtud de la importancia que conllevan las investigaciones legales que realiza, además de contar con conocimientos en el campo judicial, así como en lo relacionado a la identificación de indicios, recopilación de evidencias y pruebas, así como de los delitos tipificados en los códigos punitivos; de la realización y formalidades en la aplicación de entrevistas y en el levantamientos de actas circunstanciales o de hechos, así como en la determinación del modus operandi de los sujetos activos perpetradores de los ilícitos; motivos por las cuales se ha considerado que el perfil de referido auditor apunta hacia una mezcla de contador, abogado e investigador. Lo anterior, derivado de la labor investigativa que realiza tendiente al interés social y auxiliar del interés público y judicialización a la postre de la penalización o exoneración que se determine mediante las resoluciones y sentencias que para tales efectos emitan las autoridades jurisdiccionales correspondientes.
- 3.- En esos términos, a través de la aplicación de la Auditoría Forense se permite reunir información confiable ya sea de tipo financiero, contable, legal, administrativa e impositiva, factible de ser aceptada por una corte judicial contra los posibles perpetradores de un ilícito ya sea económico o patrimonial, por ende existe la necesidad de preparar auditores forenses con una visión integral, que faciliten la detección de los delitos originados por la corrupción, y que se materializan por ejemplo en el fraude contable, el lavado de dinero, el soborno, entre otros. Consecuentemente, la Auditoría Forense viene a ratificarse como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos que cometen los particulares o en contubernio con servidores públicos en el desarrollo de sus funciones privadas y públicas o en combinación de ambas.
- 4.- El ámbito genérico de aplicación de la Auditoría Forense es amplio, ya que puede utilizarse para determinar o esclarecer delitos fiscales, bancarios,

corporativos, fraudes, investigaciones de falsificación de documentos, en operaciones de lavado de dinero, disputas conyugales y de herencias, reclamos por incumplimientos de contratos de bienes y servicios y obras públicas, entre otros; originando que sean utilizados procedimientos específicos para cada uno de los casos, ya que representan problemáticas con efectos diversos, por lo que muchas de las investigaciones requerirán de la determinación de estrategias y procedimientos específicos que en la práctica se irán puliendo y desarrollando o bien modificando, pero siempre con apego a las disposiciones técnicas y normativas que para tal efecto resulten aplicables.

Adicionalmente, es recomendable que el Auditor Forense posea entre sus cualidades las siguientes: la curiosidad, persistencia, creatividad, discreción, confianza, experiencia, actualización, capacidad de análisis y el hábito y responsabilidad de mantenerse al día en temas contables, de auditoría, sistemas administrativos e informáticos, criminología e investigación legal, además de contar con un sólido juicio profesional basado en principios y valores éticos, conjugados con los conocimientos técnicos y especializados propios de su profesión.

- 5.- La práctica de la Auditoría Forense en México desde el punto de vista de una investigación legal, consideró que se conoce someramente y por lo tanto aún no se aplica de manera integral sino de manera parcial o aislada, además de existir carencia de bibliografía técnica y especializada que sobre dicho tema hayan abordado los investigadores y técnicos mexicanos, ya que si bien en el sector privado existen determinadas firmas y despachos de asesoría, consultoría y auditoría, éstos la efectúan por lo general utilizando generalmente los servicios de contadores y administradores y específicamente para fines financieros, con una débil participación de los abogados, razón por la cual dichos profesionistas la llevan a cabo como una extensión de la auditoría financiera, y sólo con la finalidad de prever o confirmar las irregularidades, incluyendo para ello la obtención de evidencia e información sobre la posible

materialización principalmente de fraudes, sobornos o robos generados en el interior de las organizaciones o empresas de bienes y/o servicios.

Ya que los resultados que se obtienen de las investigaciones especiales realizadas muchas veces solamente se dan a conocer a nivel directivo o de manera interna en la organización que contrato los servicios de la auditoría, sobre todo al resultar implicados los socios o empleados de la organización y por no dañar su imagen determinan no proceder legalmente contra los perpetradores de los ilícitos, sin darse cuenta que con ello se incrementa más la corrupción y la impunidad. Por otra parte, en el sector público y durante el desarrollo del presente trabajo no se obtuvo información que confirmará el que las autoridades judiciales ordenen de manera específica a los órganos fiscalizadores la realización de Auditorías Forenses.

- 6.- Cabe señalar, que en nuestro país la capacitación, actualización, especialización y certificación, en materia de Auditoría Forense es mínima y poco promovida, difundida o aplicada en el sector público, a diferencia del sector privado, que aunque con un enfoque puramente financiero, ya empieza a promoverse la utilización de esta auditoría especializada, como una herramienta eficaz contra la corrupción que bien podría ser considerada como tema de estudio y especialización en el ámbito de la Administración Pública ya sea Federal o Estatal o promovida por el Instituto Nacional de Administración Pública o por la Secretaría de la Función Pública, ya que la Auditoría Superior de la Federación actualmente ya ha incluido una Dirección General en materia de Auditoría Forense, asimismo, también podría ser considerada como una especialización en los posgrados de las Facultades de Derecho y Contaduría y Administración de la UNAM o bien en la Escuela Superior de Comercio y Administración del Instituto Politécnico Nacional, sólo por mencionar algunas instituciones públicas de nivel superior en México sin excluir las privadas que la pudieran considerar en sus planes de estudio.

Siendo por lo tanto, muy importante el promover la formación técnica y académica de profesionales altamente calificados en aspectos de la Auditoría Forense encaminada a la prevención, investigación y detección de delitos económicos, financieros y patrimoniales, que sirvan de apoyo a la administración de los diferentes entes económicos que requieran de sus servicios, así como de soporte directo a la administración de justicia en nuestro país, inhibiendo a su vez el desarrollo e incremento de esas prácticas ilegales.

7.- A la Auditoría Forense tradicionalmente se le ha enfocado y canalizado en investigaciones relacionadas con fraudes financieros y corporativos, blanqueo de capitales o lavado de dinero o de activos, siendo su principal promotor los Estados Unidos de Norteamérica en donde dicho tipo de auditoría ha tenido una mayor aplicación y reconocimiento, sin olvidar la importancia que se le ha dado en algunos países de Latinoamérica (*Colombia, Chile, Perú y Venezuela*), sin embargo, en México aunque dichas investigaciones no dejan de ser menos importantes e indispensables porque igualmente se materializan e incrementan los referidos ilícitos, el gobierno mexicano no ha intensificado los mecanismos apropiados para su detección y erradicación, y generalmente son ocultados o poco descubiertos dichos casos, generando con ello una mayor corrupción e impunidad, quizás por conjugarse diversos intereses ya sea políticos o económicos.

Basta recordar que no sólo en el ámbito gubernamental suele darse la corrupción de servidores públicos, ya que ésta también se materializa en el ámbito empresarial, como es el caso del delito de fraude que se presenta a través del engaño o aprovechamiento del error para efectuar ilícitamente transacciones alcanzando lucros indebidos, para tener una idea basta con observar el análisis de los resultados de la Encuesta de Fraude y Corrupción en México 2008 efectuada por KPMG Cárdenas Dosal, S.C., en cuyo documento se destacó lo siguiente:

- a) *“El 77% de las empresas que operan en México ha tenido cuando menos un fraude en el último año. De estos casos, el 46% fue cometido por personal de las propias empresas.*
- b) *Los fraudes más comunes cometidos por empleados de las propias empresas ha sido el robo de inventarios y la asociación fraudulenta con proveedores y clientes.*
- c) *En uno de cada cuatro casos, el monto defraudado fue superior al millón de pesos (aproximadamente 90, 000 dólares americanos) y en uno de cada diez la cifra llegó a superar los 5 millones de pesos (aproximadamente 455, 000 dólares americanos).*
- d) *Las empresas defraudadas enfrentaron, como consecuencia del ilícito, problemas como incrementos en costos de operación, pérdida de confianza entre empleados y daños a la imagen de la empresa.*
- e) *En el 60% de los casos, el fraude fue detectado por medio de controles internos y auditoría interna.*
- f) *Sin embargo, en 86% de los casos, el fraude se descubrió hasta seis meses después de haberse cometido el ilícito.*
- g) *Los principales factores que contribuyeron a que se cometieran los fraudes fueron: fallas en la supervisión del personal, la falta de controles internos y una deficiente infraestructura ética.*
- h) *En general, el defraudador fue un hombre de entre 25 y 35 años, con una antigüedad en la empresa defraudada de uno a tres años y ocupando una posición de mando medio u operativo.*

- i) *El 44% de las empresas que operan en México ha reconocido haber realizado algún pago extraoficial a servidores públicos.*
- j) *En promedio las empresas destinan un 5% de sus ingresos anuales al pago de sobornos.*
- k) *El nivel de gobierno donde más incidencia existe de este tipo de pagos extraoficiales es el municipal.*
- l) *Seis de cada diez empresas consideran que los pagos extraoficiales a servidores públicos tienen un impacto significativo en sus proyecciones de inversión en México.*
- m) *El 67% de las empresas reconoce que la corrupción tiene un efecto negativo en su competitividad.”*

En el sector público aún no se difunden estadísticas de fraude con la participación de servidores públicos, ello no significa que no se cometan fraudes, solamente que o no se detectan, investigan o difunden, quizás por el involucramiento de servidores públicos de alto nivel directivo o de cuello blanco como son conocidos dichos personajes.

En razón a lo anterior, el Auditor Forense en el caso de una investigación sobre un acto o presunto hecho de corrupción no tiene más límites que los permitidos por su imaginación, sin que descarte las fuentes de información que se le presenten o bien pueda obtener a través de entrevistas con los sujetos sospechosos o con terceros o testigos de los casos investigados, sin dejar de aplicar la observación de registros bancarios, de bienes raíces, o información de fuentes gubernamentales, así como los registros de la empresa u organización y sus respectivas bases de datos electrónicas.

8.- Otro ilícito complejo y en constante evolución y técnicamente avanzado en muchas partes del mundo, y que ha tomado mayor fuerza con la globalización económica y los avances en las tecnologías de la información, pero susceptible de investigarse y promover su sanción es el denominado blanqueo de capitales o lavado de dinero procedente de actividades ilegales (*tráfico de drogas, tráfico de armas, prostitución, contrabando, etc.*), que además de las formas mencionadas en el presente capítulo, se manifiesta de las maneras siguientes:

- a) División o reordenación de las grandes sumas de dinero adquiridas por ilícitos, reduciéndolas a un monto que haga que las transacciones no sean registradas o no resulten sospechosas (*denominado robo hormiga*). También conocido como *pitufeo* consistente en fraccionar transferencias bancarias depositando poco dinero en muchas cuentas, y a su vez los titulares de esas cuentas giran cheques hacia una misma cuenta concentradora, enviándolos posteriormente a otros países.
- b) Complicidad de un funcionario u organización, por ejemplo cuando uno o varios empleados de las instituciones financieras pueden colaborar con el lavado de dinero omitiendo informar a las autoridades sobre las grandes transacciones de fondos, generalmente su complicidad es causada por una extorsión por la cual obtendrá una comisión.
- c) Complicidad de la banca, cuando las organizaciones de lavado de dinero gozan de la colaboración de las instituciones financieras (*a sabiendas o por ignorancia*) con las que están fuera del país, las cuales dan una justificación a los fondos objeto del lavado de dinero.
- d) También se da en las organizaciones cuando suman el dinero recaudado de las transacciones ilícitas al capital de una empresa legal (*mezclar*), para luego presentar todos los fondos como rentas legales de la empresa. Esta es una forma legal para no explicar las altas sumas de dinero.

- e) Compañías de fachada o de portafolio ("*Shell Company*"), esto sucede en la creación de empresas legales, las cuales se utilizan como cortina de humo para enmascarar el lavado de dinero. Esto puede suceder de múltiples formas, en general, la "*compañía de fachada*" desarrollará pocas o ninguna de las actividades que oficialmente debería realizar, siendo su principal función aparentar que las lleva a cabo y que obtiene de las mismas el dinero que se está lavando. Lo habitual es que en dichas empresas sólo existan los documentos que acrediten su existencia y actividades, no teniendo presencia física ni funcionamiento alguno más que sobre el papel.
- f) Compraventa de bienes o instrumentos monetarios, como es el caso de la inversión en bienes como vehículos, inmuebles, etc., los que a menudo son usados para cometer más ilícitos y para obtener beneficios monetarios de forma legal. En muchos casos el vendedor tiene conocimiento de la procedencia del dinero negro que recibe, e incluso puede ser parte de la organización de lavado de dinero. En esos casos, la compra de bienes se produce a un precio muy por debajo de su costo real, quedando la diferencia como comisión para el vendedor. Posteriormente el blanqueador vende todo o parte de lo que ha adquirido a su precio de mercado para obtener dinero lícito. Este proceso puede repetirse, de tal modo que los productos originalmente ilícitos son pasados de una forma a otra sucesivamente para así enmascarar el verdadero origen del dinero que permitió adquirir los bienes. Además, con cada transformación se suele disminuir el valor de los bienes para que las transacciones no resulten tan evidentes.
- g) Contrabando de efectivo que viene a ser el transporte del dinero objeto del lavado hacia el exterior. Existen algunas ocasiones en las cuales los blanqueadores de activos mezclan el efectivo con fondos transportados de otras empresas, para así no dejar rastro del ilícito.

