



# ASEJ

AUDITORÍA SUPERIOR  
DEL ESTADO DE JALISCO

PODER LEGISLATIVO

EL CONTROL  
INTERNO EN  
EL ÁMBITO  
MUNICIPAL



*El control interno en el ámbito municipal: avances y expectativas*



Av. Niños Héroes # 2409  
Col. Moderna  
C.P. 44190  
Guadalajara, Jalisco, México



Contacto:  
Tel. 01(33) 36794500.



Citación sugerida:  
Auditoría Superior del Estado de Jalisco, *El control interno en el ámbito municipal: avances y expectativas*. Guadalajara, 2019.

# EL CONTROL INTERNO EN EL ÁMBITO MUNICIPAL: AVANCES Y EXPECTATIVAS

Abril, 2019

**Equipo técnico responsable de la publicación:** Estuardo Gómez Morán (Coordinador), Germán García Velázquez y Daniel Isita Asencio.

El presente estudio no debe entenderse como un juicio de valor ni una interpretación oficial de la Auditoría Superior del Estado de Jalisco (ASEJ) sobre el cumplimiento a las disposiciones legales en materia de control interno. Los resultados parten de la información publicada por la Auditoría Superior de la Federación y el Instituto Nacional de Geografía y Estadística, por tanto, no podrá ser utilizada para vincular a la ASEJ por motivo alguno.

# Directorio

## Auditoría Superior del Estado de Jalisco

Dr. Jorge Alejandro Ortiz Ramírez  
**Auditor Superior del Estado de Jalisco**

Lic. Pablo Jiménez Salazar  
**Secretario Técnico**

Lic. Héctor Romero González  
**Coordinador de Asesores**

Dra. Claudia Verónica Gómez Varela  
**Directora de Profesionalización y Seguimiento**

Mtro. Estuardo Gómez Morán  
**Director de Auditoría de Desempeño**

Lic. María Teresa Arellano Padilla  
**Auditora Especial de Cumplimiento Financiero**

L.E. Luis Humberto Velázquez Beltrán  
**Director de Auditoría a Municipios**

Ing. José Ernesto Paredes Cárdenas  
**Director de Auditoría a la Obra Pública**

Lic. Jorge Villanueva Jiménez  
**Director de Auditoría a los Poderes del Estado y Organismos Públicos Autónomos**

Lic. José Antonio Delgadillo Madera  
**Director de Responsabilidades**

Mtro. Álvaro Ramírez Rodríguez  
**Director General de Asuntos Jurídicos**

Mtro. Salec Velázquez Nande  
**Director General de Administración**

## Contenido

1. Introducción .....	8
2. Marco de referencia.....	9
Evolución del concepto de control interno en el sector público.....	10
Propósitos del control interno en el sector público .....	12
Componentes del control interno .....	14
El Marco Integrado de Control Interno de la ASF .....	16
Descripción del análisis.....	18
3. Orientación de la fiscalización al control interno en el ámbito municipal .....	19
4. Capacidades para el control interno en los gobiernos municipales .....	25
5. Fiscalización superior y cambio en las capacidades para el control interno .....	40
6. Conclusiones .....	45
Bibliografía .....	48

## **El control interno en el ámbito municipal: avances y expectativas**

### ***Resumen:***

En este artículo se exploran algunas de las características principales de la dinámica del control interno de los gobiernos municipales, a partir de la información censal municipal disponible para los años 2015 y 2017, así como de la información sobre auditorías realizadas por la Auditoría Superior de la Federación durante el periodo 2014, 2015 y 2016. Uno de los principales hallazgos es que de 2015 a 2017 la situación general del control interno en gobiernos municipales ha empeorado, incluyendo aquellos que fueron auditados y recibieron recomendaciones orientadas a mejorar su control interno. Los resultados sugieren que en los gobiernos municipales existe un alto grado de heterogeneidad en cuanto a la generación de sistemas enfocados al control interno.

*Palabras clave:* Control interno, gobiernos municipales, auditoría gubernamental, componentes de control interno.

## **1. Introducción**

El control interno, delimitado al ámbito gubernamental y de manera general, es un proceso en el que se demanda a los actores de una institución pública (titular, administración y demás servidores públicos) propiciar cierta confianza en cuanto a la consecución de los objetivos institucionales y la salvaguarda de los recursos públicos. El control interno también se ve estrechamente vinculado con las buenas prácticas de gobernanza administrativa, y por ello contribuyen a la prevención de la corrupción, debido al conjunto de políticas, procedimientos y actividades organizacionales que se conducen directivamente para mejorar la ética y la integridad pública.

Dentro del contexto actual, el control interno ha adquirido una mayor relevancia, pues son varias las instancias internacionales quienes están impulsando la adopción de estas prácticas hacia los gobiernos tanto nacionales como subnacionales. En cuanto al ámbito nacional, en el 2014 se emitió el Marco Integrado de Control Interno (MICI) como un esfuerzo por parte de la Auditoría Superior de la Federación (ASF) y la Secretaría de la Función Pública (SFP) para que las instancias gubernamentales contaran con un modelo de referencia para desarrollar sistemas de control interno apegados a los criterios internacionales.

Es entonces, el objetivo de esta investigación, obtener una radiografía que muestre el avance que se ha tenido en materia de control interno en el ámbito municipal de gobierno, ya que es una muestra idónea para caracterizar los conceptos y componentes que impulsan al control interno de una manera particular y específica. Tratar de observar a los gobiernos municipales y detectar las capacidades que estos tienen para generar sistemas de control interno implica un esfuerzo importante, el cual se erige sobre la información que proporciona la ASF y el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). Con ello se obtiene información armonizada que evidencia la situación desfavorable que presentan los gobiernos municipales en cuanto a las capacidades para el control interno.

Este documento consta de cinco secciones adicionales a esta introducción. En la segunda sección se presenta el marco de referencia y analítico, el cual sirve de base para examinar los factores que determinan el contexto en materia de control interno. Para ello se describe la evolución e historia del concepto de control interno dentro del sector público.

Posteriormente se abordan los propósitos y la utilidad del control interno dentro de las instituciones públicas. A partir de ahí se narra la adopción del MICI como un referente en la materia, y se describe el análisis que será utilizado durante el estudio. La tercera sección se refiere a la orientación de la fiscalización del control interno en el contexto de gobiernos municipales en México, para la cual se realizó un análisis a partir de los datos del Sistema Público de Consultas de Auditorías por la ASF.

En la cuarta sección se presenta un análisis sobre las capacidades para el control interno en el ámbito municipal, a partir de los datos obtenidos del Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Delegacionales (CNGMD) del INEGI para los años 2015 y 2017, con la finalidad de describir cuál es la situación en la que se encuentran los gobiernos municipales en torno al control interno de sus administraciones. La quinta sección contiene un análisis de la incidencia que ha tenido la fiscalización y las recomendaciones emitidas a los gobiernos municipales por parte de la ASF, específicamente enfocado al tema de control interno y comparándolo con aquellos municipios que no han sido fiscalizados. Por último, se presentan algunas conclusiones, consideraciones y recomendaciones diversas para futuras investigaciones y, especialmente, para las próximas fiscalizaciones a gobiernos municipales en materia de control interno.

## **2. Marco de referencia**

En 2014 la ASF y la SFP publicaron, en el marco del Sistema Nacional de Fiscalización (SNF), el documento denominado MICI, cuya finalidad era ofrecer a las organizaciones públicas mexicanas un modelo general para desarrollar sistemas institucionales de control interno, que mantuvieran correspondencia con las mejores prácticas internacionales en esa materia, y que se convirtieran en una herramienta para la mejora constante de la gestión gubernamental, y el logro efectivo de sus objetivos (ASF-SFP, 2014).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) reconoce internacionalmente a los mecanismos de control interno, al igual que otras prácticas de gobernanza corporativa –como las auditorías internas y la gestión de riesgos-, como herramientas que contribuyen a prevenir actos de corrupción (OECD, 2011), y a mejorar la ética y la integridad pública (OECD, 2014; Baltaci y Yilmaz, 2006). Además, contribuyen a

impulsar el desarrollo económico y la prosperidad de las naciones, cuando se acompañan de reformas administrativas que mejoran la formalidad del gobierno (Schick, 1998). El control interno es además, la *otra cara* del control externo, que en sociedades con gobiernos republicanos se ejerce por medio de las Entidades de Fiscalización Superior (EFS).

De tal forma, el concepto de *control interno* puede tener dos dimensiones (Schick, 1998): una *formal*, que se refiere de manera general a todos aquellos “*sistemas y procedimientos empleados por las agencias para asegurar el cumplimiento de los objetivos, en un marco de reglas y salvaguardas de los recursos públicos*” (Schick, 1998, pág. 130); y, una *conductual*, que se refiere a la aceptación y ejecución de esas reglas administrativas, dado que se aprecian como “*justas, factibles y legítimas*” (Schick, 1998).

### ***Evolución del concepto de control interno en el sector público***

El concepto de *control interno* ha evolucionado de la mano de otras prácticas de gobierno corporativo. El primer referente conceptual se desprende de la práctica de *auditorías internas* en el sector empresarial: de acuerdo con Asare (2009), la auditoría interna transitó durante las últimas dos décadas del siglo XX, de una perspectiva centrada únicamente en asegurar el adecuado registro de la contabilidad y de las operaciones organizacionales, hacia un modelo orientado al cumplimiento de los objetivos organizacionales mediante un enfoque disciplinado y sistemático de evaluación y mejora de la efectividad en la gestión de riesgos, control y procesos de gobernanza.

En ese contexto, el concepto de control interno adquirió una mayor relevancia a partir de que el Comité de las Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por sus siglas en inglés) propuso el Marco Integrado de Control Interno (*Internal Control Integrated Framework*) en 1992, como una herramienta enfocada al sector privado.<sup>1</sup> También en 1992 la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI, por sus siglas en inglés) adoptó su primera *Guía para las normas de control interno del sector público* (INTOSAI, 2004). Esta última fue revisada y actualizada en 2004, y con su

---

<sup>1</sup> La Comisión Treadway, o Comisión Nacional de Información Financiera Fraudulenta es una iniciativa del sector privado fundada por cinco organizaciones de profesionales en el sector financiero, que se dedicó a estudiar el fraude en los reportes financieros y a proponer mejoras en la calidad de los reportes financieros a través de mecanismos de integridad en los negocios, esquemas de control interno y de gobernanza corporativa (Baltaci y Yilmaz, 2006).

renovación se introdujeron ajustes para reforzar la orientación hacia dos aspectos críticos: los valores éticos y la integridad en el servicio público, y la gestión activa de riesgos para las organizaciones (Asare, 2009; Baltaci y Yilmaz, 2006).

En ese sentido, el estilo de los esquemas de control interno para el sector público ha tenido una evolución peculiar en comparación con las tendencias en el sector privado, sobre todo, dada la compleja variedad de arreglos institucionales que se pueden dar en la estructura del Estado. Asare (2009) considera que en principio se pueden identificar ampliamente dos esquemas: los modelos *centralizados*, en los cuales los ministerios de finanzas se encargan no sólo de la función principal de asignar el presupuesto al resto de agencias, sino también de establecer las medidas de control interno para el resto de organizaciones. El segundo son los modelos *descentralizados*, en donde las funciones de control interno son realizadas por cada titular o gerente en cada organización. Además, al considerar la estructura vertical del Estado cuando se trata de una organización federal, es necesario considerar también en esa dimensión descentralizada, las funciones de control interno que se podrían desarrollar en los ámbitos subnacionales de gobierno (Baltaci y Yilmaz, 2006); tal es el caso de México.

A pesar de esta amplia clasificación entre modelos centralizados y descentralizados, existen múltiples variantes entre ellos. Por ejemplo, entre los modelos centralizados se ubican aquellos en los que las actividades de control son realizadas por el ministerio de finanzas, y aquellos en los que se realiza por una agencia especializada que responde directamente al titular de la rama ejecutiva (Asare, 2009). Entre los casos descentralizados, se encuentran aquellos en los que la EFS realiza también labores de control interno, o bien revisa el funcionamiento de esos esquemas en el ejercicio de sus funciones de control externo parlamentario (OECD, 2011). Además de aquellos casos en los que las funciones de control interno se encuentran asignadas a cada organización, y son sus respectivos gerentes quienes se encargan de su implementación (Asare, 2009).

En general, se puede entender que un sistema de control interno es el conjunto de políticas, procedimientos y actividades organizacionales que se conducen directivamente para asegurar el registro confiable de las operaciones, la salvaguarda de los recursos, la eficiencia operativa y el seguimiento de la gestión (Baltaci y Yilmaz, 2006). Por otro lado, en el contexto del sector público vale la pena añadir que el control interno es una herramienta

de gestión que se ha centrado en las operaciones financieras (Asare, 2009), y se ha orientado sobre todo a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la gobernanza de las organizaciones públicas (GAO, 2014; INTOSAI, 2004).

### ***Propósitos del control interno en el sector público***

La adopción de las prácticas de control interno en el sector público se ha motivado a partir de diferentes factores coyunturales, entre ellos la demanda generalizada de incrementar los niveles de integridad pública, de tal forma que se refuercen los esquemas que permitan evitar la corrupción, así como mejorar el logro de los resultados gubernamentales (Baltaci y Yilmaz, 2006). Además de la necesidad de mejorar la evaluación y gestión de riesgos, de tal manera que la administración se adapte al cambiante entorno en el que se desenvuelven las organizaciones (OECD, 2011; OECD, 2014). Otro factor que ha influido de manera crítica en la adopción y diseño de sistemas de control interno en la gestión pública es el cambio tecnológico, pues el desarrollo de las nuevas tecnologías para la comunicación ha propiciado un escenario divergente para las funciones del control de gestión (INTOSAI, 2004).

