BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

INSTITUTO DE CIENCIAS DE GOBIERNO Y DESARROLLO ESTRATÉGICO

“Aproximaciones para la Mejora de la Gestión Pública, la articulación y armonización entre el Marco Integrado de Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados”

Tesina para obtener el grado de Maestría en Auditoría Gubernamental, Rendición de Cuentas y Gestión Estratégica

Presenta: Maribel Gutiérrez Laguna

Mtro. José Juan Rosas Bonilla
Director de tesina

Dr. Francisco José Rodríguez Escobedo
Dr. Román Sánchez Zamora
Asesores de tesina

Julio, 2020

PÁGINA LEGAL CARTA DE LIBERACIÓN

Oficio 1

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

INSTITUTO DE CIENCIAS DE GOBIERNO Y DESARROLLO ESTRATÉGICO

LIBERACIÓN DEL DIRECTOR DE TESIS

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado ICGDE

PRESENTE

El que suscribe Mtro. José Juan Rosas Bonilla, director de la tesis Tesina: Aproximaciones para la Mejora de la Gestión Pública, la articulación y armonización entre el Marco Integral de Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados.

del estudiante Maribel Gutiérrez Laguna con No. de matrícula 217461116 adscrito a:

Maestría en Auditoría Gubernamental, Rendición de Cuentas y Gestión Estratégica

se dirige a usted para informarle que he concluido la asesoría de este proyecto de investigación, por lo que no tengo inconveniente de que se continúe el trámite de titulación respectivo.

Sin más por el momento, quedo de usted.

Atentamente

Mtro. José Juan Rosas Bonilla

H. Puebla de Z. a 22 de Junio de 2020.

C.c.p. Coordinación del Posgrado

ICGDE

Oficio 2

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

INSTITUTO DE CIENCIAS DE GOBIERNO Y DESARROLLO ESTRATÉGICO

VOTO APROBATORIO DEL LECTOR

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado ICGDE

P R E S E N T E

El que suscribe Dr. Francisco José Rodríguez Escobedo, lector de la tesis

Tesina: "Aproximaciones para la Mejora de la Gestión Pública, la articulación y armonización entre el Marco Integrado de Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados"

del estudiante Maribel Gutiérrez Laguna con No. de matrícula 217461116 del programa:

Maestría en Auditoría Gubernamental, Rendición de Cuentas y Gestión Estratégica

me permito comunicar que el trabajo ha sido revisado y el estudiante ha solventado las observaciones hechas, por lo que no tengo inconveniente en emitir mi voto aprobatorio para que continúe con su trámite de titulación..

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente

Dr. Francisco José Rodríguez Escobedo

H. Puebla de Z. a 29 de Junio de 2020.

C.c.p. Coordinación del Posgrado

Borrar formulario

ICGDE

Oficio 2

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

INSTITUTO DE CIENCIAS DE GOBIERNO Y DESARROLLO ESTRATÉGICO

VOTO APROBATORIO DEL LECTOR

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado ICGDE

P R E S E N T E

El que suscribe Dr. Román Sánchez Zamora, lector de la tesis

Tesina: "Aproximaciones para la Mejora de la Gestión Pública, la articulación y armonización entre el Marco Integrado de Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados"

del estudiante Maribel Gutiérrez Laguna con No. de matrícula 217461116 del programa:

Maestría en Auditoría Gubernamental, Rendición de Cuentas y Gestión Estratégica

me permito comunicar que el trabajo ha sido revisado y el estudiante ha solventado las observaciones hechas, por lo que no tengo inconveniente en emitir mi voto aprobatorio para que continúe con su trámite de titulación..

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente

Dr. Román Sánchez Zamora

H. Puebla de Z. a 29 de Junio de 2020.

C.c.p. Coordinación del Posgrado

Borrar formulario

AGRADECIMIENTOS

Hay sucesos en la vida que se vuelven especiales y que nos marcan para siempre, en particular doy gracias a Dios por bendecirme y darme la sabiduría para tomar decisiones que cada día me fortalecen como persona y como profesionista. Hay veces que tenemos que sacrificar nuestro tiempo libre, las horas de sueño, a nuestra familia… pero esos sacrificios se llenan de satisfacciones, de orgullo y de recompensas que son el reflejo del esfuerzo que dedicamos por hacer lo que nos gusta y nos hace feliz.

Agradezco a mis padres por ser mis mentores y en especial a mi compañero de vida, quién siempre está a mi lado apoyando mis proyectos profesionales y por siempre echarme porras y decirme “tú puedes”, por siempre impulsarme a ser mejor persona.

Dicen que las oportunidades solo se presentan una vez en la vida, y que de uno depende si las toma o las deja; agradezco la oportunidad y la confianza que me brindó el Dr. David Villanueva al colaborar con él y asimismo por el apoyo que me brindó para poder cursar la Maestría; la Auditoría Puebla marcó mi vida profesional y ha sido una gran escuela para mí, a la cual le tengo un gran respeto y mucho cariño. Además agradezco al Mtro. José Juan Rosas por su tiempo, dedicación, orientación y paciencia para guiarme en el presente estudio; así como a mis lectores el Dr. Francisco José Rodríguez Escobedo y el Dr. Román Sánchez Zamora por su tiempo, asesoría y por compartir sus conocimientos, así como sus experiencias profesionales.

Agradezco infinitamente a mis amigos, a mi familia, a mis jefes, y a todas las personas que me acompañan y me brindan su apoyo en este recorrido, llamado vida.

ÍNDICE

Introducción *9*

Marco Metodológico *14*

Objetivo general 16

Objetivos particulares 16

Hipótesis general 16

Preguntas de investigación 17

Capítulo 1. Antecedentes *19*

1.1 Concepto de Rendición de Cuentas 19

1.1.1 La Corrupción y las áreas de oportunidad ante la fragmentación y la falta de Rendición de Cuentas 21

1.2 Antecedentes del Sistema Nacional Anticorrupción 23

1.3 Antecedentes del Sistema Nacional de Fiscalización 28

1.3.1 Organización y atribuciones de los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización 31

1.3.2 Grupos de Trabajo del Sistema Nacional de Fiscalización 32

1.3.3 El Sistema Nacional de Fiscalización y el Control Interno 34

Conclusión 35

Capítulo 2. Marco Conceptual de Control Interno *37*

2.1 Control Interno 37

2.2 Modelo COSO 38

2.3 Marco Integrado de Control Interno para el Sector Público 42

Conclusión 54

Capítulo 3. La Administración Pública y el Presupuesto basado en Resultados *55*

3.1 La Nueva Gestión Pública 55

3.2 Elementos de la Nueva Gestión Pública 57

3.2.1 Gestión para Resultados y el Presupuesto basado en Resultados en México 63

Conclusión 79

Capítulo 4. Vinculación entre el Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados ***81***

Conclusión **98**

Conclusiones ***100***

Bibliografía ***105***

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES, CUADROS, TABLAS Y GRÁFICAS

Ilustración 1. Integrantes del Sistema Nacional Anticorrupción *27*
Ilustración 2. Control Interno, COSO 2013. ..... *39*
Ilustración 3. Etapas de la MML. *69*

- *Alineación de los objetivos a planes y programas a nivel nacional, estatal y municipal, y de los demás que se deriven de estos. Ilustración 4. Planeación Estratégica del PbR-Vinculación de objetivos.* *71*

Ilustración 5. Relación entre la cadena de valor con los objetivos de la MIR. Fuente: Guía para el diseño de indicadores estratégicos, SHCP (2015). *72*
Ilustración 6. Elementos mínimos de un indicador. *76*
Ilustración 7. Dimensiones de un indicador. *76*
Ilustración 8. Diplomado de Presupuesto basado en Resultados (PbR). Módulo 5. Metodología de Marco Lógico (MML). SHCP, (2015). *78*
Ilustración 9. Objetivos del Control Interno y la relación con los componentes y la estructura organizacional. *82*
Ilustración 10. Control Interno (2013). *83*
Ilustración 11. Planeación Estratégica, con base al Diplomado de PbR, SHCP (2015) *85*
Ilustración 12. Relación entre PbR y el Control Interno, con base en la metodología de MML-MIR y COSO 2013. Elaboración propia. *86*
Ilustración 13. Etapas del ciclo presupuestario (planeación, programación y presupuestación), Presupuesto basado en resultados: Origen y aplicación en México (2012). *87*
Ilustración 14. Tipos y dimensiones de los indicadores. Elaboración propia. *89*
Ilustración 15. Basada en Control Interno (2013) y en Presupuesto basado en resultados: Origen y aplicación en México (2012). *93*

Tabla 1. Estudios realizados por la ASF, correspondientes a la CP 2012, 2013 y 2014, sobre la situación que guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público. Elaboración propia. *49*
Tabla 2. Conclusiones Generales correspondiente a los Estudios presentados por la ASF, CP 2012, 2013 y 2014. ..... *94*

Gráfica 1. Avance en la implementación de PbR-SED en entidades federativas municipios y DTCDMX 2016 – 2018 ..... *95*

ADVERTENCIA METODOLÓGICA

Es importante mencionar que el análisis que se desarrolla en el presente estudio, se basa y se complementa en la experiencia profesional desde la perspectiva de la Auditoría de Desempeño en el ámbito de la Fiscalización Superior.

A través de las funciones y actividades que he llevado a lo largo de diez años como Auditora; lo cual, me han permitido ver diferentes escenarios de la importancia que tiene la función de mi trabajo y que la labor que día con día realizamos los auditores contribuye a que los gobiernos expliquen de forma clara a los ciudadanos en que se usan y para que se gastan los recursos públicos.

Introducción

La presente investigación analiza la relación que existe entre el “Presupuesto basado en Resultados” (PbR) y el “Marco Integral de Control Interno” (MICI) en las entidades que conforman la Administración Pública en el ámbito estatal; las cuales comparten objetivos en común, como impulsar la mejora en el desempeño gubernamental, generar más y mejores resultados, así como aportar elementos que promuevan la rendición de cuentas.

Hoy en día, el hablar sobre rendición de cuentas puede ser un tema que genera debate y análisis, debido a que una de las tareas primordiales del gobierno, es explicar a los ciudadanos en que se usan los recursos públicos, motivo por el cual se necesitan instrumentos que contribuyan a “fortalecer los mecanismos institucionales de rendición de cuentas, así como a evaluar las políticas públicas para combatir la corrupción” (Castillo, 2003)

En este orden de ideas, dimensionar los alcances de las herramientas, modelos y sistemas que promueven la eficiencia, la eficacia, la economía, la gestión de riesgos, por mencionar los principales propósitos de ellas, resulta necesario para contribuir al buen gobierno (BID y CLAD 2007).

El enfoque de las organizaciones públicas para dar atención a los asuntos públicos no siempre ha sido el mismo; las metodologías e instrumentos han variado con el tiempo. Se tiene conocimiento que, en ciertos momentos durante los procesos de presupuestación, implementación y evaluación, la valoración del desempeño y el seguimiento de los resultados se concentraban en cuestiones como procesos o actividades. Así, se tenía la percepción de que, entregar más bienes y servicios a la población, era razón suficiente para argumentar que con ello se atendía cierta carencia o se solucionaba algún problema; lo que significaba una

restricción entre la razón de ser de los programas gubernamentales y la consecución en el cumplimiento de los objetivos y de cada uno de sus resultados con un impacto real en la población en la generación y entrega de los bienes y servicios (López, R. G., & Moreno, M. G. 2011).

Por lo que, en un contexto en el que los ciudadanos exigen al gobierno más y mejores resultados, y en el que el gobierno enfrenta mayores demandas de la sociedad con escasez de recursos, se hace necesario que los programas gubernamentales se orienten a resultados. En este sentido, como parte de los objetivos de la Nueva Gestión Pública (NGP), surgió la Gestión para Resultados (GpR) con el fin de promover la mejora en la toma de decisiones y armonizar las asignaciones presupuestarias, es decir, lo programático con lo presupuestal; así como vincular los objetivos planteados, más que poner énfasis en las actividades (OECD, 2001:41). De acuerdo con Serra (2007: 12), la GpR cuenta con cuatro dimensiones:

a. Responsabilidad de los directivos sobre el resultado
b. Procesos de gestión interconectados para optimizar el funcionamiento
c. Cultura organizativa con énfasis en los resultados
d. Resultado como referencia clave

Dichas dimensiones la definen como un componente que prioriza los resultados y busca optimizar el desempeño del gobierno, mediante la implementación de un conjunto de instrumentos.

La GpR se concibe como un modelo para generar un cambio de cultura en las organizaciones, cuyo objetivo es poner mayor atención en los resultados, más que en los procedimientos, es decir, gestionar para resultados y no por resultados, si bien interesa saber cómo se hacen las cosas, toda la organización es responsable de saber qué se hace en la organización, qué se logra con el trabajo que cada uno

desempeña, cuál es su impacto del trabajo de la organización para el bienestar de la población y cómo los ciudadanos perciben los resultados del quehacer público. Además, facilita la creación de valor público, es decir, cumplir y satisfacer las necesidades de los ciudadanos, así como resolver las problemáticas sociales. Lo que conlleva que los servidores públicos tienen la responsabilidad de definir objetivos alcanzables para la sociedad y producirlos de tal manera que se incida positivamente en el bienestar del entorno (Moore, 1998: 61).

En el marco de la GpR, “se desarrolló el Presupuesto basado en Resultados (PbR) como una herramienta de planeación y gestión estratégica” (Besrest, 2012); el cual tiene como propósito asignar de manera eficiente los recursos públicos conforme al desempeño, así como de los resultados de los Programas presupuestarios (Pp), en conjunto con las métricas correspondientes para su aplicación. De acuerdo a lo anterior, se requiere de reforzar la etapa de planeación, así como establecer objetivos bien definidos y métodos de medición a través de indicadores estratégicos y de gestión, que permitan evaluar los resultados de los programas ejecutados.

Es por ello, que el uso de la Metodología de Marco Lógico (MML) permite en su implementación elaborar árboles de problemas y de objetivos para que estos se puedan vincular con los objetivos definidos en la Matriz de Indicadores para Resultados (MIR); lo anterior permite vincular el control interno, la gestión de riesgos, la información y la comunicación con las etapas del ciclo presupuestario.

Por otro lado, el Control Interno, como referencia principal lo establecido por COSO (en sus siglas en inglés *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* el cual es una iniciativa del sector privado patrocinada por las cinco mayores asociaciones profesionales y financieras de los Estados Unidos: Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, Instituto de Auditores

Internos, Asociación Americana de Contabilidad, Instituto de Contadores Administrativos y los Ejecutivos de Finanzas Internacionales; el cual se define como:

> "*un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las categorías de operación, información y cumplimiento"* (COSO, 2013).[1]

El control interno conjuntamente con la administración de riesgos lleva a cabo funciones cuyo objetivo primordial es mejorar la gestión de una organización ya sea pública o privada. Los dos deben trabajarse de forma conjunta, ya que los riesgos pueden entorpecer el cumplimiento de los objetivos planteados. Lo anterior es fundamental ya que la gestión de riesgos, se trabaja para establecer seguridad en el cumplimiento de cada uno de los objetivos, tomar mejores decisiones, mejorar los procesos, así como proteger a las partes interesadas, es decir, a toda la organización. De acuerdo con las mejores prácticas internacionales, el control interno se concibe como *"un sistema estructurado e integrado al sistema de gobierno de las organizaciones"*. Asimismo, otro de los principales planteamientos hace referencia a que *"los controles individuales deben diseñarse e implementarse como parte integral y armonizado con el sistema de control interno"* (Guía Internacional de Buenas Práctica, IFAC 2012, Evaluar y Mejorar el Control Interno en las Organizaciones).

En nuestro país se ha tenido un gran avance en materia de control interno gubernamental, en 2010 la Secretaría de la Función Pública (SFP) publicó el "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

[1] Para mayor información, se revisó lo publicado por el Sub-Comité de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Interno", que tiene por objeto "*implementar y mejorar las disposiciones jurídicas reguladoras en materia de control interno para la Administración Pública Federal"* (APF).

Asimismo, la Auditoría Superior de la Federación (ASF), para fortalecer las capacidades en la materia, llevó a cabo el "Estudio de la Situación que Guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal" y el "Estudio Técnico para la Promoción de la Cultura de Integridad en el Sector Público", documentos que sirvieron de referencia para que en el ámbito federal, se tomaran medidas para mejorar los mecanismos de control y se realizaran adecuaciones a los sistemas organizacionales en la materia[2].

Además, en 2016 se crea el Sistema Nacional Anticorrupción (SNA), el cual formalizó el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) como un subsistema que se encontraba en operación y como pilar del primero. El SNF está integrado por la SFP, las Entidades de Fiscalización Superior Locales (EFSL), las Contralorías Estatales del país y la ASF; el cual establece dentro de sus objetivos promover mejoras en las disposiciones jurídicas para fortalecer el uso de los recursos públicos, así como modificaciones en el ámbito jurídico que permitan realizar mejores prácticas gubernamentales, para lo cual se crearon grupos de trabajo, y entre ellos destaca el Grupo de Trabajo de Control Interno (SNF, s/f).

En 2014, como resultado de los trabajos del grupo antes mencionado se publicó la adaptación del COSO para la administración pública en México, bajo la denominación de Marco Integrado de Control Interno (MICI).

[2] Para mayor información, se revisó lo publicado por la ASF en: https://www.asf.gob.mx/uploads/180_Estudios/1173_Estudio_Tec_para_la_Promocion_de_la_Cultura_de_Integridad_en_el_Sec_Pub.pdf; https://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Control_Interno_11-08-16.pdf

De lo anterior, surge la necesidad de que las organizaciones del sector público implementen un sistema de control interno efectivo, para corregir las áreas de oportunidad identificadas por la ASF y la metodología adaptada respecto a COSO 2013.

El MICI proporciona un modelo para implementar, proteger y mejorar el Sistema de Control Interno Institucional, para asegurar el cumplimiento de las categorías de cada uno de los objetivos institucionales correspondientes a la operación, información y cumplimiento.

En este contexto, es como surge el presente trabajo que contiene un análisis documental de las metodologías antes mencionadas; se dimensiona la importancia que tienen para el logro de los objetivos gubernamentales; así como el vínculo que existe entre ambas herramientas, las cuales cuentan con los mismos fines, ir en busca del cumplimiento de los objetivos institucionales, además, de verificar que los resultados que derivan de cada una de ellas, coadyuve en la mejora de la gestión, así como, en la oportuna toma de decisiones.

Marco Metodológico

El tipo de investigación que se presenta a continuación, es de forma cualitativa en base al método híbrido, de acuerdo a Álvarez-Gayou en su libro *Como hacer una investigación cualitativa*, en el cual se menciona que este método es usado tradicionalmente en la investigación cuantitativa, el cual se propone como *"un método valioso para el desarrollo de estudios cualitativos, cuyo procedimiento de aplicación no varía; sino la diferencia generalmente se encuentra en la interpretación de los datos*". Asimismo, Lewin considera que "*la investigación-acción se compone de pasos seriados de acción: planificación, identificación de hechos, ejecución y análisis";* mientras que Mckernan, planteó un modelo el cual consiste en

“definir claramente la situación o el problema, evaluación de necesidades, estableciendo las limitaciones internas y externas del progreso”. (Jurgenson, J. L. Á. G., & Luis, J. 2003).

Además, el presente estudio se basa en la revisión documental de la metodología MICI, aprobada por el SNF, el cual se constituye como un pilar fundamental del SNA. Así como, de la Metodología del Marco Lógico y Presupuesto basado en Resultados, como herramientas de planeación y programación del presupuesto, y como fuente primordial en la generación de información para la realización de auditorías y evaluaciones de desempeño.

También, la rendición de cuentas en México es una variable fundamental para avanzar en el combate a la corrupción, que genera efectos nocivos en diferentes ámbitos de la sociedad. Para poder plantear instrumentos y mecanismos de rendición de cuentas es necesario abordar metodologías que hayan sido probadas y que se encuentren vigentes, de manera que el análisis documental que se realice como parte del estudio, permita identificar sus componentes y las posibles aplicaciones en el ámbito público.

Objetivo general

Desarrollar el contexto general necesario para determinar los elementos que permiten vincular las metodologías de Control Interno (MICI) y PbR, de forma que se planteen aproximaciones prácticas para las instituciones públicas de los tres órdenes de gobierno de nuestro país.

Objetivos particulares

- Reflejar la relevancia del control interno y la rendición de cuentas para los entes públicos en cualquiera de los tres órdenes de gobierno en México.
- Plantear las bases metodológicas de MICI y PbR.
- Hacer explicita la relación entre las metodologías de MICI y PbR.
- Identificar áreas de oportunidad derivadas del análisis documental, así como de las experiencias de auditoría.

Hipótesis general

Implementar de forma armonizada un modelo estandarizado de Control Interno y el PbR, contribuye a generar los resultados que por mandato de Ley, las instituciones públicas deben llevar a cabo.