- h) Transferencias bancarias o electrónicas a través del uso de Internet para mover fondos ilícitos de una entidad bancaria a otra u otras, sobre todo entre distintos países, para así no dar cuenta de las altas sumas de dinero ingresado. Para hacer más difícil detectar el origen de los fondos, es habitual dividirlo entre distintos países, y realizar transferencias sucesivas.
- i) Transferencias inalámbricas o entre corresponsales, se da cuando las organizaciones de lavado de dinero pueden tener ramificaciones en distintos países, por lo tanto la transferencia de dinero de una a otra organización no tiene por qué resultar sospechosa.
- j) Falsas facturas de importación / exportación o “doble facturación”, se da al aumentar los montos declarados de exportaciones e importaciones aparentemente legales, de modo que el dinero negro pueda ser colocado como la diferencia entre la factura "*engordada*" y el valor real.
- k) Garantías de préstamos con los cuales el blanqueador puede obtener bienes que aparentarán haber sido obtenidos de forma lícita. El pago de dichos préstamos hace efectivo el blanqueo.
- l) Las organizaciones criminales vinculadas a actividades aparentemente religiosas con representaciones en varios países, en las cuales dichas agrupaciones llevan a cabo tareas de lavado de dinero, acudiendo a los bancos a depositar fuertes sumas de dinero en efectivo, argumentando que dicho dinero ha sido recibido de sus fieles como donativos o limosnas.

Tanto en México como en otros países dichas formas de manifestación del lavado de dinero son comunes, sin embargo en nuestro país ocupa uno de los primeros lugares. El lavado de dinero en cualquiera de sus formas ocasiona afectación a los sistemas económicos de los países en la medida en que debilita la integridad de los mercados financieros, pudiendo generar el riesgo de disminuir el

control de la política económica, contribuyendo a introducir distorsiones e inestabilidad en los mercados, propiciando la pérdida de ingresos fiscales y representando un mayor riesgo para las instituciones financieras y para la economía en su conjunto, por ello es alarmante que en el año de 2004 la firma de consultoría *Mancera, Ernst ando Young* reportó que en México se lavan unos 24 millones de dólares al año, mientras que expertos en materia de blanqueo de activos, advierten que el monto de dinero sucio que el crimen organizado hace circular en el sistema financiero mexicano va de los 25 mil a los 45 mil millones de dólares al año.

Dicha situación ha originado que la normatividad mexicana en materia hacendaria, bancaria y bursátil obligue a diversas instituciones bancarias y financieras (*casas de cambio, empresas de factoraje financiero, uniones de crédito, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades financieras de objeto limitado (SOFULES), bancos, etc.*) notifiquen a las autoridades (*como lo es la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP*) las operaciones que puedan situarse eventualmente en la hipótesis de lavado de dinero. Sin embargo, dicha normatividad o no se aplica o no es efectiva, ya que existe una reducida cantidad de condenas judiciales sobre todo tomando en consideración al tamaño de la delincuencia organizada, además de que no se prevé la posibilidad de que a los infractores les sean confiscados bienes de valor similar a los obtenidos en las actividades ilícitas. En ese sentido la propia Procuraduría General de la República, revela que la mayoría de las sentencias obtenidas durante el 2007 por el delito de lavado de dinero, han sido únicamente las derivadas de la detención de personas con fuertes cantidades de dinero en aeropuertos del país, durante operativos contra el crimen organizado o bien por denuncias anónimas. En consecuencia las sentencias son generalmente bajas en relación a la magnitud del ilícito que nos ocupa.

9.- Por lo que resulta recomendable se modifique el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, para incorporar en tal precepto como conducta ilícita la

ocultación o el encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, disposición, movimiento o propiedad de los recursos de procedencia ilícita o bien para incorporar como conducta ilícita la posesión o utilización de bienes en el delito de blanqueo de capitales, así como incluir lo relativo a promover y/o reforzar la coordinación y estrechar la colaboración entre la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP, la Procuraduría General de la República, y la Secretaría de la Función Pública ya que por sus labores de fiscalización pudieran ser de mucha utilidad en las investigaciones administrativas preliminares, con inclusión de la Auditoría Superior de la Federación, y la coordinación informativa que deban proporcionar u obtenerse de las instituciones bancarias y financieras (nacionales e internacionales).

10.- Derivado de lo anterior, la Auditoría Forense representa una alternativa de apoyo para la investigación contable, financiera y legal y esclarecimiento de los referidos ilícitos de fraude y lavado de dinero, siempre y cuando las autoridades y el propio gobierno realmente externen la firme voluntad de querer hacerlo, basándose en criterios íntegros, objetivos, realistas, claros, transparentes y sobre todo imparciales, con plena consciencia de que ello forma parte de sus responsabilidades u obligaciones para con la sociedad. Lo anterior, indudablemente implica que el Auditor Forense asuma las responsabilidades de aplicar las normas y procedimientos técnicos vigentes (*nacionales e internacionales*), así como el estricto apego a las disposiciones normativas aplicables a los casos que se les presenten con el firme propósito de que sus investigaciones efectivamente rindan frutos y realmente aporten elementos y evidencias ciertas que apoyen a las autoridades a emitir resoluciones justas conforme a derecho, libres de influencias políticas o económicas o de cualquier otra índole, y con el firme propósito del esclarecimiento de la verdad y la aplicación de la justicia.

11.- Por otra parte, la tecnología avanza velozmente, lo que está hoy en unos pocos días o meses es obsoleto, nuestro planeta está virtualmente cubierto por

satélites de comunicaciones, por ende prácticamente no estamos protegidos contra absolutamente ningún riesgo, especialmente en la información virtual que se trasmite vía electrónica, que entre otras aplicaciones permite efectuar un sinnúmero de transferencias electrónicas y transacciones comerciales por miles y millones de pesos. Ello, obliga al Auditor Forense a mantenerse actualizado y capacitado para poder identificar el modus operandi de los delincuentes, que en la mayoría de los casos ya manejan los últimos avances tecnológicos, por lo que dicho auditor deberá identificar y evaluar los conflictos e irregularidades a los que se enfrenta para poder comprometerse o bien desistir del caso si no cuenta con la experiencia o herramientas indispensables que le permitan obtener las evidencias y pruebas suficientes para poder así confirmar las irregularidades y promover su resolución, sanción o esclarecimiento por parte de las autoridades correspondientes.

12.- En virtud de lo anterior, y como en cualquier tipo de auditoría, y en particular en la Auditoría Forense, resulta medular la obtención de evidencias (*física, testimonial, documental y analítica*) que confirmen y comprueben la realización de hechos y acciones, siendo ello primordial o esencial para sustentar sus conclusiones o resultados, por lo que dichas evidencias deberán ser confiables, suficientes, competentes, relevantes y pertinentes, de manera tal, que puedan ser utilizadas como pruebas en procedimientos legales administrativos, civiles y penales. Por lo cual, el auditor en la práctica de sus revisiones, deberá allegarse a través de la aplicación de técnicas y procedimientos específicos de las evidencias que sustenten los hallazgos o irregularidades que identifique o detecte.

13.- Es fundamental diferenciar entre la evidencia de auditoría y la legal, ya que derivado de los resultados que se obtengan y de su interrelación podría dar lugar al inicio de procesos de responsabilidad administrativa, fiscal, patrimonial y penal en su caso, siendo por lo tanto necesario que la evidencia que se presenta en tal circunstancia esté sujeta a las disposiciones específicas del

material probatorio u orientada a determinar presuntas responsabilidades, que en tales casos podrían convertirse en evidencias legales. Por lo que es indispensable que el auditor diferencie y separe los hallazgos que solamente se refieran a recomendaciones tendientes a la administración y optimización del control interno o de gestión de aquellas generadoras de un presunto daño económico o patrimonial e inclusive delitos.

14.- Siendo imprescindible que para el caso de irregularidades relacionadas con presuntas responsabilidades administrativas o con la posible comisión de delitos, el auditor además de conocer y aplicar las técnicas de auditoría referentes a la obtención de las evidencias que regulan la función de fiscalización (privada o pública), mantenga una oportuna y adecuada coordinación, apoyo y asesoría de los abogados, principalmente en lo relativo a la integración, sustento y acreditamiento de las evidencias y pruebas que se requerirán para el inicio de los procedimientos legales que correspondan, ya que dichos profesionistas verificarán que el sustento legal de la irregularidades se ajusten a lo previsto en las disposiciones normativas vigentes, y que las pruebas que se presenten sean valederas ante las autoridades, siempre y cuando igualmente se obtengan con apego a las disposiciones y principios legales respectivos. La falta de coordinación y apoyo entre las áreas de auditoría con los abogados, en la práctica ha dado lugar a que se desvirtúen las pruebas o bien éstas no sean convincentes o tomadas en cuenta por parte de las autoridades judiciales. En virtud de lo anterior, es muy importante que el Auditor Forense tenga una formación integral que no sólo comprenda aspectos técnicos y financieros sino que se extienda su alcance al ámbito legal.

15.- El Auditor Forense en la elaboración del informe que realice como producto de su investigación legal, debe verificar que las evidencias y pruebas obtenidas, estén basadas tanto en normas técnicas nacionales como internacionales en su caso, así como en las disposiciones legales vigentes. Por lo tanto, la Auditoría Forense podrá ir desde la asesoría, la consultoría, la

recaudación de elementos probatorios, e inclusive con la posibilidad de que sus auditores podrán estar aptos para participar como testigos expertos en procesos judiciales.

16.- El Auditor Forense en la investigación legal que lleve a cabo puede aceptar como confiables las copias de documentos de los archivos de la entidad si son necesarios para respaldar sus hallazgos. Sin dejar de tomar en cuenta, que si se contempla utilizar el documento como material probatorio en procesos fiscales, penales o disciplinarios, las copias deberán ser autenticadas por un notario u otro funcionario público en cuya oficina se encuentra el original o copia auténtica. La naturaleza e importancia de un hallazgo o irregularidad, determinará a menudo el tipo de evidencia deseable de retener en los papeles de trabajo. Por ejemplo, si el hallazgo implica un contrato por una compra específica, una copia del contrato puede ser la evidencia primordial a retenerse en los archivos.

17.- El Auditor Forense debe tener mucho cuidado en la integración de los expedientes relacionados con averiguaciones previas o causas penales sobre irregularidades contables y financieras, ya que muchas veces en dichos expedientes se ofrecen como pruebas del denunciante o querellante de los hechos penales que presume se han cometido en contra de su patrimonio, dictámenes que no vienen acompañados de todos los documentos que manifiesta el auditor haber sometido a su estudio y análisis, y por lo tanto el dictamen como tal no comprueba contablemente o financieramente la comisión de un delito patrimonial.

18.- Independientemente de la metodología que adopte el Auditor Forense para llevar a cabo la investigación legal, así como la formación integral y los conocimientos en el área judicial y en la obtención de evidencias y pruebas con los cuales cuente, deberá tener cualidades o aptitudes de ser sistemático, perspicaz, ordenado, analítico, creativo y con principios y valores éticos muy

sólidos e incorruptibles, más aun considerando que difícilmente encontrará casos similares en grado de dificultad, problemática o complejidad que podrían poner a juego su buen juicio y proceder. De contar con dichas características el Auditor Forense resultará más confiable inclusive como antes se mencionó para participar como *testigo experto* en un proceso judicial, por ser un conocedor a profundidad del tema, y servir de apoyo a la corte para establecer la verdad y esclarecer los hechos, como lo haría en un Sistema Judicial Acusatorio. En tales circunstancias, tanto la firma privada o autoridad de fiscalización para la cual preste sus servicios el Auditor Forense están obligadas a ofrecerle las condiciones de operación, seguridad e integridad indispensables para protegerlo, así como a la investigación legal que realice, y el resultado que de su trabajo se obtenga.

