



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN



CUADERNOS DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN

CUADERNO NÚMERO 55

EL DICTAMEN CONTABLE EN EL ÁMBITO PENAL

María de la Luz Mijangos Borja



SECRETARÍA DE
DESARROLLO
INSTITUCIONAL



Seminario
Universitario
de Gobernabilidad
y Fiscalización

CIUDAD UNIVERSITARIA

México

Marzo de 2024



DIRECTORIO

Dr. Leonardo Lomelí Vanegas
Rector

Dra. Patricia Dávila Aranda
Secretaria General

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez
Secretario Administrativo

Lic. Raúl Arcenio Aguilar Tamayo
**Secretario de Prevención, Atención
y Seguridad Universitaria**

Mtro. Néstor Enrique Martínez Cristo
**Director General
de Comunicación Social**

**Seminario Universitario de
Gobernabilidad y Fiscalización**

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador

Mtra. Cristina Barajas Rocha
Secretaria Técnica

Ing. Felipe Jesús Sacre Gaviño
Secretario Académico

Lic. María Teresa Martín B.
Secretaria Administrativa

Comité Ejecutivo

Dr. Armando Tomé González
**Director de la Facultad de Contaduría
y Administración**

Dra. Diana Tamara Martínez Ruiz
Secretaria de Desarrollo Institucional

Dr. Hugo Alejandro Concha Cantú
Abogado General

Lic. Enrique Azuara Olascoaga
Contralor de la UNAM

Comité Consultivo

Dr. Juan Alberto Adam Siade

Dr. Rolando Cordera Campos

Mtro. Roberto Figueroa Martínez

Lic. Jesús Hernández Torres

Mtro. Sergio Huacuja Betancourt

Dra. Arcelia Quintana Adriano

Mtro. Roberto Salcedo Aquino

Lic. Norma Samaniego Breach

Dra. Nadima Simón Domínguez

C. P. Héctor Vargas Icaza

Dr. David Vega Vera

Dr. David Villanueva Lomelí

Mtra. Aurea del Carmen Navarrete Arjona

Mtro. Francisco Suárez Dávila

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN



CUADERNOS DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN

CUADERNO NÚMERO 55

EL DICTAMEN CONTABLE EN EL ÁMBITO PENAL

MARÍA DE LA LUZ MIJANGOS BORJA



Seminario
Universitario
de Gobernabilidad
y Fiscalización

CIUDAD UNIVERSITARIA

México

2024

Primera edición, 2024

D.R. © 2024 Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración
Ciudad Universitaria
(www.fca.unam.mx)

Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización
<http://sug.unam.mx>

El contenido de este cuaderno es el resultado de la conferencia impartida por la doctora María de la Luz Mijangos Borja que tuvo lugar, de manera presencial, el jueves 28 de septiembre de 2023, en el Auditorio Arturo Elizundia Charles, de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración, ubicada en Ciudad Universitaria. Esta conferencia se enmarca en las actividades permanentes que lleva a cabo el Seminarios Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización.

El dictamen contable en el ámbito penal
<https://doi.org/10.22201/sdi.002b.2024>

Impreso y hecho en México

Contenido

Presentación	7
El dictamen contable en el ámbito penal	11
Referencias	39
Semblanza del autor	41

Presentación

De acuerdo con los últimos datos que reporta la Encuesta Nacional de Calidad e Impacto Gubernamental, ENCIG 2021, sobre la percepción que los mexicanos tenemos en materia de corrupción y confianza en las instituciones públicas que elabora el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, INEGI, señala que 86.3% de la población considera frecuentes los actos de corrupción en las instituciones de gobierno y, puntualiza que representan cuantiosas pérdidas al erario, dañando y afectando con ello a la sociedad y la credibilidad en ellas.

A pesar del reto que aún tenemos por erradicar este cáncer social, es importante señalar que 2014 es referente en esta lucha, por ser el año en que se concretaron una serie de reformas constitucionales que refrendaron el compromiso por atender y combatir la corrupción. Se suele tener presente, como un paso importante de dichas reformas, la creación, en 2015, del Sistema Nacional Anti-corrupción, que ha hecho evidente la importancia de la coordinación entre las distintas instancias de todos los órdenes de gobierno, para reforzar la prevención,

detección y generación de acciones para combatir la corrupción, destacando, entre otros, la relevancia que tiene la aplicación de sanciones a faltas administrativas y hechos de corrupción.

Como parte de estas reformas constitucionales, está la transición que experimentó la Procuraduría General de la República para convertirse en Fiscalía General de la República, FGR, lo que conllevó a reforzar una serie de mecanismos específicos, como la investigación de los delitos, destinados a integrar los elementos necesarios para ejercer una justicia efectiva, apegada a derecho y por supuesto, que contribuya a combatir la inseguridad y a prevenir faltas, considerando con especial interés las de corrupción.

Para la realización de las funciones y atribuciones de la FGR, especialmente las relacionadas con los servicios periciales, técnicos y de análisis, es imperioso fortalecer áreas específicas de profesionalización para cumplir, de manera efectiva, con su cometido. Este es el caso de los dictámenes o peritajes contables en las investigaciones penales.

Si bien, ya se ha destacado la relevancia de la coordinación como condición necesaria para combatir la corrupción, también debe enfatizarse la pertinencia del

trabajo multidisciplinario, específicamente el que llevan a cabo los peritos contables especializados en ciencias y técnicas contables, cuyos informes, basados en elementos sólidos y apegados a las normas correspondientes, le dan fundamento a las investigaciones que se realicen.