Variables:

y=Implementar de forma armonizada un modelo estandarizado de Control Interno + Implementar de forma armonizada un modelo de Presupuesto basado en Resultados, en cualquiera de los tres órdenes de gobierno.

a) resultados que por mandato de Ley se deben alcanzar, atendiendo los principios Constitucionales
b) cumplimiento normativo
c) rendición de cuentas
d) las instituciones públicas
i=Entidades federativas de la República Mexicana

t) es el año base que se tome como referencia

Mediante este planteamiento se pueden realizar análisis comparativos cuantitativos que permitan a los tomadores de decisiones, establecer un año de referencia sobre la implementación y medir los resultados en términos de resultados, cumplimiento y rendición de cuentas.

Ecuación 1.

$$f\ y_{i=1\ldots32} = \frac{a * b * c}{d}$$

$$t-1\ t0\ t+1$$

Fuente: Elaboración propia.

Preguntas de investigación

- ¿Cuáles son los planteamientos metodológicos que plantean MICI y PbR?
- ¿Cuáles son los elementos que permiten su vinculación y la implementación armonizada?
- ¿Cuáles son las instituciones públicas que se ven afectadas o beneficiadas por la implementación del MICI y el PbR?

- ¿Qué líneas de acción se pueden establecer para llevar a cabo la armonización entre metodologías?

Para el desarrollo de este documento se realizó en base al método de “revisión documental”, que consiste en verificar fuentes históricas, estadísticas y demás información y documentación, para el análisis respectivo y así contar con los elementos suficientes para sustentar la propuesta del presente estudio, así como sus conclusiones.

Asimismo, la revisión bibliográfica permite contar con referencias precisas de lo que se investiga, así como obtener información de interés para el estudio, *“conocer distintos análisis y enfoques sobre el problema; además, de distinguir entre la información significativa para la investigación y aquella que resulta inoperante”* (Rojas Soriano, 2013).

Capítulo 1. Antecedentes

1.1 Concepto de Rendición de Cuentas

Hoy en día el hablar sobre rendición de cuentas puede ser un tema de gran controversia, debido a que una de las tareas primordiales del gobierno, es explicar a los ciudadanos en que se usan los recursos públicos, motivo por el cual se necesitan instrumentos que contribuyan a “fortalecer los mecanismos institucionales de rendición de cuentas, así como a evaluar las políticas públicas para combatir la corrupción” (Castillo, 2003).

La rendición de cuentas desde su conceptualización hasta su implementación, requiere de un conjunto de normas que establecen procedimientos de control en un órgano del Estado obligado a informar, explicar y justificar sus actuaciones; aunado a eso, existe otro órgano facultado para analizar, calificar y determinar el actuar del órgano a gestionar, es decir, el segundo órgano determina la concordancia del primero de acuerdo a la Constitución con el fin de asegurar el respeto del orden jurídico, el cumplimiento de los principios y los derechos humanos propios de un Estado constitucional.

Según Guillermo O’Donnell (1996) existen dos formas de que se presente la rendición de cuentas, una es de forma vertical y la otra es horizontal, la primera se da en el marco de la democracia con elecciones libres, justas y competitivas, es decir, se lleva a cabo a través del voto y por otro lado la rendición de cuentas horizontal se basa en los controles respecto al uso de los recursos públicos; para lo cual se debe contar con autoridades para sancionar aquellas acciones ilegales o inapropiadas en el quehacer público.

Además, entre la rendición de cuentas horizontal y vertical existe una asimetría de información, la cual está relacionada tanto en la opacidad del ejercicio

público como a la falta de transparencia en la información, la rendición de cuentas no solo es el hecho de publicar información, al contrario dicha información debe cumplir ciertas características, la cual debe ser de calidad, dicho de otra manera, esta información debe ser verás, clara y oportuna, así como congruente, es decir, que toda la información que se haga pública se pueda comparar, y a su vez, tiene que ser de fácil acceso, comprensiva, relevante y confiable para quien la consulte, Rivera, A. O. (2009).

Asimismo, Andreas Schedler en el documento de su autoría denominado ¿Qué es la Rendición de Cuentas? (2008), menciona que “hoy en día, el concepto de la rendición de cuentas (accountability), se ha vuelto entonces una exigencia ubicua en el mundo de la política democrática. Todos estamos de acuerdo con que democracia implica rendición de cuentas”; además sintetiza el concepto haciendo referencia a que “A” rinde cuentas a “B” cuando está obligado a informarle sobre sus acciones y decisiones, así como a justificar el quehacer gubernamental y asumir el castigo o aquella sanción adquirida por una mala conducta. La cual abarca tres aspectos:

I. información,
II. justificación y
III. sanción.

Sin embargo, es posible que no se presenten de manera conjunta, se puede “presentar el caso en que una o dos de las tres dimensiones estén ausentes, o sólo débilmente presentes” Schedler, A. (2008).

El concepto accountability, como otros conceptos políticos en inglés, es un término que no tiene un significado preciso en castellano, ni una traducción directa.

Algunos lo traducen como control, fiscalización, o responsabilidad. Sin embargo, la traducción más común es la rendición de cuentas, Sintura Varela, (2013).

1.1.1 La Corrupción y las áreas de oportunidad ante la fragmentación y la falta de Rendición de Cuentas

Como punto de partida se dimensiona y conceptualiza la palabra corrupción. La definición más aceptada es la establecida por la organización Transparencia Internacional, la cual la define como *"el abuso del poder público para beneficio privado"*. Casar (2016) complementa la definición como, "*el abuso de cualquier posición de poder, pública o privada, con el fin de generar un beneficio indebido a costa del bienestar colectivo o individual*"; es decir, el cambio de conducta a cambio de una recompensa no prevista en la ley.

De acuerdo con Transparencia Internacional, "*el comportamiento corrupto… produce resultados injustos, ineficaces, ineficientes y antieconómicos. Las recompensas ilícitas para un grupo pequeño que rompe las reglas se producen a expensas de la comunidad en general*", Fach Gómez, K. (2017).

En ese sentido, la corrupción, reduce la efectividad de toda política pública, al no permitir que alcance sus objetivos y la eficiencia al alterar la distribución del beneficio de los fondos públicos e incentivar que se realicen transacciones al margen de la formalidad, Anticorrupción, A. (2017).

Los autores Jaime, Avendaño, y García (2012) mencionan que para combatir a la corrupción se deben diseñar e implementar herramientas e instrumentos que permitan reforzar el actuar de los agentes (públicos o privados) para que se

apeguen a la normativa, así como el establecimiento de instituciones para prevenir, controlar y sancionar el abuso de la función pública. De esta manera, los autores mencionan que para el combate a la corrupción, algunos países lo hacen con la creación de una sola agencia la cual se encarga de investigar y perseguir las prácticas ilícitas, algunos otros, diseñan un sistema de instituciones e implementación de mecanismos de control, transparencia y rendición de cuentas para reducir los actos corruptos.

En ese sentido, la teoría de la elección racional, argumenta que el grado de corrupción es producto de una estructura de incentivos y no de un rasgo humano, la corrupción entonces será un resultado del sistema y no un elemento del mismo, Anticorrupción, A. (2017).

Asimismo, es importante mencionar que no solo hay que enfocarse en la corrupción, también hay que trabajar en la ética pública, es decir, conducir la conducta de los servidores públicos hacia un comportamiento forjado en valores, y así contar con un cambio en las percepciones, actitudes y conductas, con el objetivo de que *"los servidores públicos actúen con responsabilidad, cumpliendo con los objetivos establecidos, consiguiendo así que los ciudadanos confíen en los servidores públicos; y así generar lo que se denomina buena gobernanza"* (Bautista, 2015).

Derivado de lo anterior, es necesario implementar mecanismos detectivos, preventivos y correctivos que contribuyan a disminuir la corrupción; es decir, implementar acciones orientadas a evitar que dicho fenómeno se materialice y genere los efectos que se han mencionado.

Es importante mencionar, que acuerdo con Transparencia Internacional (2020), en 2019 México obtuvo una calificación de 29 puntos, en donde "0" representa mayor percepción y "100" menor percepción, ocupando el lugar 130 de

180 países que fueron evaluados. En dicha evaluación, México sigue siendo el país peor evaluado entre los integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), ocupando la posición 36 de 36 países que son miembros, lo anterior de conformidad con Transparencia Mexicana.

Asimismo en 2014, México obtuvo una calificación de 35 puntos de 100. A partir de ese momento, año tras año México fue disminuyendo su calificación y perdiendo lugares en su posición relativa con otros países. Derivado del último estudio, a México le hicieron algunas recomendaciones para revertir el Índice de Percepción de la Corrupción, Transparencia Mexicana y Transparencia Internacional (2020):

- Fortalecer el Sistema Anticorrupción, en específico a nivel estatal, así como a lo que corresponde a los tres poderes.
- Verificar el cumplimiento de la publicidad de las declaraciones patrimoniales y de conflicto de intereses para los servidores públicos.
- Constituir una Fiscalía General de la República autónoma e independiente, con controles democráticos efectivos, en materia de control de la corrupción.

1.2 Antecedentes del Sistema Nacional Anticorrupción

En concordancia con las recomendaciones emitidas por Transparencia Internacional, que fueron citadas con anterioridad, a partir de 2016 se cuenta con un andamiaje legal que hace posible institucionalizar el SNA.

Los esfuerzos desde la perspectiva gubernamental, por disminuir la corrupción en México, se han concentrado en la creación o modificación de entes

públicos enfocados en la fiscalización, control, y evaluación de la gestión pública, muestra de ello son las adecuaciones al marco normativo.

En los últimos años, México ha trabajado en diversas modificaciones en el actuar de las instituciones con el objetivo de fortalecer la rendición de cuentas; así como incrementar sus facultades, mecanismos y procesos de funcionamiento para controlar y verificar las acciones de los servidores públicos; Cantú, Fuentes y Merino (2011) mencionan que los cambios han creado *"nuevos métodos, más datos, nuevas rutinas de control, fiscalización y evaluación de la gestión pública de México"*.

Por su parte, Ríos y Romero (2011) señalan que aunque se han realizado bastantes trabajos en el quehacer institucional, aún existen áreas de oportunidad, ya que el conjunto de reformas no ha sido modificado de manera sistémica, es decir, aún se encuentra desvinculado. En este mismo tenor, Cantú, *et al*. (2011) menciona que todos esos cambios *"requieren vincularse en el marco de una política pública capaz de armonizar y potenciar sus efectos para la rendición de cuentas"*.

Así es como surge la necesidad de llevar a cabo adecuaciones, reformas y trasformaciones en la estructura organizacional del sector público, de forma que, se fortalezcan estructuras o sistemas que mejoren la coordinación de cada uno de los responsables en materia de rendición de cuentas o en su caso se creen figuras formales de articulación entre los tres órdenes de gobierno, que armonicen, la estructura antes mencionada con el fin de avanzar en la disminución de actos ilícitos. Asimismo, los autores Sodi y Salgado (2015) señalan que para impulsar el combate a la corrupción en México *"se requiere la participación de todos los poderes públicos, órdenes de gobierno, órganos y servidores públicos"*, además sugieren que todos estos esfuerzos de reformas normativas (leyes, reglamentos, normas y

códigos de ética) resultarán poco productivos si no se contemplan los tres órdenes de gobierno de manera conjunta.

Con base en estos planteamientos y áreas de oportunidad “a principios de 2015 se identifica un incremento en los esfuerzos, por parte de los diferentes sectores de la sociedad, partidos políticos, así como de los distintos organismos no gubernamentales, académicos e intelectuales, para crear el SNA en la que se coordinen los tres órdenes de gobierno y que atendiera los problemas de desarticulación institucional en el combate a la corrupción” (Huacuja y Merino, 2015, p. 252).

En 2015, México genera un cambio en la articulación, específicamente en el Estado Democrático, en materia de corrupción, lo anterior a través del Artículo 113 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) correspondiente al SNA, definiéndose como *“una plataforma de coordinación y colaboración entre distintas entidades gubernamentales, organismos autónomos y la ciudadanía, representada de manera formal por un Comité de Participación Ciudadana”*.

Es importante mencionar que el SNA, surge a partir de una demanda por parte de la ciudadanía, que se justifica a partir de mecanismos democráticos de transparencia y rendición de cuentas, la cual impulsa un cambio de paradigma en las funciones del quehacer gubernamental, lo que genera una relación interinstitucional, entre el gobierno y la sociedad, con el objetivo de garantizar la

legalidad, representatividad y legitimidad de las instancias gubernamentales frente a la ciudadanía[3].

El 26 de febrero de 2015 fue cuando la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, emite el "Dictamen en sentido positivo, relativo al proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la CPEUM, en materia de combate a la corrupción"; previo análisis de diversas iniciativas recibidas con anterioridad, se destaca la importancia de crear una instancia que coordinara a las autoridades de los tres órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, fiscalización y control de recursos públicos, de forma que se establece lo siguiente:

> *"El Sistema propuesto resulta de la coincidencia de las distintas iniciativas de crear una instancia con capacidad de mejora continua del desempeño de la administración gubernamental; además de tener la capacidad técnica y objetiva para medir y evaluar el desempeño del servidor público en el marco de los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones, por lo cual estos mismos principios resultan imperantes y aplicables para los particulares que se ubiquen en cualquiera de estos supuestos, en especial cuando se afecte a la Hacienda Pública o el patrimonio de los entes públicos federales, locales o municipales"* (Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales; de Anticorrupción y Participación Ciudadana, y de Estudios Legislativos, Segunda., 2015, p. 34).

A fin de dimensionar de mejor forma, se presenta el funcionamiento del SNA, el cual está integrado como se muestra a continuación:

[3] Para mayor información, se revisó la página de internet del SNA, en: https://www.gob.mx/sfp/acciones-y-programas/sistema-nacional-anticorrupcion-64289

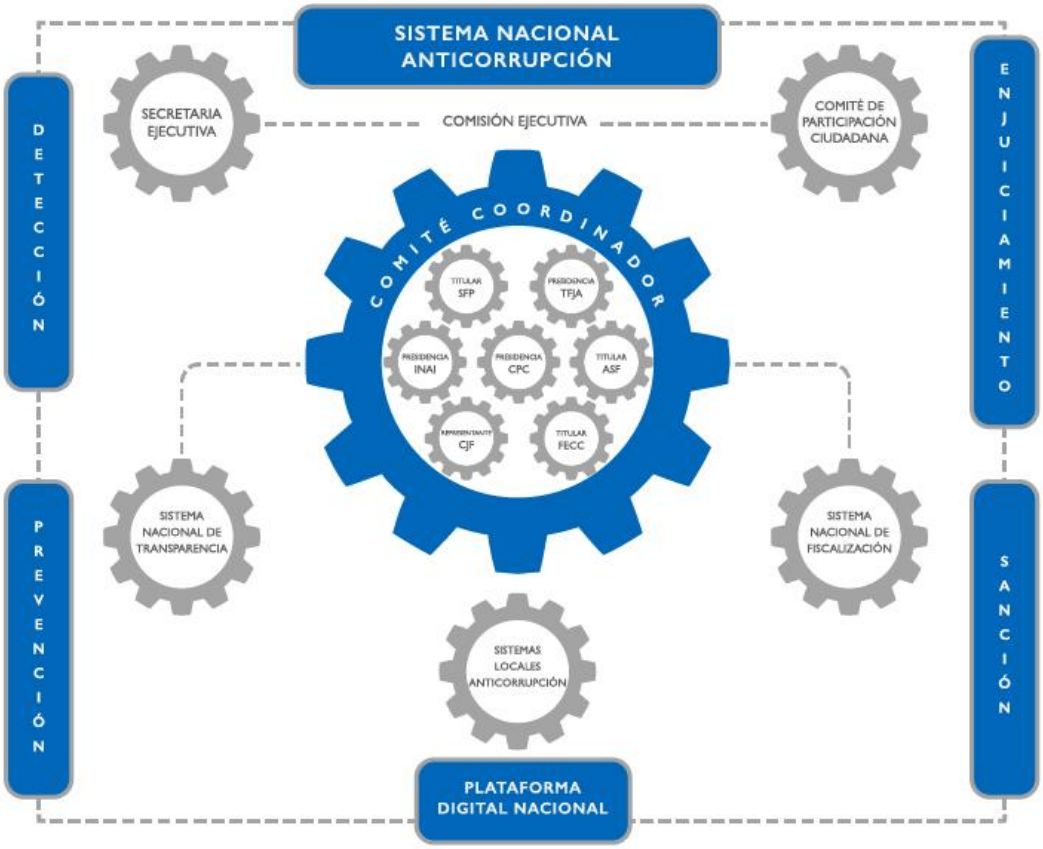


Ilustración 1. Integrantes del SNA

Fuente: https://ethos.org.mx/ethos-publications/sna-y-el-nuevo-regimen-de-responsabilidades-2/

El SNA cuenta con diversos instrumentos que permiten trabajar de forma coordinada para la rendición de cuentas, la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (LGSNA) establece que “el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción creará una Plataforma Digital Nacional conformada por la información que incorporen las autoridades integrantes del Sistema Nacional. Ésta plataforma será administrada por la Secretaría Ejecutiva” (Órgano de apoyo del Comité Coordinador).

Una pieza clave para la operación del SNA, es el SNF. Es subsistema cuenta entre sus acciones, instrumentar diversos mecanismos de coordinación entre los integrantes del mismo, así como el intercambio, sistematización y actualización de la información que en materia de fiscalización y control de recursos públicos en la gestión gubernamental.

Estos mecanismos de prevención de actos de corrupción e instrumentos de rendición de cuentas, así como la tipificación de las faltas administrativas en las que puedan incurrir los servidores públicos serán desarrolladas y acatadas por los integrantes del SNA de acuerdo con su competencia y de esta manera fortalecer el combate y control de la corrupción y generar una verdadera rendición de cuentas en el país.

1.3 Antecedentes del Sistema Nacional de Fiscalización

El SNF surge de la necesidad de unificar esfuerzos para examinar a fondo el quehacer gubernamental, así como el buen uso de los recursos públicos, en los tres órdenes de gobierno y desde todos los ámbitos de análisis, con el objetivo de fortalecer la rendición de cuentas en México (Fuentes, 2011).

El SNF se define como “el conjunto de mecanismos interinstitucionales de coordinación entre los órganos responsables de las tareas de auditoría gubernamental en los distintos órdenes de gobierno” (SNF, s/f), el cual tiene como propósito aumentar la cobertura, así como el impacto en la fiscalización de los recursos públicos. Dicho sistema está integrado por la ASF; la SFP; las EFSL (Auditorías Superiores Estatales u Órganos de Fiscalización Estatales), y las secretarías o instancias homólogas encargadas del control interno en las entidades federativas (SNF, s/f).

Asimismo, el artículo 38, fracción II, de la LGSNA establece que:

> *"…para dar cumplimiento al objeto del Sistema Nacional de Fiscalización, sus integrantes deben entregar un informe al Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, en el que se dé cuenta de los avances en la fiscalización de recursos federales y locales"* (SNF, s/f).

Actualmente existen instituciones responsables del control, supervisión y fiscalización de los recursos públicos, en los tres órdenes de gobierno, como órganos internos: la SFP, las Contralorías Estatales y Municipales y las Contralorías Internas de los órganos constitucionalmente autónomos; en dos ámbitos de gobierno y como entes externos: la ASF y las EFSL.

Sin embargo, estos órganos de vigilancia aún tienen áreas de oportunidad para llevar a cabo una coordinación de manera más integral, lo que ha dado como resultado ciertas limitantes sobre la situación real de la gestión pública (Fuentes, 2011).

Bajo estas circunstancias, en la presentación del "Informe del Resultado de Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2008" ante la Cámara de Diputados en el 2010, se señaló por primera vez la necesidad de establecer un Sistema que articulara los esfuerzos de fiscalización y control (ASF, 2015).

La ASF (2012) en las "Bases Generales de Coordinación para Promover el Desarrollo del SNF", señala que el SNF se integró inicialmente por la ASF, los miembros de la Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental, A.C. (ASOFIS), la SFP, incluidos los Órganos Internos de Control (OIC) de las dependencias y entidades de la administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como por los miembros de la Comisión Permanente de Contralores Estado-Federación (CPCE-F).

Asimismo, establece que el SNF inició sus operaciones como “un conjunto de principios y actividades estructuradas, vinculadas entres sí, con la intención de establecer un ambiente de colaboración efectiva entre todas las EFSL, con una misma visión profesional, normas profesionales, valores éticos y capacidades técnicas”.

Sin embargo, fue hasta la reforma constitucional antes mencionada, realizada en el 2015, que da pie SNA, en el que se reconoce al SNF como “un subsistema consolidado y autónomo, pero funcionando como eje central y pilar fundamental del SNA, como un sistema integral articulado para prevenir y sancionar las responsabilidades administrativas y los hechos de corrupción” (ASF, 2015).

En junio de 2015 se llevó a cabo el relanzamiento del SNF, en donde de acuerdo con la ASF (2015a) en las “Bases Operativas para el Funcionamiento del SNF” estableció la composición, objetivos y estructura del SNF, así como las atribuciones de sus integrantes.

A continuación se enlistan los puntos más relevantes, respecto a la reforma constitucional:

- Se fortalece a la SFP, en materia de prevención, auditoría, investigación y sanción; asimismo establece que el nombramiento de su titular deberá ser ratificado por el Senado.
- Se fortalece a la ASF, al otorgarle facultades para fiscalizar participaciones federales, deuda pública local garantizada por la Federación y fideicomisos públicos o privados; promover fincamiento de responsabilidades; realizar auditorías en tiempo real; emitir un

Informe General Ejecutivo del Resultado e Informes Individuales de Auditoría; mayor plazo para fiscalización.