- 19.- En la actualidad no existe propiamente un cuerpo definido de principios y normas técnicas y jurídicas exclusivas para la ejecución de la Auditoría Forense, razón por la cual en su desarrollo debe apoyarse en primera instancia en la normatividad técnica de la auditoría tradicional, principalmente con la relacionada en la revisión de estados financieros, o la relacionada con la auditoría fiscal y gubernamental, así como en las normas internacionales de auditoría, emitidas por los organismos especializados, generalmente de los Estados Unidos de Norteamérica, normatividad cuyo origen se justifica por el daño que causan a sus economías los temas de fraude, lavado de dinero y la corrupción. Cabe señalar que en Estados Unidos desde 1977 o sea hace más de 34 años, que tomó medidas contra la creciente corrupción, para lo cual empezó por emitir una Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (*Foreign Corrupt Practices Act*), sin embargo, nuestro país se ha limitado a la discusión sobre la promulgación de disposiciones tales como la Ley Federal de Lucha Contra la Corrupción, la Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas, así como modificaciones a la actual legislación en materia de lavado de dinero y dicho sea de paso a la creación de una Comisión o bien Fiscalía o Agencia Especializada contra la corrupción.

20.- Por otra parte, se advierte que ha sido en el sector privado a nivel nacional e internacional que ya se han enfocado los esfuerzos en pro de homologar las normas técnicas y procedimentales en materia de auditoría, dando lugar al surgimiento de las denominadas Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas de Información Financiera, adicionando como ordenamiento legal extraterritorial la denominada *Ley Sarbanes-Oxley*, dichas normatividades destinadas generalmente a los exámenes de estados financieros, a la implementación de controles internos tanto administrativos como financieros, al análisis y administración de riesgos y a revisiones específicas sobre la materialización de fraudes, mismas que empiezan a ser consideradas en México, por parte de algunas de las firmas más representativas en la prestación de servicios de consultoría, gobierno corporativo y gestión empresarial, auditoría financiera y fiscal y asesorías legales, a nivel nacional e internacional.

Mientras que en el sector público, en particular en la Administración Pública Federal en materia de auditoría pública o gubernamental se advierte un rezago en cuanto a la actualización de la normatividad técnica de auditoría, ya que en la actualidad la regulación técnica que básicamente prevalece es la relativa al *Boletín B Normas Generales de Auditoría Pública*, emitido por la entonces SECODAM, y las “*Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección*” emitidas por la Secretaría de la Función Pública y publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio de 2010. Cabe señalar, que dichas disposiciones no incluyen la adopción e instrumentación de nuevos procedimientos técnicos en materia de fiscalización concordantes en lo aplicable con las normatividades internacionales referidas en el párrafo anterior, sobre todo en consideración a la situación delictiva que se vive en nuestro país, siendo imprescindible que en materia de fiscalización las actividades sean orientadas a la investigación legal en la detección de fraudes y actos de corrupción que actualmente prevalecen, por lo que es importante motivar y promover a la actualización y el conocimiento de nuevas

estrategias y procedimientos en materia de fiscalización, a las cuales deberían sumarse los órganos internos de control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

21.- Bajo este contexto, y con la polémica que de ello pudiese suscitarse, así como de la resistencia a los cambios que igualmente pudiera dar lugar, o bien por los intereses que se conjugan al querer efectivamente frenar la creciente corrupción por el involucramiento de servidores públicos y por supuesto de particulares, con todo y los efectos económicos, políticos y sociales que esto conlleva, aunado a la parcial actualización, uniformidad, consistencia y definición normativa en materia de fiscalización, se hace imprescindible contar con herramientas más eficientes que realmente colaboren y apoyen a la administración de justicia, además de prevenir, detectar, sancionar, corregir e inhibir las conductas irregulares e ilícitas, en pro de recobrar la confianza de las organizaciones, dependencias, entidades y por supuesto la sociedad en sus instituciones fiscalizadoras, considero que son razones más que suficientes para justificar la utilización formal de la Auditoría Forense como uno de esos mecanismos que realmente coadyuven al combate contra la corrupción y su impunidad.

Sobre todo porque dicha herramienta de fiscalización puede ser utilizada de manera tanto preventiva o detectiva, en el primer caso, orientada y aplicada de manera proactiva con la finalidad de proporcionar evaluaciones o asesoramiento a las organizaciones públicas y privadas, respecto de su capacidad para disuadir, prevenir, detectar y proceder frente a diferentes acciones que denoten irregularidades o desviaciones anómalas tales como lo es el fraude, instrumentando los controles internos necesarios con base en el análisis de riesgos e instituyendo los mecanismos de denuncia y detección apropiados; ya que en su aplicación de investigación y detección la Auditoría Forense estará orientada a identificar la existencia de las irregularidades mediante una profunda investigación llegando a establecer entre otros

aspectos la cuantía que la irregularidad involucra y sus efectos directos e indirectos, así como la posible tipificación del ilícito e inclusive los presuntos autores, cómplices y encubridores, ello se logrará solamente a través de profundas investigaciones legales efectuadas por una renovada o nueva generación de profesionales objetivos e imparciales dedicados la Auditoría Forense, que sean reconocidos y aceptados por la sociedad como un capital humano, especializado, ético, conocedor, confiable, comprometido con su función social y auxiliar indispensable en la administración de justicia, ya que los actuales organismos superiores de fiscalización no lo han logrado.

Conclusiones

A continuación se resaltan a manera de reflexión final, las principales conclusiones obtenidas del desarrollo de los capítulos que conforman el presente trabajo de tesis, en cuyo contenido se refleja la necesidad de fortalecer, actualizar, aplicar y dotar de mayor confiabilidad al sistema de fiscalización actual en la Administración Pública Federal, lo cual considero puede lograrse a través del fortalecimiento o implementación de nuevas estrategias, con acciones más efectivas y provechosas, como puede ser la inclusión, el desarrollo y la utilización de la Auditoría Forense, como una herramienta eficaz de fiscalización, orientada tanto a la prevención, como a la detección e investigación legal, acreditamiento de conductas irregulares o actos de corrupción que afectan a nuestra sociedad, a las propias instituciones públicas, y que solamente mediante una verdadera voluntad política, así como la instrumentación de acciones más contundentes y oportunas, puede ser posible la obtención de resultados objetivos, imparciales y ciertos que realmente sirvan de apoyo a la gestión institucional, así como a las autoridades encargadas de la procuración e impartición de justicia.

Por lo anterior, y ante el constante crecimiento de la corrupción en México, no solamente dentro de la propia Administración Pública Federal con la participación directa o indirecta de servidores públicos sino también en el sector privado, surge como una alternativa la aplicación de la Auditoría Forense, muy utilizable como investigación legal de irregularidades en aspectos contables, financieros, patrimoniales y fiscales, ya que mediante ella se obtiene el sustento documental relacionado tanto con actos de corrupción como de cualquier otra conducta ilegal o ilícita, como lo son delitos; que repercuten negativamente en la aplicación, distribución y ejercicio de los recursos públicos y patrimoniales de las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, afectando igualmente la imagen y transparencia de las instituciones u organizaciones, así como a la economía nacional, la gestión pública y la credibilidad del Estado de Derecho en

nuestro país. Una vez destacado lo anterior, procederé a presentar las conclusiones que enseguida se indican:

- 1) El tratar de frenar y erradicar la realización de conductas ilegales por parte de particulares o de servidores públicos no es una tarea sencilla sin lugar a dudas, puede tornarse compleja y complicada, siendo ello precisamente parte de los retos que enfrentaría la Auditoría Forense, a efecto de reivindicar incluso la función de fiscalización en general; recuperar la confianza de la ciudadanía, mejorar el actuar y proceder de las instituciones públicas o privadas, así como de las autoridades administrativas e impartidoras de justicia.
- 2) Consideró que la función de fiscalización, solamente sí es realizada de manera honesta, objetiva e imparcial podrá realmente justificar su permanencia y utilidad en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, siendo estratégica y preventiva, apta para la toma de decisiones, además de aportar beneficios en pro de la modernización o el mejoramiento de la gestión pública, así como efectivamente vigilar la correcta programación, presupuestación y ejercicio de los recursos públicos; sobre todo ante el crecimiento desmesurado del aparato gubernamental y de las constantes exigencias ciudadanas para contar con mejores servicios públicos.
- 3) Incluso, podría pensarse que el aparato fiscalizador igualmente debiera crecer estructuralmente o en cantidad de auditores, lo cual no significa propiamente una solución, lo recomendable es promover la calidad, la actualización profesionalización del capital humano (para este caso los servidores públicos); la innovación técnica e investigativa en materia de auditoría; en general el desarrollo técnico, organizacional y administrativo de las instituciones fiscalizadoras, así como de cualquiera de sus servidores públicos, sin importar el nivel o cargo que ostenten, ni sí son de confianza,

sindicalizados, operativos o apoyo administrativos, ya que los verdaderos o necesarios cambios únicamente pueden garantizar resultados positivos, si se cuenta con líderes coherentes entre lo que dicen y lo que hacen, con visión estratégica, comprometidos con su función, con visión de crecimiento y mejoramiento constante.

- 4) Siendo igualmente necesario, constituir grupos de profesionales de alto nivel o rendimiento en materia de fiscalización, que operen de manera multidisciplinaria, abiertamente dentro de las estructuras organizacionales de las entidades y dependencias gubernamentales; por lo que resulta conveniente promover la realización de auditorías específicas, integrales o al desempeño de la gestión gubernamental; además de que la tendencia actual apunta hacia un enfoque sistémico o de procesos administrativos para la realización de las funciones y actividades, así como hacia la constante simplificación en la prestación de los servicios públicos a efecto de hacer los trámites menos engorrosos o burocratizados como también se les conoce. Lo cual, conlleva a una mayor interrelación de funciones y actividades entre las distintas unidades o áreas administrativas y operativas de las organizaciones.
- 5) Asimismo, las autoridades fiscalizadoras están obligadas a reactivarse, innovarse o reestructurarse, en casos extremos renovarse en su totalidad, retomando los motivos y objetivos que les dieron origen, para tratar de recobrar su rumbo y con la finalidad de justificar su existencia, en cualquiera caso, deberán de crearse nuevos modelos o esquemas de fiscalización, implementando estrategias más viables y de mayor impacto, para el logro de mejores resultados, ya que no es posible seguir trabajando sobre métodos obsoletos o ineficaces, ni con personal desactualizado que finalmente es quién desarrolla las funciones de fiscalización.

- 6) Además de fortalecer la función de fiscalización, será necesario promover, conformar y articular un Sistema Nacional de Fiscalización, sólo que bajo el esquema de administración y dirección por resultados, con base en la determinación de objetivos claros o alcanzables, permitiendo ampliar la cobertura e impacto de los resultados obtenidos en la Auditoría Pública, desarrollada en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Con alcance en la fiscalización a los particulares que efectúen operaciones con el Gobierno Federal, con la adecuada coordinación y comunicación con las Contralorías Estatales y sus órganos de fiscalización superior.

- 7) La Secretaría de la Función Pública, por la poca efectividad que ha demostrado, está obligada a renovarse, dirigiendo sus esfuerzos y recursos exclusivamente hacia una verdadera fiscalización, dotada de objetividad, imparcialidad y transparencia; y no sólo dirigirse hacia actividades logísticas y administrativas, por lo que debiera retomar los motivos que le dieron origen como Secretaría de la Contraloría General de la Federación. Lo anterior, debido a que desde el mes de noviembre de 2012, se encuentra pronosticada su posible desaparición, por no haber logrado cumplir su cometido o misión fiscalizadora, ni haber sabido promoverse ni difundir sus resultados ante la sociedad; o bien por no haber fortalecido realmente los sistema de control interno institucionales en las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal, como para que pudiesen ser autorregulables o autoevaluables, evitando su fiscalización.

Adicionalmente, en los sistemas, procesos financieros o administrativos, no han sido fortalecidos los mecanismos que permitan prevenir la realización de actos anómalos e irregulares como serían fraudes, el lavado de dinero o los sobornos; sin dejar de considerar la poca cultura de la legalidad y la falta de transparencia en la administración de los recursos públicos que se denota, o bien haber disminuido el crecimiento acelerado de la corrupción.