La importante labor que llevan a cabo los peritos contables, evidencia la relevancia que tiene la profesión contable en el área penal y la procuración de justicia.

Ante esta perspectiva y, en el marco de las actividades permanentes del Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización, hemos invitado a la doctora María de la Luz Mijangos Borja, fiscal especializada en materia de combate a la corrupción de la Fiscalía General de la República, para que nos comparta la experiencia de tener bajo su responsabilidad el inicio de operaciones de esta Fiscalía Especializada y de los aspectos que ha identificado como prioridad y reto para que dicha entidad cumpla con su objetivo.

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador del Seminario Universitario
de Gobernabilidad y Fiscalización

El dictamen contable en el ámbito penal

El dictamen contable puede ser una herramienta esencial en las investigaciones penales, específicamente en aquellas de probables delitos por hechos de corrupción. Este artículo se dividió en tres partes. En la primera, se explica qué son los procesos penales. Después se comenta sobre la importancia de los dictámenes contables en los procesos penales en general y, en particular, para las investigaciones de delitos por hechos de corrupción. Finalmente, se mencionan algunas ideas para ir transitando hacia dictámenes contables de delitos por hechos de corrupción.

Reforma constitucional y procesos penales por corrupción

En 2014 se reformó la Constitución y, en los años siguientes, se aprobaron nuevas leyes o reformas a las ya existentes para crear el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA)¹

¹ “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia político-electoral”, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de febrero de 2014.

En el ámbito penal, la reforma de 2014 dio pie a la transición de la Procuraduría General de la República a la Fiscalía General de la República (FGR) que va más allá de un simple cambio de nombre. En términos del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) la Fiscalía General de la República se convirtió en un órgano constitucional autónomo que, por primera vez en la historia de México, ya no dependería del Ejecutivo y tendría personalidad jurídica y patrimonio propio.

Posteriormente se consideró que la autonomía técnica podría ser tanto para las diversas áreas que llevaran a cabo las investigaciones penales como también para las encargadas de actividades de apoyo que, incluyen el trabajo de peritos, policías y analistas. La organización de estas actividades de apoyo también experimentó

Las otras leyes relacionadas con el Sistema Nacional Anticorrupción son las siguientes; todas, excepto la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República, se publicaron en el *DOF* el 18 de julio de 2016.

1. Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (nueva ley).
2. Ley General de Responsabilidades Administrativas (nueva ley).
3. Código Penal Federal (reforma).
4. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (reforma).
5. Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República (nueva ley, publicada en el *DOF* el 14/12/2018). Quedó derogada con la publicación de la Ley de la Fiscalía General de la República, publicada en el *DOF* el 20/05/2021.
6. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (nueva ley).
7. Ley General de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (nueva ley).

cambios con la transición de la Procuraduría a la Fiscalía General de la República. En la última Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, promulgada en 2009, y su Reglamento, había áreas específicas dedicadas a cada una de las actividades de apoyo. Los peritajes estaban a cargo de la Coordinación General de Servicios Periciales, a la Policía Federal Ministerial correspondían las funciones policiales y, el Centro Nacional de Planeación, Análisis e Información para el Combate a la Delincuencia, como órgano desconcentrado de la Procuraduría, era responsable del análisis de información relacionada con la delincuencia.

Cuando se aprobó la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República en 2018, se determinó que la Coordinación de Métodos de Investigación, sería la única unidad administrativa responsable de coordinar y asignar los servicios periciales, la policía de investigación, técnicos y analistas dentro de la Fiscalía General de la República. Más adelante, con la entrada en vigor en 2021 de la Ley de la Fiscalía General de la República y en 2023 del Estatuto Orgánico correspondiente, se mantuvo el mismo espíritu de que una sola unidad administrativa estuviera encargada de esas tres actividades de apoyo a la función ministerial. En tal virtud, la actual Agencia de Investigación Criminal cuenta, entre otras instancias, con el

Centro Pericial Forense, la Policía Federal Ministerial y el Centro Federal de Inteligencia Criminal.

Como parte de las reformas que dieron lugar al SNA se estableció un Comité Coordinador (CC) integrado por siete instituciones que participan en el combate a la corrupción y, cuyo propósito es vincular y coordinar los esfuerzos en la materia. La Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción (FEMCC) tiene un lugar relevante dentro del CC del SNA en tanto que es la instancia que investiga –es decir, procura justicia sobre– los posibles delitos por hechos de corrupción.

Procesos penales

De acuerdo con el artículo 211 del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) el proceso penal consta de tres etapas: la primera, es la investigación que se lleva a cabo en la Fiscalía General de la República. La segunda, es la intermedia o de preparación del juicio y, es en ellas donde actúan las tres grandes partes del proceso penal: el fiscal, la defensa y el juez; finalmente, está el juicio.

El CNPP, en su artículo 213, presenta una definición muy clara del propósito de una investigación penal, y señala como su objeto que, el Ministerio Público reúna indicios para el esclarecimiento de los hechos y, en su caso, los datos de prueba para sustentar el ejercicio de la

acción penal –o llevar el asunto ante un juez– la acusación contra el imputado –quien eventualmente resultaría responsable de la comisión de un delito– y la reparación del daño.