El referente principal en materia de control interno para el sector público es precisamente la *Guía para las normas de control interno del sector público* de la INTOSAI, que a pesar de no formar parte del cuerpo de Normas Internacionales de las EFS, (ISSAI por sus siglas en inglés), es aceptado su uso en materia de auditoría gubernamental toda vez que la evaluación del control interno es una práctica de auditoría comúnmente aceptada (INTOSAI, 2004).<sup>2</sup> En la Guía de la INTOSAI se concibe el control interno como un proceso integral diseñado con la finalidad de atender los riesgos y garantizar cuatro objetivos fundamentales: a) ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones; b) cumplimiento de obligaciones de responsabilidad (rendición de cuentas); c)

---

<sup>2</sup> En el Marco de Normas ISSAI se encuentran aquellas que establecen Directrices de Auditoría, y que se encuentran clasificadas en las series 1000, 3000, 4000 y 5000; además de las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV) que corresponden a la serie 9000, y que es el grupo al que corresponde la *Guía de normas para el control interno del sector público* (conocida también como INTOSAI GOV 9100). A diferencia de las normas ISSAI, el propósito de las INTOSAI GOV es difundir buenas prácticas administrativas de gobierno corporativo, como sistemas efectivos de control interno, auditoría interna confiable y normas para el correcto registro contable de las operaciones y para la elaboración de informes en el sector público.

cumplimiento de leyes y regulaciones; y d) salvaguardar los recursos evitando pérdidas y mal uso (INTOSAI, 2004).

Otro referente de la perspectiva de control interno para el sector público son las *Normas para el Control Interno del Gobierno Federal*, de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los Estados Unidos (US GAO, por sus siglas en inglés).<sup>3</sup> Dado que la norma emitida por la GAO toma como referente igualmente el Marco Integrado de Control Interno del COSO, mantiene algunas diferencias respecto de la Guía de la INTOSAI; por ejemplo, la Norma GAO identifica tres grupos de objetivos a los que se orientan los sistemas de control interno: 1) operaciones, es decir el logro eficaz y eficiente de las actividades; 2) información, tiene que ver con la confiabilidad de los reportes para el uso interno y externo; y 3) cumplimiento, se refiere al apego a las regulaciones y normas aplicables (GAO, 2014). La diferencia estriba en que la salvaguarda de los recursos y las medidas para evitar pérdidas, se conciben en la norma GAO como un subconjunto de objetivos que debiera estar presente en cada uno de los tres objetivos de primer nivel (GAO, 2014). En ese sentido, es notorio que la GAO se apega de una forma más decidida al referente de COSO que al de la INTOSAI, que contempla a la salvaguarda como un objetivo superior.

Independientemente de la estructura de propósitos y objetivos que contemplen uno u otro referente, la concepción general del control interno es la misma y se aprecia a partir de las características que tiene este tipo de prácticas de buena gobernanza. En primer lugar, que el proceso de control interno debe ser integral en el entorno organizacional, es decir que debe ser parte de las prácticas comunes que se realizan entre la gerencia y el personal que colabora en la organización. En segundo lugar, que el control interno debe contemplar el análisis y gestión de riesgos que se presenten tanto en el interior como en el exterior de la organización. Y finalmente, que los esquemas de control interno sólo ofrecen una seguridad razonable no absoluta de las operaciones y resultados que persigue la organización (GAO, 2014; INTOSAI, 2004).

Por tanto, resulta claro que los sistemas de control interno no son un fin en sí mismo, sino que se deben insertar en la lógica de gestión de las organizaciones que los implementan,

---

<sup>3</sup> *United States Government Accountability Office*, es la entidad de fiscalización superior que depende del Congreso de los Estados Unidos.

y por ello deben usarse como herramientas de buena administración para cumplir su misión y mandato. Por ello, la Guía de la INTOSAI enfatiza en que el control interno debe contener acciones relacionadas con las actividades de la entidad, y debe ser efectuado por la propia administración, así como por los servidores públicos que la integran, para dar una respuesta estructurada a todos los riesgos. Sin embargo, el control interno no puede por sí mismo garantizar el logro de objetivos pues éstos dependen de otros factores. Así, el control interno reduce la probabilidad de fracasar en el cumplimiento de los objetivos, aunque siempre existirán riesgos que el control interno no pueda mitigar (INTOSAI, 2004).

### ***Componentes del control interno***

Los dos referentes principales en materia de control interno para el sector público, establecen componentes similares para su desarrollo; tanto la Guía de INTOSAI como la Norma GAO comparten la estructura general de cinco componentes, que son: 1) entorno o ambiente de control, 2) evaluación de riesgos, 3) actividades de control, 4) información y comunicación, y 5) seguimiento o monitoreo (INTOSAI, 2004), (GAO, 2014). En ambos referentes se concibe que estos cinco elementos operan de forma integrada para configurar un sistema integral de control que permita a las organizaciones contribuir al logro de sus resultados. De tal forma que los componentes se orientan a los propósitos de control descritos previamente.

La diferencia principal entre estos dos referentes, es que la Norma GAO desglosa los componentes del control interno en diecisiete principios específicos que se traducen como los requerimientos necesarios para el diseño e implantación efectiva de un sistema de control interno (GAO, 2014). En su caso, la Guía de la INTOSAI describe de manera narrativa el contenido de cada uno de estos componentes, pero sin relacionarlos de manera puntual como principios. Cada uno de los componentes establece requerimientos diferentes para las organizaciones, y por ello pueden entenderse como elementos independientes, pero que necesitan trabajar de forma integrada para lograr los propósitos del control interno.

El primer componente *entorno o ambiente de control*, establece condiciones organizacionales mínimas para el desarrollo del sistema de control, y por ello enmarca la influencia que se tendrá en la conciencia del personal sobre su rol y responsabilidades en el sistema de control completo. En ese sentido, se puede considerar que el componente del entorno de control es el punto de partida para un sistema efectivo de control interno, y por

ello el fundamento para todos los componentes de control interno, dotando al sistema de disciplina y estructura (INTOSAI, 2004). Los elementos que hacen parte de este componente son: 1) integridad profesional tanto de la gerencia como del personal, 2) la competencia de los profesionales para el desarrollo de sus funciones, 3) el *tono* de los superiores, es decir la filosofía de la dirección y el estilo gerencial, 4) la estructura organizacional y las líneas de mando que se contemplen, y 5) las políticas y prácticas de recursos humanos (INTOSAI, 2004).<sup>4</sup>

El segundo componente se refiere a la *evaluación de riesgos*, que prevé la necesidad de que la organización identifique, analice y evalúe los posibles riesgos a los que se enfrenta, tanto en el contexto en el que se desenvuelve como aquellos que se ubican en el interior de la organización (INTOSAI, 2004). Para ello la INTOSAI propone que la evaluación de los riesgos contemple el análisis de la tolerancia a los riesgos y el desarrollo de respuestas para mitigar los posibles efectos adversos que se presenten en el caso de la ocurrencia de alguno de los riesgos diagnosticados. La Norma GAO ofrece un elemento adicional para este componente, que consiste en la consideración que la organización debe tener sobre la posibilidad de fraude o error en el proceso de evaluar sus riesgos, y en consecuencia definir posibles medidas preventivas. Además de considerar en la valoración del riesgo la revisión del propio sistema de control interno (GAO, 2014).

El tercer componente son las *actividades de control*, que se entienden como las políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad (INTOSAI, 2004). Las actividades de control se deben prever en función de la estructura organizacional y las líneas de mando, y pueden contemplar actividades de autorización, supervisión, registro, verificaciones, conciliaciones, entre otras. Con la finalidad de que el control interno sea una herramienta administrativa apropiada, las actividades de control deben funcionar consistentemente a partir de un plan a largo plazo, además de tener un costo razonable que no represente mayores recursos que los destinados a los fines específicos de la organización. Por otro lado, las actividades de control deben

---

<sup>4</sup> En la Guía de la INTOSAI se entiende el tono de la organización como el estilo del liderazgo gerencial, y que aprecia a partir de la independencia que tengan las funciones de control interno, tanto respecto de la gerencia como de la operación de las actividades organizacionales. Este aspecto se define en la Norma GAO como la existencia de un órgano interno de vigilancia, que también vigile el funcionamiento del sistema de control interno.

encajar razonablemente con las operaciones sustantivas de la organización, y contribuir al logro de los objetivos de control interno (INTOSAI, 2004).

El cuarto componente de los marcos de control interno es la *información y comunicación*, que se entiende como todos los flujos de datos sobre las operaciones organizacionales, así como su análisis e integración en reportes que permitan a la gerencia y al personal contar con conocimiento oportuno de la situación organizacional o contextual que resulte necesaria, para la mejor ejecución de sus operaciones, y para realizar sus actividades de control interno. Para este componente resulta fundamental contar con adecuados sistemas de control documental y registro de información (INTOSAI, 2004). Por ello resulta necesario que los sistemas de información sean capaces de producir reportes sobre las operaciones, las finanzas y otra información relacionada con el cumplimiento; de tal forma que sea posible realizar y controlar las operaciones que se lleven a cabo. Por ello, no basta con producir datos, sino que se debe integrar el análisis de la información que permita la toma de decisiones (INTOSAI, 2004).

Finalmente, el quinto componente de los marcos de control interno es el de *seguimiento o monitoreo*; es decir que el propio sistema de control interno sea sujeto de un seguimiento puntual sobre su operación, de tal forma que permita a la organización realizar adecuaciones a las actividades de control, actualizar la valoración del riesgo y en consecuencia, adaptarse al contexto en el que se desenvuelve (INTOSAI, 2004). Como parte de este componente se prevé la realización de una evaluación periódica del funcionamiento del sistema de control interno, que se traduzca en toma de decisiones oportunas para mejorar las medidas de control (GAO, 2014).

### ***El Marco Integrado de Control Interno de la ASF***

El Marco Integrado de Control Interno (MICI 2014), elaborado de forma conjunta entre la ASF y la SFP toma como referente principal la Norma GAO. Por ello, adopta la misma estructura de diecisiete principios en los que desagregan los cinco componentes de control interno, así como los tres propósitos hacia los que se orienta el modelo: operación, información y cumplimiento. Estas dos dimensiones, componentes y propósitos, se cruzan entre sí y debieran prevalecer a lo largo de la estructura orgánica de la entidad en la que se

implemente. Lo anterior se describe en un esquema tridimensional semejante a los adoptados en los dos referentes que se han tratado en este estudio: la Norma GAO y la Guía INTOSAI.

La intención del MICI 2014 era fungir como un documento de soporte para que las organizaciones del sector público en México desarrollaran sus propios sistemas de control interno. Pero es de destacarse que, a pesar de haberse concebido como un documento de soporte, este modelo se ha adoptado como disposición normativa en la administración pública federal, con el *Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones y el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno*, emitido por la Secretaría de la Función Pública (SFP) y cuya aplicación compete al ejecutivo federal. Además, ha sido replicado también por diversos órganos de control en los ejecutivos de diversas entidades federativas en México.

Ilustración 1. Modelo del Marco Integrado de Control Interno de la ASF-SFP, 2014



Fuente: adaptado de MICI 2014, (ASF-SFP, 2014)

Conviene tener presente que, al igual que los referentes internacionales en materia de control interno (la Norma GAO y la Guía INTOSAI), el MICI 2014 es un instrumento de soporte para que las entidades del sector público diseñen e implementen sistemas de control

interno. La aplicabilidad del modelo no está acotada a alguna rama o sector particular del Estado, por el contrario, su potencial de implementación es amplio y flexible. Por ello, su adopción resulta pertinente incluso en los niveles subnacionales de gobierno, como es el caso de los gobiernos municipales en México.

Desde que se emitió el MICI en 2014, en diferentes entidades federativas se han elaborado disposiciones jurídicas para normar el diseño e implementación de sistemas de control interno. Sin embargo, existe heterogeneidad en la forma que han adoptado los diferentes marcos de control, y en el alcance gubernamental sobre el que se enfocan. Por ello, en este estudio se presenta un análisis sobre las condiciones en las que se encuentran los sistemas de control interno en el ámbito de los gobiernos municipales en México, a partir de dos conjuntos de datos; en primer lugar, se analizó el estatus de los sistemas de control interno a partir del Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Delegacionales (CNGMD) del INEGI, en sus ediciones 2015 y 2017; y en segundo lugar, se analizaron las recomendaciones en auditorías de cumplimiento y financieras realizadas por la ASF sobre las cuentas públicas de 2014 al 2016 de los gobiernos municipales.

### ***Descripción del análisis***

Con la finalidad de conocer la situación de los sistemas de control interno en los gobiernos municipales en México, se realizó un análisis a partir de dos fuentes principales de información. Por un lado, se revisaron las auditorías realizadas por la ASF en materia de gasto federalizado a los gobiernos municipales que ejercieron recursos durante los ejercicios anuales 2014, 2015 y 2016, dado que la emisión del MICI fue en 2014. Para ello, se obtuvo del Sistema Público de Consulta de Auditorías (SPCA) una base de datos desagregada a nivel de acciones promovidas;<sup>5</sup> es decir, que en cada uno de los registros de la base de datos se encontraban cada una de las recomendaciones de los diferentes ejercicios de auditoría practicados sobre las cuentas públicas de esos años (2014-2016). El propósito de este análisis fue identificar la recurrencia con la que se desprenden recomendaciones orientadas a mejorar el control interno, además de clasificarlas en función del componente de control interno hacia el que se orientan.