- 8) Por otra parte, tradicionalmente a la auditoría tradicional se le ha utilizado para avalar o dictaminar cifras de estados financieros, verificación de obligaciones tributarias, así como advertir deficiencias o implementar mecanismos de control, detectar errores u omisiones; por lo que propiamente, sus propósitos no se dirigen primordialmente a la detección e investigación de ilícitos; sin embargo, si las irregularidades se presentan durante el desarrollo de la auditoría, deberán ser investigadas y documentadas. En contraste con la auditoría tradicional, la Auditoría Forense como técnica especializada y multidisciplinaria, se encuentra orientada precisamente a la detección de irregularidades y actos de corrupción.
- 9) En razón a lo anterior, la Auditoría Forense viene a constituirse en una herramienta que inhibe las conductas irregulares y coadyuva en la aplicación de la justicia para la determinación de las sanciones que en su caso procedan, ya que su ejercicio lleva implícita la realización de investigaciones técnicas y legales a través de la aplicación de procedimientos específicos, allegándose de todos aquellos elementos normativos que se requieran, además de obtener durante su desarrollo, las evidencias suficientes para convertirlas en pruebas plenas y fehacientes que pudiesen presentarse ante una autoridad administrativa o ante una corte de orden judicial, motivo por el cual dependiendo de las peculiaridades del caso sometido a investigación, se conjugarán los conocimientos de expertos, a través de la participación coordinada de abogados, contadores, administradores, informáticos, ingenieros civiles, entre otros.
- 10) Por lo que la Auditoría Forense viene a representar una alternativa sino para combatir totalmente la corrupción, cuando menos minimizarla significativamente, a través de la obtención de resultados más efectivos en la detección de las irregularidades relacionadas principalmente con delitos patrimoniales y financieros, los cuales la auditoría tradicional podría

investigar solamente sí se le hicieran manifiestos, denunciables o bien porque los detectara accidentalmente.

- 11) La Auditoría Forense al igual que la Auditoría Pública tienen entre sus objetivos el apoyar en la lucha contra la corrupción; el disuadir a los individuos a realizar prácticas deshonestas; el promover la cultura de la legalidad, así como de la responsabilidad, la transparencia en la administración de los recursos públicos y en general de las operaciones con efectos económicos y patrimoniales de las organizaciones privadas o públicas, sin embargo, la Auditoría Forense por la complejidad que representan los casos que investiga, es una rama más especializada, su campo de acción es más amplio, abarcando aspectos relacionados con ilícitos fiscales, corporativos y fraudes, lavado de dinero, discrepancias entre socios o accionistas, disputas económicas, en divorcios, herencias y pérdidas económicas en las negociaciones, inclusive en apoyo a dudosos dictámenes financieros, entre otros. Por lo tanto la diferencia que existe entre una Auditoría Forense en el sector público frente a la que se realiza en el sector privado o con la auditoría interna gubernamental, radica básicamente en los fines que persiguen.

- 12) El Auditor Forense en la realización de sus investigaciones, no puede dejar de apoyarse en las técnicas tradicionales de auditoría ni mucho menos dejar de reconocer el marco jurídico vigente, solamente que podrá aplicar sus técnicas de manera alternada con las disposiciones nacionales e internacionales en su caso, de ahí que es sumamente recomendable que además de la especialidad o profesión que ostente el Auditor Forense, deberá tener conocimientos legales, para coordinándose adecuadamente con los abogados de su equipo de trabajo, sobre todo en las actividades de recopilación de evidencias, pruebas y en su presentación ante las autoridades administrativas o judiciales correspondientes; consecuentemente, los métodos y técnicas en la Auditoría Forense están

directamente relacionados con los empleados por las ciencias y técnicas forenses, destacando entre ellas la dactiloscopia, grafoscopia, cómputo forense, análisis de riesgos para detección de fraudes, dictamen pericial, técnicas de entrevista y de interrogatorio, métodos analíticos para la prevención de ilícitos, contabilidad y auditoría gubernamental, entre otros.

- 13) Aunque la participación en el desarrollo de la Auditoría Forense ha sido significativa por parte de los contadores, es indudable que en buena parte también ha sido representativo el apoyo, asesoría y coordinación de profesionistas de distintas disciplinas del saber, principalmente de los abogados, ya que finalmente se trata de investigaciones jurídicas con efectos financieros, patrimoniales y punitivos. Siendo por lo tanto muy importante que dicho tipo de auditoría se desarrolle de manera multidisciplinaria, sobre todo por la complejidad de los casos que se investigan; de los intereses en juego económicos y particulares que pudieren conjugarse; y porque los perpetradores de los ilícitos regularmente van a la vanguardia tecnológica y financiera bajo el actual entorno económico globalizador.
- 14) La fiscalización en el ámbito del sector público o gubernamental, es ejercida en México por determinados órganos fiscalizadores, tales como la Auditoría Superior de la Federación, la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de Control, por lo cual la función de fiscalización como acto de autoridad administrativo, se debe accionar y formalizar a través de mandamiento u orden de auditoría debidamente fundada y motivada, con estricto apego a las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 15) Siendo muy importante que en la función de fiscalización se verifique que los recursos económicos de que dispongan el Gobierno Federal y el del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales,

sean administrados con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados de conformidad con lo establecido por el artículo 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Aunado a lo anterior, la función de fiscalización superior pasa a adquirir una mayor relevancia, al sustentarse con los artículos 74, fracción VI y 79 del referido ordenamiento constitucional, ya que mediante dichos preceptos constitucionales se faculta a la Cámara de Diputados para que sea la encargada de examinar la Cuenta de la Hacienda Pública Federal, revisando y comprobando si las cantidades gastadas estuvieron de acuerdo con las partidas y programas del presupuesto autorizado, y si sus modificaciones se llevaron a cabo conforme a las disposiciones legales aplicables. Para cumplir con las facultades atribuidas, la Cámara de Diputados lo realiza a través de la entidad de fiscalización superior denominada Auditoría Superior de la Federación antes Contaduría Mayor de Hacienda.

- 16) El Poder Ejecutivo ha efectuado la función de fiscalización a través de la Secretaría de la Función Pública, la cual a su vez, desarrolla por medio de sus propias áreas o unidades y principalmente a través de los Órganos Internos de Control, dependientes orgánica y funcionalmente de la referida Dependencia. En esos términos, dicha Secretaría se encuentra facultada para la función de fiscalización de las entidades y dependencias de la Administración Pública Federal de acuerdo con lo establecido por el artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (ordenamiento reglamentaria del artículo 90 Constitucional), que faculta a dicha Dependencia a actuar como órgano de control y fiscalización, encargado de prevenir y sancionar la corrupción en el servicio público, así como coadyuvar con las autoridades administrativas como judiciales, en la investigación e integración de los elementos formales y materiales que pudieran materializarse en conductas irregulares o ilícitas de los servidores públicos.

Cabe señalar que en los tiempos actuales y bajo esquemas modernos de fiscalización pública los órganos encargados de la fiscalización gubernamental deberían contar con el total y formal apoyo de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial que precisamente fiscalizan, ya que dichos órganos entre sus funciones tienen precisamente la de verificar el resarcimiento a la Hacienda Pública Federal de las afectaciones que pudiera sufrir el adecuado ejercicio de los recursos públicos

- 17) En esos términos el sustento de la función de fiscalización, se refleja en el reconocimiento jurídico del carácter constitucional que se le da a dicha función, de lo contrario pierde credibilidad y confianza por parte de la sociedad, así como de las propias instituciones públicas fiscalizadas, consecuentemente dichos órganos deberían efectivamente actuar de manera autónoma, contando no sólo con independencia técnica sino también de gestión, sin responder a intereses políticos, económicos o de cualquier otra índole, que pudieran limitar su sano ejercicio y desarrollo, siendo realmente imparciales y objetivos en sus revisiones y evaluaciones, sin importar niveles de servidores públicos, ni entes públicos o privados susceptibles de fiscalización, además de contar con el libre acceso a cualquier información sin más limitación que la establecida en las disposiciones legales y el interés público.

- 18) Por lo que es imperante que la función de fiscalización realmente cuente con el personal capaz, con el perfil idóneo, y especializado para poder llevar a cabo la función, de lo contrario no podrá garantizar la obtención de mejores resultados. Bajo ese contexto, y ante el acelerado crecimiento de la corrupción resulta conveniente la inclusión o aplicación de la Auditoría Forense, siempre y cuando exista un genuino interés traducido en la firme voluntad del gobierno en que este tipo de fiscalización se reconozca, ejecute y desarrolle con la mayor amplitud técnica y legal posibles, ya que no opera

para fines políticos, populistas partidistas ni para beneficiar a sectores productivos o económicos determinados.

- 19) Dicho lo anterior, el Poder Ejecutivo sí en verdad le interesa promover y aplicar la función de fiscalización para combatir la corrupción y castigar las irregularidades efectuadas por servidores públicos, deberá reflejarlo de manera patente y con plena convicción y voluntad, tendientes realmente a promover, innovar, actualizar y reforzar la función de fiscalización, pero bajo esquemas modernos y efectivos, como podría ser la incorporación de unidades especializadas que practiquen la Auditoría Forense, ya sea dentro la estructura orgánica de la Secretaría de la Función Pública o a través de algún otro organismo técnico, especializado, autónomo, eficaz y ciertamente imparcial.

Las acciones antes mencionadas, conllevarían a la formación de grupos especializados y multidisciplinarios de alto nivel profesional con niveles éticos sólidos y conductas o trayectorias intachables, cuidadosamente seleccionados y evaluados, que pudiesen llevarla a cabo efectuando las modificaciones normativas pertinentes, que además contemplen la instrumentación de procedimientos especializados, líneas de acción definidas, coordinación e intercambio de información con otras autoridades u organismos superiores de fiscalización e instituciones fiscalizadoras y de investigación nacionales e internacionales, difundiendo entre la ciudadanía una vez agotadas las instancias correspondientes, los resultados de las investigaciones realizadas, sin hacer distinciones de los funcionarios y servidores públicos que por sus conductas hubiesen infringido gravemente las disposiciones legales vigentes atentando contra el bienestar común o interés público.

De lo contrario, como se informó en el periódico el Financiero del 6 de marzo de 2012, y se ha venido ventilando desde el mes de noviembre de 2012, que

la Cámara de Diputados no dudará en decidir sobre la conveniencia de desaparecer de la estructura administrativa federal a la Secretaría de la Función Pública. Agravando este panorama, con lo externado por la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación, al informar que de los 2,498 casos de corrupción que el Auditor Superior turnó entre 2008 y 2010 a la Secretaría de la Función Pública, sólo había inhabilitado a 4 servidores públicos y nadie ha ido a parar en la cárcel, creciendo por lo tanto entre los legisladores la convicción de que dicha Dependencia es simplemente una burocracia cara e inútil.

- 20) Aunado a lo anterior, cabe mencionar que aunque se han realizado esfuerzos y mantenido la coordinación con organismos internacionales en la lucha contra la corrupción, estos prácticamente se han enfocado a la identificación y a los efectos negativos que produce dicho flagelo, incluyendo medidas tales como el reforzamiento de los controles internos de las organizaciones, en la transparencia y manejo de la información, en la promoción e instrumentación de mecanismos de denuncia, en la participación de testigos sociales y utilización de usuarios simulados, en la promoción y elaboración de códigos éticos de conducta al interior de la Administración Pública Federal, así como cursos sobre cultura de la legalidad, formalización de convenios de colaboración con entidades fiscalizadoras estatales y federales, la proyección de un Sistema Nacional de Fiscalización, instrumentación de Sistemas Profesionales de Carrera, entre otros. Sin embargo, la corrupción continua presente y en constante aumento, amenazando en convertirse en una práctica común y cultural, ya que a los involucrados o los que la practican y delinquen suele redituarles buenos o magníficos beneficios, sin tomar en cuenta que su realización afecta a los ciudadanos y a los servidores públicos íntegros y honrados, que con su esfuerzo y arduo trabajo luchan diariamente por satisfacer sus necesidades más apremiantes y sueñan con ver realizados sus proyectos o mejorados niveles de vida.

- 21) Adicionalmente, en materia de regulación normativa relacionada contra la corrupción, el 1 de junio de 2012 el periódico el Financiero informó que la ley anticorrupción en nuestro país se tenía en proceso de aprobación por parte de la Cámara de Diputados, misma que se niega a dar a luz a un nuevo marco jurídico para atacar ese flagelo, pese a que desde hacía ya ocho meses que había sido aprobada por el Senado de la República. Finalmente en materia regulatoria de anticorrupción, se presentó un ligero avance, que se vio reflejado el día 11 de junio de 2012 con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la “*Ley Federal Anticorrupción en Contrataciones Públicas*”, vigente a partir del día siguiente de su publicación.
- 22) Por otra parte, la Auditoría Forense encuentra su máxima utilidad al traducirse como una investigación para fines legales, siendo esta la característica que generalmente en la práctica suele dificultárseles tanto a auditores públicos como a los privados o externos, ya que es indispensable que durante el ejercicio de la Auditoría Forense se asegure la obtención, integridad, conservación de las evidencias, y las pruebas legales que efectivamente demuestren la realización de las irregularidades investigadas, sin descuidar los aspectos relacionados con la integración de los expedientes administrativos de presuntas responsabilidades administrativas, sobre todo aquellos con efectos penales; así como el cuidado y resguardo de la información obtenida vía levantamiento de actas administrativas, circunstanciales o testimoniales, la derivada de entrevistas provenientes de terceras personas y de los participantes en las irregularidades o bien de los posibles testigos, denunciantes, cómplices o encubridores, interrelacionando todo lo anterior, con el marco normativo vigente, por la importancia que adquirirá en la posible materialización de responsabilidades administrativas, penales.