Hay que señalar que en 2016 cambió la forma del proceso penal: se pasó de un modelo mixto o inquisitivo a un sistema penal acusatorio. En el proceso anterior la prueba no se producía frente al juez, se consideraba como prueba todo documento que se integrara a la averiguación previa, como declaraciones de testigos, informes de peritos o constancias de la autoridad. Se asumía que el juez tenía conocimiento de ese caudal probatorio. En contraste, el sistema penal acusatorio, mismo que rige en la actualidad, tiene un componente oral importante: la prueba se produce en audiencia frente a un juez de control mediante interrogatorios y contrainterrogatorios de testigos o peritos. Ya no es suficiente que el fiscal presente una serie de documentos ante el juez, sino que ahora es necesario allegarse de un testigo, entre los que se encuentran los peritos o testigos expertos, que presente y defienda los datos de prueba durante la audiencia. De esta manera, el trabajo de los peritos en el nuevo sistema tiene dos partes, la primera, es de gabinete y consiste en elaborar el dictamen que se presenta por escrito en la etapa de investigación y, la segunda, durante la audiencia, al exponer la información que se tuvo a la vista para

elaborar su dictamen y defender las conclusiones del mismo frente al juez.

El dictamen, como una herramienta técnica que se produce desde diversas disciplinas, resulta fundamental para el esclarecimiento de los hechos. Cuando los resultados del uso de esta herramienta técnica se plasman en un documento formal llamado dictamen, éste puede usarse como dato de prueba.

Hay que destacar que, generalmente, todo inicia con la presentación de una denuncia o querrela ante la Fiscalía General de la República. Ésta puede venir de ciudadanos o, como sucede en la gran mayoría de los casos, de autoridades.

Cuando un particular presenta una denuncia, generalmente narra lo que le consta o lo que vio. No es imprescindible que presente pruebas. Las denuncias también pueden provenir de parte de una autoridad, particularmente de aquéllas que se dedican a la fiscalización. En cualquier caso, en la denuncia se narran hechos que el denunciante considera podrían ser un delito; entonces, se abre una carpeta de investigación y se reúne un conjunto de datos de pruebas para determinar si lo que se plasma en la denuncia efectivamente ocurrió y si esto encuadra

con la definición de algún delito o, como se le conoce formalmente, un tipo penal.

Generalmente, un caudal probatorio, que es el producto del trabajo de fiscalización, como una auditoría, acompaña a esas denuncias. En la Auditoría Superior de la Federación (ASF) hay una Dirección General de Auditoría Forense. De acuerdo con el artículo 19 bis, fracción I de su Reglamento Interior,² este tipo de auditoría:

[...] tiene como objeto 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 e irregularidades detectadas, apoyándose cuando así se requiera, con la tecnología y herramienta forense para el desarrollo de sus investigaciones (ASF. 2010)

Debe subrayarse que las forenses, a diferencia de otro tipo de auditorías, tienen como propósito específico recopilar evidencia sobre la posible comisión de una falta administrativa grave o un delito y presentar la denuncia

² El texto más reciente del Reglamento se publicó el 20 de enero de 2017. Lo correspondiente a las auditorías forenses se detalló en la reforma al Reglamento publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 15 de abril de 2010.

correspondiente ante la autoridad administrativa o penal competente.³ Por lo tanto, las auditorías forenses, y particularmente las pruebas que acompañen las denuncias penales que se desprendan de ellas, pueden ser especialmente relevantes para el combate a la corrupción en el ámbito penal.

Una vez abierta la carpeta de investigación se puede llegar a dos tipos de conclusiones o, como se llaman en el lenguaje jurídico penal, determinaciones. Por un lado, se puede determinar la investigación sin llegar a un juicio; esto puede deberse a que se concluye que los hechos no ocurrieron; que ocurrieron, pero no constituyen un delito,⁴ o que constituyen un delito cuya investigación es

³ Así lo señalan Guillermo Williams Bautista, en la colaboración titulada: Importancia del informe de auditoría forense para deducir las cantidades perdidas por fraude en las empresas, publicada en noviembre de 2020 en *Contaduría Pública*; e Ivone Henestrosa Matus, en el *Boletín informativo* no. 14, de la Vicepresidencia del Sector Gubernamental, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP, con el artículo: La auditoría forense y su importancia en el combate a la corrupción.

⁴ Una persona que presenta una denuncia puede considerar con toda razón que una conducta que presenció o que le causó un perjuicio es muy grave y represente un deliro; sin embargo, el derecho penal es de aplicación estricta. Es decir, para determinar que una conducta encuadra en un delito, los hechos deben ajustarse exactamente a lo que dice la norma penal. Las definiciones de los delitos (o, formalmente, tipos penales) no pueden aplicarse por analogía. Entonces, incluso si la conducta ocurrió, pero no hay un tipo penal que le corresponda exactamente, no se trata de algún delito.

competencia de otra área de la Fiscalía General;⁵ que le corresponde conocer de la conducta delictiva a alguna autoridad del fuero común; o la persona investigada llega a un acuerdo para aceptar su responsabilidad y reparar los daños sin llegar a un juicio.⁶ O, incluso, de manera excepcional, el Ministerio Público puede decidir aplicar un criterio de oportunidad.

El otro tipo de determinación es el ejercicio de la acción penal, que implica llevar el caso penal ante la autoridad jurisdiccional. El Ministerio Público tiene el monopolio de la acción penal; es decir, solo uno de sus agentes ministeriales puede solicitar a un juez que conozca de un caso.