---

<sup>5</sup> El Sistema Público de Consulta de Auditorías, de la ASF se encuentra disponible en [www.asfdatos.gob.mx](http://www.asfdatos.gob.mx)

Por otro lado, se revisó la *Sección 7. Control Interno y Anticorrupción*, en el *Módulo 2. Administración pública, municipal y delegacional*, que a partir de 2015 el INEGI incorporó al CNGMD. A pesar de que se efectuaron algunos cambios en los cuestionarios de las ediciones 2015 y 2017, se mantuvieron suficientes variables comparables entre ambos años, de tal forma que fue posible contar con elementos para la construcción de un Índice Municipal de Capacidades para el Control Interno (IMCCI), que sintetiza la situación en la que se encuentran los gobiernos municipales respecto de la adopción de esquemas de control interno. Conviene tener presente que el análisis realizado a partir de esos datos no representa una evaluación respecto al funcionamiento de los sistemas de control, pues únicamente tiene un alcance descriptivo con el potencial de conocer el estatus de algunos factores que describen la capacidad de los gobiernos para implementar sistemas de control interno.

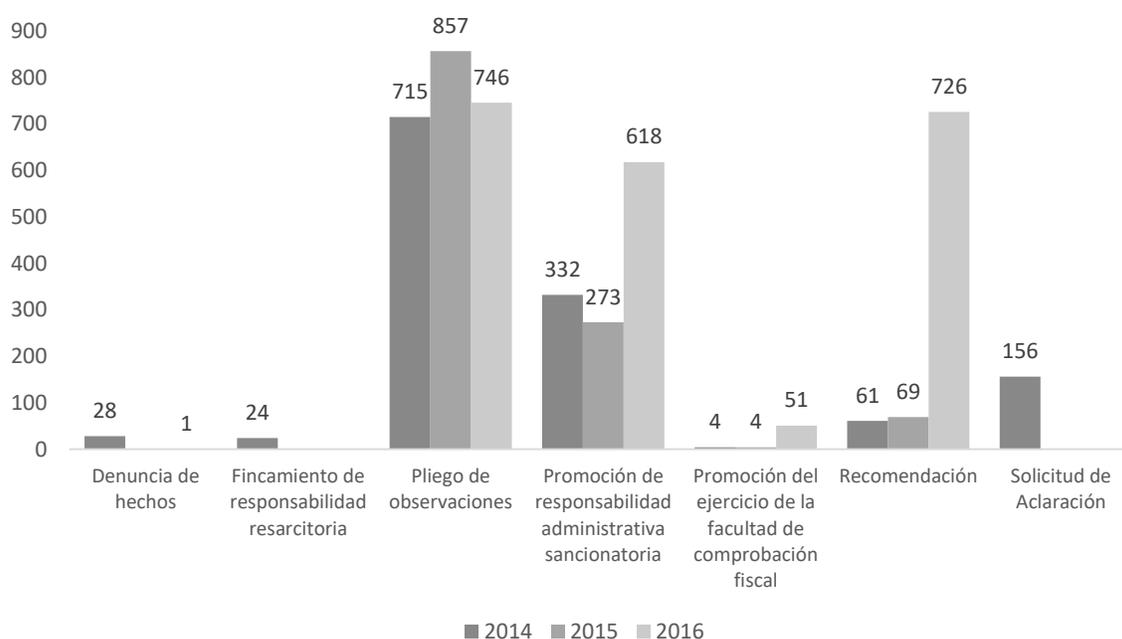
Conviene tener presente que el marco de referencia sobre los componentes de control interno que se empleó en el análisis fue el MICI 2014, dado que es el referente conceptual adoptado a escala nacional por la ASF y la SFP. Sin embargo, este marco de referencia no es estrictamente obligatorio para los gobiernos municipales, pues es un referente de las buenas prácticas internacionales en materia de control interno, dado que mantiene una relación conceptual clara con la Norma GAO y la Guía INTOSAI.

### **3. Orientación de la fiscalización al control interno en el ámbito municipal**

Para el desarrollo de este apartado se realizó un análisis de los resultados de las auditorías “Financieras y de Cumplimiento” practicadas en materia de gasto federalizado por la ASF, mismas que fueron realizadas a la cuenta pública 2014, 2015 y 2016. Se identificó este tipo de auditoría en específico debido a alta injerencia en lo relacionado al control interno y al amplio número de acciones que reportan para mejorarlo. Para entrar en detalle, en la Gráfica 1 se presentan los tipos de acciones promovidas por la ASF, en ella se observa cómo la sección de “Pliego de Observaciones” y “Promoción de Responsabilidad Administrativa Sancionatoria” presentan los valores más altos en cuanto acciones promovidas, 2,318 y 1,223 acciones, respectivamente. Sin embargo, la sección de interés se centra en las “Recomendaciones” por estar relacionadas con hallazgos en los gobiernos municipales sobre el tema del control interno. Es importante destacar el incremento que tienen las

recomendaciones para el año 2016 (723 recomendaciones), pues tuvieron un aumento de 952 por ciento en comparación con el año anterior, en el que se realizaron 69 recomendaciones (obsérvese Gráfica 1).

Gráfica 1. Cantidad de acciones por tipo, en auditorías financieras y de cumplimiento, sobre gasto federalizado (2014 – 2016)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la ASF (auditorías practicadas a cuentas públicas 2014, 2015 y 2016).

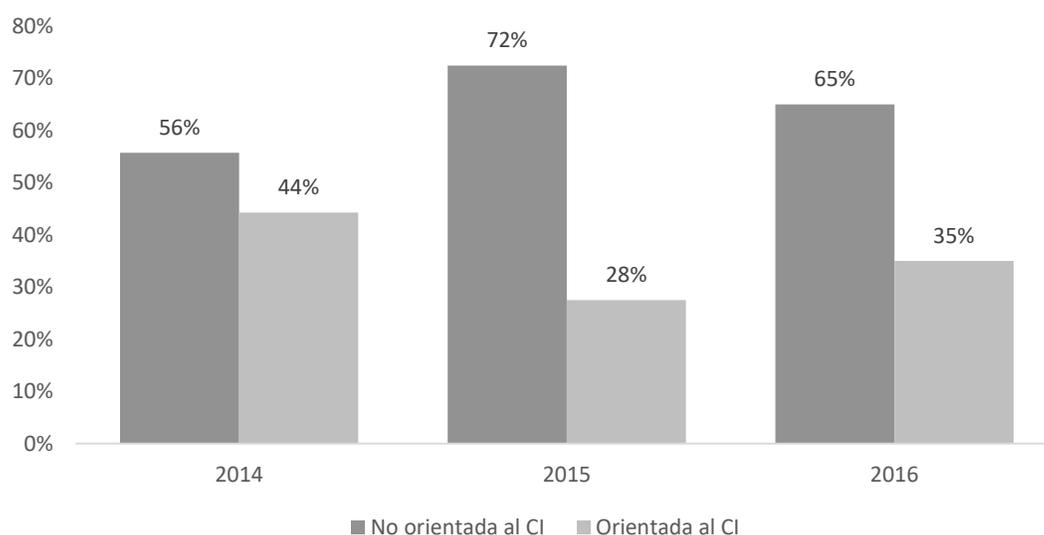
El presente análisis se enfoca principalmente en aquellas acciones de tipo recomendación al estar ligadas, por definición, al fortalecimiento de los procesos administrativos y los sistemas de control.<sup>6</sup> Específicamente, se observan las recomendaciones que están orientadas hacia algún aspecto de mejora del control interno de los gobiernos municipales. Para identificar el objeto de estudio, dentro de la redacción de las recomendaciones se identificaron palabras o enunciados clave para distinguir las que se relacionaban con el control interno. El marco conceptual que le da sustento a las

<sup>6</sup> En el siguiente vínculo se definen los tipos de acciones que existen derivados del proceso de fiscalización: [https://www.asf.gob.mx/Publication/35\\_Acciones\\_derivadas\\_del\\_proceso\\_de\\_fiscalizacion](https://www.asf.gob.mx/Publication/35_Acciones_derivadas_del_proceso_de_fiscalizacion)

recomendaciones orientadas al control interno es el MICI; mismo que se utilizó como referencia para identificar y ordenar las recomendaciones con base en sus componentes.

Por lo tanto, de las 853 recomendaciones realizadas por la ASF para el periodo 2014 - 2016, 297 se relacionan con algún componente del control interno, lo cual representa un promedio anual de 35.5 por ciento del total de recomendaciones (Gráfica 2). Evidentemente es un porcentaje importante, considerando que más de una tercera parte de las recomendaciones se refieren a mejoras hacia el control interno, lo que implica una especial y constante atención por parte de la ASF para que los gobiernos municipales mejoren su gestión gubernamental.

Gráfica 2. Porcentaje de recomendaciones según su orientación a control interno por año

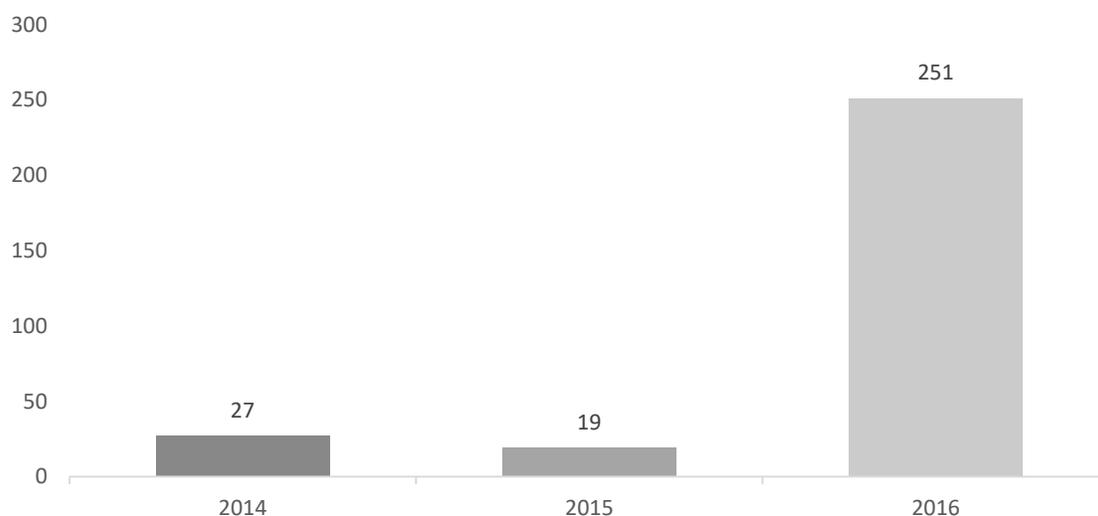


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la ASF (auditorías practicadas a cuentas públicas 2014, 2015 y 2016).

Cabe destacar que de las 297 recomendaciones orientadas al control interno la mayoría de ellas corresponden al año 2016 (251 recomendaciones, véase Gráfica 3), es decir el 84 por ciento de las acciones traducidas en recomendaciones son de la cuenta pública del 2016. Esto se observa por dos razones, la primera es la publicación del MICI que fue emitido por la ASF como un modelo de buenas prácticas en el año 2014, y segundo por el incremento constante en la ejecución de auditorías y el aumento considerable en las acciones emitidas, en promedio las acciones emitidas por auditoría en el 2014 y 2015 eran de 2.5 y en el 2016

subieron a 3.8 lo que equivale a un incremento del 52 por ciento, esto sin distinguir la orientación de dichas recomendaciones.

Gráfica 3. Cantidad de recomendaciones orientadas al control interno por año



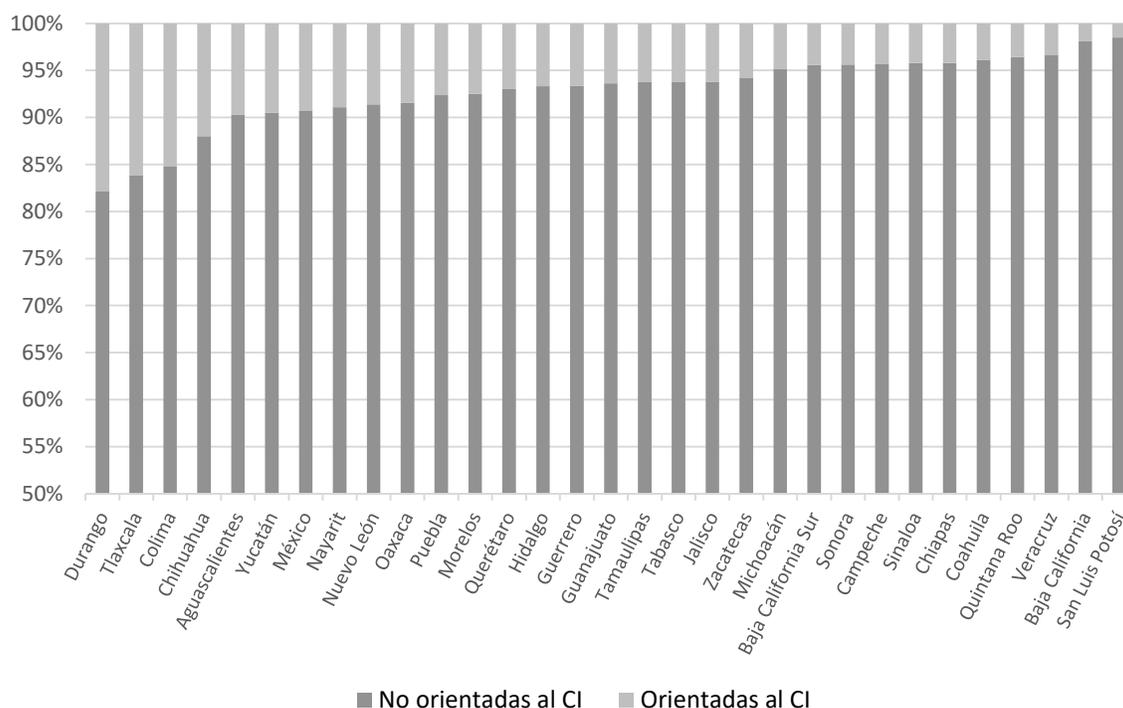
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la ASF (auditorías practicadas a cuentas públicas 2014, 2015 y 2016).