Por tales razones, resulta conveniente que el Auditor Forense tenga conocimientos relacionados con la presentación e instauración de

procedimientos administrativos de responsabilidades administrativas por parte de las Áreas de Quejas y Responsabilidades de los Órganos Internos de Control; los tratamientos para el caso de resarcimientos de recursos que aplica la Auditoría Superior de la Federación; particularidades en el caso de responsabilidades administrativas de servidores públicos; conductas que pudieran dar origen a la comisión de delitos tipificados como tales por el Código Penal Federal conforme a lo previsto en su Título (Décimo) del Libro Segundo; lo relativo al ilícito conocido como lavado de dinero; todo ello con la intención de despertar entre las nuevas generaciones de abogados el deseo de incorporarse e introducirse en este campo jurídico, como Auditor o Investigador Forense, aprovechando que en nuestro país ha sido una rama poco abordada o conocida.

- 23) La práctica de la Auditoría Forense debe estar orientada hacia la investigación legal, ya que lo “forense” está estrechamente vinculado con la administración de justicia, en el sentido de aportar evidencias que pasarán a ser pruebas de carácter público relacionadas con las irregularidades que se investiguen, mismas que puedan ser aptas para su presentación y análisis ante los tribunales, ya que sí la recolección de evidencia está en el corazón de cualquier tipo de auditoría, en el caso de la Auditoría Forense es vital proveer a través de las evidencias obtenidas de las pruebas que sean ciertas, válidas, contundentes para su aceptación y confiabilidad ante los estrados judiciales.

- 24) El Auditor Forense aunque especialista en su rama profesional requiere de una preparación integral, principalmente orientada a conocimientos en el campo judicial, así como lo relacionado con la identificación de indicios, en la recopilación de evidencias, pruebas suficientes y competentes, conocimiento de los delitos tipificados en los códigos punitivos; conocimiento de las formalidades para la aplicación de entrevistas y levantamientos de actas administrativas y de la determinación del *modus operandi* de los

perpetradores de las conductas irregulares o ilegales, en ese sentido se reitera la aseveración de que su perfil apunta más hacia una mezcla de contador, abogado e investigador, consecuentemente deberá operar a favor del interés público y la judicialización a la postre de la penalización o exoneración que para tales efectos resuelvan las autoridades administrativas o de procuración de justicia.

- 25) En nuestro país aún existe un rezago en la publicación de textos especializados sobre la práctica de la Auditoría Forense y de su encuadre dentro del sector público, mientras que en el sector privado existen determinadas firmas y despachos de asesoría, consultoría en esa materia, efectuadas generalmente con propósitos financieros o bajo enfoques preventivo y de reforzamiento a los sistemas internos de control, y para la toma de decisiones de los Consejos de Administración de las organizaciones que así lo requieren, y normalmente no se difunden los casos detectados ni se les da el alcance legal sancionador.

- 26) Cabe agregar que el conocimiento, capacitación, actualización, falta de difusión y promoción en materia de Auditoría Forense en nuestro país han sido débiles, no obstante de representar una herramienta eficaz para la lucha contra la corrupción y evitar a la vez su impunidad, siendo por lo tanto recomendable el que pudiera ser considerada dicha rama especializada como tema de estudio y especialización, por ejemplo en el Instituto Nacional de Administración Pública, en la Secretaría de la Función Pública, o bien en los posgrados de las Facultades o Escuelas de Derecho o de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México o de la Escuela Superior de Comercio y Administración del Instituto Politécnico Nacional, en fin en aquéllas instituciones educativas públicas o privadas capaces de contar con el nivel profesional suficiente para impartir dicha especialidad.

Destaca en nuestro país la existencia de la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados, ACFE Capítulo México, A.C., encargada de otorgar la Certificación Internacional de Examinador de Fraudes por sus (*Certified Fraud Examiners CFE*).

- 27) Cabe destacar que en México un ilícito que ocupa uno de los primeros lugares, es el denominado lavado de dinero procedente de actividades ilegales tales como el tráfico de drogas y de armas, el contrabando y el crimen organizado, que en cualquiera de sus formas ocasiona afectación a los sistemas económicos y debilita la integridad de los mercados financieros, contribuyendo a desestabilizarlos, así como la pérdida de ingresos fiscales siendo alarmante que en el año de 2004 la firma de consultoría *Mancera, Ernst ando Young* reportó que en México se lavan unos 24 millones de dólares al año, mientras que expertos en materia de blanqueo de activos, advierten que el monto de dinero sucio que el crimen organizado hace circular en el sistema financiero mexicano va de los 25 mil a los 45 mil millones de dólares al año.

Lo anterior, ha obligado a que las empresas del sistema financiero mexicano notifiquen a las autoridades como lo es la Unidad de Inteligencia de la Secretaría de la Hacienda y Crédito Público las operaciones que eventualmente puedan situarse en la hipótesis de lavado de dinero. Sin embargo, dichas acciones no han sido efectivas o suficientes, de manera tal que la propia Procuraduría General de la República, revela que la mayoría de las sentencias obtenidas durante el 2007 por el delito de lavado de dinero, han sido únicamente las derivadas de la detención de personas con fuertes cantidades de dinero en aeropuertos del país, durante operativos contra el crimen organizado o bien por denuncias anónimas.

Dicho ilícito pudiera atacarse mediante la coordinación de los órganos fiscalizadores y en particular de los aplicadores de la Auditoría Forense con

la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Procuraduría General de la República, la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación, contando con la oportuna obtención de información por parte de las instituciones bancarias y financieras (nacionales e internacionales), principalmente bajo un esquema de Auditoría Forense.

No obstante lo anterior, las principales fracciones políticas en la Cámara de Diputados coinciden en la urgencia de aprobar una ley antilavado de dinero (Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Financiamiento al Terrorismo), que obligue tanto a notarios, agencias de automóviles, talleres de blindaje, joyerías e inmobiliarias y casinos e inclusive con la posibilidad de incluir a las asociaciones sin fines de lucro, como partidos políticos, sindicatos y asociaciones religiosas a que reporten a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público operaciones que pudieren estar vinculadas con ese acto ilícito, no obstante dicha iniciativa al mes de mayo de 2012, aun estaba en discusión en dicha Cámara.

- 28) Cabe destacar que en la Auditoría Forense como investigación legal resulta de medular importancia la obtención de evidencias (*física, testimonial, documental y analítica*) que confirmen y comprueben la realización de hechos y acciones irregulares e ilegales, siendo ello primordial o esencial para sustentar sus conclusiones o resultados, por lo tanto dichas evidencias deberán ser confiables, suficientes, competentes, relevantes y pertinentes, de manera tal, que puedan ser utilizadas como pruebas en procedimientos legales administrativos, civiles y penales. Por lo cual, el auditor en la práctica de sus revisiones, deberá allegarse a través de la aplicación de técnicas y procedimientos específicos de las evidencias suficientes que sustenten los hallazgos o irregularidades que detecte o confirme. Ya que en la actualidad

no existe propiamente un cuerpo definido de principios y normas técnicas y jurídicas exclusivas para la ejecución de la Auditoría Forense.

En el ámbito privado y académico se han enfocado los esfuerzos en pro de homologar las normas técnicas y procedimentales en materia de auditoría, dando lugar al surgimiento de las denominadas Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas de Información Financiera, adicionando como ordenamiento legal extraterritorial la denominada *Ley Sarbanes-Oxley*, dichas normatividades destinadas generalmente a los exámenes de estados financieros, a la implementación de controles internos tanto administrativos como financieros, al análisis y administración de riesgos y a revisiones específicas sobre la materialización de fraudes.

- 29) Por otra parte, en la Administración Pública Federal en materia de auditoría pública o gubernamental, se advierten desactualización de la normatividad técnica, ya que actualmente para efectos de fiscalización prevalece propiamente la normatividad consignada en el *Boletín B Normas Generales de Auditoría Pública*, emitido por la entonces Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), la *Guía General de Auditoría Pública* y las “*Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección*”, emitidas por la Secretaría de la Función Pública. Dichas Disposiciones que aunque de aplicación obligatoria, no incluyen la adopción, implementación o bien instrumentación de nuevos procedimientos técnicos en materia de fiscalización gubernamental concordantes en lo procedente con la normatividad técnica internacional referida en el párrafo anterior, sobre todo en lo relativo a la investigación en la detección de fraudes y diversos actos de corrupción que operan ampliamente en nuestro país.

Finalmente espero que el presente estudio efectivamente represente una aportación al conocimiento, además de servir de base o punto de partida para quién en él desee interiorizarse o especializarse, dirigiendo su estudio hacia análisis más profundos o específicos sobre el tema de la Auditoría Forense, siendo recomendable que ello se realice bajo un enfoque técnico y jurídico, lo cual promoverá la existencia de literatura nacional sobre el tema, en fin en cualquiera de los casos, exhorto al lector a que conozca dicho tipo de auditoría, la difunda o desarrolle en el ámbito de acción en que se desenvuelva, buscando siempre los mejores mecanismos para ejercer una verdadera lucha contra la corrupción que tanto daña a nuestro país, y a sus instituciones públicas y a las organizaciones productivas y de servicios en el sector privado, recordemos que el cambio definitivamente no va llegar por luz divina, sino por decisiones terrenales, objetivas, justas, imparciales, apremiantes y jurídicamente validas que nuestro Gobierno no puede dejar pasar desapercibidas.

Anexos

Anexo I

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y FUNCIONAL DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.

Para el ejercicio de sus atribuciones y el despacho de los asuntos que le competen, la Auditoría Superior de la Federación contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas adscritas a los mismos:

Auditor Superior de la Federación

Auditor Especial de Cumplimiento Financiero

Dirección General de Auditoría Financiera Federal “A”

Dirección de Auditoría “A1”

Subdirección de Auditoría “A1.1”

Subdirección de Auditoría “A1.2”

Dirección de Auditoría “A2”

Subdirección de Auditoría “A2.1”

Subdirección de Auditoría “A2.2”

Dirección de Auditoría “A3”

Subdirección de Auditoría “A3.1”

Subdirección de Auditoría “A3.2”

Dirección de Auditoría “A4”

Subdirección de Auditoría “A4.1”

Subdirección de Auditoría “A4.2”

Dirección General de Auditoría Financiera Federal “B”

Dirección de Auditoría “B1”

Subdirección de Auditoría “B1.1”

Subdirección de Auditoría “B1.2”

Subdirección de Auditoría “B1.3”

Dirección de Auditoría “B2”

Subdirección de Auditoría “B2.1”

Subdirección de Auditoría “B2.2”

Subdirección de Auditoría “B2.3”

Dirección de Auditoría “B3”

Subdirección de Auditoría “B3.1”

Subdirección de Auditoría “B3.2”

Subdirección de Auditoría “B3.3”

Dirección General de Auditoría Financiera Federal “C”

Dirección de Auditoría "C1"

Subdirección de Auditoría "C1.1"

Subdirección de Auditoría "C1.2"

Subdirección de Auditoría "C1.3"

Dirección de Auditoría "C2"

Subdirección de Auditoría "C2.1"

Subdirección de Auditoría "C2.2"

Subdirección de Auditoría "C2.3"

Dirección de Auditoría "C3"

Subdirección de Auditoría "C3.1"

Subdirección de Auditoría "C3.2"

Subdirección de Auditoría "C3.3"

Dirección General de Auditoría de Inversiones Físicas Federales

Dirección de Auditoría "D1"

Subdirección de Auditoría "D1.1"

Subdirección de Auditoría "D1.2"

Dirección de Auditoría "D2"

Subdirección de Auditoría "D2.1"

Subdirección de Auditoría "D2.2"

Dirección de Auditoría "D3"

Subdirección de Auditoría "D3.1"

Subdirección de Auditoría "D3.2"

Dirección de Auditoría "D4"

Subdirección de Auditoría "D4.1"

Subdirección de Auditoría "D4.2"

Dirección General de Auditoría Forense

Dirección de Auditoría Forense "A"

Subdirección de Auditoría Forense "A1"

Dirección de Auditoría Forense "B"

Subdirección de Auditoría Forense "B1"

Dirección de Investigación Forense

Subdirección de Investigación Forense

Auditor Especial de Desempeño

Dirección General de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico

Dirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico "A"

Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico "A"

Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico "B"

Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “C”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “D”
Dirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “B”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “E”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “F”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “G”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Económico “H”
Dirección General de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social
Dirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “A”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “A”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “B”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “C”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “D”
Dirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “B”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “E”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “F”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “G”
Subdirección de Auditoría de Desempeño al Desarrollo Social “H”
Dirección General de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas
Dirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “A”
Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “A”
Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “B”
Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “C”
Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “D”
Dirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “B”
Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas “E”

Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas "F"

Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas "G"

Subdirección de Auditoría de Desempeño a Gobierno y Finanzas "H"

Dirección General de Auditorías Especiales

Subdirección Técnica de Seguimiento de la Gestión

Dirección de Auditorías Especiales al Sector Público

Subdirección de Auditorías Especiales al Sector Público "A"

Subdirección de Auditorías Especiales al Sector Público "B"

Subdirección de Auditorías Especiales al Sector Público "C"

Dirección de Auditorías Especiales a Entidades Financieras

Subdirección de Auditorías Especiales a Entidades Financieras "A"

Subdirección de Auditorías Especiales a Entidades Financieras "B"

Subdirección de Auditorías Especiales a Entidades Financieras "C"

Subdirección de Auditorías Especiales a Entidades Financieras "D"

Auditor Especial de Tecnologías e Información

Dirección General de Análisis e Investigación Económica

Dirección de Análisis de las Finanzas Públicas

Subdirección de Análisis de las Finanzas Públicas "A"

Subdirección de Análisis de las Finanzas Públicas "B"

Subdirección de Análisis de las Finanzas Públicas "C"

Dirección de Investigación Económica

Subdirección de Investigación Económica "A"

Subdirección de Investigación Económica "B"

Subdirección de Investigación Económica "C"

Subdirección de Investigación Económica "D"

Dirección General de Normatividad y Evaluación Técnica

Dirección de Normatividad Técnica

Subdirección de Normatividad Técnica "A"

Subdirección de Normatividad Técnica "B"

- Subdirección de Normatividad Técnica “C”
- Dirección de Evaluación Técnica
 - Subdirección de Evaluación Técnica “A”
 - Subdirección de Evaluación Técnica “B”
 - Subdirección de Evaluación Técnica “C”
- Dirección General de Informes y Control de Resultados de Auditoría
 - Dirección Editorial de Informes de Auditoría
 - Subdirección de Integración Editorial
 - Subdirección de Revisión
 - Dirección de Control y Seguimiento de Resultados de Auditoría
 - Subdirección de Seguimiento de Resultados de Auditoría
 - Subdirección de Control de Documentación
 - Subdirección de Estudios Estadísticos de Resultados de Auditoría
- Dirección General de Sistemas
 - Dirección de Planeación y Desarrollo de Sistemas
 - Subdirección de Desarrollo de Sistemas Sustantivos
 - Subdirección de Desarrollo de Sistemas Administrativos
 - Subdirección de Programación
 - Dirección de Tecnología
 - Subdirección de Administración de Infraestructura de Tecnología de la Información
 - Subdirección de Administración de Riesgos de Tecnología de la Información
 - Subdirección de Ingeniería y Soluciones de Tecnología de la Información
 - Subdirección de Atención a Usuarios

Auditor Especial del Gasto Federalizado

- Dirección General de Control y Seguimiento de las Acciones Promovidas
 - Dirección de Control y Seguimiento de las Acciones Promovidas “A”
 - Subdirección de Control y Seguimiento de las Acciones Promovidas “A.1”
 - Subdirección de Control y Seguimiento de las Acciones Promovidas “A.2”
- Dirección General de Investigación y Evaluación
 - Dirección de Investigación y Evaluación “A”
 - Subdirección de Investigación y Evaluación “A.1”
 - Subdirección de Investigación y Evaluación “A.2”

Dirección General de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas

Dirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "A"

Subdirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "A.1"

Subdirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "A.2"

Dirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "B"

Subdirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "B.1"

Subdirección de Auditoría a las Aportaciones Federales en Entidades Federativas "B.2"

Dirección General de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros

Dirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "A"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "A.1"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "A.2"

Dirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "B"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "B.1"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Descentralizados, Reasignados, Subsidios y Otros "B.2"

Dirección General de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal

Dirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "A"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "A.1"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "A.2"

Dirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "B"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "B.1"

Subdirección de Auditoría a los Recursos Federales en Municipios y Órganos Político-Administrativos de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal "B.2"

Titular de la Unidad de Asuntos Jurídicos

Dirección General Jurídica

Dirección Jurídica "A"

Subdirección Jurídica "A1"

Subdirección Jurídica "A2"

Subdirección Jurídica "A3"

Dirección Jurídica "B"

Subdirección Jurídica "B1"

Subdirección Jurídica "B2"

Dirección Jurídica "C"

Subdirección Jurídica "C1"

Subdirección Jurídica "C2"

Subdirección Jurídica "C3"

Dirección General de Responsabilidades

Dirección de Responsabilidades "A"

Subdirección de Responsabilidades "A1"

Subdirección de Responsabilidades "A2"

Subdirección de Responsabilidades "A3"

Dirección de Responsabilidades "B"

Subdirección de Responsabilidades "B1"

Subdirección de Responsabilidades "B2"

Subdirección de Responsabilidades "B3"

Dirección de Responsabilidades "C"

Subdirección de Responsabilidades "C1"

Subdirección de Responsabilidades "C2"

Subdirección de Responsabilidades "C3"

Dirección de Responsabilidades "D"

Subdirección Responsabilidades "D1"

Subdirección Responsabilidades "D2"

Dirección General de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios

Dirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "A"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "A1"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "A2"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "A3"

Dirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "B"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "B1"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "B2"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "B3"

Dirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "C"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "C1"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "C2"

Subdirección de Responsabilidades a los Recursos Federales en Estados y Municipios "C3"

Titular de la Unidad General de Administración

Dirección General de Recursos Humanos

Dirección de Administración de Personal

Subdirección de Sueldos y Salarios

Subdirección de Control de Personal y Prestaciones

Dirección de Planeación, Normatividad y Desarrollo

Subdirección de Planeación y Selección de Personal

Subdirección de Modernización, Normatividad y Acceso a la Información

Dirección General de Recursos Materiales y Servicios

Dirección de Recursos Materiales

Subdirección de Abastecimientos

Subdirección de Administración de Documentos

Dirección de Servicios

Subdirección de Servicios Administrativos

Subdirección de Servicios Técnicos

Dirección General de Recursos Financieros

Dirección de Presupuesto y Control
 Subdirección de Presupuesto
 Subdirección de Control de Pagos
Dirección de Contabilidad y Finanzas
 Subdirección de Contabilidad
 Subdirección de Tesorería
Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización Superior
 Dirección de Capacitación y Desarrollo Institucional
 Subdirección de Capacitación Institucional y de Carrera
 Subdirección de Capacitación No Presencial
 Subdirección de Evaluación Institucional y de Carrera
 Dirección de Capacitación Externa y de Mejora Institucional
 Subdirección de Capacitación Externa y Certificación
 Subdirección de Capacitación para la Mejora Institucional
 Subdirección de Control y Registro de la Capacitación
Jefes de Departamento
Auditores.

El Auditor Superior de la Federación contará además con el apoyo de las siguientes unidades administrativas: Asesoría, Secretaría Técnica, Coordinación de Análisis y Seguimiento de la Gestión, Coordinación de Relaciones Institucionales y Coordinación de Planeación y Asuntos Estratégicos, las cuales ejercerán las atribuciones que se señalen en los Manuales de Organización y de Procedimientos de la Auditoría Superior de la Federación.

Fuente: Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación, publicado en el DOF del 28 de febrero de 2011. / Ref. pág. 75 de la Tesis.

ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA.

Al frente de la Dependencia estará el Secretario, quien, para el desahogo de los asuntos de su competencia, se auxiliará de las unidades administrativas, así como de los servidores públicos que a continuación se indican:

- A.** Unidades Administrativas:
 - I.** Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública;
 - II.** Subsecretaría de Responsabilidades Administrativas y Contrataciones Públicas;
 - III.** Subsecretaría de la Función Pública;
 - IV.** Oficialía Mayor;
 - V.** Coordinación General de Órganos de Vigilancia y Control;
 - VI.** Unidad de Asuntos Jurídicos:
 - VI.1** Dirección General Adjunta de Legislación y Consulta;
 - VI.2** Dirección General Adjunta Jurídico Contenciosa;
 - VI.3** Dirección General Adjunta de Asuntos Penales, y
 - VI.4** Dirección General Adjunta de Servicios e Innovación Jurídicos;
 - VII.** Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional;
 - VIII.** Unidad de Gobierno Digital;
 - IX.** Unidad de Política de Recursos Humanos de la Administración Pública Federal:
 - IX.1** Dirección General de Desarrollo Humano y Servicio Profesional de Carrera, y
 - IX.2** Dirección General de Organización y Remuneraciones de la Administración Pública Federal;
 - X.** Unidad de Políticas de Mejora de la Gestión Pública;
 - XI.** Unidad de Evaluación de la Gestión y el Desempeño Gubernamental;
 - XII.** Unidad de Control de la Gestión Pública;
 - XIII.** Unidad de Auditoría Gubernamental:
 - XIII.1** Dirección General Adjunta de Estrategia, Planeación y Normatividad;
 - XIII.2** Dirección General Adjunta de Auditorías Directas A, y
 - XIII.3** Dirección General Adjunta de Auditorías Directas B;
 - XIV.** Unidad de Control y Auditoría a Obra Pública:
 - XIV.1** Dirección General Adjunta de Planeación y Control de Recursos para Auditoría a Obra Pública, y
 - XIV.2** Dirección General Adjunta de Auditoría a Obra Pública;
 - XV.** Unidad de Operación Regional y Contraloría Social:
 - XV.1** Dirección General Adjunta de Operación Regional;
 - XVI.** Unidad de Normatividad de Contrataciones Públicas:
 - XVI.1** Dirección General Adjunta de Normatividad de Obras Públicas;
 - XVI.2** Dirección General Adjunta de Normatividad de Adquisiciones, y

- XVI.3** Dirección General Adjunta de Normatividad de Bienes Muebles y de Apoyo en Contrataciones Públicas;
- XVII.** Unidad de Política de Contrataciones Públicas;
- XVIII.** Contraloría Interna:
 - XVIII.1** Dirección General Adjunta de Responsabilidades e Inconformidades:
 - XVIII.1.1** Dirección de Responsabilidades e Inconformidades A, y
 - XVIII.1.2** Dirección de Responsabilidades e Inconformidades B;
 - XVIII.2** Dirección General Adjunta de Quejas, Denuncias e Investigaciones;
 - XVIII.3** Dirección General Adjunta de Auditoría, y
 - XVIII.4** Dirección General Adjunta de Control y Evaluación;
- XIX.** Dirección General de Comunicación Social;
- XX.** Dirección General de Auditorías Externas;
- XXI.** Dirección General de Denuncias e Investigaciones:
 - XXI.1** Dirección General Adjunta de Investigaciones A:
 - XXI.1.1** Dirección de Investigaciones A;
 - XXI.1.2** Dirección de Investigaciones B, y
 - XXI.1.3** Dirección de Investigaciones C;
 - XXI.2** Dirección General Adjunta de Investigaciones B:
 - XXI.2.1** Dirección de Investigaciones D;
 - XXI.2.2** Dirección de Investigaciones E, y
 - XXI.2.3** Dirección de Investigaciones F;
- XXII.** Dirección General de Responsabilidades y Situación Patrimonial:
 - XXII.1** Dirección General Adjunta de Responsabilidades:
 - XXII.1.1** Dirección de Responsabilidades A;
 - XXII.1.2** Dirección de Responsabilidades B;
 - XXII.1.3** Dirección de Responsabilidades C;
 - XXII.1.4** Dirección de Responsabilidades D;
 - XXII.1.5** Dirección de Responsabilidades E;
 - XXII.1.6** Dirección de Responsabilidades F, y
 - XXII.1.7** Dirección de Responsabilidades G;
 - XXII.2** Dirección General Adjunta de Verificación Patrimonial:
 - XXII.2.1** Dirección de Verificación Patrimonial A;
 - XXII.2.2** Dirección de Verificación Patrimonial B;
 - XXII.2.3** Dirección de Verificación Patrimonial C;
 - XXII.2.4** Dirección de Verificación Patrimonial D, y
 - XXII.2.5** Direcciones Contables de Verificación Patrimonial;
 - XXII.3** Dirección General Adjunta de Registro Patrimonial y de Servidores Públicos Sancionados:
 - XXII.3.1** Dirección de Registro Patrimonial, y

CLASIFICACIÓN GRUPAL DE CONDUCTAS DE SERVIDORES PÚBLICOS DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS.