⁵ Como se indicó arriba, la Fiscalía General de la República cuenta con diversas áreas o fiscalías especializadas, que se enfocan en investigar ciertos tipos de delitos. Una de esas áreas es la Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción (FEMCC) El artículo 13 de la Ley de la Fiscalía General de la República señala la distribución de competencias por tipos de delitos entre las diversas fiscalías especializadas. Hay algunos delitos de corrupción que se parecen a otros delitos, con la diferencia de que, en el primer caso, lo comete un servidor público en ejercicio de sus funciones y, en el segundo caso no es así. Esto ocurre, por ejemplo, con algunas fracciones del delito de ejercicio ilícito del servicio público (cuya investigación corresponde a la FEMCC) y con el delito de fraude (que recae en otra área de la Fiscalía General).

⁶ Uno de los propósitos del sistema de justicia penal acusatorio es agilizar los procesos. En el sistema inquisitorio era frecuente que los juicios duraran mucho tiempo y que la pena impuesta no justificara el tiempo invertido en el proceso. Por ello, en el sistema acusatorio se introdujo la figura de procedimiento abreviado, bajo la que se puede omitir el juicio, pero también asegurando que la persona investigada asuma su responsabilidad.

La segunda etapa del proceso penal inicia cuando se presenta la acusación al juez: el Ministerio Público expone por qué considera que una persona es presuntamente responsable de ciertos hechos que encuadran en un posible delito. La acusación se presenta en la llamada audiencia inicial. Aquí se deciden los hechos que se van a juzgar; y luego suele otorgarse un periodo adicional de investigación. Posteriormente hay una audiencia intermedia en la que se determina qué pruebas se presentarán en el juicio.

Finalmente, en la etapa de juicio, tanto el Ministerio Público como el imputado presentarán sus pruebas para demostrar su culpabilidad o inocencia. El juicio es oral e ininterrumpido, para evitar su prolongación innecesaria.

Solo se puede decir que una persona es culpable de haber cometido un delito hasta que el tribunal de enjuiciamiento emita una sentencia condenatoria, debiendo condenar solo cuando llega a la convicción de su culpabilidad más allá de toda duda razonable. Previo a esta sentencia, debe prevalecer en todo momento la presunción de inocencia del imputado. La sentencia condenatoria que, en su caso se dicte, incluye tiempo en prisión, una multa y/o la reparación del daño.

Investigaciones penales de delitos por hechos de corrupción

La FEMCC, que es parte de la Fiscalía General de la República, investiga delitos por hechos de corrupción. Estos se tipifican en el Libro Segundo, Título Décimo del Código Penal Federal (CPF) que establece como delitos los siguientes:

Artículo CPF	Delito
214	Ejercicio ilícito del servicio público
215	Abuso de autoridad
216	Coalición de servidores públicos
217	Uso ilícito de atribuciones y facultades
217 ter	Pago y recibo indebido de remuneraciones de servidores públicos
218	Concusión
219	Intimidación

Artículo CPF	Delito
220	Ejercicio abusivo de funciones
221	Tráfico de influencia
222	Cohecho
222 bis	Cohecho a servidores públicos extranjeros
223	Peculado
224	Enriquecimiento ilícito

Fuente: Elaboración propia a partir del Código Penal Federal (2024)

Para que se actualice la competencia de la Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción de la Fiscalía General de la República, la investigación debe versar solo sobre los posibles delitos por hechos de corrupción de carácter *federal*. Por el contrario, cuando se trata de delitos de corrupción de carácter local, corresponde a cada una de las entidades federativas donde hay fiscalías especializadas en materia de combate a la corrupción, las cuales

investigan los delitos por hechos de corrupción en términos del código penal de cada entidad.

Para que se considere que la competencia de investigar corresponde a la federación, debe haber participado un servidor público del ámbito federal, ya sea legislativo, judicial, ejecutivo o de algún órgano constitucional autónomo. En principio, también debe haber involucrados recursos públicos que tengan su origen en la federación;⁷ sin embargo, dado que en la práctica el ejercicio del gasto frecuentemente mezcla recursos federales y estatales, no resulta tan evidente hacer la distinción en este aspecto. Hasta el momento, se ha adoptado el criterio de que las fiscalías anticorrupción estatales investiguen el ejercicio de recursos que lleven a cabo las autoridades de sus entidades federativas.

⁷ Específicamente, el artículo 212 del CPF indica el ámbito de aplicación de los delitos por hechos de corrupción:

Artículo 212.- 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, empresas productivas del Estado, en los órganos constitucionales autónomos, en el Congreso de la Unión, o en el Poder Judicial 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.

Los delitos por hechos de corrupción en México tienen algunas particularidades. El bien jurídico que tutelan es el correcto ejercicio del servicio público. Por ello, generalmente no hay un particular que específicamente haya tenido una afectación, sino que la víctima indirecta suele ser el Estado o la sociedad en su conjunto. Además, los delitos por hechos de corrupción no siempre incluyen un elemento monetario; así sucede en los tipos penales de intimidación, el abuso de autoridad o la coalición de servidores públicos. Precisamente por el bien jurídico que se tutela, el sujeto activo del delito tiene en la mayoría de los casos la calidad de servidor público. Solo en casos específicos podrían imputárseles a particulares o a personas morales, pero siempre en relación con un funcionario público o el uso de recursos públicos.

Finalmente, se debe destacar que, de acuerdo con la Ley de la Fiscalía General de la República, la investigación de operaciones con recursos de procedencia ilícita o, como comúnmente se le llama, lavado de dinero, que pueden tener los delitos de corrupción como conducta precedente, se presupone distinta y a cargo de otra área de la investigación de delitos por hechos de corrupción. Sin embargo, en esa misma ley, en vigor desde 2021, se estipula en el artículo 13, fracción IX, que se debe privilegiar la no fragmentación de las investigaciones. Esto implica que cuando hay varios delitos relacionados con un mismo presunto

hecho delictivo, una sola fiscalía especializada puede investigarlos todos a pesar de que, en sentido estricto, no estén inicialmente dentro de su competencia.