En la Gráfica 4 se puede observar que Durango es la entidad federativa con el mayor porcentaje de recomendaciones orientadas al control interno, específicamente el 18 por ciento del total de las recomendaciones. Le siguen Tlaxcala, Colima y Chihuahua con 16, 15 y 12 por ciento, respectivamente. Por otro lado, las entidades federativas que recibieron un porcentaje menor de recomendaciones orientadas al control interno son San Luis Potosí, Baja California y Veracruz con un 1, 2 y 3 por ciento, respectivamente. Es importante destacar que algunas entidades federativas, como el caso de Jalisco, podrán ubicarse a la mitad del gráfico de acuerdo con su porcentaje de recomendaciones orientadas al control interno, pero en cuanto a valores absolutos es uno de los que tiene el mayor número de recomendaciones orientadas a control interno.

Otra de las aportaciones del estudio, además de identificar las recomendaciones dirigidas al control interno, es que se detallaron los componentes del marco que se pretenden mejorar con las recomendaciones realizadas por la ASF. Los componentes que la ASF considera dentro del MICI son 1) *Entorno de control*, 2) *Evaluación de riesgos*, 3) *Actividades de control*, 4) *Información y Comunicación*, y 5) *Seguimiento*. Para llevar a cabo la clasificación de estos dentro de la base de datos de la ASF, se tomaron como referencia

los principios descritos en cada uno de los componentes, identificando así la idea principal o palabras claves que pudieran contener la redacción de las recomendaciones relacionadas con el control interno.<sup>7</sup>

Gráfica 4. Recomendaciones por entidad federativa (2014, 2015 y 2016)



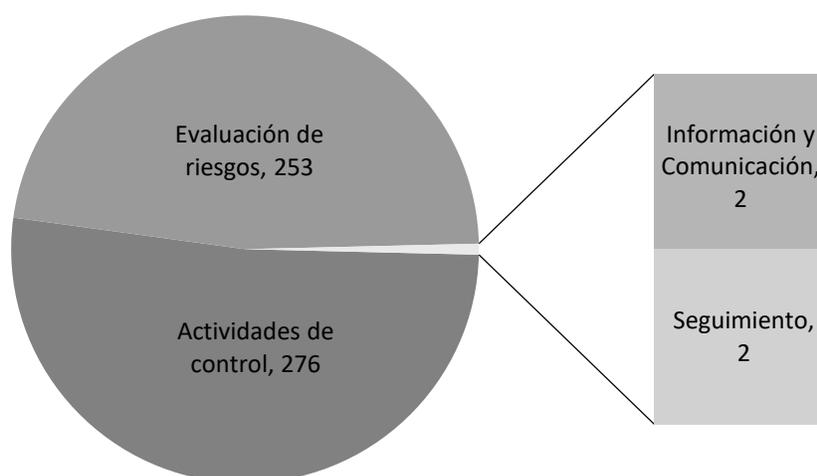
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de ASF (auditorías practicadas a cuenta pública 2014, 2015 y 2016).

De acuerdo con la metodología aplicada, se observa que predominan recomendaciones orientadas hacia los componentes de *actividades de control y evaluación de riesgos*. Estos dos componentes suman más del 99 por ciento del total de registros, lo cual indica que las auditorías realizadas han enfocado sus esfuerzos en los procesos y actividades que aseguran el cumplimiento de los objetivos institucionales de los gobiernos municipales. Por otro lado, se observa que, de los componentes de *información y comunicación*, así como los componentes de *seguimiento*, cuentan con la menor cantidad los registros dentro de las recomendaciones, lo cual podría entenderse como fortalezas de las administraciones municipales o, a su vez, como una posible debilidad en el alcance de las auditorías realizadas por la ASF. El componente *entorno o ambiente de control* no presenta registros, no existen

<sup>7</sup> Portal institucional de la ASF en el que se encuentra el MICI para su consulta [https://www.asf.gob.mx/Publication/176\\_Marco\\_Integrado\\_de\\_Control](https://www.asf.gob.mx/Publication/176_Marco_Integrado_de_Control)

recomendaciones dentro del periodo seleccionado, lo cual es difícil de interpretar dado que dicho componente es algo subjetivo y complejo a la hora de catalogarlo ya que incluye conceptos como conciencia, tono o integridad.

Gráfica 5. Cantidad de recomendaciones orientadas al control interno por componente del modelo



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la ASF (auditorías practicadas a cuenta pública 2014, 2015 y 2016)

Además, dado que una sola recomendación puede contribuir a uno o más componentes, es decir, los componentes no son mutuamente excluyentes, se observa un mayor número de acciones dirigidas a los componentes de evaluación de riesgos como las actividades de control interno, que se manifestaron dentro de una misma recomendación.

Las actividades de control contemplan tres principios básicos los cuales se deben observar con detenimiento para entender las principales debilidades de los gobiernos municipales, a continuación, se enumeran estos principios: 1) La Administración debe diseñar, actualizar y garantizar la suficiencia e idoneidad de las actividades de control establecidas con el fin de alcanzar los objetivos institucionales y estar preparado ante cualquier riesgo. 2) Debe diseñar los sistemas de información institucional y las actividades de control relacionadas con dicho sistema. 3) La Administración es responsable de que en sus unidades administrativas se encuentren documentadas y formalmente establecidas sus

actividades de control, estas deben ser apropiadas, suficientes e idóneas para enfrentar los riesgos a los que están expuestos sus procesos (ASF-SFP, 2014).

Por otro lado, la administración de riesgos implica cuatro principios, los cuales se enumeran a continuación: 1) El Titular debe formular un plan estratégico que oriente los esfuerzos institucionales hacia la consecución de los objetivos relativos a su mandato y las disposiciones jurídicas y normativas aplicables. 2) Se 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. 3) Se debe considerar la posibilidad de ocurrencia de actos de corrupción, fraude, abuso, desperdicio y otras irregularidades relacionadas con la adecuada salvaguarda de los recursos públicos, al identificar, analizar y responder a los riesgos. 4) La Administración, debe identificar, analizar y responder a los cambios significativos que puedan impactar al control interno (ASF-SFP, 2014).

En definitiva, el componente administración de riesgos está directamente relacionado con el cumplimiento de metas y objetivos institucionales e identificar, analizar y responder a los riesgos que pudiesen presentarse en los diferentes niveles del funcionamiento administrativo (ASF-SFP, 2014). Mientras que las actividades de control deben contener las operaciones o procesos de cómo se lleva a cabo el control interno con el fin de alcanzar los objetivos y responder a los riesgos (ASF-SFP, 2014). Son estos dos componentes en los que se ha centrado la ASF respecto de las recomendaciones dirigidas al control interno, y que como se puede observar en el desarrollo de los principios, están intrínsecamente relacionados con el cumplimiento de objetivos institucionales.

#### **4. Capacidades para el control interno en los gobiernos municipales**

Con la finalidad de complementar la perspectiva para conocer el estatus del control interno en el ámbito municipal, se realizó un análisis a partir de los datos del *Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Delegacionales* (CNGMD) del INEGI para el año 2015 y 2017.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Tomado de la página del INEGI: <https://www.inegi.org.mx/programas/cngmd/2017/>

El origen de esta base hace referencia al marco del Subsistema Nacional de Información de Gobierno, Seguridad Pública e Información y Justicia (SNIGSPIJ) en el año 2009, en el cual se comenzaron los trabajos para el primer instrumento en materia de gobierno, seguridad y justicia municipal. Lo anterior propició la generación de estadística en dichos temas municipales y, en 2009, se implementó el primer cuestionario del INEGI. En 2011, se levantó una segunda versión del proyecto y se declaró como “información de Interés Nacional” con lo cual el censo adquirió un carácter “oficial” y obligatorio para la Federación, las entidades federativas y los gobiernos municipales.

Los datos y cifras del censo pretenden generar información estadística y geográfica de la gestión y el desempeño de los gobiernos municipales, así como las Delegaciones de la Ciudad de México. Los cuestionarios presentan ligeras modificaciones entre 2015 y 2017 pero, en general, cuentan con una estructura muy similar la cual contiene varios módulos: Ayuntamiento, Administración Pública Municipal o Delegacional, Catastro, Seguridad Pública, Justicia Municipal, Agua potable y saneamiento y, por último, Residuos sólidos urbanos. Específicamente, para efectos de este análisis se tomó en consideración el módulo de “Administración Pública Municipal o Delegacional” pues es donde se encuentra la base de datos llamada “Control interno y anticorrupción”. Se analizó la información de 2457 gobiernos municipales para las 32 entidades federativas.<sup>9</sup>

En el Cuadro 1 se muestran las variables cualitativas (dicotómicas) que fueron utilizadas para la realización de este análisis. En términos generales se observa una caída importante para gran parte de las variables del año 2017. Los datos demuestran que, en términos generales, en 2017 los gobiernos municipales se encontraron en una peor situación de lo que estuvieron en el año 2015, en cuanto a sus capacidades de control interno.

A pesar de ello, algunas de las variables presentan significativos avances, entre ellos, se observa que hay un aumento de 23 por ciento en los gobiernos municipales que cuentan con oficinas de control interno; un 45 por ciento de incremento en los gobiernos municipales que tienen Planes Anticorrupción con la presencia de indicadores, asimismo en 2017 hubo un aumento del 18 por ciento en los municipios que contaron con metas en sus Planes

---

<sup>9</sup> La base del 2017 contiene información de 2458 gobiernos municipales debido a la creación del municipio de Puerto Morelos en enero de 2016.

respecto de 2015. Así, la variable que experimentó un mayor incremento es la cantidad de gobiernos municipales que contó con al menos un trámite o servicio atendido para disminuir riesgos, misma que incrementó en 725 por ciento.

Cuadro 1. Variables cualitativas del modelo

<b>Variables</b>	<b>Obs*</b>	<b>2015</b>	<b>2017</b>	<b>Var**</b>
Existencia de programa de formación, capacitación anticorrupción	2457	398	257	-35%
Existencia de cursos, diplomados o talleres anticorrupción	2457	808	476	-41%
Existencia de oficinas de control interno	2457	1346	1655	23%
Existencia de un Plan/Programa Anticorrupción	2457	199	168	-16%
El Plan Anticorrupción contaba con MISIÓN	2457	168	138	-18%
El Plan Anticorrupción contaba con VISIÓN	2457	161	136	-16%
El Plan Anticorrupción contaba con OBJETIVOS	2457	157	147	-6%
El Plan Anticorrupción contaba con INDICADORES	2457	89	129	45%
El Plan Anticorrupción contaba con METAS	2457	124	146	18%
Cantidad de municipios que atendieron trámites o servicios para disminuir riesgo (al menos uno)	2457	132	1089	725%
Existencia de mecanismos para la atención de quejas	2457	2441	1824	-25%
Aplicación de auditorías por parte de alguna autoridad de control/fiscalización	2457	1616	406	-75%
Existencia de registros y seguimiento de evolución patrimonial	2457	1727	1590	-8%
Existencia de mecanismos de contraloría social: acompañamiento y vigilancia	2457	536	522	-3%

\* Nota: la cantidad de Observaciones, se refiere al total de gobiernos municipales. Las bases de datos originales registran valores perdidos para diversos gobiernos municipales; sin embargo, dado que se utilizan variables dicotómicas y el interés recae en aquellas variables que tienen valores positivos, se presenta la cantidad de municipios que respondieron afirmativamente en cada caso, y para efectos de la estimación del índice municipal de capacidades para el control interno se convirtieron todos aquellos valores perdidos en cero.

\*\* Se refiere a la variación porcentual de 2015 a 2017.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

El Cuadro 2 contiene las variables numéricas de este estudio junto con algunos de los estadísticos más generales. El número de observaciones corresponde a los dos años analizados para cada uno de los 2457 gobiernos municipales del conjunto de datos. Entre los estadísticos mostrados, el Cuadro 2 contiene la media y la desviación estándar para cada una de las variables de los dos años y se les realizó una prueba de medias para ver el grado de significancia estadística de sus valores en 2015 respecto al 2017.