ADECUADO DESEMPEÑO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA Y CUIDADO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS.		
<i>Fracciones:</i>		CONDUCTAS.
No Graves	Graves	
I.	-----	Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión.
II.	-----	Formular y ejecutar los planes, programas y presupuestos correspondientes a su competencia, y cumplir las leyes y la normatividad que determinen el manejo de recursos económicos públicos.
III.	-----	Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos.
V.	-----	Custodiar y cuidar la documentación e información que por razón de su empleo, cargo o comisión, tenga bajo su responsabilidad, e impedir o evitar su uso, sustracción, destrucción, ocultamiento o inutilización indebidos.
VI.	-----	Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste.
RENDICIÓN DE CUENTAS.		
<i>Fracciones:</i>		CONDUCTAS.
No Graves.	Graves.	
IV.	-----	Rendir cuentas sobre el ejercicio de las funciones que tenga conferidas y coadyuvar en la rendición de cuentas de la gestión pública federal, proporcionando la documentación e información que le sea requerida en los términos que establezcan las disposiciones legales correspondientes.
VII.	-----	Comunicar por escrito al titular de la dependencia o entidad en la que preste sus servicios, las dudas fundadas que le suscite la procedencia de las órdenes que reciba y que pudiesen implicar violaciones a la Ley o a cualquier otra disposición jurídica o administrativa, a efecto de que el titular dicte las medidas que en derecho procedan, las cuales deberán ser notificadas al servidor público que emitió la orden y al interesado.
XV.	-----	Presentar con oportunidad y veracidad las declaraciones de situación patrimonial, en los términos establecidos por la Ley.

-----	XVI.-	Atender con diligencia las instrucciones, requerimientos o resoluciones que reciba de la Secretaría, del contralor interno o de los titulares de las áreas de auditoría, de quejas y de responsabilidades, conforme a la competencia de éstos.
XVIII.	-----	Denunciar por escrito ante la Secretaría o la contraloría interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda constituir responsabilidad administrativa en los términos de la Ley y demás disposiciones aplicables.
-----	XIX.	Proporcionar en forma oportuna y veraz, toda información y datos solicitados por la institución a la que legalmente le competa la vigilancia y defensa de los derechos humanos. En el cumplimiento de esta obligación, además, el servidor público deberá permitir, sin demora, el acceso a los recintos o instalaciones, expedientes o documentación que la institución de referencia considere necesario revisar para el eficaz desempeño de sus atribuciones y corroborar, también, el contenido de los informes y datos que se le hubiesen proporcionado.
XXI.	-----	Abstenerse de inhibir por sí o por interpósita persona, utilizando cualquier medio, a los posibles quejosos con el fin de evitar la formulación o presentación de denuncias o realizar, con motivo de ello, cualquier acto u omisión que redunde en perjuicio de los intereses de quienes las formulen o presenten.
CORRUPCIÓN.		
Fracciones:		C O N D U C T A S .
No Graves.	Graves.	
-----	XI.	Excusarse de intervenir, por motivo de su encargo, en cualquier forma en la atención, tramitación o resolución de asuntos en los que tenga interés personal, familiar o de negocios, incluyendo aquéllos de los que pueda resultar algún beneficio para él, su cónyuge o parientes consanguíneos o por afinidad hasta el cuarto grado, o parientes civiles, o para terceros con los que tenga relaciones profesionales, laborales o de negocios, o para socios o sociedades de las que el servidor público o las personas antes referidas formen o hayan formado parte. El servidor público deberá informar por escrito al jefe inmediato sobre la atención, trámite o resolución de los asuntos a que hace referencia el párrafo anterior y que sean de su conocimiento, y observar sus instrucciones por escrito sobre su atención, tramitación y resolución, cuando el servidor público no pueda abstenerse de intervenir en ellos;
-----	XII.	Abstenerse, durante el ejercicio de sus funciones, de solicitar, aceptar o recibir, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes muebles o inmuebles mediante enajenación en precio notoriamente inferior al que tenga en el mercado ordinario, donaciones, servicios, empleos, cargos o comisiones para sí, o para las personas a que se refiere la fracción XI de este artículo, que procedan de cualquier persona física o moral cuyas actividades profesionales, comerciales o industriales se encuentren directamente vinculadas, reguladas o supervisadas por el servidor público de que se trate en el desempeño de su empleo, cargo o comisión y que implique intereses en conflicto. Esta prevención es aplicable hasta un año después de que se haya retirado del empleo, cargo o comisión.

		<p>Habrán intereses en conflicto cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño imparcial de su empleo, cargo o comisión.</p> <p>Una vez concluido el empleo, cargo o comisión, el servidor público deberá observar, para evitar incurrir en intereses en conflicto, lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley.</p> <p>En el caso del personal de los centros públicos de investigación, los órganos de gobierno de dichos centros, con la previa autorización de su órgano de control interno, podrán determinar los términos y condiciones específicas de aplicación y excepción a lo dispuesto en esta fracción, tratándose de los conflictos de intereses que puede implicar las actividades en que este personal participe o se vincule con proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico en relación con terceros de conformidad con lo que establezca la Ley de Ciencia y Tecnología.</p>
-----	XIII.	Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función, sean para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI.
-----	XIV.	Abstenerse de intervenir o participar indebidamente en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión del contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios en el caso, o pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para las personas a las que se refiere la fracción XI.
XX.	-----	Abstenerse, en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, de celebrar o autorizar la celebración de pedidos o contratos relacionados con adquisiciones, arrendamientos y enajenación de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra pública o de servicios relacionados con ésta, con quien desempeñe un empleo, cargo o comisión en el servicio público, o bien con las sociedades de las que dichas personas formen parte. Por ningún motivo podrá celebrarse pedido o contrato alguno con quien se encuentre inhabilitado para desempeñar un empleo, cargo o comisión en el servicio público.
-----	XXII.	Abstenerse de aprovechar la posición que su empleo, cargo o comisión le confiere para inducir a que otro servidor público efectúe, retrase u omita realizar algún acto de su competencia, que le reporte cualquier beneficio, provecho o ventaja para sí o para alguna de las personas a que se refiere la fracción XI.
-----	XXIII.	Abstenerse de adquirir para sí o para las personas a que se refiere la fracción XI, bienes inmuebles que pudieren incrementar su valor o, en general, que mejoren sus condiciones, como resultado de la realización de obras o inversiones públicas o privadas, que haya autorizado o tenido conocimiento con motivo de su empleo, cargo o comisión. Esta restricción será aplicable hasta un año después de que el servidor público se haya retirado del empleo, cargo o comisión.

RESPECTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.		
Fracciones.		CONDUCTAS.
No Graves.	Graves.	
-----	VIII.	Abstenerse de ejercer las funciones de un empleo, cargo o comisión, por haber concluido el período para el cual se le designó, por haber sido cesado o por cualquier otra causa legal que se lo impida.
IX	-----	Abstenerse de disponer o autorizar que un subordinado no asista sin causa justificada a sus labores, así como de otorgar indebidamente licencias, permisos o comisiones con goce parcial o total de sueldo y otras percepciones.
-----	X.	Abstenerse de autorizar la selección, contratación, nombramiento o designación de quien se encuentre inhabilitado por resolución de autoridad competente para ocupar un empleo, cargo o comisión en el servicio público.
XVII.	-----	Supervisar que los servidores públicos sujetos a su dirección, cumplan con las disposiciones de este artículo.
XVIII.	-----	Denunciar por escrito ante la Secretaría o la contraloría interna, los actos u omisiones que en ejercicio de sus funciones llegare a advertir respecto de cualquier servidor público que pueda constituir responsabilidad administrativa en los términos de la Ley y demás disposiciones aplicables.
XXIV.	-----	Abstenerse de cualquier acto u omisión que implique incumplimiento de cualquier disposición legal, reglamentaria o administrativa relacionada con el servicio público.

Fuente: Diplomado sobre Responsabilidades Administrativas de Servidores Públicos, ITAM, Extensión Universitaria y Desarrollo Ejecutivo, México, 2011. / Ref. pág. 192 de la Tesis.

Anexo IV

AUTORIDADES RESPONSABLES DE LA INVESTIGACIÓN DE LAS OPERACIONES CON DINERO ILÍCITO (LAVADO DE DINERO).

Autoridades competentes:	Procuraduría General de la República.	<ul style="list-style-type: none"> • Ministerio Público Federal (MPF). • Fiscalía Especializada para la Atención de Delitos contra la Salud, Unidad Especializada en Delincuencia Organizada.
	Suprema Corte de Justicia de la Nación.	<ul style="list-style-type: none"> • Tribunales Federales en Materia Penal Juzgados de Distrito.
	Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.)	<ul style="list-style-type: none"> • Procuraduría Fiscal de la Federación. Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones (petición o querella). • Comisión Nacional Bancaria y de Valores, Dirección General de Interventoría, Dirección General de Aduanas, entre otras.

Nota: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público sólo podrá intervenir a requerimiento del Ministerio Público de la Federación o cuando haya cometido el delito utilizando como instrumento al sistema financiero, o en ambos casos. / Ref. pág. 254 de la Tesis.

CLASIFICACIÓN DEL DELITO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 400-bis, DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL CUYA DENOMINACIÓN ES OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA.

Clasificación:	▪ Común.	Delito tipificado en el Código ordinario.
	▪ Federal.	Se da este carácter en el Código Federal de Procedimientos Penales.
	▪ Nominado.	Operaciones con recursos de procedencia ilícita.
	▪ Accesorio.	En el resultado de la comisión de un anterior delito.
	▪ Oficio.	Se persigue por así estar señalado en el código punitivo, como obligación para el MPF de investigar su comisión.
	▪ Querella.	Sólo en los casos en que se utilice el sistema financiero para su comisión, se requerirá la querrela de la SHCP para su investigación.
	▪ Doloso.	Existe la intención o conocimiento del hecho.
	▪ Instantáneo.	Se realiza en un solo momento.
	▪ Permanente.	Se puede prolongar en el tiempo.
	▪ De acción.	Se produce por la actividad del individuo.
	▪ De peligro.	Su comisión provoca desequilibrio económico y social.
	▪ Unisubsistente.	Se tiene la intención de transformar el dinero.

Bibliografía

Libros:

Adam Adam Alfredo. “*Fiscalización y control gubernamental en México*”, IMCP / UNAM (México – 2003).

Ayala Vela Horacio. “*El Contador Forense*”, Legis Editores, S.A. de C.V., (Colombia – 2008).

Cano Castaño Donaliza, Cano Castaño Miguel Ángel, Lugo Cano Danilo. “*Auditoría Forense en la investigación de delitos económicos y financieros, Lavado de dinero, Financiación del terrorismo*”, Editorial ECO Ediciones, (Colombia – 2010).

Cárdenas Rioseco Raúl F.” *Enriquecimiento Ilícito*”, Editorial Porrúa, (México – 2004).

Díaz Alfaro Salomón. “*Las Responsabilidades Administrativas del Ministerio Público y sus Auxiliares*”, El Ministerio Público en el Distrito Federal / Elaborado por la Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E: Varios, No. 84, (México – 1997).

Díaz Aranda Enrique. “*Enriquecimiento Ilícito de Servidores Públicos*”, Cárdenas Editor y Distribuidor, (México – 1999).

Echenique García José Antonio. “*Auditoría Informática*”, Editorial Mc Graw- Hill, (México -1996).

Espinosa Lucero Manuel. *“Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Comentada”*, Editorial Porrúa, (México – 2008).

Figueroa Neri Aimée / Manjarrez Rivera Jorge. *“La Auditoría Superior de México en el horizonte internacional de la fiscalización superior”*, La Auditoría Superior de la Federación y la rendición de cuentas en México, Editorial Color, S.A. de C.V., (México – 2007).

Faya Viesca Jacinto. *“Finanzas Públicas”*, Editorial Porrúa, (México – 2008).

Gándara Ruíz Esparza Alberto. *“Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos”*, Editorial Porrúa, (México – 2007).

Gómez Ayala Mario. *“La Auditoría de Calidad en la Empresa Moderna”*, Panorama Editorial, S.A. de C.V., (México – 1998).

“Glosario de Términos más usuales de la Administración Pública Federal”, Elaborado por la S.H.C.P., (México – 2000), p. 24.

“Glosario de Términos para el Proceso de Planeación, Programación, Presupuestación y Evaluación en la Administración Pública”, Elaborado por el Grupo de Trabajo de Sistemas de Información Financiera, Contable y Presupuestal de la Comisión Permanente de Funciones Fiscales (S.H.C.P.), Serie Federalismo Hacendario – Gasto–, (México – 2005).

“Gran Diccionario Usual de la Lengua Española”, Larousse Editorial, S.L., (España – 2007).

“Guía de Auditoría al Desempeño de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal”, UAG-013, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2006).

“Guía de Verificación a la práctica de Auditorías de los Órganos Internos de Control en la Administración Pública Federal”, UAG-020, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2007).

“Guía General de Auditoría Pública”, Unidad de Auditoría Gubernamental de la Secretaría de la Función Pública, (México – 2011).