Los dictámenes contables en las investigaciones penales

Una vez descrito qué es una investigación penal, corresponde hablar del lugar que los dictámenes contables tienen en ellas.

En 2019, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos editó el libro *Peritaje contable en la impartición de justicia* (en adelante, *Peritaje contable*) Una de las virtudes de esta obra es que, gracias a que es muy concisa, presenta varias ideas de forma muy práctica para entender la importancia de los dictámenes o peritajes contables en tareas jurisdiccionales, incluyendo la procuración de justicia. Retomaré algunos puntos de este trabajo para esta parte de mi exposición.

El CPF es la parte sustantiva de la legislación penal. Cada una de las entidades federativas tienen su propio código penal estatal; sin embargo, hay un solo Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) aplicable a nivel federal y para todas las entidades federativas, que indica las reglas formales que deben seguirse para la

investigación y persecución de las conductas que indica el Código Penal Federal.

El dictamen pericial –en general, para cualquier materia– tiene su fundamento en el artículo 368 del CNPP, como uno de los tipos de prueba válidos en la etapa de juicio. En ese artículo se indica que puede ofrecerse una prueba pericial cuando sea necesario tener conocimientos especiales en alguna ciencia, arte, técnica u oficio para examinar personas, objetos o circunstancias relevantes para el proceso penal; y por supuesto, la contabilidad es uno de los campos en los que se necesita ese conocimiento especial que señala el Código.

¿Para qué se requiere ese conocimiento especial? Un juez no puede ser experto en todas las materias o en todos los tipos penales, particularmente en aquellos que pueden requerir de conocimientos muy técnicos para darle contenido a alguno de sus elementos. En el libro *Peritaje contable*, esto se indica con claridad y contundencia:

[...] el juez lo necesita para dilucidar una cuestión respecto de la cual carece de conocimientos básicos que le orienten en sus decisiones, [...] y del saber de los peritos dependerá el éxito o fracaso de una acción o defensa (Peritaje contable. 2019:20)

El dictamen *contable* se enfoca en estudiar el flujo de patrimonio, bienes o recursos que están relacionados con la probable comisión de un delito. Este estudio deberá ser objetivo y apegado a ciertas normas nacionales e internacionales.

Entre esas normas están las que aplican de forma más general a la disciplina contable, como las Normas de Información Financiera (NIF) además, dado que el peritaje contable en el ámbito penal implica un trabajo forense, la Fiscalía General de la República cuenta con un Manual de Calidad e instructivos de trabajo, producto de la estandarización del procedimiento para la elaboración de un dictamen pericial contable, donde se señalan genéricamente los delitos en los que conviene hacer peritajes contables.

A la par, los colegios como el Colegio de Contadores Públicos de México, han hecho un trabajo esencial en la estandarización de reglas y de conocimiento; y la certificación que proveen, permite asegurar la calidad del trabajo de sus integrantes en temas como el estricto apego a las normas de la materia, lo que da la posibilidad de que cualquier perito pueda revisar o analizar el trabajo que haya hecho otro par. Este trabajo de sistematizar las normas periciales desde los diversos colegios, permite fortalecer la naturaleza científica de los peritajes que realiza la Fiscalía General de la República.

Todos los peritos con los que cuenta la Fiscalía General de la República, incluyendo los contables, reciben capacitación en conocimientos técnico-jurídicos y, estando adscritos a la Agencia de Investigación Criminal, dan servicio a todas las áreas de la Fiscalía General de la República.

El conocimiento que tengan los peritos y cómo lo apliquen a las necesidades del agente del Ministerio Público para tratar de probar la comisión de un delito, puede hacer la diferencia entre que prospere o no un caso ante la autoridad judicial. Esto es porque sus resultados y su presentación en forma de declaración en un juicio son elementos fundamentales que contribuyen a acreditar cómo ocurrió un hecho y bajo qué circunstancias, o a descartar esa posibilidad (Peritaje Contable 2019:29).

Como se mencionó, el Ministerio Público es el único que puede ejercitar la acción penal. Por lo tanto, conoce a detalle todos los elementos de los tipos penales, su experiencia sirve de guía al perito para encontrar la mejor forma de probarlos y, por ello, es quien conduce la investigación. Así, el Ministerio Público plantea una serie de preguntas al perito contable, experto en esa materia y cuyas respuestas ayudarían a probar o dar indicios de que se cometió o no un delito, llevando a la judicialización del caso, o de que no se cometió, dando pie a una determinación de no

ejercicio de la acción penal. De este modo, la relevancia que puede tener el dictamen contable en las investigaciones penales por delitos por hechos de corrupción exige un trabajo en equipo muy de cerca entre el agente del Ministerio Público y el perito contable.