Cuadro 2. Variables cuantitativas del modelo

Variables	2015		2017	
	Media	DE	Media	DE
Cursos anticorrupción impartidos ***	<b>2.79</b>	7.18	<b>0.84</b>	15.69
Oficinas de control interno ***	<b>0.55</b>	0.50	<b>0.77</b>	1.27
Personas adscritas a oficinas de control **	<b>2.90</b>	8.78	<b>3.40</b>	9.24
Objetivos considerados en Plan Anticorrupción *	<b>0.29</b>	1.97	<b>2.41</b>	94.93
Metas consideradas en el Plan Anticorrupción *	<b>0.39</b>	3.66	<b>2.51</b>	94.98
Indicadores considerados en Plan Anticorrupción *	<b>0.24</b>	1.90	<b>3.06</b>	95.79
Trámites atendidos para disminuir riesgos ***	<b>1.03</b>	5.04	<b>7.27</b>	10.58
Personal obligado a presentar declaración patrimonial	<b>76.34</b>	328.28	<b>79.36</b>	331.43
Cantidad de quejas *	<b>179.71</b>	5904.88	<b>16.88</b>	122.25
Cantidad de sanciones ***	<b>1.47</b>	10.72	<b>3.99</b>	29.69
Auditorías aplicadas: contraloría interna	<b>3.72</b>	25.27	<b>3.08</b>	26.57
Auditorías aplicadas: contraloría de la entidad federativa **	<b>0.48</b>	1.68	<b>0.37</b>	2.09
Auditorías aplicadas: Gobierno de la entidad federativa ***	<b>0.13</b>	0.82	<b>0.05</b>	0.30
Auditorías aplicadas: Órgano de Fiscalización Superior **	<b>0.73</b>	2.07	<b>1.01</b>	6.64
Auditorías aplicadas: ASF *	<b>0.30</b>	1.90	<b>0.37</b>	0.98
Auditorías aplicadas: SFP **	<b>0.15</b>	1.23	<b>0.11</b>	0.46
Auditorías aplicadas: autoridad (Federal) *	<b>0.06</b>	1.53	<b>0.01</b>	0.10
Auditorías aplicadas: otra autoridad (distinta) ***	<b>0.13</b>	1.09	<b>0.05</b>	0.52
Cantidad total de auditorías	<b>5.71</b>	27.67	<b>5.04</b>	28.59
Porcentaje de procesos mejorados **	<b>13.25</b>	30.17	<b>11.73</b>	29.00
Índice municipal de capacidades para el control interno	<b>0.29</b>	0.18	<b>0.24</b>	0.18

\* Significancia estadística con intervalo de confianza al 90% sobre las diferencias entre 2015 y 2017.  
\*\* Significancia estadística con intervalo de confianza al 95% sobre las diferencias entre 2015 y 2017.  
\*\*\* Significancia estadística con intervalo de confianza al 99% sobre las diferencias entre 2015 y 2017.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

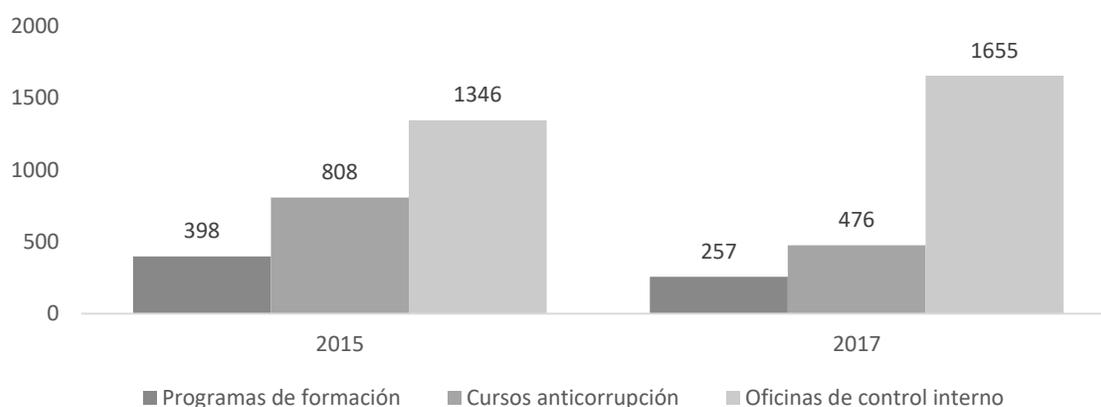
El eje central, tanto del MICI como de la Guía de la INTOSAI, presupone la existencia de los cinco componentes que están fuertemente vinculados con el cumplimiento de ciertos objetivos<sup>10</sup> necesarios para la consecución del control interno, pues los componentes representan la manera en cómo se van a lograr dichos objetivos.

<sup>10</sup> Los objetivos son: i) ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones de la entidad; ii) cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad; y iii) cumplimiento de leyes y regulaciones. En todas ellas se debe salvaguardar los recursos evitando pérdidas y el mal uso de ellos.

El primer componente, *Entorno o Ambiente de Control*, es la base para el sistema de control interno, pues permite tener disciplina y dirección para poder establecer las estrategias y objetivos. En este caso, se identificaron tres variables relacionadas con el componente Entorno de control, cuyos resultados se presentan en la Gráfica 6, donde se observa la cantidad de gobiernos municipales que cuentan con programas de formación anticorrupción, así como con cursos, talleres y diplomados en materia de anticorrupción y aquellos que cuentan con, al menos, una oficina de control interno.

Resulta relevante que, entre estos tres aspectos del componente, dos registraron disminuciones entre 2015 y 2017; y es todavía más importante que se trata de los aspectos asociados con la profesionalización: la existencia de programas de formación y la existencia de cursos anticorrupción. En los referentes internacionales sobre los marcos de control interno, el componente Entorno de control, está caracterizado por aspectos dirigidos a contar con altos estándares de integridad, y eso necesariamente requiere de esquemas de profesionalización en el servicio público. Esto podría ser interpretado como una posible disminución de las capacidades que tienen los gobiernos municipales para generar sistemas centrados en el ambiente de control de sus administraciones.

Gráfica 6. Cantidad de gobiernos municipales que cuentan con elementos del componente Ambiente de control

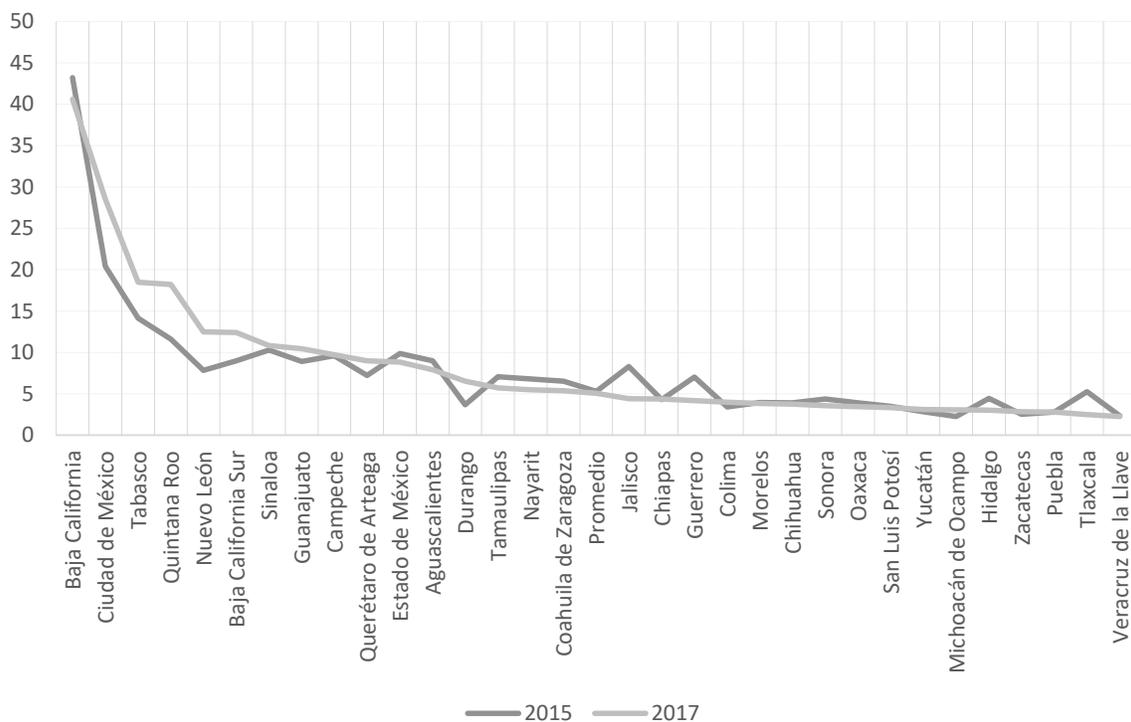


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

Por otro lado, la cantidad de oficinas de control que forma parte de este componente de entorno de control, aumentó 23 por ciento (al pasar de 1346 a 1655), lo que naturalmente es un adelanto relevante, pero que está muy lejos de cubrir a todos los gobiernos municipales.

La Gráfica 7 establece el promedio de servidores públicos municipales que están adscritos a las oficinas de control interno a nivel nacional. Los datos se presentan para los dos periodos de observación y se ordenan de mayor a menor en función del año 2017. Lo anterior significa que, en promedio, a nivel nacional la cantidad de servidores públicos adscritos a oficinas de control interno ha aumentado en un 18 por ciento del 2015 a 2017, a pesar del aumento, los datos parecen indicar que sigue siendo una cifra muy baja que valdría la pena tomar en consideración.

Gráfica 7. Personal promedio adscrito a las oficinas de control municipal

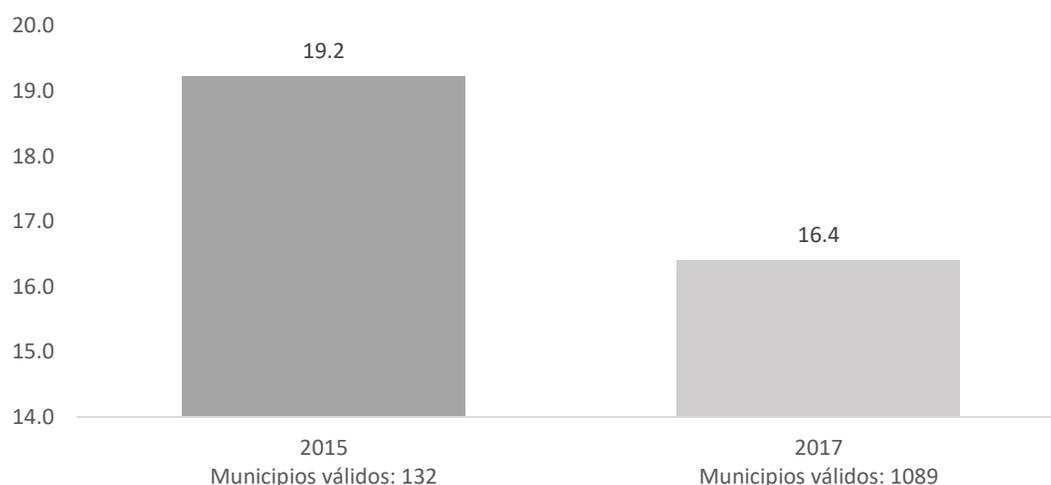


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

El segundo componente, al igual que muchas otras metodologías de control interno, hace énfasis en la importancia de evaluar los riesgos. En estricto sentido, se establece que la evaluación de riesgos se debe dar cuando la entidad busca cumplir su misión y sus objetivos. Dicho en otras palabras, la evaluación del riesgo permite que una institución sea capaz de desarrollar una respuesta ante un evento no deseado sin dejar de lado sus objetivos y metas.

En la Gráfica 8 se muestra el promedio del número de trámites atendidos en los gobiernos municipales para disminuir riesgos.<sup>11</sup> Lo cual sugiere que durante este periodo, en promedio, los gobiernos municipales tuvieron 2.8 trámites y/o servicios atendidos menos para disminuir riesgos. Sin embargo, a pesar de la disminución promedio de trámites y/o servicios atendidos, se puede observar que la cantidad de gobiernos municipales que contó con al menos un trámite o servicio atendido aumentó de 132 en 2015 a 1089 en 2017. En otras palabras, hubo un incremento de 725 por ciento en la cantidad de gobiernos municipales que contaron con al menos un trámite y/o servicio atendido para disminuir riesgos, los cuales tuvieron 16.4 trámites y/o servicios atendidos en promedio.

Gráfica 8. Promedio del número de trámites y/o servicios atendidos con los que cuentan los gobiernos municipales para disminuir riesgos



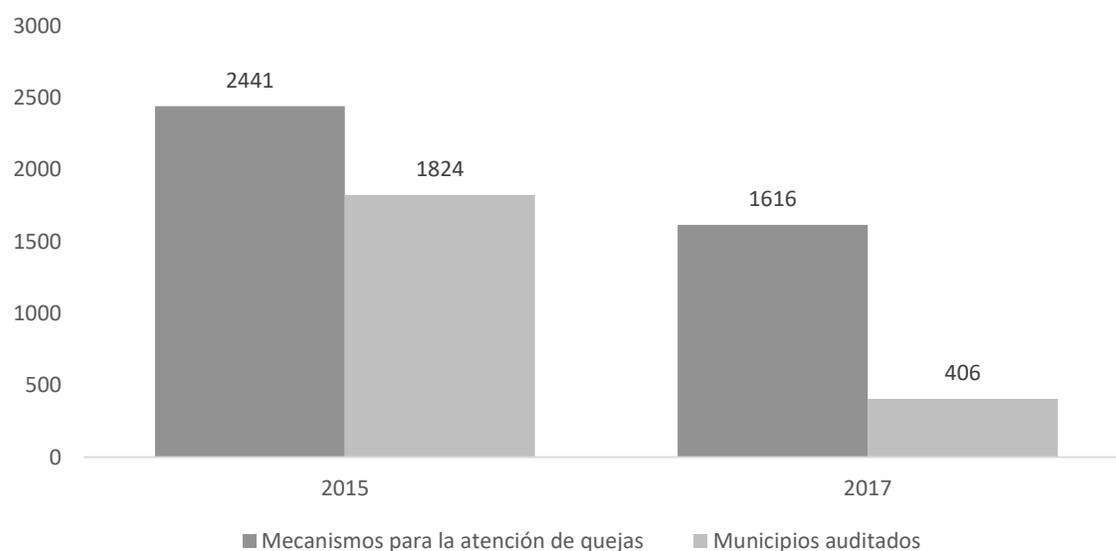
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

Las actividades de control corresponden al tercer componente. Estas actividades constituyen la mejor manera para mitigar un riesgo y fungen como un seguro preventivo para mejorar el ambiente de control interno. Para esta variable se pueden rescatar algunos datos establecidos en el CNGMD tales como la cantidad de servidores públicos obligados a presentar declaraciones patrimoniales, así como el número total de auditorías que recibieron los gobiernos municipales durante el año.

<sup>11</sup> El Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Delegacionales establece un máximo de 34 trámites y/o servicios atendidos para disminuir riesgos. Este gráfico contempla únicamente el promedio de los gobiernos municipales que cuentan con al menos un trámite.

La Gráfica 9 presenta la cantidad de gobiernos municipales que cuentan con mecanismos para atender quejas y aquellos en los que se aplicó algún tipo de auditoría. Un aspecto importante de esta gráfica es que, nuevamente, los valores para ambas variables decrecen de 2015 a 2017.