Herrera Pérez Alberto. *“Delitos cometidos por Servidores Públicos”*, Editorial Porrúa, (México – 2005).

López Betancourt Eduardo. *“Delitos en Particular”*, Editorial Porrúa, (México – 2002).

López Betancourt Eduardo. / Porte Petit Moreno Luis O. *“El Delito de Fraude. Reflexiones”*, Editorial Porrúa, (México – 2009).

Nando Lefort Víctor Manuel. *“El Lavado de Dinero. Nuevo Problema para el campo Jurídico”*, Editorial Trillas, (México – 2009).

“Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar”, I.M.C.P., Boletín 1010, (México – 2006).

“Normas y Lineamientos que regulan el funcionamiento de los Órganos Internos de Control”, Boletín B, Normas Generales de Auditoría Pública, SECODAM.

Ortiz Soltero Sergio Monserrit. *“Responsabilidades Legales de los Servidores Públicos”*, Editorial Porrúa, (México – 2007).

Santillana González Juan Ramón. *“Manual del Auditor”*, Tomo II, Editorial ECAFSA, (México -1996).

Zamora Pierce Jesús. “*El Fraude*”, Editorial Porrúa, (México – 2000).

Programas:

“Programa Nacional de Rendición de Cuentas, Transparencia y Combate a la Corrupción 2008-2012”, SFP – Gobierno Federal, México.

Revistas:

Revista Expansión, Edición 1093, Inzunza Ramsés. “*Auditor forense: cazador de fraudes*”, Opinión - Columna invitada (México – 2010).

Revista Técnica No. 3 de la Auditoría Superior de la Federación, Editada y publicada por la ASF, Buchahin Abulhosn Muna Dora, “Auditoría Forense”, (México – 2012).

Cursos:

“*Auditoría Forense*”, Curso impartido por Fundación de Investigación para el Desarrollo Profesional (FINDES), Normatividad técnica aplicable a la Auditoría Forense, (México – 2012).

“*Auditoría Pública*”, Curso impartido por la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (SECODAM), Material del curso, Tipos de Auditoría, (México – 2000).

Leyes, Reglamentos, Códigos, Acuerdos:

México, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el D.O.F. del 5 de febrero de 1917 (*Última reforma publicada D.O.F. 17-06-2012*).

México, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el D.O.F. del 29 de diciembre de 1976 (*Última reforma publicada D.O.F. 14-06-2012*).

México, Ley Federal de la Entidades Paraestatales, publicada en el D.O.F. del 14 de mayo de 1986 (*Última reforma publicada D.O.F. 09-04-2012*).

México, Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, publicada en el D.O.F. del 31 de diciembre de 1982 (*Última reforma publicada D.O.F. 09-04-2012*).

México, Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, publicada en el D.O.F. del 13 de marzo de 2002 (*Última reforma publicada D.O.F. 15-06-2012*).

México, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicada en el D.O.F. del 30 de marzo de 2006 (*Última reforma publicada D.O.F. 09-04-2012*).

México, Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, publicada en el D.O.F. del 29 de mayo de 2009 (*Última reforma publicada D.O.F. 18-06-2010*).

México, Ley Federal de Procedimiento Administrativo, publicada en el D.O.F. del 4 de agosto de 1994 (*Última reforma publicada D.O.F. 09-04-2012*).

México, Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, publicada en el D.O.F. del 7 de noviembre de 1996 (*Última reforma publicada D.O.F. 14-06-2012*).

México, Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el D.O.F. del 28 de junio de 2006 (*Última reforma publicada D.O.F. 04-09-2009*).

México, Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación, publicado en el D.O.F. del 26 de agosto de 2009.

México, Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública, publicado en el D.O.F. del 15 de abril de 2009.

México, Manual de Organización General de la Secretaría de la Función Pública, emitido por la SFP, y publicado en el D.O.F. el 10 de abril de 2012.

México, Código Penal Federal, publicado en el D.O.F. del 14 de agosto de 1931 (*Últimas reformas publicadas D.O.F. 14-06-2012*).

México, Código Civil Federal, publicado en el D.O.F. en cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928 (*Última reforma publicada D.O.F. 09-04-2012*).

México, Código Fiscal de la Federación, publicado en el D.O.F. del 31 de diciembre de 1981 (*Última reforma publicada D.O.F. 12-12-2011*).

México, Código de Ética de los Servidores Públicos de la Administración Pública Federal, OFICIO CIRCULAR No. SP/100/0762/02 emitido por la entonces SECODAM, y publicado en el D.O.F. el 31 de julio de 2002.

México, ACUERDO por el que se establecen las Disposiciones Generales para la Realización de Auditorías, Revisiones y Visitas de Inspección”, SFP, y publicado en el D.O.F. del 12 de julio de 2010 y Modificado el 16 de junio de 2011.

México, ACUERDO por el que se fijan Criterios para la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades en lo referente a los familiares de los

Servidores Públicos, SECOGEF, y publicado en el D.O.F. del 11 de febrero de 1983.

México, ACUERDO que tiene por objeto fijar los criterios para la correcta aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en lo relativo a la intervención o participación de cualquier servidor público en la selección, nombramiento, designación, contratación, promoción, suspensión, remoción, cese, rescisión de contrato o sanción de cualquier servidor público, cuando tenga interés personal, familiar o de negocios o que pueda derivar alguna ventaja o beneficio para él o para sus parientes consanguíneos o por afinidad o civiles a que se refiere esa Ley, SFP, y publicado en el D.O.F. del 22 de diciembre de 2006.

Internet:

“Auditoría Forense”, www.monografias.com › Derecho

“Auditoría Forense”, Objetivos de la Auditoría Forense, www.gya-audidores.com/afor.html

“Auditoría Superior de la Federación (ASF)”, Marco Legal, página web de la ASF, www.asf.gob.mx

“Acerca de la ASF”, Tipos de Auditorías Desarrolladas por la ASF, página web de la ASF, http://www.asf.gob.mx/Section/53_Tipos_de_auditorias_desarrolladas

“Asociación de Examinadores de Fraude Certificados, ACFE – Capítulo México, A.C.”, página web en México, www.acfe-mexico.com.mx/eventos/2011_05_28.html

Badillo Ayala Jorge. “Auditoría Forense”, Fundamentos, Tema 9. Fases de la Auditoría Forense, www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Auditoria.pdf

Badillo Ayala Jorge. “Seguridad Personal del Auditor Forense”, Venezuela, http://www.isaca.org.ec/pdf/seg_personal_aud_forense_jbadillo

“Barómetro Global de la Corrupción 2010 de Transparency International”, www.transparencia.org.es/BAROMETRO%20GLOBAL%202010/INF...

Castro Ruíz Raúl. “Glosario de Términos”, Para el libro: Contraloría Gubernamental Federal, Estatal y Municipal para la Fiscalización Superior en la Globalización, I.M.C.P. (México – 2003), biblioteca.ulagrancolombia.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?...

Cano Miguel Antonio / Lugo Cano Danilo. “La Auditoría Forense en el Sistema Judicial Acusatorio”, www.felaban.com/boletin_clain/revista9.pdf

Cano Castaño Miguel Antonio / Castro V. René Mauricio. “Auditoría Forense”, http://www.iaicr.com/audinotas/auditoria_forense.pdf

Cano Castaño Miguel Antonio / Castro V. René Mauricio. “Auditoría Forense”, Instituto de Auditores Internos de la República Dominicana, Inc., www.theiia.org/chapters/pubdocs/262/AuditoriaForence.pdf

Cabello Riquelme Nelson. “Price Waterhouse es investigada por no denunciar caso La Polar”, año 2011, blogconsultorasur.wordpress.com/.../price-waterhouse-es-investigada

“Características del Auditor Forense” (11/02/2010), procesosdeauditoria.blogspot.com/.../caracteristicas-del-auditor-foren...

“Convenio de Cooperación Técnica e Intercambio de Información que celebran la Secretaría de la Función Pública y la Auditoría Superior de la Federación”, suscrito el 27 de marzo de 2007, <http://www.funcionpublica.gob.mx/index.php/unidades-administrativas/scagp/servicios-que-proporciona-scagp.html>

“Convenciones Internacionales Anticorrupción”, página web de la Secretaría de la Función Pública, www.funcionpublica.gob.mx/index.php/convenciones-anticorrupcion.html

Delgado H. Rafael. CPC, CIA, CFE, *“Auditoría Forense. El Perfil Profesional del Auditor Forense”, http://criminalisticaforense.com/images/papel_del_auditor_forense.pdf*

Delgado H. Rafael. *“Auditoría Forense. El Perfil Profesional del Auditor Forense”, Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (ACFE – EUA), Venezuela, auditoriaforense.net/index2.php?option=com_content&do...*

“Introducción a la Auditoría Forense”, Curso impartido por el Instituto de Capacitación y Desarrollo en Fiscalización de la ASF, (México – 2009), www.ofsnayarit.gob.mx/capacitacion/2011/material0328_1.pdf

“Índice de Percepción de Corrupción (IPC) 2002 de Transparency International”, Comunicado de Prensa, www.transparenciamexicana.org.mx/documentos/HerramientasTI/I...

“Índice de Percepción de Corrupción (IPC) 2009 de Transparency International”, www.transparencia.org.es/INDICE%20DE%20PERCEPCIÓN%2020...

“Índice Nacional de Corrupción y Buen Gobierno”, Informe Ejecutivo 2010, Transparencia Mexicana (Mayo 10, 2011), www.transparenciamexicana.org.mx/quienessomos/...

Lugo Cano Danilo. “La Auditoría Forense. En el Sistema Judicial Acusatorio”, www.interamericanusa.com/articulos/.../Aud-For-Sis-Acusa.htm

Lugo Cano Danilo. “Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica”, ¿Que profesional podría calificar para ser auditor Forense?, http://criminalisticaforense.com/images/la_auditoria_forense_una_persp...

Lugo Cano Danilo. “Auditoría Forense una perspectiva de Investigación Científica”, EUA, Auditoría Forense, una preparación integral, www.interamericanusa.com/articulos/Auditoria/Audt-For-Art.htm

Lollett R. Pedro Miguel. (Certified Fraud Examiner (CFE) Abogado, Experto Grafotécnico), Asesores y Consultores Gerenciales – Auditores Forenses, Venezuela, www.auditoriaforense.net/.../68-pedro-miguel-lollett-certified-fraud-...

Melgar Oscar Armando. Tendencias e Innovaciones en la Contaduría Pública, “Contabilidad Investigativa”, (República del Salvador – 2011), auditoriaforenseutec.blogspot.com/.../contabilidad-investigativa.html

“Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento”, Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI, asf.gob.mx/Publication/62_Documentos_tecnicos

“Normatividad emitida por la Secretaría de la Función Pública”, Prontuario de Disposiciones Jurídicas de la Secretaría de la Función Pública, www.funcionpublica.gob.mx/index.php/prontuario.html

“Programa Usuario Simulado”, Estrategias de Usuario Simulado, página web de la Secretaría de la Función Pública, <http://funcionpublica.gob.mx/index.php/programas/usuario-simulado.html>

“Prácticas Anticorrupción Ley Foreign Corrupt Practice Act (FCPA)”, Asesoría Financiera, El riesgo de no verlo todo, [www.deloitte.com/assets/Dcom.../mx\(es-mx\)Flyer_FCPA2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom.../mx(es-mx)Flyer_FCPA2010.pdf)

Rozal Flores Alan Errol. “Auditoría Forense”, QUIPUKAMAYOC, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Vol. 16 N° 32, (Lima - Perú - 2009), sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/.../a09v16n32.pdf, E-mail: arozas3@hotmail.com

Rodríguez Castro Braulio. “La Auditoría Forense”, brodri@javeriana.edu.co. Pontificia Universidad Javeriana, Departamento de Ciencias Contables, Bogotá Colombia, www.docstoc.com/docs/21369302/LA-AUDITORIA-FORENSE

“Reconoce OCDE avances de México en Lucha contra la Corrupción”, Comunicado de Prensa No. 103/2011 del 19 de octubre de 2011, <http://funcionpublica.gob.mx/index.php/sala-de-prensa/octubre-2011/comunicado-191011.html>

Soto Villarroel Gladys, Paillacar Silva Carlos. “La Auditoría Forense una nueva especialidad”, Universidad de Santiago de Chile, www.capic.cl/capic/.../vol2/TEMA%201%20SOTO-PAILLACAR.pdf

Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar.
“*Ciencias Contable / Auditoría Forense*”, (Colombia-2001),
www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap1.pdf

Torres Agudelo Fabiola, Rodríguez Castro Braulio, Franco Franco Wilmar.
“*Ciencias Contable / Auditoría Forense*”, Evidencias Vrs Pruebas, (Colombia-
2001), www.ideaf.org/archivos/aud_foren_cap3%5B1%5D.pdf