- Se faculta al Congreso de la Unión para expedir leyes generales que establezcan y regulen el SNA (El SNF será un subsistema) y sobre Responsabilidades Administrativas.
- Se precisa que los organismos constitucionalmente autónomos deberán contar con OIC, cuyo titular será designado por la Cámara de Diputados.
- Se prevé que serán sujetos de responsabilidad aquellos que intervengan en actos vinculados con faltas administrativas graves. (ASF, 2015)

1.3.1 Organización y atribuciones de los integrantes del Sistema Nacional de Fiscalización

El artículo 37 de la LGSNA establece que el “SNF tiene por objeto establecer acciones y mecanismos de coordinación, promover el intercambio de información, ideas y experiencias entre los miembros del Sistema, encaminadas a avanzar en el desarrollo de la fiscalización de los recursos públicos”.

La misma ley establece que los que conforman el SNF en el ámbito de sus respectivas facultades y atribuciones deberán trabajar de manera coordinada en áreas comunes de auditoría y fiscalización; así como revisar y proponer nuevos ordenamientos legales que regulan su actuar que permitan contribuir a disminuir la corrupción; además de elaborar un marco de referencia que contenga criterios generales para la prevención, detección y disuasión de actos de corrupción en la gestión gubernamental.

La ASF (2015a) señala en las “Bases Operativas del SNF” que para cumplir con sus objetivos, el cual está conformado por un Comité Rector y Cinco Grupos de Trabajo; por lo que se refiere al Comité este está conformado por la ASF y la SFP, quienes ocupan la Presidencia de manera conjunta, y siete miembros rotatorios de entre las EFSL y las Secretarías o instancias homólogas encargadas del control interno en las entidades federativas; lo anterior será electo cada dos años por consenso entre la ASF y la SFP; dicho Comité realizará las siguientes acciones:

I. El diseño, aprobación y promoción de políticas integrales en la materia;

II. La instrumentación de mecanismos de coordinación entre todos los integrantes del Sistema, y

lll. La integración e instrumentación de mecanismos de suministro, intercambio, sistematización y actualización de la información que en materia de fiscalización y control de recursos públicos generen las instituciones competentes en dichas materias (LGSNA, 2016).

Para coadyuvar a la realización de los objetivos del SNF se crearon cinco grupos de trabajo referentes a temas de contabilidad, participación social, control interno, jurídico consultivo y normas profesionales.

1.3.2 Grupos de Trabajo del Sistema Nacional de Fiscalización

Los cinco Grupos de Trabajo del SNF llevan a cabo las tareas en materia de normas profesionales, control interno, responsabilidad gubernamental, jurídico consultivo, así como de la participación social en la vigilancia del gasto, y tendrán la labor de coadyuvar en el cumplimiento de los objetivos y compromisos establecidos por el SNF. Cada uno de los grupos de trabajo está integrado por “un representante

de la ASF, un representante de la SFP y cinco miembros rotatorios de la CPCE-F y de la ASOFIS (SNF, 2015).

I. Grupo de Trabajo sobre Normas Profesionales, se encarga de concientizar, actualizar y fomentar los tres primeros niveles de las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización (NPASNF) en las labores del personal auditor, así como actualizarlas,
II. Grupo de Trabajo en Control Interno, es el responsable de proponer estrategias para homologar la normativa en materia de control interno, en los tres niveles de gobierno, además de asegurar la inclusión de la evaluación del control interno de los organismos auditores e identificar los cambios legales,
III. Grupo de Trabajo Jurídico Consultivo, su objetivo es verificar y revisar la generación y recepción de propuestas en la adopción del SNA,
IV. Grupo de Trabajo sobre Contabilidad Gubernamental, participa en verificar el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG) y la normatividad emitida en el seno del Consejo Nacional Contable (CONAC);
V. Grupo de Trabajo sobre Participación Social en la Vigilancia del Gasto Público, elaboran estrategias para que los auditores den seguimiento a las acciones de vigilancia de beneficiarios de fondos y programas sociales y, en su caso, emitir recomendaciones (ASF et al, 2015a).

De manera particular, el Grupo de Trabajo de Control Interno tiene entre sus responsabilidades:

"generar estrategias, en los tres órdenes de gobierno, de acuerdo a su ámbito de competencia, para homologar la normativa en materia de control interno; asegurar la fiscalización del control interno de las instituciones auditadas, en los programas de auditoría e identificar los cambios

legales, estructurales y normativos que permitan fortalecer a las instancias de control" (Sistema Nacional de Fiscalización, 2013).

Además, en el artículo 23 de los Estatutos del SNF (SNF, 2017), establece que:

"Conforme a los lineamientos que emita el Comité Rector para la mejora institucional en materia de fiscalización, así como derivado de las reglas específicas contenidas en los códigos de ética y demás lineamientos de conducta, los integrantes del SNF implementarán las medidas aprobadas por el mismo para el fortalecimiento y profesionalización del personal de los órganos de fiscalización, para lo cual, el SNF fomentará el establecimiento de un programa de capacitación coordinado, que permita incrementar la calidad profesional del personal auditor, a través de la identificación de temas específicos que contribuyan a promover y potenciar el desarrollo de habilidades y capacidades técnicas y mejorar los resultados de la auditoría y fiscalización." (SNF, 2017)

1.3.3 El Sistema Nacional de Fiscalización y el Control Interno

Como resultado de la puesta en marcha del SNA y el fortalecimiento del SNF, se establecieron las estrategias para que la auditoría gubernamental, el control, la supervisión y la fiscalización de los recursos públicos, se realicen bajo estándares similares y con propósitos comunes.

"*El 22 de junio de 2015, considerando la aprobación de las reformas constitucionales que dan origen al Sistema Nacional Anticorrupción, se firmaron las Bases Operativas para el Funcionamiento del SNF, mismas que constituyeron el marco de orientación del trabajo de los integrantes del SNF, durante el periodo de diseño, elaboración y aprobación de la Leyes Secundarias del SNA*" (Auditoría Superior de la Federación, 2017).

En la organización de dicho sistema, como se ha mencionado anteriormente, se cuenta con un grupo específico que aborda el tema de Control Interno, y su principal resultado es la emisión del documento que sustenta el MICI.

Es así como, en 2014, la ASF y la SFP, desarrollaron de manera conjunta dicho instrumento (MICI), tomando como referencia el modelo internacional mejor

conocido como COSO 2013, para su adopción en los entidades del sector público; su implementación promueve el mejoramiento de la gestión gubernamental, la prevención y disminución de la corrupción, así como contribuir a mejorar la rendición de cuentas (ASF y SFP, 2014).

El MICI surge como una iniciativa del SNF, el cual se establece un modelo general único para los niveles de gobierno, tanto en el ámbito estatal, federal y municipal; el cual “provee criterios para evaluar el diseño, la implementación y la eficacia operativa del control interno en las instituciones del sector público” y además, su implementación impide la probabilidad de actos de corrupción, así como fraudes en las instituciones públicas (ASF y SFP, 2014, p. 9).

Es importante mencionar, que este modelo, es aplicable a todas las categorías de objetivos, los titulares de las unidades administrativas asumen la responsabilidad de diseñar las políticas y procedimientos que se ajusten a las características y a las disposiciones jurídicas y normativas, así como a las circunstancias específicas de la institución (ASF y SFP, 2014).

Conclusión

Gracias a las reformas constitucionales realizadas en 2015, ha permitido que cada una de las acciones del SNF se lleven a cabo de manera estructurada y vinculadas entres sí, con la intención de fortalecer un ambiente de colaboración entre todos los órganos gubernamentales de fiscalización, con una misma visión profesional, normas profesionales, valores éticos y capacidades técnicas. Los trabajos llevados a cabo entre el SNF y los organismos gubernamentales responsables del control interno, permiten coadyuvar de manera conjunta en el mejoramiento de la gestión gubernamental, la prevención y erradicación de la corrupción y una mejor rendición de cuentas.

Los esfuerzos institucionales que se han llevado a cabo, buscan fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones gubernamentales en un marco de promoción de la legalidad, la transparencia, la rendición de cuentas y coadyuvar en mejores prácticas, con el fin de erradicar la corrupción.

Capítulo 2. Marco Conceptual de Control Interno

2.1 Control Interno

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en Inglés) define al control interno como:

> Un proceso integral dinámico que se adapta constantemente a los cambios que enfrenta la organización. La gerencia y el personal de todo nivel tienen que estar involucrados en este proceso para enfrentarse a los riesgos y para dar seguridad razonable del logro de la misión de la institución y de los objetivos generales (INTOSAI GOV 9100, 2004, p.6).

Por lo que respecta a Koontz y Weihrich (1994) definen al Control Interno como “la medición y corrección del desempeño a fin de garantizar que se han cumplido los objetivos de la entidad y los planes ideados para alcanzarlos”. En este mismo sentido, los autores Robbins y Coulter (2009) lo definen desde la perspectiva de la administración como “un proceso que consiste en supervisar las actividades para garantizar que se realicen según lo planeado y corregir cualquier desviación significativa”, citados por la Contraloría General de Perú (2014).

Los órganos de control interno deben tener independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible, sin embargo depende necesariamente del director del departamento, asimismo es responsabilidad del titular y demás funcionarios el implementar el control interno en cada una de sus actividades a desempeñar (INTOSAI, 1977).

Asimismo, en la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público del INTOSAI GOV 9100 (2004) se hace referencia a que “la responsabilidad del control interno recae en todos los miembros de la organización”.

2.2 Modelo COSO

En 2013 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO) publicó una versión actualizada del Marco Integrado de Control Interno, en el cual define al control interno como:

> "El control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento (p. 3)

Además, menciona que el control interno no sólo hace énfasis a los manuales, políticas, sistemas; al contrario también les da la importancia a las personas que realizan las acciones dentro de la organización, lo anterior se debe ver como un todo, es decir, un proceso integral y dinámico, el cual puede ser aplicado a las entidades públicas y privadas.

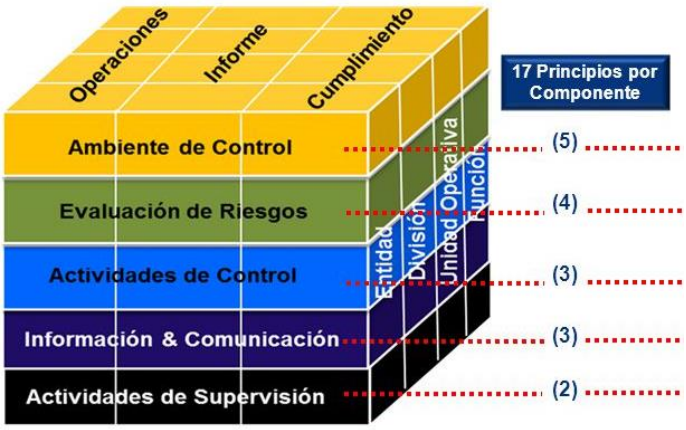
El control interno establece tres categorías de objetivos relacionados con la operación, información y cumplimiento:

a. Operación en la eficacia y eficiencia en las actividades que se realizan en la entidad, así como para dar cumplimiento a los objetivos de rendimiento financiero y la protección de activos frente pérdidas.
b. Información financiera y no financiera que se genera de manera interna y externa, la cual pueden abarcar aspectos de confiabilidad, oportunidad, transparencia, u otros conceptos establecidos por los reguladores, organismos reconocidos o políticas de la propia entidad.
c. Cumplimiento de las leyes y regulaciones a la que la entidad está sujeta.

Para alcanzar dichos objetivos se debe desarrollar cinco componentes que conforman el control interno, estos deben ser diseñados e implementados dentro de la entidad; de cada uno de los componentes se desglosan diecisiete principios que

representan los conceptos fundamentales y los requerimientos necesarios para implementar un control interno apropiado, como se muestra a continuación:

Ilustración 2. Control Interno, COSO 2013.



El primer componente se denomina **Ambiente de Control**, el cual se define como el “conjunto de normas, procesos y estructuras que conforman la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización, incluye la integridad y los valores éticos de la organización” (COSO 2013); a este componente lo conforman cinco principios:

1. La organización genera compromiso con la integridad y los valores éticos.
2. La administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno.
3. La dirección establece, con la supervisión del consejo, las estructuras, las líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.

4. La organización genera compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en alineación con los objetivos de la organización.
5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

El segundo componente se llama **Evaluación de riesgos**, el cual se describe como el "proceso dinámico para identificar y evaluar los riesgos para la consecución de objetivos, los cuales deben evaluarse en relación a unos niveles preestablecidos de tolerancia; la cual constituye la base para determinar cómo se gestionarán" (COSO 2013). Este componente se conforma por cuatro principios:

6. La organización define los objetivos claros para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.
7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza cómo gestionarlos.
8. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos.
9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.

El tercer componente se define como **Actividades de Control**, el cual se conceptualiza como "las acciones que se llevan a cabo en todos los niveles de la entidad establecidas a través de políticas y procedimientos que contribuyen a mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos" (COSO 2013), este componente está conformado por tres principios:

10. La organización debe diseñar, actualizar y garantizar la suficiencia de las actividades de control para lograr los objetivos institucionales y responder a los riesgos.

11. Se deben diseñar los sistemas de información institucional y las actividades de control relacionadas con dicho sistema, a fin de alcanzar los objetivos y responder a los riesgos.
12. La organización debe implementar las actividades de control a través de políticas, procedimientos y otros medios de similar naturaleza, para enfrentar los riesgos a los que están expuestos sus procesos.

El cuarto componente se denomina **Información y Comunicación,** el cual se define que “la información debe ser relevante y de calidad, tanto de fuentes internas como externas, para apoyar el correcto funcionamiento de los otros componentes del control interno, la cual debe difundirse a todos los niveles de la entidad”. (COSO 2013), este componente lo integran tres principios:

13. La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.
14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.
15. La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.

El último componente se denomina **Actividades de Supervisión**, el cual se describe como “aquellas actividades que determinar si cada uno de los cinco componentes del control interno, incluidos los controles para cumplir los principios de cada componente, están presentes y funcionan adecuadamente” (COSO 2013), ha dicho componente lo conforman dos principios:

16. La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.

17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas preventivas, detectivas y correctivas, según corresponda.

Como se definió anteriormente, cada uno de los cinco componentes y los principios que los integran debe trabajar de manera conjunta en la entidad, es decir, de forma integral se debe diseñar e implementar el sistema de control interno para alcanzar los objetivos planteados en la organización. De esta manera, los componentes y los principios interactúan entre sí.

2.3 Marco Integrado de Control Interno para el Sector Público

La ASF y la SFP (2014) señalan que el control interno es “un proceso efectuado para proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos institucionales y la salvaguarda de los recursos públicos y prevención de la corrupción”.

El MICI contempla objetivos a cargo del Titular, con la participación de la Administración, bajo la supervisión del Órgano de Gobierno, para alcanzar el mandato legal, la misión y visión institucionales, así como los objetivos a nivel nacional, estatal, y demás planes y programas que de estos se deriven. Dichos objetivos deben ser medibles y claros, así como indicadores que permitan identificar, analizar, evaluar su avance y responder a sus riesgos asociados e identificados. Los objetivos pueden ser clasificados de la siguiente manera:

- **Operación**.- de la eficacia en el logro de los objetivos, el mandato legal (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica de la Institución, su reglamento interior, etc.) la eficiencia en el uso y

aplicación de los recursos y economía en las entradas necesarias para las operaciones y demás actividades.

- **Información**.- confiabilidad de los informes internos y externos, los cuales son para uso de la Institución, las partes interesadas e instancias externas.
- **Cumplimiento**.- en apego a las disposiciones jurídicas y normativas aplicable e incluye la salvaguarda de la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, eficiencia y prevención de la corrupción en el desempeño institucional.

En base a lo anterior, se deben establecer objetivos y metas claras y específicas para cada una de las unidades que conforman la estructura organizacional, que al vincular los objetivos institucionales, el mandato legal, la misión y visión se logrará una mejora en la eficacia, eficiencia y economía en los programas ejecutados.

El Marco Integral de Control Interno para el Sector Público, define también cinco componentes, diecisiete principios, los cuales operan de manera integral para dar cumplimiento a los objetivos.

El **Ambiente de Control,** proporciona disciplina y estructura que impactan a la calidad de todo el control interno, influye en la definición de los objetivos y la constitución de las actividades de control. Este componente consta de cinco principios:

1. El Órgano de Gobierno, en su caso, el Titular y la Administración deben mostrar una actitud de respaldo y compromiso con la integridad, los valores éticos, las normas de conducta, así como la prevención de irregularidades administrativas y la corrupción.

2. El Órgano de Gobierno, en su caso, o el Titular es responsable de vigilar el funcionamiento del control interno, a través de la Administración y las instancias que establezca para tal efecto.
3. El Titular debe autorizar, con apoyo de la Administración y conforme a las disposiciones jurídicas y normativas aplicables, la estructura organizacional, asignar responsabilidades y delegar autoridad para alcanzar los objetivos institucionales, preservar la integridad, prevenir la corrupción y rendir cuentas de los resultados alcanzados.
4. La Administración, es responsable de establecer los medios necesarios para contratar, capacitar y retener profesionales competentes.
5. La Administración, debe evaluar el desempeño del control interno en la institución y hacer responsables a todos los servidores públicos por sus obligaciones específicas en la materia.

La **Administración de Riesgos**, debe evaluar los riesgos que enfrenta la institución para el logro de sus objetivos y para el desarrollo de respuestas al riesgo apropiadas. Está formado por los siguientes principios:

6. El Titular, con el apoyo de la Administración, debe definir claramente los objetivos institucionales y formular un plan estratégico que, de manera coherente y ordenada, se asocie a éstos y a su mandato legal, asegurando además que dicha planeación estratégica contemple la alineación institucional a los planes nacionales, regionales, sectoriales y todos los demás instrumentos y normativas vinculatorias que correspondan.
7. La Administración, debe identificar, analizar y responder a los riesgos asociados al cumplimiento de los objetivos institucionales, así como de los procesos por los que se obtienen los ingresos y se ejerce el gasto, entre otros.

8. La Administración, debe considerar la posibilidad de ocurrencia de actos de corrupción, fraudes, abuso, desperdicio y otras irregularidades relacionadas con la adecuada salvaguarda de los recursos públicos al identificar, analizar y responder a los riesgos, en los diversos procesos que realiza la institución.
9. La Administración, debe identificar, analizar y responder a los cambios significativos que puedan impactar al control interno.

Las **Actividades de Control,** son las acciones que establece la Administración mediante políticas y procedimientos para alcanzar los objetivos y responder a los riesgos en el control interno, lo cual incluye los sistemas de información institucional. Incluye los siguientes principios:

10. La Administración, debe diseñar, actualizar y garantizar la suficiencia e idoneidad de las actividades de control establecidas para lograr los objetivos institucionales y responder a los riesgos. En este sentido, es responsable de que existan controles apropiados para hacer frente a los riesgos que se encuentran presentes en cada uno de los procesos que realizan, incluyendo los riesgos de corrupción.
11. La Administración, debe diseñar los sistemas de información institucional y las actividades de control asociadas, a fin de alcanzar los objetivos y responder a los riesgos.
12. La Administración, debe implementar las actividades de control a través de políticas, procedimiento y otros medios de similar naturaleza, las cuales deben estar documentadas y formalmente establecidas. Asimismo, deben ser apropiadas, suficientes e idóneas para enfrentar los riesgos a los que están expuestos sus procesos.

La **Información y Comunicación**, para la consecución de los objetivos se debe utilizar información y comunicación eficaces, la Administración requiere tener acceso a comunicaciones relevantes y confiables. Consta de los siguientes principios:

13. La Administración, debe implementar los medios que permitan a las unidades administrativas generar y utilizar información pertinente y de calidad para la consecución de los objetivos institucionales.
14. La Administración, es responsable de que las unidades administrativas comuniquen internamente, por los canales apropiados y de conformidad con las disposiciones aplicables, la información de calidad necesaria para contribuir a la consecución de los objetivos institucionales.
15. La Administración, es responsable de que las unidades administrativas comuniquen externamente, por los canales apropiados y de conformidad con las disposiciones aplicables, la información de calidad necesaria para contribuir a la consecución de los objetivos institucionales.

Por lo que corresponde al componente de **Supervisión,** ayuda a que el control interno se mantenga alineado con los objetivos institucionales, el entorno operativo, las disposiciones jurídicas aplicables, los recursos asignados y los riesgos asociados al cumplimiento de los objetivos. Este componente está formado por los siguientes principios:

16. La Administración, debe establecer actividades para la adecuada supervisión del control interno y la evaluación de sus resultados.
17. La Administración, es responsable de corregir oportunamente las deficiencias de control interno detectadas.

2.4 Antecedentes de Control Interno en México

En México existen por normatividad instituciones responsables del control interno (Contralorías, Órganos de Control Interno, SFP) en los órdenes Federal, Estatal y Municipal encargadas de la supervisión y fiscalización de los recursos públicos.