Gráfica 9. Gobiernos municipales que contaron con mecanismos para la atención de quejas y aquellos que tuvieron algún tipo de auditoría

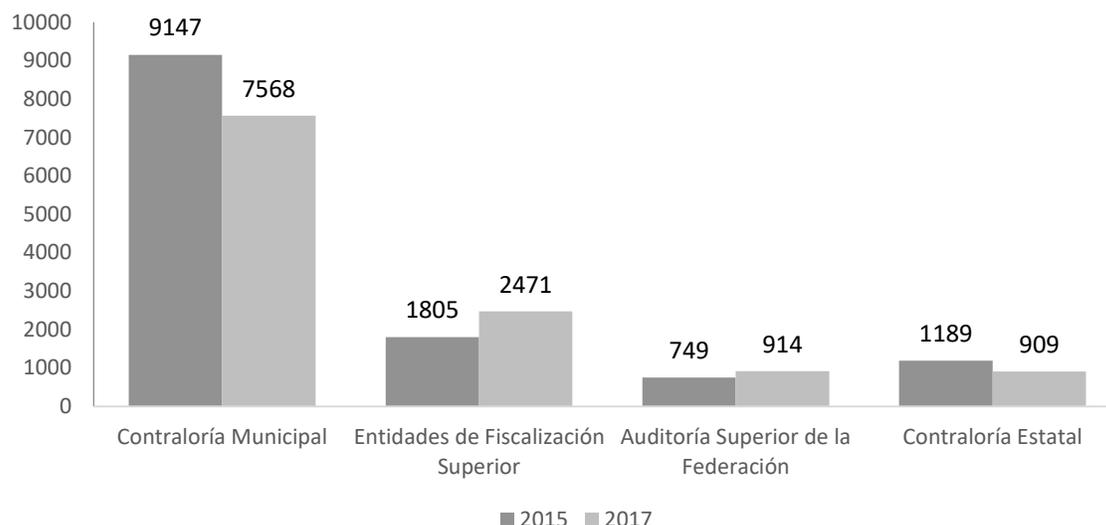


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

Considerando las declaraciones patrimoniales de los servidores públicos como otra de las actividades de control, se observó que, en promedio, ha aumentado de 76.3 a casi 80 servidores públicos obligados a presentar sus declaraciones patrimoniales en cada uno de los gobiernos municipales del país. En otras palabras, en 2017 hubo, en promedio, un 4.06 por ciento más de servidores públicos municipales obligados a presentar declaraciones patrimoniales.

Del mismo modo, en la Gráfica 10 se muestra la cantidad total de auditorías realizadas por diferentes instituciones de control o fiscalización hacia los gobiernos municipales. Se tomaron como referente cuatro instituciones de control o fiscalización para construir la gráfica: i) las auditorías realizadas por las contralorías municipales, ii) las auditorías realizadas por entidades de fiscalización superior, iii) auditorías realizadas por la Auditoría Superior de la Federación, y iv) auditorías realizadas por las contralorías estatales.

Gráfica 10. Cantidad total de auditorías realizadas por diferentes instituciones de control o fiscalización en los gobiernos municipales



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

De modo general, se puede constatar que se han reducido el número total de auditorías en aproximadamente un 11.69 por ciento.<sup>12</sup> Sin embargo, si se observan los datos se aprecia que mientras el número de auditorías realizadas por los mismos gobiernos y entidades municipales se ha reducido, ocurre lo contrario con las Entidades de Fiscalización Superiores y con la ASF.

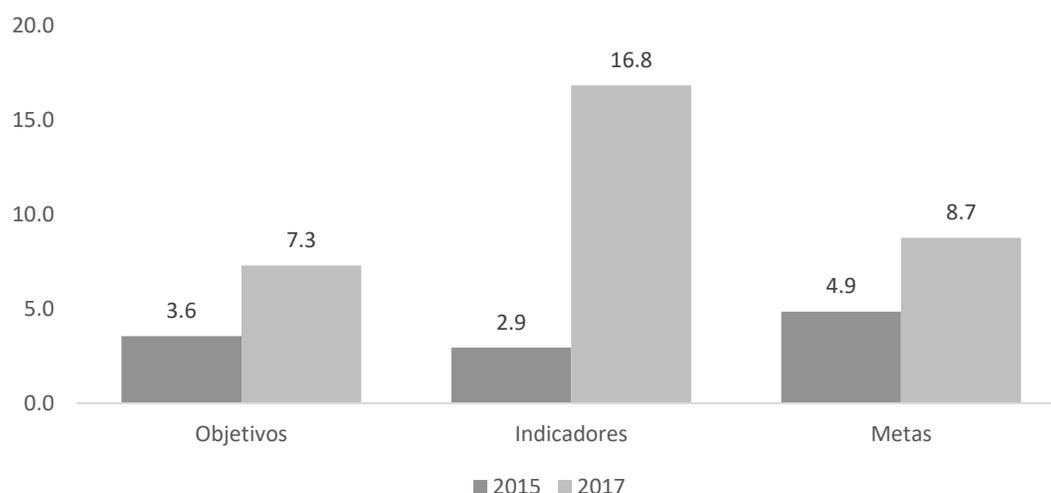
El cuarto componente debe ser la información y la comunicación dado que constituyen una relación vital para conducir y operar el control interno. Sin embargo, debido a la dificultad para homologar los datos para cada una de las bases del INEGI, quedaron pocas variables disponibles para ser analizadas. De este modo, se decidió utilizar una variable *proxy*, que detecta si los gobiernos municipales cuentan con metas establecidas en sus Planes Anticorrupción, partiendo del hecho que las metas reflejan y comunican el horizonte que los gobiernos municipales deberán seguir en materia de control interno.

La Gráfica 11 hace referencia a la cantidad promedio de objetivos, indicadores y metas para todos los gobiernos municipales que contaron con Planes Anticorrupción. Este gráfico muestra que las tres variables presentan significativas mejoras en 2017 respecto a

<sup>12</sup> El número total de auditorías del año 2015 fue de 14,033 auditorías mientras que para el año 2017 se registraron 12,392 auditorías.

2015, pues en todas ellas aumentaron los valores promedio en los gobiernos municipales observados. Sin embargo, en el Cuadro 1 se muestra que en 2015 fueron 199 los gobiernos municipales que contaban con un Plan Anticorrupción mientras que en 2017 el número de gobiernos municipales descendió a 168, lo que significa que hubo una disminución del 16 por ciento de los gobiernos municipales que cuentan con un Plan Anticorrupción.

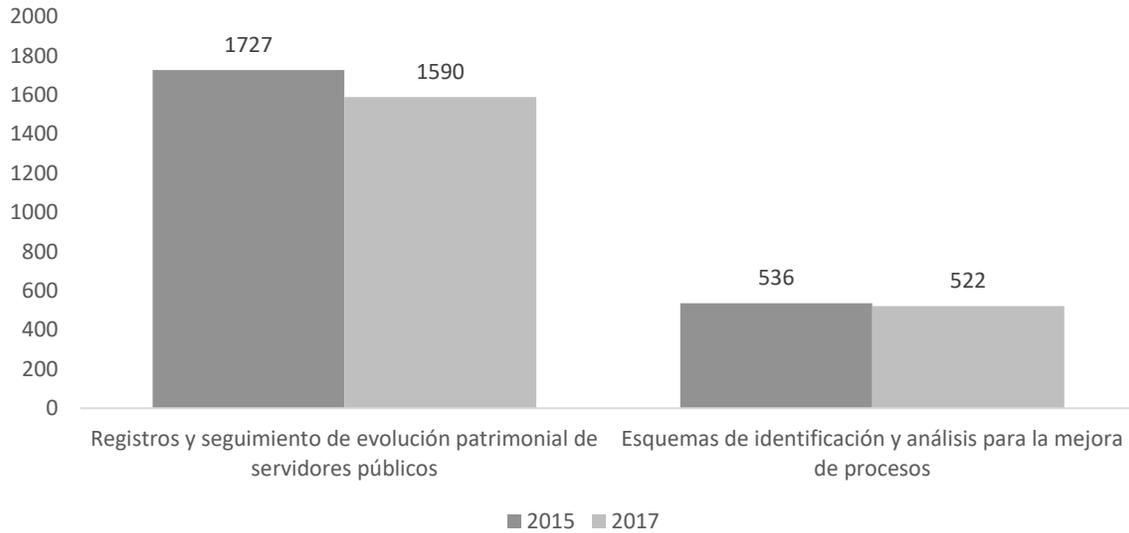
Gráfica 11. Promedio de la cantidad de Objetivos, Indicadores y Metas establecidos en los Programas Anticorrupción de los gobiernos municipales



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

El último componente se refiere al seguimiento necesario para asegurar que el control interno esté alineado con los objetivos. En este último componente se analizan dos variables: por un lado, se observa la cantidad de gobiernos municipales que cuentan con registros y/o algún tipo de seguimiento sobre la evolución patrimonial de sus servidores públicos; y por el otro, se observa también a los gobiernos municipales que cuentan con esquemas de identificación y análisis para la mejora de procesos. En la Gráfica 12 se representan estas variables para los dos periodos de observación. Se puede observar que ambas variables tienen un comportamiento casi constante a lo largo de ambos años. Sin embargo, los valores de las dos variables tienen una ligera caída.

Gráfica 12. Cantidad de gobiernos municipales que cuentan con registros de evolución patrimonial y con esquemas para la mejora de procesos



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

Como parte central de esta investigación se elaboró el Índice Municipal de Capacidades para el Control Interno (IMCCI), con valores que oscilan entre cero y uno, basado en los componentes del MICI y de la Guía de la INTOSAI, con el cual se busca conocer cuál es la capacidad de los gobiernos municipales a nivel nacional para mantener buenas prácticas en torno al control interno en la administración pública. El índice se elaboró a través de un promedio simple de la siguiente manera:

$$Y_i = \frac{1}{14} \sum_{i=1}^{2457} (X_{1i} + X_{2i} + X_{3i} + (\dots) + X_{14i})$$

en donde:

- $Y_i$  es el índice de control interno para cada uno de los gobiernos municipales;
- $X_{1i}$  es la variable que indica la existencia de programas de formación en materia anticorrupción;
- $X_{2i}$  contempla los cursos ofrecidos por los gobiernos municipales en materia anticorrupción;
- $X_{3i}$  establece si los gobiernos municipales cuentan con una oficina de control interno;
- $X_{4i}$  hace referencia a la existencia de un Programa Anticorrupción;
- $X_{5i}$  establece si el Plan Anticorrupción tienen contemplado una *misión*;
- $X_{6i}$  si el Plan Anticorrupción contempla una *visión*;

$X_{7i}$  si el Plan Anticorrupción contempla objetivos;

$X_{8i}$  si el Plan Anticorrupción contempla indicadores;

$X_{9i}$  es una variable normalizada (que va de cero a uno) que se utiliza como una medida que concentra la cantidad de trámites atendidos con los que cuentan los gobiernos municipales para disminuir riesgos;

$X_{10i}$  indica si hubo aplicación de auditorías por parte de alguna autoridad de control o fiscalización;

$X_{11i}$  hace referencia a si el gobierno municipal cuenta con mecanismos para la atención de quejas;

$X_{12i}$  establece si los Planes Anticorrupción tienen contempladas metas en ellos;

$X_{13i}$  indica si los gobiernos municipales cuentan con esquemas de identificación y análisis para la mejora de procesos; y

$X_{14i}$  detecta si los gobiernos municipales cuentan con registros y seguimientos de evolución patrimonial de sus servidores públicos.

Para darle un mayor seguimiento y profundidad de análisis al índice, se elaboraron mapas para cada año, a nivel nacional y para el estado de Jalisco, con la finalidad de identificar las variaciones en niveles del índice municipal de capacidades para el control interno (o zonas de gobiernos municipales, en su caso).