Los delitos por hechos de corrupción y el dictamen contable

La Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción inició operaciones en marzo de 2019. Desde entonces y para finales de febrero de 2024, se han iniciado 4,085 carpetas de investigación. En 552 de ellas (13.5%) se ha solicitado la elaboración de un dictamen contable, como se muestra en el siguiente cuadro:

Año de inicio de carpeta	Carpetas con solicitud de dictamen	Carpetas con dictamen concluido	Carpetas con dictamen en proceso	Carpetas con dictamen dejado sin efectos
2019	203	152	31	22
2020	137	74	54	9
2021	119	43	73	3
2022	76	30	43	3
2023	17	3	14	0
TOTAL	552	302	215	37

Fuente: Elaboración propia

Los dictámenes contables se utilizan para tres fines en las investigaciones de delitos por hechos de corrupción:

- Determinar discrepancias contables. Por ejemplo, en las investigaciones de enriquecimiento ilícito, detectar discrepancias entre las distintas fuentes que pueden dar cuenta del patrimonio de las personas.
- Hacer comprobaciones contables. Por ejemplo, en las investigaciones de peculado, para tener certeza (o no) de que un gasto se realizó.
- Realizar cuantificaciones contables. Esto sirve para determinar montos, por ejemplo, de enriquecimientos ilícitos, recursos faltantes –lo que indicaría el tamaño del daño al erario– o erogaciones hechas por alguna dependencia.
- Es decir, los dictámenes contables se usan en delitos que requieren del análisis sobre el patrimonio de un funcionario público o del flujo y ejercicio de recursos públicos.

Peculado, uso ilícito de atribuciones y facultades y ejercicio ilícito del servicio público

De todas las carpetas en las que se han solicitado dictámenes contables, peculado es el delito más común, representando 45%. Notablemente, peculado también es el delito por el que más carpetas se han abierto, como se refleja en la tabla siguiente:

Delito	% del total de carpetas con dictamen contable por ese delito	% del total de carpetas por ese delito
Peculado	45%	28%
Enriquecimiento ilícito	22%	7%
Uso ilícito de atribuciones y facultades	18%	18%
Ejercicio ilícito del servicio público	10%	17%

Fuente: Elaboración propia

El peculado es el delito en el que el servidor público o la persona a quien la federación entrega recursos públicos, los aplica para un fin distinto a aquél para el que estaban asignados. El propósito del dictamen contable en las investigaciones penales por este delito es el análisis del flujo del dinero a fin de determinar si hubo un desvío de recursos públicos en dos aspectos. Por un lado, si esos recursos tuvieron el uso que normativamente debían tener; y por el otro, que el flujo de esos recursos, desde la ministración inicial hasta su ejercicio, haya ocurrido sin que se hubieran usado, incluso temporalmente, para otros fines.

Para la elaboración de un dictamen contable para peculado, se analizan registros del flujo de recursos de una dependencia o programa públicos. Es decir, se tienen que hacer comprobaciones contables de gastos en contratos y adquisición de obra pública y verificar que éstos correspondan al objeto presupuestal de los recursos.

De nuevo, el agente del Ministerio Público tendría que proveer al perito contable de toda la documentación de las dependencias públicas a analizar y plantearle preguntas específicas sobre el flujo y destino de los recursos públicos; sin embargo, dado que el tipo penal incluye el elemento de beneficio al funcionario público o a un tercero, también podría ser necesario el estudio del patrimonio de la persona que se hubiera beneficiado.

Hay otros dos delitos, el uso ilícito de atribuciones y facultades, consignado en el artículo 217 del Código Penal, y el ejercicio ilícito del servicio público, señalado en el artículo 214, especialmente en la fracción III, en los que el objeto del dictamen contable es algo similar a lo que ocurre en las investigaciones por peculado.

El uso ilícito de atribuciones y facultades implica otorgar permisos, licencias o contratos ilícitamente, es decir, contraviniendo las leyes que apliquen para el bien o servicio del que se trate y en perjuicio del patrimonio o del servicio públicos.

Por su parte, el ejercicio ilícito del servicio público ocurre, entre otras circunstancias cuando, por cualquier acto u omisión, un servidor público sepa que por su cargo puede afectar el patrimonio público y no lo evite o informe.

Como puede observarse, en estos dos delitos el objetivo del dictamen contable puede ser semejante a lo que ocurre en el peculado porque en todos ellos se requiere identificar flujos de recursos públicos, comprobar su destino y cuantificar los bienes o servicios que se hayan adquirido con ellos o los que se hayan dejado de adquirir.

El otro delito en el que el dictamen contable es especialmente relevante es el enriquecimiento ilícito. A diferencia de los tres que ya se mencionaron, en los que el dictamen estudia el patrimonio y los recursos públicos, en el caso de enriquecimiento ilícito el dictamen contable estudia el patrimonio de un servidor público.

El enriquecimiento ilícito es un delito muy particular. De acuerdo con el artículo 224 del Código Penal Federal, este delito ocurre cuando un servidor público no puede acreditar el legítimo aumento de su patrimonio o la legítima procedencia de los bienes a su nombre o de aquéllos respecto de los cuales se conduzcan como dueño él, su cónyuge o dependientes económicos.

Generalmente, la Secretaría de la Función Pública (SFP) presenta ante la FEMCC denuncias penales por este delito, lo cual se debe a que, en ejercicio de sus facultades de fiscalización de las declaraciones patrimoniales, es la SFP quien revisa la evolución del patrimonio de los

servidores públicos y cruza esos datos con lo que se consigna en la declaración fiscal, la información financiera y de bancos, ya que el ejercicio de sus funciones la faculta para acceder a esta información. Si el servidor público en cuestión no realiza las aclaraciones correspondientes, la SFP, además de las acciones administrativas que considere pertinentes, presenta una denuncia penal.