La SFP es la dependencia encargada del Control Interno en el ámbito del Ejecutivo Federal su labor consiste en “organizar y coordinar el sistema de control y evaluación gubernamental, inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con el presupuesto de egresos” (Márquez, 2005; 82). Para ello, cuenta con los Órganos Internos de Control, quienes dependen jerárquicamente y funcional de la SFP, encargadas de “mantener el control interno de la Dependencia o Entidad a que se encuentran adscritos, fiscalizar que estas mismas cumplan con las disposiciones en materia de recursos humanos, materiales y financieros; entre otras atribuciones” (SFP, 2016).

La SFP, ha llevado a cabo esfuerzos por implantar sistemas de control interno en las Instituciones de la APF, muestra de ello, en 2006 emitió las primeras Normas Generales de Control Interno, basados en el informe COSO, y en 2010 el “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” y su actualización en mayo de 2014 (ASF, 2015; 8).

Sin embargo, en un estudio realizado por la ASF, en 2012, a 290 instituciones de los Poderes de la Unión y Órganos Constitucionales Autónomos, denominado “Estudio general de la situación que guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal”, se identificó que, la implementación del

control interno conforme a las estrategias y modelo operativo planteado, no ha generado los resultados esperados.

El estudio establece que en un rango de 0 a 100, dividido en tres categorías en dónde de 0 a 39 puntos se considera baja, de 40 a 69 puntos media y de 70 a 100 alta, muestra que en la implantación de los sistemas de control interno en las instituciones del Poder Ejecutivo Federal obtuvieron 35 puntos, que los ubica en un rango bajo, como se muestra a continuación:

Tabla 1. Estudios realizados por la ASF, correspondientes a la CP 2012, 2013 y 2014, sobre la situación que guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público.

	OBJETIVO	ALCANCE	ENFOQUE
Estudio General de la Situación que Guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal **Estudio Núm. 1172**	Diagnosticar el estado que guarda el marco de Control Interno establecido en las entidades que integran los Poderes de la Unión y Órganos Constitucionales Autónomos, con el propósito de evaluar el establecimiento y funcionamiento de sus componentes, identificar posibles áreas de oportunidad, sugerir acciones que lo fortalezcan, e incidir en su eficacia. En virtud de este objetivo, los resultados del estudio no tienen los efectos vinculatorios de una auditoría.	El estudio se realizó en 290 instituciones de los Poderes de la Unión y Órganos Constitucionales Autónomos: • 279 del Poder Ejecutivo Federal • 2 del Poder Legislativo • 3 del Poder Judicial de la Federación • 6 Órganos Constitucionales Autónomos	Comparar los marcos de control interno implantados en el Sector Público Federal con el emitido por el COSO e identificar posibles áreas de oportunidad, a fin de fortalecer su funcionamiento. El estudio se llevó a cabo mediante la aplicación de cuestionarios, que Constan de 37 preguntas, fundamentadas con base en los 5 componentes del modelo COSO, y distribuidas de la forma siguiente: Ambiente de Control, 14; Evaluación de Riesgos, 13; Actividades de Control, 4; Información y Comunicación, 3, y Supervisión, 3.
Continuidad a los Estudios de Control Interno y a la Difusión del Estudio de Integridad en el Sector Público **Estudio Núm. 1198**	Determinar el avance que las instituciones del Sector Público Federal han tenido en la implantación de las estrategias sugeridas por la Auditoría Superior de la Federación para el fortalecimiento del control interno y continuar con la promoción del establecimiento de una cultura de integridad.	El estudio se realizó en 290 instituciones de los Poderes de la Unión y de los Órganos Constitucionales Autónomos: • 275 del Poder Ejecutivo Federal • 2 del Poder Legislativo • 3 del Poder Judicial de la Federación • 10 Órganos Constitucionales Autónomos	• Llevar a cabo reuniones con las instituciones, mediante un proceso de retroalimentación, con el propósito de coadyuvar al establecimiento de estrategias y programas de mejoramiento. • Dar orientación y apoyo, con el propósito de facilitar la integración y presentación de documentación complementaria a la inicialmente aportada por la institución y atender las sugerencias de la ASF. • Actualizar el diagnóstico del estudio con base en la documentación recibida y la pertinencia de las nuevas evidencias aportadas Sensibilizar al personal de las instituciones sobre la aplicación del modelo COSO 2013, en el ámbito de las organizaciones del sector público. • Difundir entre las instituciones el Estudio de Integridad formulado por la ASF en la Fiscalización de la Cuenta Pública 2012. • Apoyar a las instituciones con herramientas técnicas y otros documentos, que ayudaran a la implantación y fortalecimiento de los componentes de sus marcos de control interno.
Estudio sobre la Implementación de Estrategias para el Fortalecimiento de los Sistemas De Control Interno en el Sector Público Federal **Núm. 1641**	Diagnosticar la implementación de criterios y guías técnicas en el proceso de Administración de Riesgos en las Instituciones del Sector Público Federal, de conformidad con la normativa aplicable y las mejores prácticas en la materia, a fin de identificar áreas de oportunidad y sugerir acciones para su fortalecimiento o instrumentación. Asimismo, actualizar el diagnóstico de la implementación de los sistemas de control interno de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012 y 2013.	El estudio se realizó en 290 instituciones de los Poderes de la Unión y de los Órganos Constitucionales Autónomos: • 275 del Poder Ejecutivo Federal • 2 del Poder Legislativo • 3 del Poder Judicial de la Federación • 10 Órganos Constitucionales Autónomos	El estudio se realizó mediante el análisis del proceso de administración de riesgos en cada institución del sector público federal, a fin de identificar, con base en las mejores prácticas en la materia (MICI y COSO 2013), el establecimiento de los elementos del mismo, tales como la metodología de administración de riesgos, la participación activa de los distintos actores en el proceso, el desarrollo de actividades de supervisión, así como la automatización del mismo, entre otros. El estudio también incluyó la actualización del diagnóstico del control interno desarrollado en los estudios realizados en la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública de 2012 y 2013, respecto de los cinco componentes de control interno. Por ello, la ASF recibió y analizó las evidencias que respaldarán la ejecución de las acciones encaminadas al fortalecimiento de los sistemas de control interno de las instituciones del sector público federal a fin de identificar la evolución de sus respectivos diagnósticos.

La misma entidad fiscalizadora federal, con base en estos resultados, emitió una serie de recomendaciones y sugerencias para mejorar el control interno en las Instituciones del Sector Público Federal, las cuales incluyen a) establecer un programa de integridad institucional, que incluya, entre otros elementos, un código de ética, de conducta que sean de observancia obligatoria además de implementar una línea de denuncias con un enfoque periódico sobre el seguimiento a las denuncias recibidas, b) elaborar o actualizar un Plan Estratégico o Programa Institucional, definir y asignar las responsabilidades específicas a los servidores públicos; c) establecer mecanismos de control que aseguren la obtención de la información de manera íntegra y confiable, d) establecer un plan estratégico de Tecnologías de información y Comunicaciones (TIC´s) y e) llevar acabo auditorías o evaluaciones de control interno y de administración de riesgos por terceros (auditor interno, externo) con el fin de tener una opinión independiente, (Auditoría Superior de la Federación, 2012).

La ASF, a partir de los resultados de la fiscalización de la Cuenta Pública, ha identificado situaciones que se pueden mejorar en el desempeño de las instituciones fiscalizadas debido, fundamentalmente, a la falta de controles internos suficientes y eficaces. (ASF, 2016).

De acuerdo con el modelo de valoración utilizado por el órgano fiscalizador federal antes mencionado, el promedio general de la implementación de los sistemas de control interno en las 290 instituciones del sector público federal pasó de 35 a 56 puntos, de un total de 100 posibles, de diciembre de 2013 a diciembre de 2014; por lo tanto, el estatus de dicha implementación pasó de bajo (rango de 0 a 39 puntos) a medio (rango de 40 a 69 puntos); (ASF, 2015a). Asimismo, del mismo número de organismos se estableció entre otros resultados, que el 50% no acreditaron la realización de acciones específicas por medio de las cuales el titular

u órgano de gobierno asegure un entorno de integridad en la institución; el 89% no acreditaron realizar un proceso de administración de riesgos de corrupción, derivados de sus procesos sustantivos y adjetivos, alineados a sus objetivos estratégicos; mientras que el 92% de las instituciones revisadas no consideran el perfil ético de los candidatos para ocupar un cargo público. (ASF, 2016a).

Con estos antecedentes, el Grupo de Trabajo de Control Interno del SNF, en el cual forma parte la SFP, presentó en 2014, el “Marco Integrado de Control Interno para el Sector Público”, elaborado con base en los componentes, principios y puntos de interés que las mejores prácticas internacionales consideran en esta materia, el cual debe ser adoptado y adaptado por las instituciones entre los tres órdenes de gobierno; de esta forma se busca mantener y mejorar el sistema de control interno (ASF y SFP, 2014).

Dicho marco se encuentra vigente y sirve de guía para todas las instituciones públicas, de los tres órdenes de gobierno en México, por lo que será la referencia conceptual y metodológica que se utilizará en el siguiente capítulo.

Los autores Ríos y Cejudo (2010) establecen que “todas las Entidades Federativas del país contemplan una oficina encargada de establecer normas para la vigilancia, fiscalización y control de las dependencias y entidades de la administración pública estatal”. Además, agregan que en general, las contralorías estatales realizan acciones de vigilancia del uso de los recursos públicos, seguir y dar resolución a quejas ciudadanas, controlar la eficiencia del gasto, dictaminar sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos y presentar denuncia ante las autoridades competentes.

De igual manera, los autores mencionados en el párrafo anterior, mencionan que el trabajo de las contralorías estatales es la vigilancia ex ante (preventiva) del

sector público, dar seguimiento paralelo y hacer una revisión ex post (punitiva) de sus actividades, Ríos y Cejudo (2010). Algunas contralorías también tienen responsabilidades de evaluación y modernización administrativa. En algunos casos (como Guerrero), es responsabilidad de la contraloría del estado establecer y operar un sistema de capacitación y desarrollo del personal. En otras entidades (Como Aguascalientes), es una dependencia distinta quien asume estas tareas.

Como se mencionó anteriormente, en general las contralorías tienen entre sus funciones, las de vigilar, revisar, y fiscalizar las dependencias y entidades de la administración pública estatal, sin embargo, los procedimientos y normas que realizan cada una de ellas puede variar dependiendo de la entidad federativa.

De la revisión de la Cuenta Pública de 2013, la Auditoría Superior de la Federación respecto del control interno, señaló lo siguiente:

> Las administraciones estatales y, sobre todo, las municipales, no disponen de sistemas eficientes de control interno, situación que afecta los fondos y programas financiados con el gasto federalizado. Esto sucede a pesar de que en 22 entidades federativas se han publicado, oficialmente, las normas generales de control interno para la administración pública estatal, alineadas al modelo de control interno conocido como COSO, así como a las normas de control del gobierno federal (Auditoría Superior de la Federación, 2015b, p. 51)

De igual forma, en el Informe General de la Cuenta Pública 2014, la misma instancia fiscalizadora federal (ASF, 2016a), estableció lo siguiente:

> **¿Qué pasa cuando el control interno es insuficiente o inadecuado?**
>
> 1. Los procesos, los recursos y la información tienen un riesgo alto de presentar prácticas ineficientes, indebidas o corruptas;
>
> 2. Los registros contables y financieros de una entidad no son confiables;
>
> 3. No se cumplen las obligaciones de transparencia;
>
> 4. Existe debilidad en la prevención;
>
> 5. No hay promoción de la honestidad, los actos deshonestos del personal pasan desapercibidos;

6. No hay medición suficiente respecto al desempeño;
7. Existe desorden organizacional, no existen incentivos para la mejora continua;
8. La infraestructura tecnológica es inadecuada o subutilizada;
9. Los proyectos de infraestructura presentan retrasos y sobrecostos (p. 85).

No obstante, las características particulares en los 31 estados y la Ciudad de México, las reformas secundarias resultado del SNA y la obligación de que en ellos se establezca un Sistema Estatal Anticorrupción, plantean la perspectiva de que la homologación y estandarización del control interno se incremente y por ende, genere mejores resultados que los alcanzados a la fecha.

Adicionalmente, el 29 de enero de 2020, el Comité Coordinador del SNA aprobó la Política Nacional Anticorrupción, la cual se dimensiona como:

> "*el resultado de un ejercicio de sistematización y análisis de información y datos obtenidos a través de un mecanismo de consulta pública nacional que permitió recolectar las diversas perspectivas que la ciudadanía, expertos de organizaciones de la sociedad civil y academia, empresarios y otros actores interesados tienen con respecto al problema de la corrupción; así como del análisis de evidencia como datos oficiales, estudios de organismos internacionales, investigaciones académicas y de organizaciones de la sociedad civil, entre otras fuentes*" (Secretaría Ejecutiva SNA, 2020).

En dicha Política Nacional (2020), se establece en el eje 2 "Combatir la arbitrariedad y el abuso de poder", *Prioridad 19* se establece:

> "*Impulsar la coordinación entre los integrantes del SNF para homologar y simplificar normas, procesos y métodos de control interno, auditoría y fiscalización; así como la colaboración que facilite el intercambio de información para maximizar los alcances de la fiscalización, los procedimientos de investigación, sanción de faltas administrativas y hechos de corrupción*" (Política Nacional, 2020).

Conclusión

Al implementar el Control Interno en el Sector Público, permite que cada componente, cada principio y cada objetivo funcione de forma articulada con la estructura organizacional y el mandato legal, en donde cada uno de los elementos que lo conforman requiere del otro para funcionar, en un marco de ética e integridad en las operaciones para dar cumplimiento a las leyes y normas que regulan los servicios del buen gobierno.

El Control Interno se integra, a partir de cinco (5) componentes, diecisiete (17) principios, elementos (estructura organizacional), para dar cumplimiento a los tres (3) objetivos institucionales, estableciendo operaciones eficientes y eficaces, y así dar cumplimiento a las normas que rigen a los organismos públicos, lo anterior para garantizar seguridad razonable en la salvaguarda de los activos y, generar información financiera y no financiera, de forma confiable y oportuna, que permita tomar mejores decisiones y dar como resultado que los ciudadanos puedan tener la certeza sobre el uso y destino los recursos públicos.

Capítulo 3. La Administración Pública y el Presupuesto basado en Resultados

A partir de la década de 1990, el concepto y el estudio de la Administración Pública ha contado con varias transformaciones como resultado de la influencia y avance en materias como: políticas públicas, gestión pública y gerencia pública. Lo cual ha sido consecuencia de las reformas que se han llevado a cabo en diferentes países y que han tenido efectos en la modernización administrativa gubernamental; con el propósito de alcanzar mayor eficiencia y eficacia a la gestión de lo público. La modernización administrativa (Martínez Vilchis, J. 2009), entendida como:

> *"la necesidad de nutrir a la administración de nuevos bríos, cobra sentido y se comienzan a favorecer nuevas técnicas, las cuales, según Cabrero (1999), serán útiles en la medida en que estén encaminadas a equilibrar el cumplimiento de tres objetivos: eficiencia, eficacia y legitimidad. Así se comienza a observar que las reformas implementadas por diversos gobiernos para lograr mayor eficiencia en su funcionamiento, mejores resultados y la aceptación de la sociedad se inspiran en la Nueva Gestión Pública"* (Arellano, 2004).

Ante la existencia de diversas corrientes de pensamiento en la administración pública y la aplicación de modelos al sector público, resulta necesario establecer los antecedentes que marcaron la pauta para la implementación del PbR, como elemento de la GpR.

3.1 La Nueva Gestión Pública

El enfoque de la NGP radica en el óptimo desempeño del sector público, en resultados eficientes, eficaces y de calidad en el servicio público; en el reemplazo de las estructuras; en mayor flexibilidad para la explotación de las alternativas de regulación y previsión pública, alcanzando mayor efectividad a un menor costo y en el enfoque a los servicios que provee el sector público y el fortalecimiento de las

capacidades estratégicas de los organismos centrales de gobierno para que sean más flexibles y a un menor costo(Cabrero y Peña: 2008).

Uno de los objetivos primordiales de la NGP es gestionar que las instituciones que conforman la Administración Pública funcionen lo mejor posible, es decir, permite mejorar la calidad de los servicios. La NGP no se enfoca en cómo trabajar, sino en cuales son los resultados obtenidos.

En una perspectiva más cercana a la NGP, White (1950) señala que:

> *"la administración pública consiste en todas las operaciones que tienen como propósito la realización o el cumplimiento de la política del Estado. La administración pública es, en este sentido, el conjunto de leyes, reglamentos, prácticas, relaciones, códigos y costumbres que prevalecen en un momento y sitio determinados, para la realización y ejecución de las políticas públicas. En estas últimas concepciones se observa una perspectiva de intervención y de cambio, de influencia del y en el entorno. En contrapartida a la noción de control y mantenimiento del estatus quo inherente al modelo administrativo burocrático, la noción de gestión estratégica alude por principio a la complejidad, a la incertidumbre y a la necesidad de visualizar el entorno en el cual opera la organización para anticiparse y a partir de una misión y una visión previamente establecidas, conducir a la organización hacia esos objetivos estratégicos. Así la gestión estratégica consiste en dar seguimiento a la actividad organizacional para asegurar que ésta se mantenga orientada hacia los objetivos centrales de valor estratégico, formulados en la visión, y evaluar los entornos para una vez identificados los obstáculos, resistencias, apoyos y amenazas, anticipar contingencias y las acciones que conduzcan a esos objetivos"* (Aguilar: 2006, p.311).

Asimismo, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) define a la Nueva Gestión Pública, como:

> "una corriente que inició en la década de los setenta por los países desarrollados que promueve la incorporación de una perspectiva gerencial en la administración del Estado, la propuesta de esta corriente fue la de reemplazar el modelo tradicional de organización y

entrega de servicios públicos, basado principalmente en los principios de la jerarquía burocrática, la planificación, la centralización y el control directo, por una gerencia pública basada en una racionalidad económica que busca eficiencia y eficacia" (BID, 2016, p.14).

3.2 Elementos de la Nueva Gestión Pública

En las últimas décadas se han suscitado diversos cambios en las sociedades que tienen repercusiones en los gobiernos, tales como la globalización, la crisis financiera de los Estados en los años ochenta y noventa, la fuerza del mercado, entre otros; sucesos que han dejado entre ver que las acciones del gobierno no son las suficientes, ocasionando que la credibilidad y legitimidad de los gobiernos se vean directamente afectadas.

Con motivo de la descentralización en los gobiernos de América Latina y el Caribe que empezó a realizarse en los ochenta y noventa, provocado por el cambio de regímenes dictatoriales a democráticos, poniendo énfasis en la participación de los ciudadanos en los niveles de gobierno más cercano a ello. Aunado a esto la crisis de los ochenta provocó el adelgazamiento del Estado, por lo que "las autoridades vieron en la privatización y en la descentralización maneras complementarias de reducir las competencias de un Estado central que había crecido descontroladamente; las reformas del Estado que buscaban mayor eficiencia y eficacia en la gestión" (García, Mauricio, 2016).

Por lo que este escenario exige una nueva forma de gobernar, que sea capaz de hacer frente a los desafíos y retos que estos cambios demandan, surgiendo las reformas a la administración pública, como los que impulsó la NGP.

"La NGP es una corriente gestada en los setenta por los países desarrollados como Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido, que promueve la incorporación de una perspectiva gerencial en la administración del Estado. Propone reemplazar el modelo tradicional de organización y entrega de servicios públicos, basado en la planificación, la centralización y el control directo,

por una gerencia pública basada en una racionalidad económica que busca eficiencia y eficacia". Es decir la administración pública hacia una gerencia pública (García, Mauricio, 2011).

De los principios de la NGP y sus diferentes instrumentos y enfoques en fortalecer la capacidad del Estado para promover el desarrollo, emana la GpR, la cual es una metodología que es utilizada en los países desarrollados para enfrentar las crisis fiscales y financieras y mantener el nivel de desarrollo ya alcanzado. En cambio, en los países en vías de desarrollo, el objetivo es acelerar el paso para alcanzar un nivel de desarrollo mayor, por lo que se habla de Gestión para Resultados en el Desarrollo (GpRD) de acuerdo a la metodología utilizada por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (Gracía, Mauricio, 2011).

En los países de América Latina y el Caribe (ALC), las autoridades de gobierno ponen mayor énfasis en la prestación de servicios público con calidad, el uso de manera eficiente de los recursos y la gestión de forma eficiente y eficaz de las instituciones del Estado, prestando mayor atención a los resultados logrados por sus administraciones (García, Roberto y García Mauricio, 2010).

La GpR es concebida como un "… marco de referencia cuya función es la de facilitar a las organizaciones públicas la dirección efectiva e integrada de su proceso de creación de valor público (resultados) a fin de optimizarlo, asegurando la máxima eficacia y eficiencia de su desempeño, la consecución de los objetivos de gobierno y la mejora continua de sus instituciones" (García, Roberto y GARCÍA Mauricio, 2010).

Asimismo, en un contexto internacional la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define a la GpR como "una estrategia de gestión centrada en el desempeño del desarrollo y en las mejoras sustentables de los resultados del país". Definición que dentro de la Asamblea del Milenio de las

Naciones Unidas (septiembre del año 2000) formó parte de los acuerdos alcanzados, para monitorear los avances respecto a las metas contenidas en cada uno de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) (OCDE y BM. 2008).