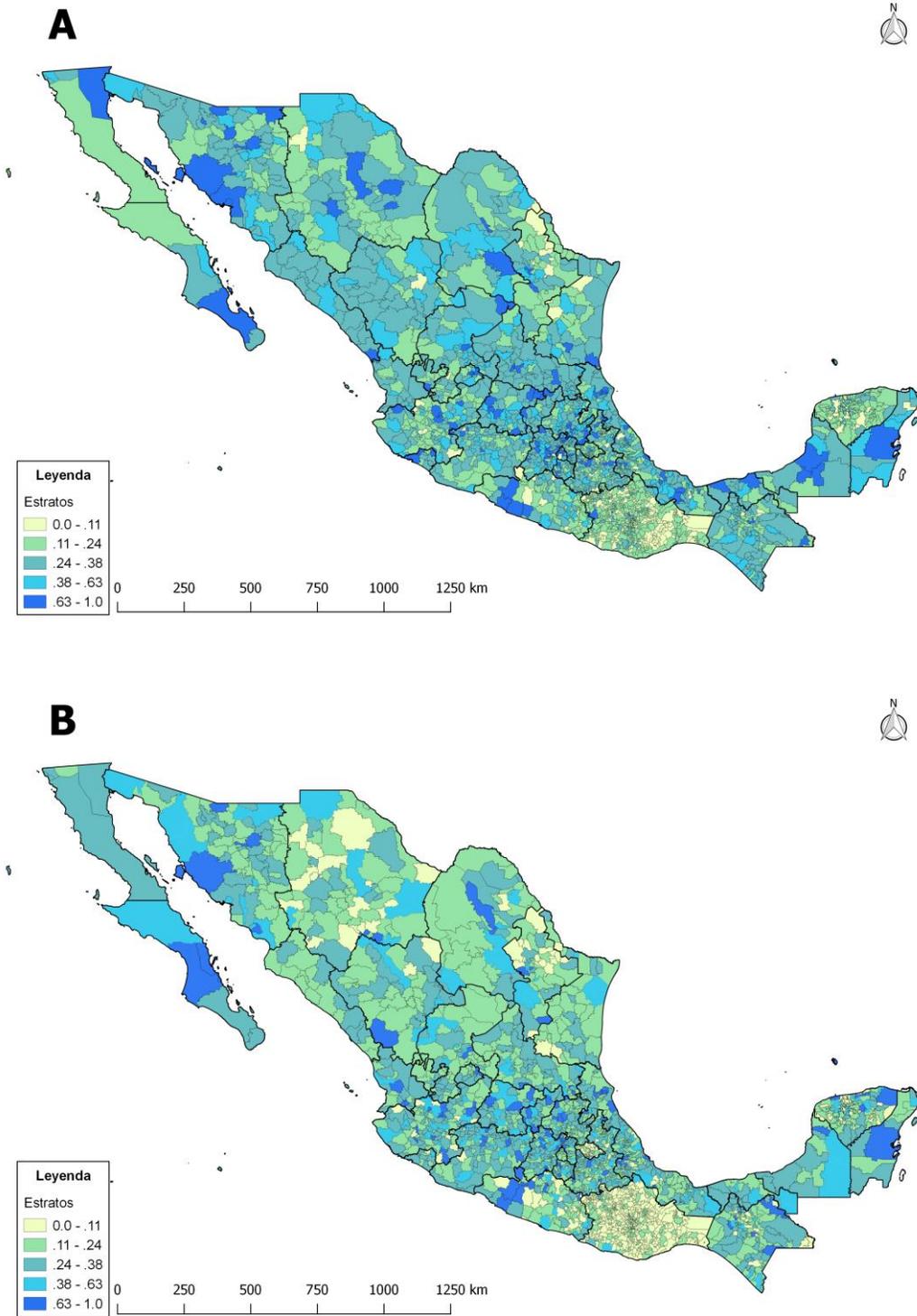
En términos generales, se identificó que, del total de 2457 gobiernos municipales, 1477 de ellos reportaron un nivel más bajo del índice. Esto podría sugerir que aproximadamente el 60 por ciento de los gobiernos municipales en todo el país empeoraron su capacidad para incidir en el control interno respecto del 2015. Del mismo modo, también se detectó que 262, o el 10 por ciento del total de gobiernos municipales no presentaron ningún cambio respecto al IMCCI. Finalmente, se presenta una mejoría en 719 gobiernos municipales, los cuales representan aproximadamente el 29 por ciento del total. En la se muestran dos mapas que contienen el IMCCI a nivel nacional para el año 2015 y 2017.

Estos mapas reflejan una característica propia, y a su vez compleja, que comparten la mayor parte de gobiernos municipales en México, la heterogeneidad del universo. Es importante observar que para este caso la dispersión de los valores del IMCCI no obedece a una tendencia o comportamiento territorial homogéneo. Sin embargo, a pesar de ello, se identificó un descenso general en los valores del IMCCI en la zona norte del país, lo cual

puede sugerir que dichos gobiernos municipales tienen, en promedio, menores capacidades para el control interno.

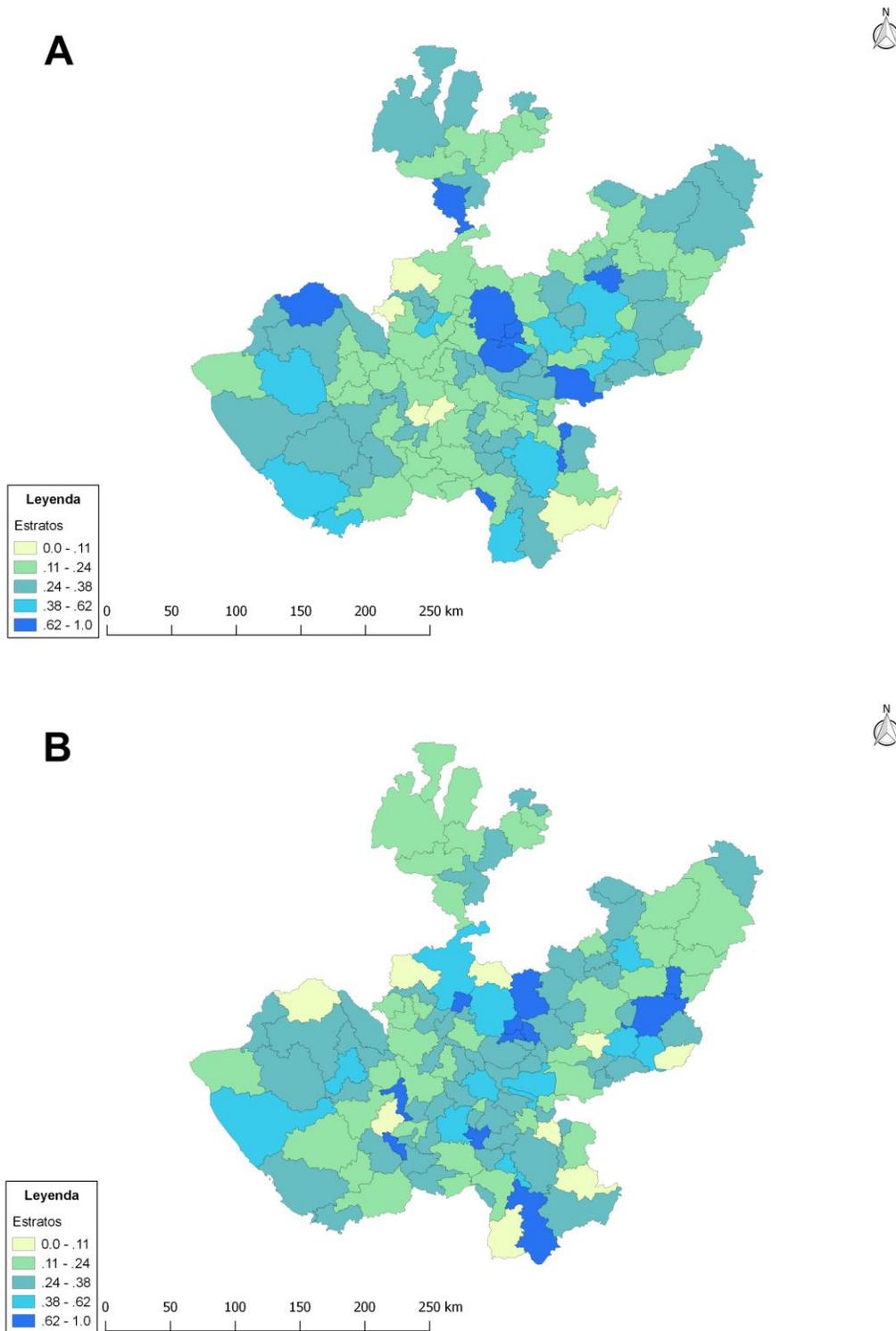
Del mismo modo, en la Figura 2 se observan cambios del IMCCI de 2015 a 2017 para el caso de Jalisco. En ella se refleja la misma tendencia que a nivel nacional: una peor situación en cuanto a las capacidades para el control interno. Uno de los casos notorios es en el Área Metropolitana de Guadalajara (AMG) en donde el IMMCI para gobierno municipal de Zapopan se redujo de 0.96 en 2015 a 0.42 en 2017. También resultan notorios cambios decrecientes en la Región de los Altos y la Norte, mientras que las Regiones Sierra de Amula y Sur parecen tener mejor resultados. A continuación, las Figuras 1 y 2 muestran los resultados del IMCCI de 2015 y 2017 a nivel nacional y para Jalisco, respectivamente.

Figura 1. IMCCI Nacional para el 2015 (A) y 2017 (B)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

Figura 2. IMCCI en Jalisco para 2015 (A) y 2017 (B)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

## 5. Fiscalización superior y cambio en las capacidades para el control interno

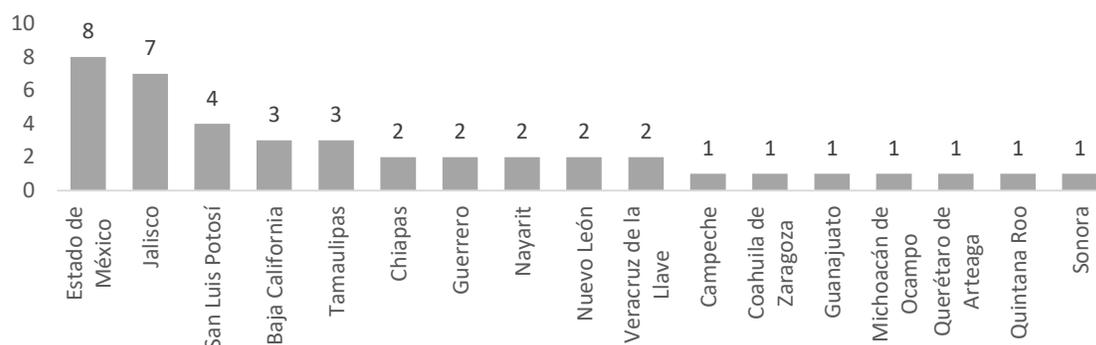
Con la finalidad de saber qué incidencia pudieron haber tenido las recomendaciones de la ASF en la situación del control interno en los gobiernos municipales, se integró un análisis a partir de las dos fuentes de datos: las recomendaciones de la ASF y el IMCCI realizado a partir de los datos de INEGI. Se fusionaron las bases con el fin de obtener estadística relevante de los gobiernos municipales que fueron objeto de una auditoría por parte de la ASF para las cuentas públicas 2014 y 2015 (toda vez que dichas revisiones se realizaron durante los ejercicios anuales 2015 y 2016, respectivamente), para luego comparar la evolución que presentaron los datos del INEGI del 2017, con el objetivo de comprobar posibles mejoras significativas en la capacidad para el control interno. Se planteó de esta manera debido a que el CNGMD presenta información del 2015 y 2017, mientras que la ASF presenta datos de la revisión a las cuentas públicas 2014, 2015 y 2016. De esa manera se agruparon los gobiernos municipales a los que se les realizó una auditoría en los dos primeros años (2014 y 2015), para considerarlos como punto de comparación dentro del CNGMD.<sup>13</sup>

El punto o variable de referencia bajo el cual se comparan estos grupos es el IMCCI, mismo que se detalló en el apartado anterior y que a continuación se examina con el objetivo de corroborar si existen cambios significativos entre los años 2015 y 2017 en los gobiernos municipales que fueron auditados, y que son sujetos a recomendaciones sobre el control interno. La muestra de los gobiernos municipales que fueron auditados y que recibieron recomendaciones orientadas al control interno es de 42 observaciones, es decir el 1.7 por ciento del total de gobiernos municipales. La Gráfica 13 muestra las 17 entidades federativas que están dentro de la muestra, aquí resalta el Estado de México y Jalisco por ser de las entidades que contemplan un mayor número de gobiernos municipales con recomendaciones orientadas al control interno.

---

<sup>13</sup> Se excluyen del análisis los gobiernos municipales del año 2016 dado que las auditorías se realizan una vez concluido el ejercicio fiscal y las recomendaciones se emitieron durante el año 2017, esto impide apreciar cambios derivados de las recomendaciones emitidas en dicho año.

Gráfica 13. Cantidad de municipios con recomendaciones orientadas al control interno por entidad federativa (2014 y 2015)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD (INEGI).

El panorama general del cambio que se presentó en el IMCCI de un periodo a otro no parece ser alentador, pues en el 2015 el nivel promedio del índice se encontraba en 0.29 y pasó a 0.24 en el 2017, es decir, se redujo 0.05 puntos lo que equivale a un decremento del 15 por ciento. Antes de continuar con los cambios que sufrió el indicador a través de los años por grupo, se presenta en el Cuadro 3 el promedio de dos grupos, que de aquí en adelante se le conocerá como: el grupo auditado, para referir a los gobiernos municipales que tuvieron recomendaciones de la ASF orientadas a mejorar el control interno; y, el grupo no auditado, para referir al resto de los gobiernos municipales. Para el año 2017, se observa una diferencia estadísticamente significativa en el IMCCI promedio entre el grupo auditado (0.34) y el no auditado (0.23), una diferencia de 0.10 puntos.

Cuadro 3. Comparación de medias del IMCCI (2017)

Grupo	Observaciones	Media	Error Est.	Desv. Est.
Gob. Municipales no auditados	2416	0.2341	0.0037	0.1828
Gob. Municipales auditados	42	0.3399	0.0322	0.2088
Combinados	2458	0.2359	0.0037	0.1838
Diferencia		-0.1058***	0.0285	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la ASF (auditorías practicadas a cuenta pública 2014 y 2015) y del CNGMD (2017). Nota: El nivel de significancia es de 99% de confiabilidad por tal razón se representa con los asteriscos (\*\*\*).

Para observar cambios más específicos, a continuación, se presentan datos en cuanto a los gobiernos municipales que “mejoraron”, “empeoraron” o se quedaron “sin cambio”. La Cuadro 4 presenta los promedios del índice agrupados por categoría de cambio, ahí se

observa que 1,477 gobiernos municipales empeoraron en cuanto a su nivel del IMCCI del año 2015 al año 2017, esto equivale a un 60 por ciento del total de gobiernos municipales, los cuales presentaban un promedio de 0.33 en el 2015 y cayeron hasta 0.17, casi el 50 por ciento de decremento. Por otro lado, 719 gobiernos municipales mejoraron sus capacidades de control interno, esto representa el 29 por ciento de los gobiernos municipales que en promedio presentaban un IMCCI igual a 0.23 para el 2015 y para el 2017 obtuvieron un valor de 0.38, esto equivale a un incremento del 67 por ciento. Finalmente, se observa que 262 gobiernos municipales (11 por ciento) no presentaron cambio alguno en el IMCCI.