Es común que la SFP inicie un procedimiento administrativo por enriquecimiento oculto, tipificado en el artículo 60 de la Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA) y que, a partir de sus hallazgos, presente una denuncia penal por probable enriquecimiento ilícito; sin embargo, hay que recordar que las vías administrativa y penal son distintas e independientes. En muy buena medida esto es así porque las reglas procesales y los estándares probatorios son muy diferentes en cada ámbito.

En su investigación administrativa, la SFP realiza su propio dictamen contable, pero éste no se traslada automáticamente al ámbito penal. La Fiscalía está obligada a que sus propios peritos realicen el trabajo pericial de acuerdo con las reglas procesales penales.

Una de las diferencias más importantes entre las reglas procesales administrativas y penales es que en el

segundo ámbito se requiere control judicial para muchas actuaciones, como la que necesita el agente del Ministerio Público para obtener toda la documentación relacionada con el patrimonio de una persona, por ejemplo, los estados de cuenta bancarios originales, que después dará al perito para su análisis.

Este dictamen contable se elaboraría a partir de dos elementos. Primero, todo el caudal probatorio sobre la información patrimonial, fiscal y financiera que recopile el agente del Ministerio Público para que el perito contable la estudie. Entre más información tenga el perito, más exhaustivo será su dictamen y por lo tanto, tendrá mayor utilidad como medio de prueba en el proceso penal. El segundo elemento para elaborar el dictamen contable es la serie de preguntas que el agente del Ministerio Público busca que responda el perito. Lo más recurrente es asegurarse de la congruencia, veracidad y legalidad del origen del patrimonio del servidor público; es decir, rastrear el dinero y los bienes hasta asegurarse que provienen o no de una fuente permitida por la ley.

Tránsito hacia dictámenes contables sobre corrupción

El dictamen contable que resulta de mayor utilidad en el marco de una investigación penal es el que goza de la mayor colaboración entre el agente del Ministerio Público,

responsable de la conducción de la investigación y, el perito contable, quien dará su opinión profesional sobre el tema específico que se le planteé.

Este trabajo en conjunto tiene como condición necesaria un diálogo constante entre la autoridad ministerial y el perito contable. Esto ocurre desde que el agente del Ministerio Público solicita la elaboración del dictamen hasta, en su caso, cuando el agente del Ministerio Público prepara al perito para que declare en un juicio sobre los hallazgos que hizo en la elaboración del dictamen.

En términos generales, este diálogo debe descansar sobre la base de un lenguaje compartido y, me parece que la práctica debe transitar hacia la elaboración de dictámenes contables específicamente para su uso en investigaciones de delitos por hechos de corrupción.

En la FEMCC hemos encontrado que la primera parte de la conversación entre los agentes del Ministerio Público y los peritos contables es para clarificar términos. Esto podría parecer bastante menor, pero puede tener un gran impacto sobre los hallazgos que se presenten en el dictamen. Por ejemplo, recordemos que el propósito del dictamen contable en las investigaciones por enriquecimiento ilícito es determinar el origen del incremento del patrimonio de un servidor público. Algunos peritos

han comentado que los términos “indebido”, “ilícito” o “no identificado” pueden tener implicaciones distintas para la elaboración del dictamen; en cambio, para el agente del Ministerio Público, quien tiene claridad sobre el tipo penal que investiga, esos términos son, en la práctica, equivalentes.

En un sentido similar, hemos observado que podría haber interpretaciones encontradas sobre algunas reglas contables. Uno de los ejemplos más claros es la manera en cómo se consideran las tarjetas de crédito y otro tipo de créditos. Al ser deudas, bien puede decirse que, en sentido estricto, los bienes que las generaron no pueden considerarse parte del patrimonio de una persona porque se siguen pagando; sin embargo, si un servidor público cubre una deuda que está más allá de su capacidad de pago, el origen de los recursos con los que se están haciendo esos pagos bien pueden incluirse en los dictámenes contables.

Dada la importancia de los dictámenes contables en la investigación de los dos principales delitos por hechos de corrupción, peculado y enriquecimiento ilícito, es imprescindible que ambas disciplinas, la contabilidad y el derecho penal, se acerquen.

Estoy convencida de que espacios como el Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, así como otros esfuerzos más específicos, como pueden ser talleres o cursos especializados, pueden ayudar notablemente a dar pasos sólidos en esta dirección. Los agentes del Ministerio Público podrían profundizar su conocimiento sobre los requisitos documentales que necesita un perito contable para elaborar su dictamen y, los peritos podrían tener mayor claridad sobre cómo su trabajo contribuirá a la judicialización de los casos. De esta manera, la interacción entre peritos y fiscales será más rica y eficiente.

Otro tema importante es la complejidad de los delitos por hechos de corrupción, en cuanto a la sofisticación con la que fluyen los recursos en el marco de contrataciones públicas.

El esquema más sencillo sería que la dependencia A contrate a la empresa B para la provisión de un bien o servicio, y que la empresa B directamente se encargue de ello; sin embargo, puede ocurrir que esa empresa a su vez subcontrate a otras empresas o a grupos de empresas para ejecutar el contrato, o que esa empresa sea parte de un conglomerado que requiera que una parte del contrato se

ejecute en la empresa B y en otras empresas que forman parte del mismo grupo.

Es un reto que tienen los dictámenes contables para coadyuvar en el seguimiento al flujo de los recursos para determinar si se desvían o no de su propósito, y también para verificar si los recursos llegan a una empresa que factura operaciones simuladas, mejor conocidas como EFOS o, coloquialmente nombradas como empresas-fantasma.