Por ello, es necesario facultar a las organizaciones públicas para que logren cambios en la sociedad, mediante la gestión del proceso de creación de valor público, por lo que es es fundamental mencionar que dichos cambios sociales no sólo implican en materia de la política social como salud y educación; sino van más allá, encaminado a otras políticas públicas, como la seguridad ciudadana, la agricultura, el empleo o la regulación de mercados. Este último tema es uno de los más importantes, precisamente la provisión de bienes y servicios en un escenario de competencia reduce sus precios y los pone al alcance de más ciudadanos, lo cual mejora la calidad de vida.

Ante este escenario, la GpR enfoca sus esfuerzos en dirigir los recursos humanos, financieros, tecnológicos y naturales, tanto internos como externos, hacia el logro de resultados esperados, provocando que la atención ya no se centre solamente en las actividades o productos (insumos), sino en los resultados que se pueden alcanzar con el recurso ejercido para la generación de valor público.

La estrategia de GpR ha sido aplicada a nivel mundial por países como Estados Unidos, Francia, Canadá, Australia, Suiza y México; de la misma manera que por organismos internacionales tales como: la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), Banco Mundial (BM), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) y la Global Accounting Office (GAO), (OCDE y BM. 2008).

En México, con la transición de modelo Estado Benefactor al modelo Neoliberal, provocó cambios en la administración pública, como el reemplazó del modelo tradicional de organización (centralizado y el control directo) y entrega de servicios públicos, basado en los principios de un modelo burocrático; por una gerencia pública basada en una racionalidad económica que busca eficiencia y eficacia (Sánchez, José, 2002).

En consecuencia, el Gobierno de México a través la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), establece la GpR como una estrategia gerencial (eficacia y eficiencia) aplicada a la administración pública, para responder a la realidad económica, política y social del entorno que prevalezca, y que facilita a los organismos públicos la toma de decisiones para un manejo del gasto eficaz y eficiente. Es considerada como una cultura organizativa, directiva y de gestión, cuyo propósito es mostrar a los servidores públicos su actuar, mediante herramientas prácticas para la planeación estratégica, la programación y ejecución presupuestaria con énfasis en los resultados, en lugar de los procesos; por lo que tiene mayor relevancia ¿qué se hace?, ¿qué se logra? y ¿cuál es su impacto en el bienestar de la población?; es decir, la creación de Valor Público. Dicho valor se crea cuando se generan las condiciones orientadas a que todos los miembros de la sociedad disfruten de oportunidades para una vida digna, de empleo y bienestar, garantizando el acceso a dichas oportunidades; es decir, cuando se aportan respuestas efectivas y útiles a las necesidades presentes y futuras de la población (SHCP, 2015).

Para su implantación exitosa es necesario considerar en el marco constitucional, las políticas públicas y la participación ciudadana. La mayor parte de los textos (como SHCP, OCDE, ODM, ILPES) que hacen referencia a la GpR utilizan el término de manera indistinta, asociándolo a los conceptos de “control de gestión,

gestión del desempeño, gestión por resultados, gestión para resultados, gestión por objetivos, evaluación del desempeño, evaluación de resultados", así como por su aplicación operativa, la cual depende de la perspectiva de cada país que la implementa. Es así que la diversidad del concepto de "resultados" se considera a raíz de la definición de cada objetivo (Sanín, Héctor, 1999).

En este contexto, todo proceso de gestión pública debe orientarse a la creación de valor público, lo que tiene que reflejarse en resultados e impactos cuantificables, que permitan evaluar el rendimiento en todas sus dimensiones. Para la objetiva determinación de resultados, se requiere analizar la evolución del desempeño y el nivel de alcance de las metas, trazadas con sistemas de información para el seguimiento, evaluación y control riguroso y oportuno, que fundamenten la toma de decisiones y medidas correctivas (SHCP, 2015).

La gestión para resultados busca:

- Mayor bienestar a la ciudadanía
- Aumento en la eficiencia y mejor desempeño de la gestión pública
- Fortalecimiento de la transparencia
- Rendición de cuentas
- Calidad del gasto público

Debido a lo anterior, la GpR es una buena base para fortalecer la rendición de cuentas y la transparencia. Su función principal no es servir como instrumento de control de la actuación a la alta dirección, sino la de proporcionarles a ellos un medio de monitoreo y regulación, para garantizar que ejerzan sus responsabilidades, por

lo que se requiere la implementación de sistemas de monitoreo, y medición, que permitan un adecuado control para una mejor toma de decisiones.

Según el mismo Mark Moore (1998), el valor público se genera cuando se realizan actividades capaces de aportar respuestas efectivas y útiles a necesidades o demandas que:

- Sean políticamente deseables como consecuencia de un proceso de legitimación democrática.
- Su propiedad sea colectiva, caracterizando así su naturaleza pública.
- Requieran la generación de cambios sociales (resultados) que modifiquen ciertos aspectos del conjunto de la sociedad o de algunos grupos específicos reconocidos como destinatarios legítimos de bienes públicos.
- El objeto de trabajo pueda resumirse como el proceso que asegure la creación de valor público, siempre en el contexto de un régimen democrático, única garantía de que el valor identificado como deseable sea realmente público (Moore, Mark H.,1998).

La GpR se basa en 5 principios básicos:

1. Centrar el diálogo en los resultados.
2. Alinear la planeación, programación, presupuestación, seguimiento y evaluación con los resultados.
3. Promover y mantener procesos sencillos de mediación e información.
4. Usar la información para aprender, apoyar la toma de decisiones y rendir cuentas.
5. Gestionar para, no por, resultados.

El gobierno en sus tres órdenes, debe administrarse con un enfoque hacia resultados, donde los recursos públicos contribuyan a satisfacer las demandas de la sociedad, fortaleciendo los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas (SHCP, 2015).

En un enfoque de PbR durante la etapa de planeación, programación y presupuestación, se consideran las herramientas técnicas necesarias tanto para la formulación ordenada de los Pp, que consideran la orientación al cumplimiento de la política pública derivada de la planeación del desarrollo, el establecimiento de objetivos y metas, así como indicadores para su seguimiento, evaluación y rendición de cuentas.

Por lo anterior, un Programa Presupuestario se define como “un conjunto de acciones públicas que buscan dar respuestas a compromisos contemplados en planes de desarrollo, programas y proyectos prioritarios; asimismo, es una categoría programática que permite organizar, en forma representativa y homogénea las asignaciones de recursos para el cumplimiento de sus objetivos y metas” (SHCP, 2015).

Para la definición, seguimiento y evaluación de los Pp se utiliza la MML, tal como se enuncian en los lineamientos para la construcción y diseño de indicadores de desempeño mediante la MML, emitido por el CONAC.

3.2.1 Gestión para Resultados y el Presupuesto basado en Resultados en México

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece que:

> "el Estado tiene una función rectora en el desarrollo económico y en el bienestar social que debe desempeñar con eficacia, por ello, las políticas gubernamentales de intervención en la economía y los programas sociales son fundamentales para erradicar el hambre, combatir la pobreza e impulsar el crecimiento económico, a través del incremento de la productividad de los factores de producción y de la regulación de la competitividad".

Durante la gestión de gobierno de Carlos Salinas de Gortari (1988-1994) en la presidencia del país, se consolidó la orientación neoliberal de la economía. En acuerdo con los requerimientos de dicho modelo económico, se continuó con las reformas al Estado Mexicano, iniciadas en el sexenio anterior. El desmantelamiento del Estado Benefactor y la instauración del Estado Neoliberal, provocan lo que se conoce como el adelgazamiento del Estado y el paulatino abandono de sus tareas intervencionistas en la economía. Este momento histórico es de especial relevancia para el objeto de estudio, ya que el gobierno mexicano profundiza la orientación hacia la inserción competitiva del país a la globalización y la modernización de la economía. Con lo cual, el territorio y las ciudades se observan desde la perspectiva de la competitividad y la eficiencia.[4]

A nivel mundial, desde la década de los setenta del siglo pasado, los países en vías de desarrollo comenzaron a experimentar cambios en sus modelos de organización y entrega de servicios públicos, derivado de la necesidad de enfrentar coyunturas sociales, políticas y fiscales, relacionadas con el incremento de la pobreza y la desigualdad, el advenimiento del régimen democrático y las crisis fiscales. En este contexto, se empezó a gestar la corriente denominada NGP como "*un modelo alternativo de gestión para fortalecer al Estado en la promoción del desarrollo, a partir de una gerencia pública basada en la racionalidad económica*

[4] UDLAP (Universidad de las Américas Puebla). Capítulo II. Resurgimiento de la Política Social Moderna dentro de la Gran Bretaña. 2.1 Instauración del Estado Benefactor y el establecimiento de las primeras políticas sociales. Sitio Web: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lri/colin_h_a/capitulo2.pdf.

sustentada en la eficiencia y eficacia del desempeño público que logre resultados tangibles" (García, Mauricio, 2016).

Respecto a la OCDE la GpR es "una estrategia de gestión centrada en el desempeño del desarrollo y en las mejoras sostenibles de los resultados del país". Esa definición se incorporó como parte de los acuerdos alcanzados durante la Asamblea del Milenio de las Naciones Unidas, celebrada en septiembre del año 2000, sobre los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM), y como un tema de tratamiento particular en el marco de una serie de Mesas Redondas y Foros de Alto Nivel, celebrados posterior a la Asamblea, para monitorear los avances respecto a las metas contenidas en cada ODM, (OCDE y BM, 2008).

La implementación de esta estrategia forma parte del proceso de Reforma del Estado para mejorar la práctica pública administrativa y su contribución al buen gobierno, es decir, es una estrategia basada en resultados y un mejor desempeño: debe enfocarse en los logros y no exclusivamente en el cómo se implementan o ejecutan programas, proyectos y presupuestos; la GpR se institucionaliza a través dos componentes: el PbR y el Sistema de Evaluación del Desempeño (SED).

Después de la crisis global de 2008, que consistió en el colapso del sistema financiero estadounidense como consecuencia de la crisis hipotecaria, provocando que los inversionistas extranjeros sacaran de México millones de dólares depositados en la Bolsa Mexicana de Valores o en bonos de deuda del gobierno federal por una incertidumbre financiera mundial, ocasionando la disminución de la importaciones, la depreciación del peso y el incremento de la deuda; se hizo obligada la revisión del papel del Estado y del diseño de las políticas económicas, para aceptar que se requiere la intervención estatal, e identificar la mejor relación del equilibrio posible entre el libre mercado y la intervención del Estado (González, J. Z., Pérez, J. F. M., & Montoya, F. R. 2009).

Actualmente, se reformula la visión del papel del Estado, con acento especial en la relevancia de su eficacia en satisfacer los derechos sociales y promover el desarrollo económico, y su estrecha relación con reformas que promuevan la productividad, el desarrollo del capital humano y la verdadera competencia en los mercados (SHCP, 2015).

Dentro de las numerosas reformas que se han incorporado a la Constitución, deben destacarse las relacionadas con las normas y criterios para el ejercicio de los recursos públicos (Artículo 134 Constitucional en 2008), así como la incorporación de obligaciones de transparencia y rendición de cuentas (Artículos 74, 79, 116 y 122 Constitucionales en 2008). En este escenario de las reformas para elevar la eficacia, eficiencia, y honradez en el ejercicio de los recursos públicos, destaca la transformación del proceso de planeación, programación, presupuestación y evaluación, obligando a la adopción de un enfoque basado en resultados.

El Artículo 134 de la CPEUM establece que “los recursos de que dispongan los tres órdenes de gobierno se administrarán: con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez”. Para cumplir con dichos objetivos se promulgaron las leyes siguientes:

- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
- Ley de Coordinación Fiscal
- Ley de Fiscalización Superior de la Federación
- Ley de Planeación

Para dar atención a lo anterior, se crearon la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la LGCG (2009), reformada en 2012. Asimismo, se creó el CONAC.

La SHCP, mediante el “Diplomado de Presupuesto basado en Resultados”, establece que el gobierno de la República retomó la planificación de mediano plazo en el año 1983 con la promulgación de la Ley de Planeación, pero no fue hasta el año 2000 que se dieron grandes avances en esta materia, tanto en la consolidación del marco jurídico como en la introducción de la visión de largo plazo (Visión 2030) (Friscione, D. P. J. 2012).

La estrategia de PbR tiene un enfoque de gerencia pública que se concentra en la definición clara de los objetivos y resultados a lograr, así como en la evaluación de qué se hace, qué se logra y cuál es su impacto objetivo en el bienestar de la población. Como parte de los cambios que requiere la Administración Pública, el Artículo 45 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), cita en su primer párrafo:

> “Los responsables de la administración en los ejecutores de gasto serán responsables de la administración por resultados; para ello, deberán cumplir con oportunidad y eficiencia las metas y objetivos previstos en sus respectivos programas, conforme a lo dispuesto en esta ley y las demás disposiciones generales aplicables.”

En noviembre de 2012 se reformó la LGCG para establecer “los criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental federal, estatal y municipal, así como, la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización” (De Contabilidad, L. G. 2008).

Estas reformas tuvieron como fin generar las herramientas para alcanzar las metas nacionales plasmadas en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) correspondiente al periodo 2013 – 2018, así como lograr un rediseño estratégico de los Pp, en donde además de alinearlos con los programas derivados del mismo, su objetivo era incrementar el nivel de eficiencia operativa y la calidad del gasto público. Específicamente, el objetivo 2 “Fortalecer el PbR de la APF, incluyendo el gasto

federalizado", incorpora diversas estrategias y líneas de acción enfocadas a consolidar el SED y el PbR, de conformidad con lo establecido en la estrategia 4.1.3 del PND 2013-2018 "Promover un ejercicio eficiente de los recursos presupuestarios disponibles, que permita generar ahorros para fortalecer los programas prioritarios de las dependencias y entidades".

Cabe mencionar, que en el PND 2019- 2024, en el apartado I. Política y Gobierno "Erradicar la corrupción, el dispendio y la frivolidad", como uno de los objetivos del actual gobierno es proponer al Congreso de la Unión la Ley Federal de Combate de Conflictos de Interés, además de centralizar las instancias de contraloría, reforzar mecanismos fiscalizadores como la SFP y la ASF, así como reorientar la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP, además de reorientar los presupuestos dispersos a los programas significativos y de alto impacto social y económico.

3.2.1.1 Metodología de Marco Lógico

La MML "es una herramienta de análisis que facilita el proceso de conceptualización, diseño, ejecución, monitoreo y evaluación de un programa"; su uso permite:

- Mostrar de forma ordenada, de manera lógica los objetivos de un programa y sus relaciones de causalidad;
- Identificar y definir aquellas situaciones externas al programa que pueden incidir en el cumplimiento de los objetivos;
- Evaluar el avance de los objetivos, así como examinar el desempeño del programa en todas sus etapas.

- Definir la situación actual de manera lógica y ordenada, lo que permite dirigir al programa a la situación deseada.
- Evaluar resultados, así como de ponderar su utilidad e impacto.
- Proporcionar los elementos programático-presupuestal, de manera cualitativa y cuantitativa, definiendo objetivos claros y medibles, a través de los indicadores y metas.

En la MML se deben aplicar las siguientes etapas:

Ilustración 3. Etapas de la MML.

Fuente: Guía para la construcción de la MIR, SHCP 2015.

La MML completa se puede consultar en: el BID, Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) de la CEPAL, Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), SHCP, (Ortegón, E., Pacheco, J. F., & Prieto, A., 2015).

3.2.1.2 *Elaboración de la Matriz de Indicadores*

La Matriz de Indicadores para Resultados (MIR) permite “vincular los distintos instrumentos para el diseño, organización, ejecución, seguimiento, evaluación y mejora de los programas, resultado de un proceso de planeación”, de acuerdo a las etapas de la Metodología de Marco Lógico.

Objetivos:

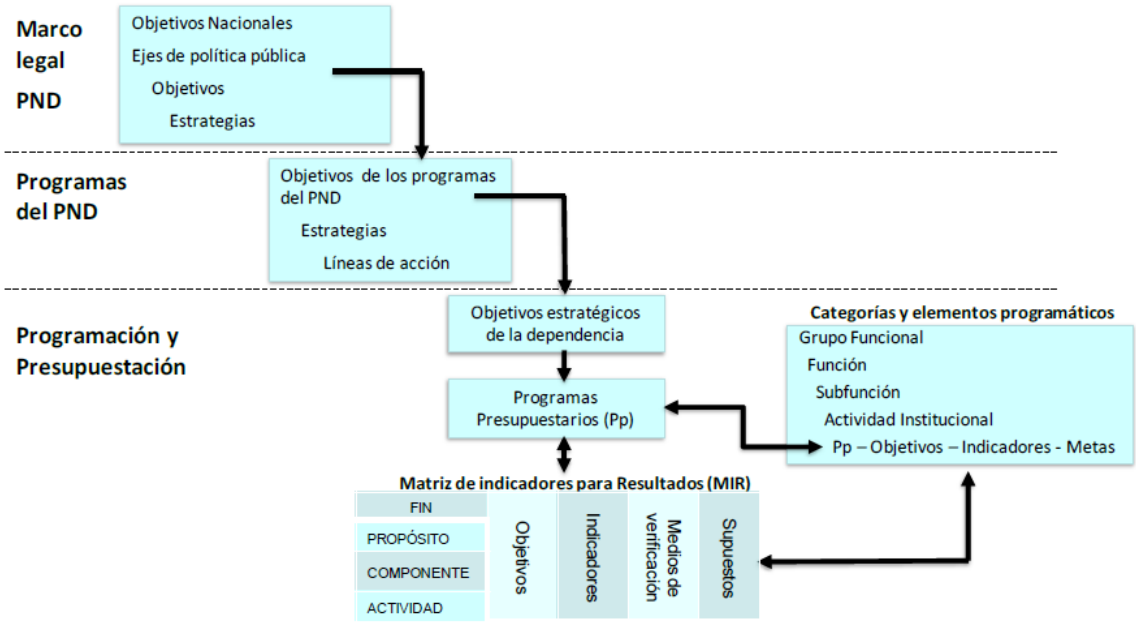
- Sintetizar de una manera ordenada las alternativas de solución hacia un problema que haya sido seleccionado.
- Establecer objetivos claros, medibles y resultados esperados de los programas.
- Definir indicadores estratégicos y de gestión los cuales permitan dar seguimiento a los resultados generados por la acción gubernamental.

Consiste en:

- Definir, establecer, identificar y estructurar las causas y a su vez los efectos del problema central.
- Ordenar los medios y fines del árbol de objetivos, en un programa.
- Diseñar y definir indicadores que evalúen los objetivos establecidos.
- Definir medios que permitirán verificar esos resultados.
- Identificar los riesgos que podrían afectar el cumplimiento de los objetivos durante la ejecución del programa.

Dentro de los elementos a considerar de la Matriz de Indicadores para Resultados se identifica el Programa Presupuestario (Pp) y su vinculación con los planes de desarrollo (municipal, estatal y nacional).

- Datos de Identificación del Programa; datos generales del Programa Presupuestario.
- Alineación de los objetivos a planes y programas a nivel nacional, estatal y municipal, y de los demás que se deriven de estos. Ilustración 4. Planeación Estratégica del PbR-Vinculación de objetivos.



Fuente: Guía para la Construcción de la Matriz de Indicadores para resultados (2015).

Resumen Narrativo

En el Resumen Narrativo de la MIR, se deben definir los objetivos de cada uno de los niveles, los cuales corresponden a los procesos que se llevan a cabo en un programa para alcanzar y cumplir con los resultados e impactos esperados:

Ilustración 5. Relación entre la cadena de valor con los objetivos de la MIR. Fuente: Guía para el diseño de indicadores estratégicos, SHCP (2015).

El Resumen Narrativo de la MIR, se integra por cuatro objetivos:

- Fin
- Propósito
- Componente
- Actividades

El objetivo a nivel **Fin** contribuye al cumplimiento de un objetivo estratégico a mediano o largo plazo o a la solución de un problema de desarrollo, el cual responde a la pregunta clave ¿Cuáles son los impactos a los que contribuye el programa?

El objetivo de **Propósito** es el resultado directo que se espera lograr en la población objetivo, es decir, como consecuencia directa del cumplimiento de los objetivos de los componentes, correspondiente a los bienes y servicios públicos producidos o entregados por el programa. En sí se puede decir que es la aportación específica para la solución del problema.

Los **Componentes** son aquellos bienes y servicios públicos que se producen o entregan en el Programa Presupuestario, lo anterior para dar cumplimiento con el Propósito, estos deben expresarse en productos terminados o servicios proporcionados.

Las **Actividades** son las principales tareas que se deben llevar a cabo para cumplir cada uno de los Componentes, las cuales deben estar en orden cronológico. Responden a la pregunta clave ¿Qué se hará para producir los bienes y servicios del programa?

Una vez integrados los objetivos (resumen narrativo) en la Matriz de Marco Lógico-Matriz de Indicadores para Resultados, se procede a verificar si cumple con la Lógica Vertical, es decir si tiene causalidad, la cual permite la relación causa-

efecto directa que debe existir entre los objetivos de los diferentes niveles de la Matriz.