Cuadro 4. Cambios en promedio del IMCCI

Cambio	Observaciones	Porcentaje	Promedio IMCCI (2015)	Promedio IMCCI (2017)
Empeoró	1477	60%	0.3298	0.1703
Mejóro	719	29%	0.2317	0.3880
Sin cambio	262	11%	0.1887	0.1887
Total/promedio general	2458	100%	0.2861	0.2359

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD, 2015 y 2017 (INEGI).

En cuanto a la comparativa de cambios entre los grupos definidos se presenta la siguiente relación. En el Cuadro 4 se observan los cambios del grupo auditado, aquí se presentan dos detalles particulares; el primero se refiere a que todos los gobiernos municipales presentaron algún cambio, ya sea ascendente o descendente, ninguno permaneció inmóvil a través del periodo, y el segundo es que los promedios generales son notablemente altos en comparación con las medias generales obtenidas anteriormente.

Cuadro 5. Cambios en el promedio del IMCCI (grupo auditado)

Cambio	Observaciones	Porcentaje	Promedio IMCCI (2015)	Promedio IMCCI (2017)
Empeoró	26	62%	0.4936	0.2456
Mejóro	16	38%	0.3319	0.4932
Total/promedio general	42	100%	0.4320	0.3399

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD (INEGI).

De manera particular, se observa que el 62 por ciento de los gobiernos municipales del grupo auditado presentó un decremento cercano al 50 por ciento; dichos porcentajes son similares a los resultados generales. Por otro lado, se obtuvo un porcentaje mayor en cuanto a los gobiernos municipales que mejoraron su nivel de capacidades para el control interno en

el periodo analizado, siendo un 38 por ciento del total de gobiernos municipales auditados quienes presentan un incremento del 48 por ciento.

A continuación, se presenta el escenario de cambio del grupo de gobiernos municipales no auditado. La Cuadro 6 presenta la información de cambio del grupo no auditado y dado que la muestra de este grupo es muy cercana al universo (es así que representa el 98 por ciento) los datos que aquí se presentan son muy parecidos al escenario de la Cuadro 4. El porcentaje de los gobiernos municipales en los que empeoró su índice equivale al 60 por ciento y la tasa de decremento es cercana al 50 por ciento. Tan solo el 29 por ciento de los gobiernos municipales mejoraron, incrementando su índice promedio en 68 por ciento y el 11 por ciento no presento cambios dentro del periodo.

Cuadro 6. Cambios en el promedio del IMCCI (grupo no auditado)

Cambio	Observaciones	Porcentaje	Promedio IMCCI (2015)	Promedio IMCCI (2017)
Empeoró	1451	60%	0.3268	0.1690
Mejóro	703	29%	0.2294	0.3856
Sin cambio	262	11%	0.1887	0.1887
Total/promedio general	2416	100%	0.2835	0.2341

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CNGMD (INEGI).

Como se observó en la Cuadro 6, una diferencia importante en comparación con el escenario anterior (Cuadro 5) es que los índices promedio generales son más bajos y el porcentaje de gobiernos municipales que mejoran su capacidad para el control interno también es menor, 29 por ciento del grupo no auditado contra un 38 por ciento del grupo auditado (diferencia de 9 puntos porcentuales), esto se traduce en un mejor posicionamiento de la muestra seleccionada. Los resultados obtenidos en el caso en que empeoran son muy parecidos a el Cuadro 5, incluso es importante destacar que a pesar de que el grupo auditado represente una pequeña parte del universo, estos obtuvieron resultados muy similares, la diferencia en cuanto al porcentaje de los que empeoran es de apenas el 2 por ciento.

Para comprobar lo que intuitivamente se refleja en las Cuadros anteriores, se realizó una prueba de medias a los grupos (auditados y no auditados) segmentando por la variable de cambio (mejoró y empeoró) teniendo como referencia la diferencia del IMCCI del 2015 y 2017. En otras palabras, se realizó una prueba para determinar si en realidad existen

diferencias en las variaciones entre el valor del índice del 2017 y el valor del 2015, el resultado obtenido se muestra en la Cuadro 7. El resultado indica que no existe significancia estadística que demuestre una diferencia en las variaciones promedio de los índices que mejoraron, mientras que para el caso de los que su índice empeoró se presenta una situación diferente. La Cuadro 7 pretende evidenciar una diferencia estadísticamente significativa en las variaciones promedio del índice, como se puede observar, en la columna de los datos de los municipios que incrementaron en el IMCCI la variación promedio no fue significativa, es decir, tanto no auditados como auditados incrementaron en promedio lo mismo. Por otro lado, queda demostrado en el caso de decremento en el IMCCI, el grupo auditado empeoró significativamente, la caída fue 0.09 puntos mayor respecto del grupo de municipios no auditados.<sup>14</sup>

Cuadro 7. Diferencia de medias de los gobiernos municipales que tuvieron cambios en el IMCCI

Grupo	Incremento en el IMCCI			Decremento en el IMCCI		
	Observaciones	Variación Media	Desv. Estd.	Observaciones	Variación Media	Desv. Estd.
No auditado	703	0.1561	0.1621	1451	-0.1579	0.1397
Auditado	16	0.1612	0.1947	26	-0.2481	0.2230
Diferencia		-0.0051			0.0901***	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la ASF (auditorías practicadas a cuenta pública 2014 y 2015) y el CNGMD (2015 y 2017). Nota: El nivel de significancia es de 99% de confiabilidad por tal razón se representa con los asteriscos (\*\*\*)

El pequeño tamaño del grupo de gobiernos municipales auditados en comparación con el grupo no auditado (42 gobiernos municipales que fueron auditados y que recibieron recomendaciones orientadas al control interno), representa la principal limitante del análisis. Por lo tanto, los ejercicios anteriores no son suficientes para identificar un efecto concluyente, y sólo permiten mostrar un panorama global de la situación de los gobiernos municipales en cuanto al IMCCI, y mostrar los niveles promedio en dos diferentes escenarios los cuales sugieren algunas diferencias a considerar. El hallazgo más relevante en este contexto, es que los gobiernos municipales que pertenecen al grupo auditado en promedio empeoraron más

<sup>14</sup> Se pretendió realizar un ejercicio cuasi-experimental a partir de una medida de emparejamiento (*Propensity Score Matching*, PSM, para encontrar un grupo con el cual comparar medias y medir el efecto que tuvieron las auditorías en el IMCCI, pero los resultados no fueron significativos, debido a que el grupo de tratamiento (gobiernos municipales auditados) es muy pequeño.

en el 2017, en cuanto a sus capacidades para el control interno. Cabe destacar que no existen datos suficientes para sostener el siguiente argumento, pero una posible explicación es que los gobiernos municipales auditados al tener mayor conciencia sobre lo que el control interno implica, ajustan su perspectiva y reportan de manera más objetiva la información que solicita el CNGMD, además se puede suponer que estos gobiernos municipales están en una curva de aprendizaje en la cual podrían reflejarse las mejoras en un mediano o largo plazo. De aquí la importancia de darle continuidad a la investigación y con ello robustecer los datos y obtener conclusiones sustantivas.

## **6. Conclusiones**

En esta investigación se han analizado las relaciones que existen entre las nuevas tendencias normativas y las recomendaciones hacia el control interno por parte de instituciones de control y fiscalización, por un lado, y las capacidades de los gobiernos municipales para generar sistemas que propicien un impacto positivo en el control interno de sus administraciones, por el otro.

A partir de los datos que presentan la ASF y el INEGI, se buscó determinar si entre 2015 y 2017 se presentó un cambio en las capacidades municipales para el control interno. En el análisis temporal del IMCCI se encontró evidencia suficiente para determinar que las capacidades para el control interno en los gobiernos municipales se han reducido, para la mayoría de gobiernos municipales en todo el país.

En la medida en que el periodo de estudio coincide con el proceso de publicación del MICI por parte de la ASF y la SFP, con la finalidad de ofrecer un modelo para que las instituciones públicas desarrollen sistemas enfocados en el control interno, los resultados obtenidos sugieren que este proceso de mejores prácticas en la gestión gubernamental ha generado resultados mixtos en la medida en que los cambios en el IMCCI no obedecen a una lógica geográfica, ni a regulaciones o auditorías realizadas por parte de la ASF. Esto, a su vez, es motivo para el diseño de estrategias y políticas específicas enfocadas en que los gobiernos municipales puedan desarrollar capacidades para mejorar el control interno de cada una de sus administraciones.

Uno de los principales hallazgos que muestran los datos de la ASF, es que a partir de 2016 existe una tendencia creciente en la emisión de recomendaciones para que los gobiernos municipales mejoren su esquema control interno, utilizando el MICI como marco de referencia. Mientras que en 2014 y 2015 hubo 27 y 19 recomendaciones, respectivamente, en 2016 el número de recomendaciones orientadas hacia el control interno creció a 251, lo cual implica que las recomendaciones aumentaron más de 13 veces de 2015 a 2016.

Sin embargo, también se encontró que las recomendaciones se concentran en solo dos de los cinco componentes necesarios para la articulación de un sistema de control interno: actividades de control y evaluaciones de riesgo. Lo cual sugiere que estas revisiones se encuentran en un proceso de maduración, y que todavía no alcanzan su mayor potencial para contribuir a mejorar la gestión pública. Esta consideración podría tener algunas consecuencias pues ninguna de las recomendaciones está orientada hacia el componente entorno de control.

Partiendo de esto, se considera que los esfuerzos de las recomendaciones deberían estar orientados principalmente hacia el entorno de control pues es el componente que establece las condiciones organizacionales mínimas para desarrollar los sistemas de control interno y la influencia que debe permanecer en el personal de las instituciones públicas. En ese sentido, el ambiente de control es el punto de partida para la generación de sistemas enfocados en el control interno, así como la estructura para los demás componentes de control interno establecidos en el MICI.

Por otro lado, los datos presentados en el CNGMD (INEGI, 2015, 2017) sirvieron para construir el IMCCI utilizando como base los cinco componentes que se contemplan en el MICI. Este índice reportó que la gran mayoría de gobiernos municipales tienen capacidades muy desiguales para implementar sistemas de control interno. Se realizaron mapas nacionales y de Jalisco para cada uno de los años con la intención de observar cómo se comportan las capacidades para el control interno en los municipios a través de los valores del IMCCI. Los mapas que se presentan en las Figuras 1 y 2 confirman que la situación de los gobiernos municipales en México es sumamente heterogénea, lo cual representa un gran reto para la creación de nuevas políticas municipales enfocadas en el control interno.

Siguiendo esta línea, se observa que en 2017 los gobiernos municipales se encontraron en una peor situación en comparación con el 2015. En concreto, los datos indican que, por un lado, existen pocas capacidades por parte de los gobiernos municipales para generar sistemas de control interno y, por otro lado, estas capacidades han empeorado entre esos dos años. Los resultados obtenidos del IMCCI (los cuales oscilan entre cero y uno) reportan un valor promedio de 0.29 para el año 2015, mientras que en 2017 el valor bajó a 0.24 en el promedio de los gobiernos municipales. Con todo ello, es importante recordar que el estudio comprende únicamente dos periodos, mismos que son insuficientes para reflejar una tendencia clara. En ese sentido, se sabe que el tema es inmaduro y le falta tiempo y camino por recorrer. Así, los resultados que se presentan deben ser tomados como referencia y con cautela pues la insuficiencia de los datos constituye la principal limitante; parte de ello derivó en la dificultad que se presentó para elaborar el IMCCI pues uno de los componentes de control interno no pudo ser observado y se tuvo que utilizar una variable proxy.<sup>15</sup>

Del mismo modo, estos resultados sirven como punto de partida para observar un primer panorama sobre la situación actual de los gobiernos municipales hacia el control interno. Sin embargo, a pesar de las limitaciones que pueden presentar los datos, los resultados de este estudio tienen algunas implicaciones para los hacedores de políticas municipales, así como para las instituciones de control y fiscalización. En primer lugar, sugieren que no hay estrategias únicas para fomentar el control interno de los gobiernos municipales. Se debe considerar que las recomendaciones deben estar orientadas y diseñadas, principalmente, hacia el componente *ambiente de control*.

Para concluir, no sobra enfatizar que las líneas de investigación ayudan a clarificar algunas de las relaciones empíricas entre las recomendaciones de la ASF y las capacidades del control interno municipal. Más aun, pueden ayudar a definir criterios de decisión para hacedores de políticas o para los órganos fiscalizadores que vayan enfocados en impulsar una agenda más eficiente para que los gobiernos municipales mejoren sus capacidades necesarias para sistematizar el control interno de sus administraciones.

---

<sup>15</sup> El componente de “Información y comunicación” se vinculó con las variables de “Metas” e “Indicadores”.

## Bibliografía

- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. IX(No. 1), 15-28.
- ASF-SFP. (2014). *Marco integrado de Control Interno*. México: Auditoría Superior de la Federación- Secretaría de la Función Pública .
- Baltaci, M., y Yilmaz, S. (2006). *Keeping an eye on subnational governments: internal control and audit at local levels*. Washington, DC.: The World Bank.
- GAO. (2014). *Standards for Internal Control in the Federal Government*. USA: Government Accountability Office, USA.
- INTOSAI. (2004). *Guía para las normas del control interno en el sector público: INTOSAI-GOV 9100*. Austria: International Organisation of Supreme Audit Institutions. INTOSAI.
- OECD. (2011). *Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability. Report*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).
- OECD. (2014). *Risk Management and Corporate Governance*. Corporate Governance- OECD Publishing.
- Schick, A. (1998). Why Most developing countries should not try New Zealand's Reforms. *The World Bank Research Observer*, vol. 13(No1), 123-131.