La realidad ha mostrado que la contratación de ese tipo de empresas es una forma recurrente de desviar recursos públicos de su destino. El dictamen contable puede contribuir ampliamente a señalar a cuáles empresas se van los recursos y qué uso se les da.

Referencias

- AUDITORÍA SUPERIOR de la Federación (ASF) (2010) Acuerdo por el que se reforma y adiciona el Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación 15/04/2010 https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5139297&fecha=15/04/2010#gsc.tab=0
- AUDITORÍA SUPERIOR de la Federación (ASF) (2017) Reglamento Interior de la Auditoría Superior de la Federación. Nuevo Reglamento publicado en Diario Oficial de la Federación 20 de enero de 2017 Última reforma publicada DOF 14-12-2022 https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio//marjur/marco/Regint_ASF.pdf
- CÓDIGO NACIONAL de Procedimientos Penales, CNPP (2024) Nuevo Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2014 Última reforma publicada DOF 26-01-2024 <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP.pdf>

CÓDIGO PENAL Federal (2024) Última reforma publicada
DOF 17-01-2024 [https://www.diputados.gob.mx/
LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf)

HENESTROSA MATUS, Ivone (2022) La auditoría forense y su
importancia en el combate a la corrupción En: Bole-
tín informativo no. 14. Noviembre de 2022, Vicepresi-
dencia del Sector Gubernamental Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, IMCP. [https://imcp.org.mx/
wp-content/uploads/2022/11/Boletin_SG_14.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2022/11/Boletin_SG_14.pdf)

LEY GENERAL de Responsabilidades Administrativas, LGRA
(2022) Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de
la Federación el 18 de julio de 2016 Última reforma
publicada DOF 27-12-2022 [https://www.diputados.
gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGRA.pdf](https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGRA.pdf)

PERITAJE CONTABLE en la impartición de justicia (2019)
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP
Formato: ePub. Noviembre 2019

WILLIAMS BAUTISTA, Guillermo (2020) Importancia del
informe de auditoría forense para deducir las canti-
dades perdidas por fraude en las empresas En: Re-
vista Contaduría Pública, 12 de noviembre de 2020
[https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/
uploads/2020/septiembre/Importancia-del-Infor-
me-de-Auditoria.pdf](https://contaduriapublica.org.mx/wp-content/uploads/2020/septiembre/Importancia-del-Informe-de-Auditoria.pdf)

Semblanza del autor

MARÍA DE LA LUZ MIJANGOS BORJA estudió derecho en la Universidad Iberoamericana. Obtuvo una licenciatura en derecho por oposición y un doctorado en economía aplicada al derecho en la Universidad Complutense de Madrid, además de una especialidad en derecho constitucional y ciencia política por el Centro de Estudios Constitucionales de Madrid, España. Con la beca Fulbright, realizó una estancia postdoctoral en la Facultad de Derecho de Yale, donde analizó la negociación del Tratado de Libre Comercio en América del Norte desde el punto de vista jurídico y los gastos fiscales.

Fue investigadora de tiempo completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, centrándose en temas de presupuesto, fiscalización y combate a la corrupción. Se ha desempeñado como docente tanto en la UNAM como en otros ámbitos académicos. Es autora del libro *Gastos fiscales y reconversión industrial*, publicado por la Universidad Complutense y coautora del libro *Estado de derecho y corrupción*, de Editorial

Porrúa, además de contar con una decena de capítulos en libros y artículos sobre combate a la corrupción.

Como servidora pública cuenta con una sólida trayectoria. La Asamblea Legislativa del Distrito Federal la eligió en el año 2000 y reeligió en el 2004 como Contadora Mayor de Hacienda. Entre 2010 y 2018 fue coordinadora de asesores en el Instituto Nacional Electoral (INE) especializándose en temas relacionados con la fiscalización de los recursos de los partidos políticos, la materia contencioso electoral y la elaboración del proyecto del presupuesto del Instituto.

En marzo de 2019 fue designada como la primera Fiscal Especializada en materia de Combate a la Corrupción de la Fiscalía General de la República, donde ha tenido a su cargo y bajo su responsabilidad el inicio de operaciones de esta Fiscalía Especializada. Asimismo, y en virtud de este cargo, es integrante del Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción (SNA).

El dictamen contable en el ámbito penal

Editado por el Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización de la Universidad Nacional Autónoma de México. Se terminó en marzo de 2024. La diagramación y formación de páginas así como la corrección de textos la realizó Formas e Imágenes, S.A. de C.V. La edición, integración y corrección de la primera revisión de textos estuvo al cuidado de la maestra Cristina Barajas Rocha, secretaria técnica del Seminario Universitario de Gobernabilidad y Fiscalización.

Las reformas constitucionales de 2014 son un referente importante en el combate a la corrupción, cáncer social que ocupa un lugar prioritario en la agenda nacional.

Entre estas reformas, está la transición de la Procuraduría General de la República a la Fiscalía General de la República, y con ello a la creación de la Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción, cuya titular y responsables del inicio de actividades es la doctora María de la Luz Mijangos Borja, quien comparte la importancia del dictamen contable para cumplir con la procuración de justicia; lo que nos permite reafirmar la relevancia de la profesión contable y analizar los retos que los peritos contables enfrentan en esta especialización.

Dr. Alfredo Adam Adam
Coordinador del Seminario Universitario
de Gobernabilidad y Fiscalización



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
SEMINARIO UNIVERSITARIO DE GOBERNABILIDAD Y FISCALIZACIÓN
<http://sug.unam.mx/>