Deben responder las preguntas siguientes:

- ¿Si las Actividades son necesarias y suficientes para lograr los objetivos planteados en cada Componente?
- ¿Si los Componentes son los necesarios y suficientes para lograr el objetivo del Propósito?
- ¿Si el Propósito ayuda o resulta en una contribución significativa al logro de un objetivo de nivel superior (a nivel Fin)?

En la lógica vertical, permite verificar la contribución local al modelo de desarrollo estatal o nacional.

Indicadores

En el marco de la MIR, los indicadores se plasman en la segunda columna de la matriz, los cuales son:

- Expresión cuantitativa construida a partir de variables cuantitativas o cualitativas.
- Proporciona un medio sencillo y fiable para medir logros.
- Refleja los cambios vinculados entre las metas establecidas del programa, lo cual permite monitorear y evaluar los resultados.
- Se definen en las etapas de planeación y la programación, para utilizarse en el seguimiento y en la evaluación de los Pp.

Un indicador permite monitorear un Programa Presupuestario, desde la situación inicial y la situación deseada, los cuales se tipifican en estratégicos y de gestión:

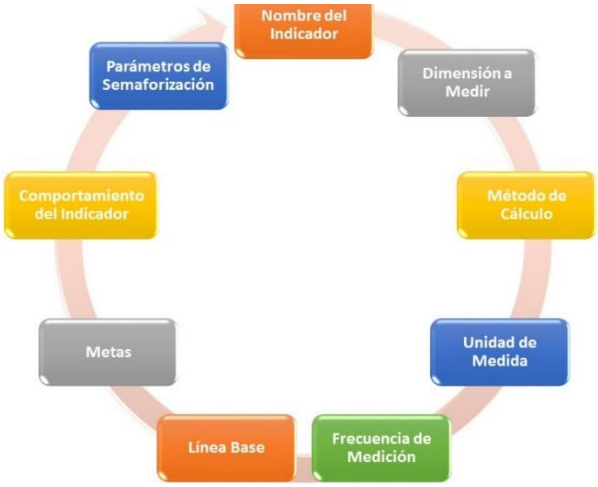
- Los indicadores estratégicos, son aquellos que miden el grado de cumplimiento de los objetivos, de las políticas públicas y de los Pp; los cuales contribuyen a corregir o fortalecer las estrategias y la orientación de los recursos, se presentan en los niveles de Fin, Propósito, Componentes.
- Los indicadores de gestión, miden el avance en procesos y actividades, es decir, sobre la forma en que los bienes y servicios públicos son generados y entregados, se presentan en los niveles de Componentes y Actividades.

Para construir un indicador, es importante considerar lo siguiente:

- Analizar el objetivo y que este sea medible.
- Deben estar bien definidos, ser claros y específicos de lo que se quiere lograr.
- Identificar el resultado respecto a las metas definidas en la situación descrita con el problema y la situación descrita una vez alcanzada la solución del problema.

Los indicadores de desempeño, que son los indicadores de la MIR, para su adecuado seguimiento y evaluación deberán contar con elementos mínimos (SHCP, 2011).

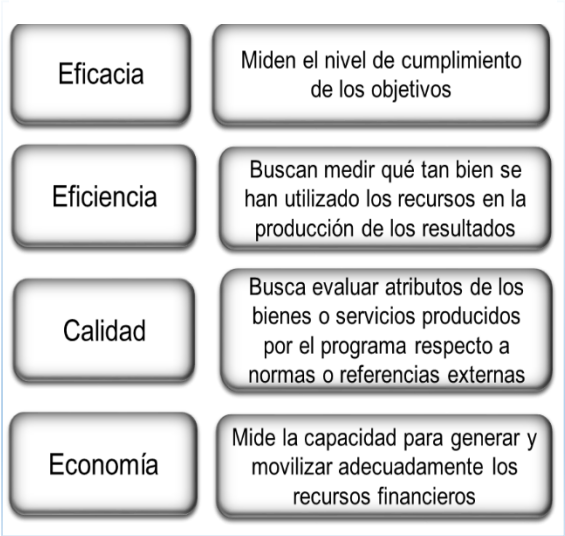
Ilustración 6. Elementos mínimos de un indicador.



Fuente: Guía para la construcción de la MIR, SHCP, (2011).

El logro de los objetivos se evalúa a través de las siguientes dimensiones de los indicadores:

Ilustración 7. Dimensiones de un indicador.



Fuente: Guía para la construcción de la MIR, SHCP, (2011).

Medios de Verificación

Son aquellas fuentes de información que se pueden utilizar para verificar el logro de los objetivos, es el repositorio de los indicadores, los cuales deben proporcionar información necesaria para que cualquier persona pueda tener acceso a los datos, los cuales pueden ser:

- Estadísticas.
- Material publicado.
- Encuestas.
- Registros contables.
- Expedientes

Una vez integrados los indicadores y los medios de verificación en la MIR, se lleva a cabo el ejercicio llamado Lógica Horizontal, que consiste en verificar cómo se controlará y medirá el logro del objetivo de cada nivel de la Matriz y de dónde se obtendrá la información necesaria para ello, lo que permite establecer la base para el seguimiento, el control y la evaluación del programa, para lo cual se deben responder las preguntas siguientes:

- ¿Los indicadores definidos permiten dar seguimiento de los avances, así como evaluar el logro de los objetivos?
- ¿Los indicadores permiten evaluar el logro de los objetivos?
- ¿Los medios de verificación son suficientes para obtener información respecto a los resultados de los indicadores?
- ¿Los medios de verificación son necesarios para obtener los datos requeridos para el cálculo de los indicadores?

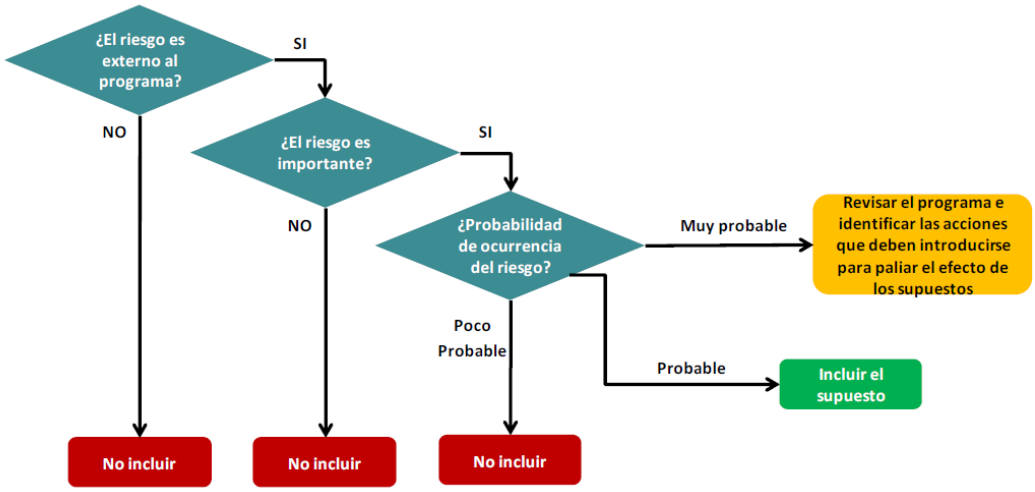
Por lo tanto, la revisión de la lógica horizontal de la MIR, identifica la congruencia de los objetivos estratégicos, a través de los indicadores de desempeño.

Supuestos

Los supuestos describen en la cuarta columna de la MIR. Al definir un programa hay que contemplar por cada objetivo aquellos riesgos que podrían presentarse e incidir en el cumplimiento de los objetivos planteados; ponderando la probabilidad así como el impacto en la ocurrencia del riesgo, los cuales si se llegan a presentar el programa puede demorarse, incrementar su costo, cumplir parcialmente sus objetivos, o puede fracasar del todo.

Es importante mencionar, que los riesgos pueden ser evitados a un costo razonable, pero se deben gestionar aquellas acciones y contemplarlas en los Componentes y en las Actividades necesarias para evitarlo. En caso contrario, es necesario identificar las acciones que puedan solventar las contingencias y quiénes podían llevarlas a cabo.

Ilustración 8. Diplomado de Presupuesto basado en Resultados (PbR). Módulo 5. Metodología de Marco Lógico (MML). SHCP, (2015).



Los Supuestos de la MIR, contribuyen asegurar el cumplimiento de los objetivos estratégicos., se debe identificar aquellos riesgos que comprometan el logro de los objetivo de nivel superior, aun cuando se haya logrado el de nivel inferior. Con ello, los riesgos deben definirse como supuestos que tienen que cumplirse para avanzar al nivel siguiente en la jerarquía de objetivos, es decir, de forma positiva, debe redactarse en relación directa con el cumplimiento del indicador.

El análisis de los supuestos se realiza en una lectura de forma diagonal contestando las siguientes preguntas:

- Si se ejecutan las Actividades y se cumplen los supuestos a ese nivel, ¿se logran los Componentes?
- Si se entregan los Componentes y se cumplen los supuestos a ese nivel, ¿se alcanza el Propósito del programa?
- Si se alcanza el Propósito del programa y se cumplen los Supuestos a ese nivel, ¿se contribuye al logro de un objetivo superior (Fin)?
- Si se contribuyó al logro del Fin y se mantienen vigentes los supuestos, ¿se garantiza la sustentabilidad de los beneficios del programa?

Para generar resultados y lograr el impacto esperado en la ejecución de los programas es importante llevar a cabo las etapas del ciclo presupuestario, es decir, determinar y definir los objetivos, estrategias, líneas de acción, metas, visualizar diferentes escenarios, presupuestar los recursos, determinar y asignar responsabilidades y delimitar tiempos de ejecución, coordinar esfuerzos, asegurar el control de los procesos, evaluar los programas y las políticas.

Conclusión

El PbR surge con la necesidad de mejorar la manera en la que los gobiernos asignan los recursos, con el fin de consolidar el desarrollo social y económico, y así entregar mejores servicios públicos a la población. El PbR tiene como uno de sus fines “generar información que permita a los gobiernos tomar decisiones eficientes y acertadas en materia de gasto” (OECD, 2007); así como ofrecer la información que demanda la sociedad. Su aplicación en todos los órdenes de gobierno se ha orientado a mejorar la calidad en el gasto; sin embargo, para que dicha estrategia pública funcione, es necesario buscar la congruencia y la alineación entre los objetivos y las metas establecidas en los planes y programas, apegados al mandato legal.

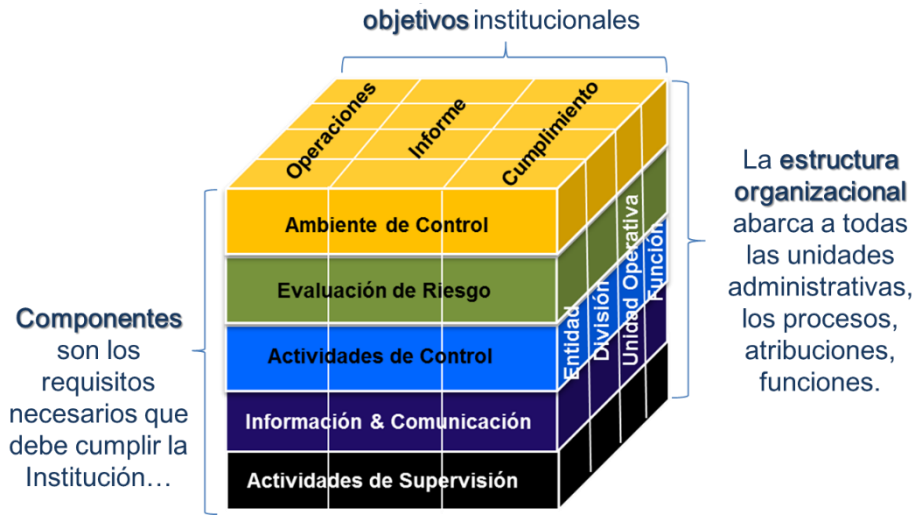
Capítulo 4. Vinculación entre el Control Interno y el Presupuesto basado en Resultados

Como se hizo mención anteriormente, el propósito del presente estudio es identificar y verificar documental la relación que existe entre los modelos y metodologías antes referenciadas sobre el Control Interno y el PbR.

El Control Interno (COSO, 2013) se considera un sistema integral que concibe una serie de acciones y procedimientos para guiar las actividades operativas de la Institución para, de esta manera, proveer la seguridad razonable para alcanzar los objetivos de manera permanente en sus operaciones; lo anterior se logra con el apoyo del Titular, el cual es responsable de asegurar que se cumplan los objetivos y a su vez, que la Institución cuente con un control interno apropiado.

Es ahí donde surge el cubo de Control Interno y la relación que existe entre todas sus combinaciones. Su estudio puede ser segmentado para efectos de conceptualización y utilizar un lenguaje común; no obstante, su funcionamiento e implementación en una organización pública requiere de su articulación completa, no por componentes o separado.

Ilustración 9. Objetivos del Control Interno y la relación con los componentes y la estructura organizacional.

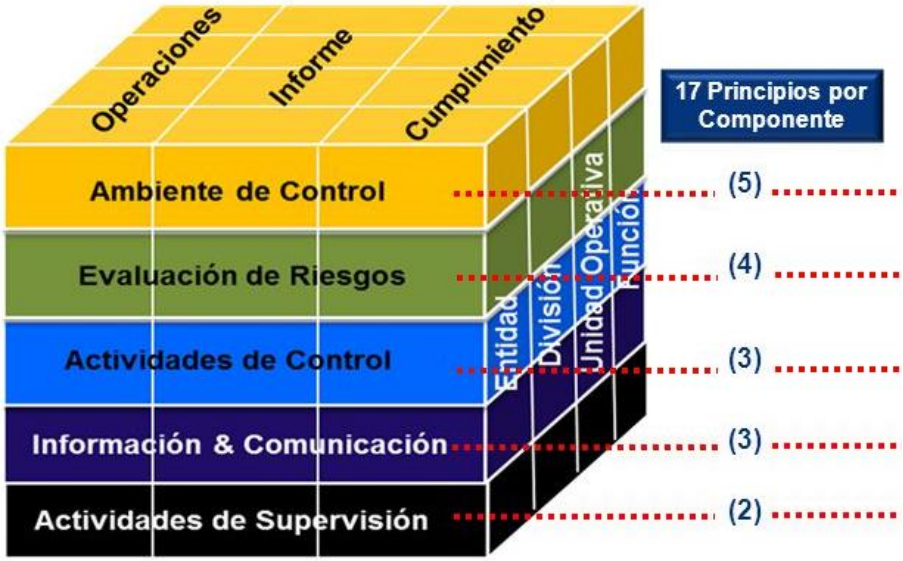


Fuente: Elaboración propia, basada en Control Interno (2013).

Como se puede apreciar en la Figura 9, se hace énfasis a los objetivos institucionales que persigue el Control Interno, que es dar cumplimiento a cada una de las operaciones y que éstas se lleven a cabo con eficacia, eficiencia y economía; también se busca que la información que se presenta en todos los niveles, tanto operativos como administrativos, de dichas operaciones sea de manera confiable tanto en los informes (financieros y no financieros) internos y externos; y que se dé cumplimiento a las disposiciones jurídicas y normativas que se establecen de acuerdo a las funciones y atribuciones de la misma (MICI, 2014).

Como se menciona en el capítulo 2, dentro de las combinaciones del cubo, también se contemplan 17 principios, los cuales se vinculan con los 5 componentes y a su vez cada uno de ellos establece diferentes actividades que, con el apoyo de todas las unidades administrativas que conforman la estructura organizacional, dan cumplimiento al quehacer institucional.

Ilustración 10. Control Interno (2013).



Por otra parte, el PbR, es considerado como “un proceso que integra de forma sistemática, en las decisiones correspondientes, consideraciones sobre los resultados y el impacto de la ejecución de los Pp y de la aplicación de los recursos asignados a éstos” (Acuerdo del Sistema de Evaluación del Desempeño, 2008); el cual permite que a través del ciclo presupuestario se pueda verificar y monitorear el cumplimiento de objetivos y metas, con base en indicadores estratégicos y de gestión, conocer los resultados del ejercicio de los recursos públicos; así como evaluar la eficacia, eficiencia, economía, y calidad en los servicios que presta la Administración Pública. El ciclo presupuestario es un término bastante usado en las áreas de administración y planeación del sector público. De acuerdo con el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), el ciclo presupuestario es:

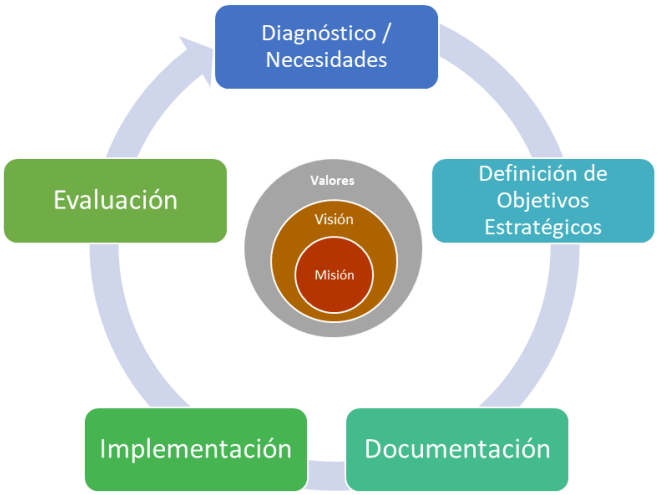
> "*un conjunto de etapas por las que transita el presupuesto; es un proceso continuo, dinámico y flexible. Existen varios autores que difieren un poco en la conceptualización de las etapas que comprenden este ciclo, está compuesto por las siguientes etapas: planeación, programación, presupuestación, ejercicio, seguimiento, evaluación y rendición de cuentas*".

El PbR se implementa para resolver o proponer prioridades y asignaciones del gasto, en el marco de la planeación y programación de los presupuestos por venir.

Cuando se establecen objetivos ya sea a corto, mediano o largo plazo, estos se definen a través de la Planeación Estratégica, la cual es una herramienta que permite apoyar y mejorar la toma de decisiones de instituciones públicas, en torno al quehacer actual, así como adecuarse a los cambios, a las demandas que les impone el entorno y para lograr con mayor eficiencia, eficacia, calidad en la entrega de los bienes y servicios.

El definir objetivos estratégicos permiten materializar la misión y la visión de más amplio alcance para la Institución. Además, de que la planeación estratégica tiene como propósito "apoyar las acciones de diseño, desarrollo, instrumentación, seguimiento y evaluación de las tareas del gobierno, con el objeto de lograr los resultados esperados" (Diplomado de Presupuesto basado en Resultados, SHCP, 2015).

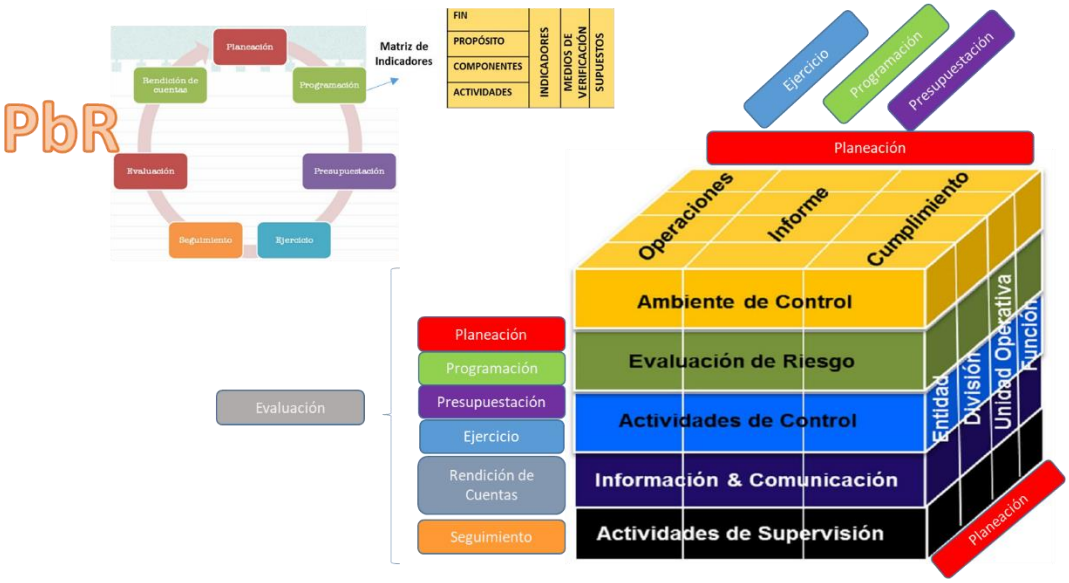
Ilustración 11. Planeación Estratégica, con base al Diplomado de PbR, SHCP (2015)



En cualquier Institución, la prioridad es dar resultados, y esos resultados pueden ser positivos o negativos; en el escenario más idóneo y en el que siempre se planea estar, es dar cumplimiento a los objetivos estratégicos, los cuales se ven reflejados en la misión y la visión, y dichos objetivos se cumplen siempre y cuando toda la organización contribuya a llevar a cabo sus funciones y responsabilidades de forma correcta. Ahora bien, ¿qué pasa cuando los resultados son totalmente distintos a los planteados?, pues ahí tenemos ya un indicador que nos está señalando que algo no se llevó a cabo de forma correcta, es decir, no se identificaron los factores internos y externos que influyeron para el incumplimiento de los objetivos, y lo anterior se debe replantear a través de una evaluación que permita recabar datos, información y evidencias, para reforzar la toma de decisiones y por ende dirigir a la Institución para que se cumplan cada uno de los objetivos propuestos. Aquí es donde surge la relación entre el PbR y el MICI, debido a que

cuando en una Institución no se lleva a cabo lo planeado, no significa que solo son deficiencias de Control Interno, al contrario, nos permite visualizar que los objetivos no se conceptualizaron, diseñaron y ejecutaron de la forma correcta, que existen deficiencias en el ciclo presupuestario o que los recursos para los que fueron destinados no cumplieron los principios de eficiencia, eficacia y economía. A continuación se presenta, como se vincula, el PbR con los componentes que conforman al Control Interno:

Ilustración 12. Relación entre PbR y el Control Interno, con base en la metodología de MML-MIR y COSO 2013. Elaboración propia.



De acuerdo con la figura anterior, se puede visualizar cómo las etapas del ciclo presupuestario permiten moverse de una forma dinámica y así poder articularse con cada una de las combinaciones del Control Interno, que se vinculan con los siguientes enunciados:

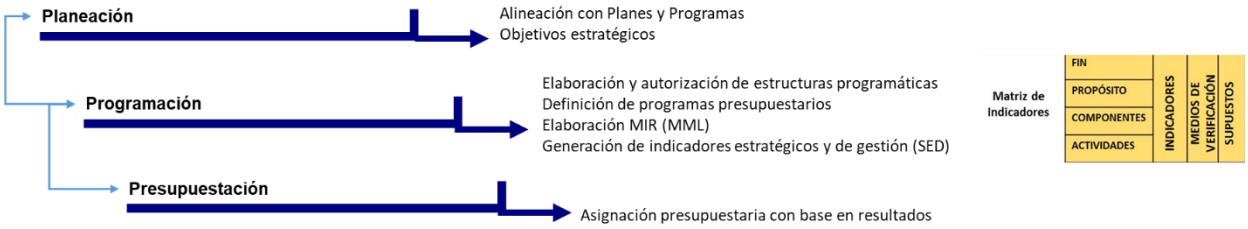
Al realizar una evaluación de Control Interno, esta inicia haciendo un diagnóstico del ***Componente 1. Ambiente de Control***, en el cual se verifica que

las bases del control interno (valores éticos, normas de conducta, responsabilidades, capacitación) proporcionen disciplina y estructura para apoyar al personal en el cumplimiento de la Misión y Visión.

Por lo que respecta al ***Componente 2. Evaluación (administración) de Riesgos***, el Marco Integrado de Control Interno para el Sector Publico establece que, se debe llevar acabo la evaluación de riesgos a los que se enfrenta la entidad, es importante que durante esta etapa se elabore un plan estratégico que establezca de manera ordenada los objetivos planteados, los cuales deberán guardar congruencia a los objetivos nacionales, estatales y en su caso municipales, además a su mandato legal; asimismo se deberán estudiar, definir e identificar aquellos riesgos que puedan incidir en el cumplimiento de los objetivos, además de considerar posibilidad e impacto de ocurrencia de actos de corrupción, fraude, abuso y otras irregularidades relacionadas con la adecuada salvaguarda de los recursos públicos.

En el Componente 1 y 2, se puede ver la relación que existe con las etapas del ciclo presupuestario correspondiente a la planeación, programación y presupuestación:

Ilustración 13. Etapas del ciclo presupuestario (planeación, programación y presupuestación), Presupuesto basado en resultados: Origen y aplicación en México (2012).



Es importante destacar la relevancia que tiene tanto para el Control Interno como para el PbR (específicamente en la MML - MIR) la evaluación y administración de riesgos, en ambas herramientas se evalúa la probabilidad y el impacto de aquellos sucesos que pueden incidir para el cumplimiento de los objetivos propuestos; en la MIR se evalúa a través de la definición de los supuestos en donde cada uno de ellos corresponde a un riesgo que enfrenta el programa y está fuera del ámbito de gestión del equipo que lo ejecutará, sólo se consideran los riesgos que tengan una probabilidad razonable de ocurrencia y que representan situaciones contingentes a solventar, además se contempla o visualiza un futuro hipotético, por lo que cada objetivo le corresponde un riesgo que podría derivar en un incumplimiento; dependiendo del impacto del riesgo, el programa puede demorarse, incrementar su costo, cumplir parcialmente sus objetivos, o puede fracasar del todo; la misma dinámica se presenta en el Componente 2, en el cual se identifican, analizan y responden a los riesgos asociados al cumplimiento de los objetivos institucionales; es decir, se deben vigilar los riesgos que amenazan el logro de objetivos, incluyendo el impacto potencial de los cambios significativos, la corrupción, el fraude y la elusión de controles por parte de cualquier servidor público.

En este componente también resaltan las etapas de planeación, programación y presupuestación, ya que el Titular debe instruir a la Administración y, en su caso, a las unidades especializadas, la definición clara de los objetivos institucionales para permitir la identificación de riesgos y definir la tolerancia al riesgo. Además, al definir objetivos específicos, se deben diseñar indicadores medibles e identificar aquellos riesgos asociados que se pueden presentar y que pueden ocasionar el incumplimiento de los objetivos. Los indicadores deben definirse inicialmente en el proceso de establecimiento de objetivos y, posteriormente, deben ser incorporados al control interno; lo anterior se relaciona con la MIR ya que en la etapa de programación se define por cada nivel de la matriz,

es decir, por cada objetivo, indicadores estratégicos o de gestión, los cuales permiten que se genere información cuantitativa respecto al logro o resultado en la provisión de los productos (bienes y/o servicios) de la institución; los cuales permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación en el tiempo con los correspondientes referentes externos o internos, como se muestra a continuación:

Ilustración 14. Tipos y dimensiones de los indicadores. Elaboración propia.

Objetivos Institucionales		Indicadores	Dimensiones de los indicadores
Información	Fin Impacto	Estratégicos	Eficacia
Cumplimiento	Propósito Resultado		Eficacia Eficiencia
Operaciones	Componente Producto	Estratégicos Gestión	Eficacia Eficiencia Calidad Economía
	Actividad Insumo Proceso	Gestión	Eficacia Eficiencia Economía

Es importante mencionar, que las acciones que se llevan cabo tanto en la evaluación del Componente 2 como en el desarrollo de la MIR; respecto a la evaluación de riesgos, como en la definición de indicadores, los resultados de los mismos indicadores, así como en la priorización de los supuestos, lo cual permite tomar mejores decisiones y guiar a la Institución para el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Pasando al ***Componente 3. Actividades de Control***, en el cual se implementan diferentes acciones, a través de políticas y procedimientos, por los

responsables de las unidades administrativas con el fin de cumplir con los objetivos planteados, y poder así dar respuesta a cada uno de los riesgos que fueron identificados, para ello se deben realizar diferentes actividades en los procesos para poder mitigarlos y que evitar que estos se materialicen, es importante que las actividades estén encaminadas a los objetivos de operación y de cumplimiento.

Dicho componente, se ve relacionado con los objetivos de la MIR, es decir con el Fin, Propósito, Componentes y Actividades:

- El Fin contribuye al cumplimiento de un objetivo estratégico a mediano o largo plazo o a la solución de un problema de desarrollo.
- El Propósito es el resultado directo que se espera lograr en la población objetivo, como consecuencia de la generación de los Componentes (bienes y servicios públicos) producidos o entregados por el programa.
- Los Componentes, que son los bienes y servicios públicos que se producen o entregan para cumplir con su Propósito.
- Las Actividades son las principales tareas que se deben cumplir para el logro de cada uno de los Componentes.

También, es importante mencionar que durante la etapa de ejecución (ejercicio), se llevan a cabo acciones de mejora de la gestión y para la calidad del gasto público, es decir, permite tomar decisiones oportunas sobre cómo adaptar las metas y acciones durante la ejecución del Proyecto o Programa, y así dar cumplimiento a los objetivos; es por ello que durante la lógica vertical en la MML-MIR, se hacen los cuestionamientos dé si las actividades son las necesarias para dar cumplimiento a los componentes y así sucesivamente hasta dar cumplimiento al Fin, y en caso de ser negativas las respuesta, es cuando se replantea en las etapas de programación y presupuestación el reajuste de las metas y objetivos.

Además, lo anterior permite identificar si ese ajuste de metas y objetivos se debe a que no existan controles, o que los controles no estén siendo los apropiados en los procesos que se llevan a cabo durante la ejecución de las operaciones, y con ello poder hacer frente a los riesgos que se encuentran presentes en cada uno de los procesos.

El ***Componente 4. Información y Comunicación***, en este componente se debe generar información de calidad, la cual se debe ser confiable, para que a su vez esta pueda ser informada por los canales oficiales a toda la organización, lo anterior debe dar cumplimiento al mandato legal. Lo cual, también se contempla en los medios de verificación de la MIR, los cuales son las fuentes de información que se pueden utilizar para verificar el logro de los objetivos a través del cálculo de los indicadores.

Lo anterior se relaciona con la etapa del ciclo presupuestario denominada rendición de cuentas, en la cual se explica y se justifica el uso de los recursos públicos, que fueron utilizados para el logro de los objetivos; para lo cual se deben implementar los medios apropiados que permitan a las unidades administrativas generar y utilizar información pertinente y de calidad para la consecución de los objetivos institucionales.

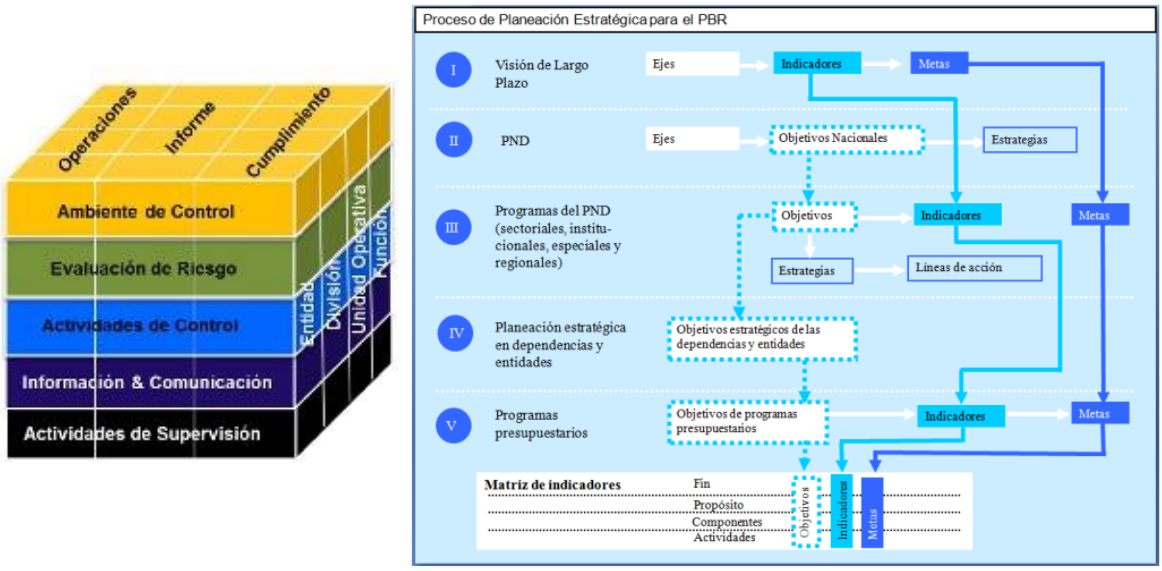
Este componente resulta en uno de los más complejos para su aplicación en un ente público, ya que en diversas ocasiones se ha constatado que la información y comunicación se da como una consecuencia lógica y natural de la interacción entre los servidores públicos de una institución. No obstante, se advierte la existencia de fallas, supuestos e incluso conductas que no necesariamente informan o comunican lo necesario.

Para mayor profundidad, se sugiere que se realicen otros estudios en donde los modelos de comunicación organizacional se vinculen con esta metodología, a

manera de que la articulación integral de componentes, entre la estructura organizacional y los objetivos, se vea reforzada con buenas prácticas de cómo comunicar efectivamente.

Por último el ***Componente 5. Supervisión***, en el cual se llevan a cabo actividades ya establecidas y operadas, con el propósito de mejorar de manera continua al control interno mediante actividades de inspección y evaluaciones periódicas para dar cumplimiento a la eficacia, eficiencia y economía en las operaciones, así como del uso de los recursos. La supervisión es responsabilidad de los dueños y de los responsables de los procesos que se llevan a cabo, y se apoya, por lo general, en auditores internos o áreas específicas para llevar a cabo el monitoreo. Lo anterior, también se lleva a cabo en las etapas del ciclo presupuestario en el seguimiento y la evaluación; por lo que corresponde al seguimiento en esta etapa, se revisa periódicamente el avance físico-financiero de cada uno de los Pp; el cual se puede monitorear a través de los indicadores o de los resultados de las metas que hayan sido establecidas en la etapa de programación, específicamente en la MIR; y en la etapa de evaluación se comparan los resultados logrados con respecto a los resultados programados o planeados, de esta forma, se puede identificar las desviaciones y adoptar medidas correctivas que garanticen el cumplimiento adecuado de las metas programadas. Es importante que en cada una de las diferencias detectadas entre la programación inicial y la final, se tenga evidencia que explique y justifique los resultados, lo cual puede deberse a ampliaciones o reducciones presupuestales, cambios en las estrategias, factores internos o externos, entre otros.

Ilustración 15. Basada en Control Interno (2013) y en Presupuesto basado en resultados: Origen y aplicación en México (2012).



Ahora bien, al implementar el MICI y el PbR como un sistema integral y cíclico, asume que en las instituciones del sector público se mejoren los resultados como parte su gestión gubernamental; los objetivos – que son el punto que une ambas metodologías- sean revisados y monitoreados constantemente; se incremente la rendición de cuentas; se fortalezca la toma de decisiones con base en información certera y puntual; y principalmente, a lo que ambas metodologías apuntan, a un uso eficaz y eficiente de los recursos públicos, que cierre el paso a cualquier acto de corrupción.

Adicionalmente, estos planteamientos se refuerzan con los datos obtenidos de los estudios realizados por la Auditoría Superior de la Federación, en los que con evidencias directas, dicho ente fiscalizador, concluye por lo siguiente:

Tabla 2. Conclusiones Generales correspondiente a los Estudios presentados por la ASF, CP 2012, 2013 y 2014.

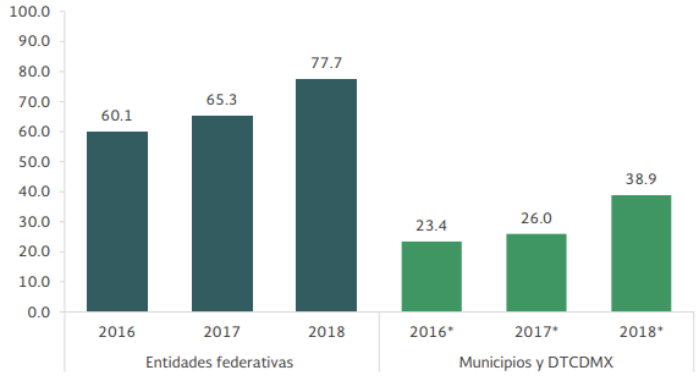
CONCLUSIONES GENERALES	
Estudio General de la Situación que Guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal **Estudio Núm. 1172**	En el Poder Ejecutivo Federal, que estableció sus primeras normas generales de control interno en 2006, se observan importantes áreas de oportunidad para lograr efectos favorables en el cumplimiento de los objetivos estratégicos y en cuanto al reforzamiento de políticas y programas de integridad en sus dependencias y entidades. Las posibilidades de lograr los objetivos estratégicos de las instituciones sin un sistema general de control interno, construido intrínsecamente en sus procesos sustantivos y aquéllos para el manejo eficiente y transparente de los recursos públicos, se minimizan. Es indispensable y urgente reforzar en el Poder Ejecutivo Federal las disposiciones relativas al marco de control interno y hacer lo propio en los Poderes Legislativo y Judicial, así como en los Órganos Constitucionales Autónomos, con base en las mejores prácticas internacionales en materia de control interno, toda vez que la capacidad para dirigir las instituciones y alcanzar su misión se incrementa en la medida en que se respalden sistemática y vigorosamente los cinco componentes o normas de control interno: a) ambiente de control; b) evaluación de riesgos; c) actividades de control interno; d) información y comunicación, y e) supervisión.
Continuidad a los Estudios de Control Interno y a la Difusión del Estudio de Integridad en el Sector Público **Estudio Núm. 1198**	Al inicio del estudio únicamente el Poder Ejecutivo Federal contaba con normativa en materia de control interno, "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", emitido por la Secretaría de la Función Pública (SFP), actualizado en mayo de 2014, con el cual se reformaron, adicionaron y, en algunos casos, derogaron apartados del documento, con el propósito de precisar y aclarar diversos aspectos de su contenido. En dicha actualización se incluyeron algunas de las sugerencias realizadas por la ASF, no obstante, con el análisis realizado por la ASF se identificaron importantes áreas de oportunidad para su mejora.
Estudio sobre la Implementación de Estrategias para el Fortalecimiento de los Sistemas De Control Interno en el Sector Público Federal **Núm. 1641**	Con este estudio se obtuvo el diagnóstico respecto de la implementación de criterios y guías técnicas en el proceso de administración de riesgos en las instituciones del sector público federal, de conformidad con la normativa aplicable y las mejores prácticas en la materia, con lo que se identificaron áreas de oportunidad para el fortalecimiento o instrumentación de dicho proceso. Asimismo, en 2015 se actualizó el diagnóstico realizado por la ASF en 2013 y 2014 respecto de la implementación de los sistemas de control interno en las instituciones antes referidas, lo que permitió determinar el avance de las acciones realizadas con el objetivo de atender las estrategias sugeridas por la ASF para el fortalecimiento de dichos sistemas de control interno. Este diagnóstico se efectuó en función de las características generales de los sistemas de control interno. Es importante señalar que desde 2012 la ASF ha realizado estudios de control interno e integridad, para analizar el cumplimiento de la normativa aplicable y la implementación de sistemas de control interno en las instituciones del sector público federal, con base en las mejores prácticas internacionales. Como resultado, se identificaron, bajo una perspectiva general, deficiencias en el proceso de administración de riesgos y de control interno o la ausencia de ellos, así como áreas de oportunidad significativas en materia de integridad.

Asimismo, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 80, tercer párrafo de la LGCG, la SHCP, el 30 de abril de 2018 hizo entregó a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, del "Informe de avance alcanzado por las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en la implantación y operación del PbR y del SED". Cabe mencionar que la SHCP, en coordinación con las 32 entidades federativas y una muestra de 62 municipios y

dos demarcaciones territoriales de la Ciudad de México (DTCDMX), llevó a cabo el Diagnóstico que permite verificar cuales son las capacidades, necesidades, así como identificar áreas de oportunidad respecto a la implantación y operación del PbR y SED en los gobiernos locales; el estudio se realizó tomando en cuenta las características de la entidad, así como sus estructuras institucionales, sus medios técnicos; para la correcta operación del PbR-SED, así como la existencia de los fundamentos necesarios para impulsar una gestión eficiente, transparente y orientada a resultados, (LGCG, 2018).

En dicho estudio se identifica el grado de variación que ha presentado entre 2016 y 2018, como se muestra a continuación:

Gráfica 1. Avance en la implementación de PbR-SED en entidades federativas municipios y DTCDMX 2016 – 2018



* En el caso de Municipios y DTCDMX, el promedio anual considera exclusivamente los resultados de los entes públicos que proporcionaron información. (Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del artículo 80 de la LGCG, 2018)

Como se puede observar en la *Gráfica 1*, en los tres ejercicios comparativos, se refleja un avance importante en la implementación de PbR-SED.

La estructura del cuestionario para entidades federativas que fue utilizado para cada uno de los Diagnósticos (2016, 2017 y 2018) se le realizaron adecuaciones respecto a la estructura y estrategia de valoración de los componentes del modelo, lo anterior debido a la incorporación de nuevos elementos

derivados de modificaciones a la normativa que regula la operación de los diversos temas analizados para la operación del PbR-SED, (LGCG, 2018).

Los resultados del diagnóstico realizado en 2018, presentaron que las categorías que representan el menor avance dentro de la sección PbR-SED son las etapas de Programación, Evaluación, Planeación y Seguimiento, debido a que aún cuentan con sistemas de seguimiento de forma manual, los cuales no están soportados en sistemas informáticos que permitan dar seguimiento, así como generar información clara y precisa, además la etapa de evaluación aún presenta áreas de oportunidad, así como en la asignación de los recursos basados en el resultado de desempeño correspondiente a los Pp, lo anterior se manifestó como una recomendación para los responsables de su ejecución para que se tomen en cuenta al momento de elaborar los proyectos de Presupuestos de Egresos y así poder también justificar los resultados de los indicadores y de evaluaciones realizadas, mediante la implementación de las mejoras identificadas para los Pp, (LGCG, 2018).

Por lo que respecta a la categoría de Planeación se identificó que aun cuando las entidades cuentan con el marco normativo específico para llevar una planeación orientada a resultados con capacidad estratégica y operativa, existen elementos a considerar que doten de mayor certeza, legitimidad y confianza a las acciones de gobierno diseñadas para resolver los problemas públicos para lo cual se generan las políticas y Pp, mediante los cuales se ejecutan los recursos públicos y son los medios para hacer llegar los bienes y servicios entregados a la población. Lo cual se encuentra vinculado al nivel de madurez alcanzado de la política PbR-SED en las entidades federativas, concebida como “un cambio cultural de formas y procesos de tomar decisiones presupuestarias” (LGCG, 2018).

Es importante mencionar que en Transparencia y Recursos Humanos se presenta poco avance, debido a que las entidades federativas no cuentan con la suficiente información en formatos accesibles que pueden ser usados, reutilizados y redistribuidos por cualquier; asimismo se mención que muy pocos cuentan con un Servicio Civil de Carrera que garantice la especialización y permanencia de los servidores públicos (LGCG, 2018).

Por lo que respecta a los resultados en el ámbito municipal y DTCDMX, en el periodo 2016-2018 se ha observado que “la institucionalización e instrumentación de sistemas de seguimiento y evaluación ha sido muy lenta, debido a que aún no cuentan con información suficiente para orientar el gasto público con base en el desempeño de Pp” (LGCG, 2018).

La sección que obtuvo la valoración más baja fue la de Recursos Humanos (30.0%); debido a lo anterior se requiere de capacidades técnicas que aseguren que los perfiles y las competencias de los funcionarios públicos sean congruentes con los objetivos institucionales, lo cual se puede lograr mediante el establecimiento de políticas y procesos claros y definidos; por lo que corresponde a la etapa de Programación es la que presenta menor avance; si bien existe la normativa que establece el CONAC, los resultados de este estudio arrojan que aproximadamente el 60% de los municipios y DTCDMX analizados, no implementan y operan aspectos en materia de programación presupuestaria; aún carecen de sistemas informáticos para llevar a cabo sus operaciones, así como los registros contables del presupuesto, para de esta forma obtener información clara, oportuna y de calidad sobre las asignaciones presupuestarias, respecto a las categorías, clasificaciones y objeto del gasto emitidos por el CONAC. (LGCG, 2018)

Por lo que respecta a la categoría de Evaluación esta presenta muy poco avance (26.8%), lo que hace notar que en la mayoría de los municipios y DTCDMX,

debido a que no se tiene implementado un proceso mediante el cual se lleven a cabo las evaluaciones y el seguimiento a los resultados de las mismas, lo anterior es parte fundamental para el PbR-SED. Además se menciona que existe una carencia de un marco normativo, técnico y metodológico que regule el sistema de seguimiento a indicadores, así como al proceso de evaluación de las políticas y Pp (LGCG, 2018).

El estudio hace referencia a los principales retos para el ámbito de gobierno municipal, áreas de oportunidad en cuestión normativa en base a los conceptos de la gestión y presupuestación por resultados, además de contar con sistemas de seguimiento y evaluación del desempeño; implementar procedimientos para usar la información sobre el desempeño que producen los sistemas de seguimiento y de evaluación que permitan guiar el diseño y la ejecución de las políticas públicas y lograr contribuir a la eficiencia y calidad del gasto público; además de diseñar e implementar un esquema de rendición de cuentas, para difundir la información respecto al uso de los recursos públicos (documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del artículo 80 de la LGCG, 2018).

Conclusión

Los casos estudiados e identificados por la ASF (CP 2012, 2013 y 2014), así como en el “Informe de avance alcanzado por las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, en la implantación y operación del PbR y del SED” (2018); reportan un avance representativo en la adopción para mejorar el quehacer de la gestión gubernamental; los estudios antes mencionados aportan dentro de sus principales resultados, hallazgos que permiten identificar la articulación entre el Control Interno y el PbR, es decir, los objetivos de cada uno persigue van encaminados a tomar mejores decisiones, evaluar riesgos, generar información clara y oportuna, entregar

bienes y servicios de calidad y los más importante dar cumplimento a los objetivos institucionales y dar cumplimiento al mandato legal.

Conclusiones

Se identifica la existencia de metodologías, modelos y herramientas de gestión pública que son consideradas como buenas prácticas de administración nacionales e internacionales, que son respaldadas por organismos y organizaciones prestigiadas y reconocidas, y cuyos resultados han quedado manifiestos al ser incluidos en el marco legal aplicable en México (PbR) con la LGCG y acuerdos del CONAC, así como el MICI por parte del SNF y el SNA.

Por tanto, la hipótesis planteada en el presente estudio se cumple al verificar que los resultados arrojados por parte de la ASF (CP 2012, 2013 y 2014) en los estudios ya mencionados, reportan un avance representativo en la adopción para mejorar su sistema de Control Interno y los de la SHCP (2018), respecto a los avances en la aplicación del PbR; los estudios antes mencionados identifican deficiencias en el proceso de administración de riesgos y de control interno o la ausencia de ellos, así como áreas de oportunidad significativas en materia de integridad; así como encaminar los objetivos institucionales de una forma congruente hacia los objetivos nacionales, profesionalizar a los servidores públicos y así dar cumplimiento al mandato legal, reforzar los sistemas de información para poder rendir cuentas de manera oportuna.

Es recomendable que las instituciones públicas de los diferentes órdenes de gobierno continúen con el proceso cíclico (Ciclo Presupuestario) definido en el capítulo anterior; revisen permanentemente sus sistemas organizacionales y monitoreen los resultados.

Dado que ambas metodologías han sido probadas en diferentes ámbitos y cuentan con el suficiente respaldo metodológico, se asume que existen beneficios directos y tangibles al implementar el MICI a la par con el PbR a través de la MML y la MIR, los cuales se plantean a continuación las siguientes áreas de oportunidad para los entes públicos:

1. ***Generar una gestión basada en resultados***. Se requiere que la Organización cuente con las capacidades técnicas que aseguren que los perfiles y las competencias de los funcionarios públicos sean congruentes con los objetivos institucionales (operación, información y cumplimiento) lo cual se puede lograr mediante el establecimiento de políticas y procesos claros y bien definidos***.***
2. ***Mayor información para la etapa de planeación de un Proyecto o Programa a desarrollar.*** La evaluación de riesgos conlleva incorporar la incertidumbre en la etapa de planeación del ciclo presupuestario de un Proyecto o Programa a desarrollar, es decir, reconocer y evaluar aquellos eventos futuros que pueden afectar el logro de los resultados e impactos esperados (objetivos deseados) e incluir ajustes para atender dichos eventos inciertos. Por lo tanto, la evaluación de riesgos ayuda a fortalecer a la etapa de planeación y reduce la probabilidad de realizar cambios significativos de alcance, tiempo (retrasos), impactos en la eficiencia, eficacia, economía y calidad de los entregables del Proyecto o Programa durante la ejecución, lo cual permite realizar ajustes con antelación durante la etapa de programación, lo cual se verá reflejado en las metas y acciones para poder así dar cumplimiento a cada uno de los objetivos propuestos.
3. ***Fortalece el diseño en la etapa de ejecución del Proyecto o Programa.*** La evaluación de riesgos implica, identificar con antelación aspectos del entorno o de las instituciones involucradas que pueden afectar la etapa de

ejecución del Proyecto o Programa; y en su conjunto la articulación de componentes, permite tomar decisiones oportunas sobre cómo adaptar el esquema de ejecución del Proyecto o Programa, a las peculiaridades del sector y de las instituciones que van a llevar a cabo la operación, es decir, a los procesos que se realizan para dar cumplimiento a los objetivos. (Lo anterior, también se ve reflejado en las etapas de la MML, al identificar el problema, así como como a los involucrados, árbol de problemas -árbol de objetivos, selección de alternativas).

4. ***Fomenta el uso eficiente de los recursos de la institución.*** La implementación del Control Interno implica contar con información al interior, evidencias y reportes que aportan elementos valiosos para la asignación de recursos a proyectos o programas desde las etapas de planeación, programación, presupuestación y ejecución, que como consecuencia del ciclo presupuestal antes referido, tendrán un impacto en los objetivos institucionales.
5. ***Fomentan la mejora en la toma de decisiones y la rendición de cuentas al interior y exterior de la Organización.*** El Control Interno, así como la *MML- MIR,* permiten tener un mejor conocimiento de los factores que pueden afectar el logro de los resultados, es decir, de los objetivos institucionales contemplados en la misión y la visión, lo anterior permite tomar mejores decisiones y así dar cumplimiento al mandato de los mismos. Lo cual crea una cultura de trabajo basada en la proactividad y la rendición de cuentas, cuyo objetivo se basa en promover la generación, publicación, difusión de la información correspondiente a los resultados obtenidos dentro de la organización, y con ello poder presentar informes periódicos para explicar y justificar el uso de los recursos públicos.

6. ***Incrementa el seguimiento y monitoreo de los resultados, que contribuyen a reforzar la confianza por parte de las partes interesadas.*** La información y comunicación transparente, oportuna y efectiva correspondiente al Control Interno, permite a todos los miembros de la organización identificar los avances, los logros y también los riesgos que se presentan durante el proceso de gestión o en su caso más puntual durante el Ciclo Presupuestario referenciado en el capítulo 4. Ello se traduce en mejoras durante la gestión de programas y proyectos gubernamentales y como consecuencia se pueden mejorar los resultados a la sociedad y la generación de valor a los ciudadanos.

La armonización e implementación de modelos y herramientas de gestión pública, como las que se plantean en este documento, MICI y PbR, atendiendo el contexto de cada ente, permitirán a las instituciones de gobierno, que sus tomadores de decisión y sus colaboradores cuenten con objetivos más claros, que sean verificables y auditables, y que favorezcan el cumplimiento de las obligaciones legales.

Este trabajo aporta las referencias metodológicas, las aproximaciones conceptuales y las reflexiones que se derivan de prácticas de auditoría y evaluación de desempeño, que permiten sostener que la relación entre las metodologías mencionadas es existente, no obstante, en la gestión diaria de los entes públicos aún existen áreas de oportunidad, ya que cada una se aplica por separado, lo que limita sus alcances y beneficios.

El mandato que todas las organizaciones públicas asumen y por el cual se justifica su existencia, genera la obligación de que se atiendan los preceptos constitucionales del artículo 134, en cuanto a la eficiencia, eficacia, economía, honradez y transparencia. Para ello, adoptar buenas prácticas nacionales e

internacionales, que hayan sido probadas, es fundamental para avanzar en la consolidación de mejores estados de desarrollo democrático y social para México.

Hay que ser conscientes y a la vez realistas que si los responsables de la ejecución de los recursos públicos, no prevén el uso de estas dos metodologías será difícil plantear y definir objetivos que nos permitan brindar a la sociedad confiabilidad sobre que se hace, para qué y cómo se gasta. El articular estas dos herramientas permitirá fortalecer los cimientos de una organización, con valores, normas, códigos, procedimientos, políticas definidas, perfiles de puestos idóneos, con servidores públicos profesionalizados, estructura orgánica suficiente, visualizar e identificar aquellos sucesos que se pueden suscitar durante la ejecución de las operaciones y así poder tomar mejores decisiones y ejecutar de manera eficiente los recursos públicos, generando información clara y oportuna, y así reflejar los resultados e impactos generados, creando valor público a la sociedad.

Bibliografía

Ackerman, S. (2001). La corrupción y los gobiernos. Causas, consecuencia y reforma. México: Siglo XXI de España Editores.

Anticorrupción, A. (2017). facultad de Derecho (Doctoral dissertation, Universidad Panamericana).

Auditoría Superior de la Federación. (2016). Informe del estudio general sobre la situación que guarda la gobernanza en el sector público federal. Disponible en: http://informe.asf.gob.mx/Documentos/Auditorias/2014_1640_a.pdf

Auditoría Superior de la Federación (2016a). Informe General de la Cuenta Pública 2014 Disponible en: http://asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2014i/Documentos/InformeGeneral/ig2014.pdf

Auditoría Superior de la Federación. (2015) Modelo de Evaluación de Control Interno en la Administración Pública Estatal. México. [En línea] Disponible en: http://asf.gob.mx/uploads/182_Metodologias_para_la_Evaluacion/Modelo_de_Control_Interno_en_la_Administracion_Publica_Estatal.pdf

Auditoría Superior de la Federación. (2015a). Continuidad a los Estudios de Control Interno y a la Difusión del Estudio de Integridad en el Sector Público. Disponible en: http://asf.gob.mx/uploads/180_Estudios/1198_Continuidad_a_los_Estudios_de_Control_Interno_y_a_la_Difusion_del_Estudio_de_Integridad_en_el_Sector_Publico.pdf

Auditoría Superior de la Federación. (2015b). Informe General Cuenta Pública 2013. Disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/55_Informes_de_auditoria/Informe_General_CP_2013.pdf

Auditoría Superior de la Federación. (2012) Estudio General de la Situación que Guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal. Estudio Núm. 1172. México [En línea], disponible en: http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Documentos/Auditorias/2012_1172_a.pdf

Auditoría Superior de la Federación y Secretaría de la Función Pública. (2014a). Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización. Distrito Federal, México: INGRAFF S. de C.V. Disponible en: http://www.snf.org.mx/Data/Sites/1/npasnf/normasprofesionales_www2014.pdf

Auditoría Superior de la Federación y Secretaría de la Función Pública. (2014). Marco Integrado de Control Interno. Disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/176_Marco_Integrado_de_Control/Marco_Integrado_de_Cont_Int_leyen.pdf

Auditoría Superior de la Federación, Secretaría de la Función Pública, Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A. C., y Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación. (2012). Bases Generales de Coordinación del Sistema Nacional de Fiscalización. Disponible en:

http://www.snf.org.mx/SharedFiles/Download.aspx?pageid=14&mid=90&fileid=22

Auditoría Superior de la Federación, Secretaría de la Función Pública, Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A. C., y Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación. (2015a) Bases Operativas para el Funcionamiento del Sistema Nacional de Fiscalización. México. [En línea]. Disponible en: http://www.snf.org.mx/SharedFiles/Download.aspx?pageid=213&mid=326&fileid=231

Auditoría Superior de la Federación, Secretaría de la Función Pública, Asociación Nacional de Organismos de Fiscalización Superior y Control Gubernamental A. C., y Comisión Permanente de Contralores Estados-Federación. (2015) Información General del Sistema Nacional de Fiscalización. México. Disponible en: http://www.snf.org.mx/mayor-informacion.aspx.

Auditoría Superior de la Federación (2012), Estudio General de la Situación que Guarda el Sistema de Control Interno Institucional en el Sector Público Federal Estudio Núm. 1172.

Auditoría Superior de la Federación (2013), Continuidad a los Estudios de Control Interno y a la Difusión del Estudio de Integridad en el Sector Público Estudio Núm. 1198.

Auditoría Superior de la Federación (2014), Estudio sobre la Implementación de Estrategias para el Fortalecimiento de los Sistemas de Control Interno en el Sector Público Federal Núm. 1641.

Banco Mundial. (2005). Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo. Tomo I. Disponible en: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911/Toolkit2_Spanish_Tom1.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911

Becerra, R. y Cejudo, G. M. (2011) "La fragmentación conceptual de la rendición de cuentas en México" en López, S., Merino, M., y L. Morales (2011) Hacia una Política de Rendición de Cuentas en México. [En línea] México, D.F. ASF, CIDE, RRC. Disponible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/61_publicaciones_tecnicas/rrc_imprenta.pdf

Burns, J. y Simer, B. (2013) COSO mejora su Control Interno –Estructura conceptual integrada. Revista Deloitte, 20(17), pp. 1-16. Disponible en: www.iasplus.com/en/publications/colombia/heads-up/2013/volume-20-issue-17/at_download/file/heads%20Up%20No.%2017%20de%202013.pdf

Diego Bautista, Oscar (2015) Ética pública frente a corrupción. Instrumentos éticos de aplicación práctica. Otros. Instituo de Administración Pública del Estado de México (IAPEM), Toluca, México.

Muñoz R., "La Corrupción en México y los esfuerzos legislativos por abatirla" en Pérez Noriega, Fernando y Ramírez León, Lucero (coord.), Ensayos Sobre Corrupción y Lavado de Dinero, México, Senado de la República.

Fach Gómez, K. (2017). Inversiones internacionales y corrupción en América Latina: La función del arbitraje de inversiones en el avance de la institucionalidad democrática (International Investments and Corruption in Latin America:

The Role of Investment Arbitration in the Advancement of Democracy). Max Planck Institute for Comparative Public Law & International Law (MPIL) Research Paper.

Friscione, D. P. J. (2012). Presupuesto basado en resultados: Origen y aplicación en México.

García, M. (2011). Gestión para resultados en el desarrollo en gobiernos subnacionales. Módulo 1. Gestión para resultados en el ámbito público. Washington DC. Banco Interamericano de Desarrollo.

García, M. (2016). Gestión para resultados en el desarrollo en gobiernos subnacionales. Módulo 1. Gestión para resultados en el ámbito público. Washington DC. Banco Interamericano de Desarrollo.

García, R. y García M. (2010). La gestión para resultados en el desarrollo: Avances y desafíos en América Latina y el Caribe. Washington DC. Banco Interamericano de Desarrollo.

González, J. Z., Pérez, J. F. M., & Montoya, F. R. (2009). La crisis financiera y económica del 2008. Origen y consecuencias en los Estados Unidos y México.

Guía Internacional de Buenas Práctica, IFAC 2012, Evaluar y Mejorar el Control Interno en las Organizaciones.

Jiménez Benítez, W. G., & Ramírez Chaparro, C. A. (2008). Gobierno y Políticas Públicas. Programa Administración Pública Territorial.

Jurgenson, J. L. Á. G., & Luis, J. (2003). Cómo hacer investigación cualitativa: fundamentos y metodología. México: Paidós.

López, R. G., & Moreno, M. G. (2011). La Gestión para Resultados en el Desarrollo. Colombia: INDES.

López, S. (2011). Hacia una política de rendición de cuentas en México. CIDE y Red por la Rendición de Cuentas.

Martínez Vilchis, J. (2009). La nueva gerencia pública en México: Una medición de su intensidad e impactos en las entidades del país.

Moore, Mark H. (1998), Gestión estratégica y creación de valor en el sector público. Barcelona. Paidos.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y Banco Mundial. (2008). Libro de consulta sobre buenas prácticas emergentes en la Gestión para Resultados en el Desarrollo. ¡Una oportunidad única para conocer la GPRD en acción!. Washington DC. OCDE. Tercera Edición.

Ortegón, E., Pacheco, J. F., & Prieto, A. (2015). Metodología del marco lógico para la planificación, el seguimiento y la evaluación de proyectos y programas. Naciones Unidas.

Ruíz, R. E. (2005) Sistemas de Control Interno. México, UNAM. [En línea]. Disponible en: http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/2005/contaduria/4/1461.pdf

Sánchez, J. (2002). Gestión Pública y Governance. México. Instituto de Administración Pública del Estado de México.

Sanín, H. (1999). Control de gestión y evaluación de resultados en la gerencia pública (metaevaluación-mesoevaluación).

Schedler, A. (2008) ¿Qué es la rendición de cuentas? Cuadernos de Transparencia. 8ª ed. México: Distrito Federal: IFAI. [En línea]. Disponible en: http://itai.org.mx/site/ifile/Cuadernos/cuadernillo03.pdf

Secretaría de la Función Pública (SFP). (2006). Acuerdo por el que se establecen las Normas generales de control interno en el ámbito de la Administración Pública Federal. Recuperado de: www.dof.gob.mx/nota_to_doc.php?codnota=4932719

Secretaría de la Función Pública. (2016) Sistema Nacional Anticorrupción. México. Disponible en: https://tecnologia.aseh.gob.mx/jornadacapacitacion/presentaciones/1a%20Presentacion%20SNA%20(Lic.%20David%20Negrete%20SFP).pdf

Secretaría de la Función Pública (2015) Control Interno en Entidades Federativas. México. Disponible en: http://www.gob.mx/sfp/documentos/control-interno-en-entidades-federativas

Secretaría de la Función Pública (2016a) Leyes Secundarias del Sistema Nacional Anticorrupción. Recuperado de: http://www.gob.mx/sfp/acciones-y-programas/leyes-secundarias-del-sistema-nacional-anticorrupcion.

Sistema Nacional de Fiscalización. (2013) Grupo de Trabajo de Control Interno. Disponible en: http://www.snf.org.mx/grupo-de-trabajo-sobre-control-interno.aspx

SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público). (2011). Guía para la construcción de la Matriz de indicadores para resultados.

SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público). (2015). Diplomado de Presupuesto basado en Resultados (PbR). Módulo 4. Experiencias y aspectos técnicos del PbR. México, D.F. SHCP – UNAM.

SHCP, 2018. Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el párrafo tercero del artículo 80 de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Sistema Nacional de Fiscalización, (2020), sitio web: http://www.snf.org.mx/inicio.aspx

Transparencia Internacional, Convenciones Anticorrupción en América.

Villanueva, D., Fuentes, B., Rosas, J. J., & Cedeño, J. C. (2016). Evaluación y auditoría de desempeño en México. Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

Zurita, J., MARTÍNEZ, Juan Froilán & RODRÍGUEZ, Francisco. (2009). La crisis financiera y económica del 2008. Origen y consecuencias en los Estados Unidos y México. El Cotidiano, núm. 157, septiembre-octubre, 2009.