



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE COLOMBIA

**CUADRO DE MANDO INTEGRAL: APORTES Y
LIMITACIONES PARA EL SISTEMA DE CONTROL
INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO. ESTUDIO DE CASO
AGENCIA LOGÍSTICA DE LAS FUERZAS MILITARES
PERIODO 2012 - 2016**

Jenny Alexandra Cárdenas Vera

Universidad Nacional de Colombia
Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración y Contaduría Pública
Maestría en Contabilidad y Finanzas
Bogotá, Colombia
2019

**CUADRO DE MANDO INTEGRAL: APORTES Y
LIMITACIONES PARA EL SISTEMA DE CONTROL
INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO. ESTUDIO DE CASO
AGENCIA LOGÍSTICA DE LAS FUERZAS MILITARES
PERIODO 2012 - 2016**

Jenny Alexandra Cárdenas Vera

Tesis de Maestría presentada como requisito para optar al título de:

Magister en Contabilidad y Finanzas

Director:

Ph.D Mauricio Gómez Villegas

Línea de Investigación:

Control

Universidad Nacional de Colombia

Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Administración y Contaduría Pública

Maestría en Contabilidad y Finanzas

Bogotá, Colombia

2019

Al Universo por permitirme tener esta experiencia y aprender de ella

A mi familia, amigos y conocidos

A quienes este trabajo pueda contribuirles para la construcción de conocimiento

“Para ver un mundo en un grano de arena

y un cielo en una flor silvestre,

sostén el infinito en la palma de la mano

y la eternidad en una hora.”

William Blake

(Fragmento de su poema Augurios de inocencia)

Agradecimientos

Un agradecimiento especial al profesor y Ph.D Mauricio Gómez Villegas, ya que su orientación, trabajo y conocimiento fueron fundamentales para esta tesis. Agradecimientos a los profesores y equipo administrativo de la Maestría, puesto que estuvieron atentos a dar las indicaciones necesarias para que este trabajo se desarrollara.

El más grande y profundo agradecimiento a la Universidad Nacional de Colombia, puesto que su institucionalidad, como Alma Mater, motiva los trabajos de investigación que se realizan en busca de la construcción de conocimiento.

Finalmente, un agradecimiento y reconocimiento a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y a sus servidores públicos, ya que contribuyeron de manera atenta con información y sus respuestas a los cuestionamientos que propuso la investigación.

Resumen

La investigación busca evaluar los aportes y limitaciones de la implementación del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno del sector público, como instrumento de control de gestión, desarrollando un estudio de caso en la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, para el periodo comprendido entre el año 2012 y 2016. La aplicación del Cuadro de Mando Integral (CMI) en entidades públicas, promovida por el *New Public Management*, contiene elementos que podrían contribuir al Sistema de Control Interno en Colombia, desde una perspectiva de gestión. El sistema de control interno nacional ha hecho uso del Modelo Estándar de Control Interno – MECI para evaluar, entre otros aspectos, el entorno de control, la administración del riesgo, el direccionamiento estratégico y la información y comunicación, aportando elementos para la mejora de la gestión, con criterios de eficacia, eficiencia, economía y equidad; todo ello, para el logro de objetivos institucionales y los fines del Estado. No obstante, mayoritariamente se ha aplicado como un instrumento normativo de cumplimiento. En este sentido, la contribución del CMI será objeto de análisis, específicamente, su aporte y/o complementariedad con el Sistema de Control Interno, visto desde un estudio de caso. Por lo anterior, se quiere evaluar sí el CMI, al ser una herramienta de gestión y estrategia, contribuye a la mejora y madurez de un Sistema de Control Interno en la Gestión Pública, para que trascienda de su visión de cumplimiento legal.

Palabras Clave: Nueva Gestión Pública¹, Sistema de Control Interno, Cuadro de Mando Integral, sector público, gestión pública.

¹ En el texto se usarán indistintamente las expresiones en inglés o español: *New Public Management* o Nueva Gestión Pública, y Cuadro de Mando Integral o *Balanced Scorecard*

Abstract

The research search for evaluate the contributions and limitations of the implementation of the Balanced Scorecard in complementarity with the Internal Control System of the Public Sector, as a management control instrument, developing a case study in the Agencia Logística de las Fuerzas Militares, for the period between 2012 and 2016. The application of the Balanced Scorecard (BSC) in public entities, promoted by the New Public Management, contains elements that could contribute to the Internal Control System in Colombia, from a management perspective. The national Internal Control System has been established through the Internal Control Standard Model - MECI, which evaluates, among other aspects, the control environment, the risk assessment, the strategic direction and the information and communication, this contributing elements for the improvement in management with efficiency, efficiency, economy and equity; all this, for the achievement of institutional objectives and the ends of the State. However, it has mostly been applied as a normative compliance instrument. In this sense, the contribution of the CMI will be subject to analysis, specifically its contribution or complementarity to the Internal Control System, seen from a case study. Therefore, we want to assess whether the CMI, as a management tool and strategy, contributes to the improvement and maturity of an Internal Control System in Public Management, so that it transcends its vision of legal compliance.

Keywords: New Public Management, Internal Control System, Balanced Scorecard, public sector, Public Management.

CONTENIDO

Resumen.....	VIII
Lista de tablas	XIII
Lista de gráficas	XIV
Lista de imágenes	XV
Lista de anexos	XVI
Lista de abreviaturas	XVII
Introducción.....	1
1 Aproximación a la nueva gestión pública: su proceso de implementación en el sector público latinoamericano y colombiano	7
1.1 Introducción.....	7
1.2 Surgimiento de la Nueva Gestión Pública	8
1.2.1 Algunas críticas a la administración pública burocrática.....	9
1.2.2 Algunas fuentes teóricas de la NGP.....	9
1.2.3 Reformas de la NGP	13
1.2.4 Elementos a nivel externo e interno de la NGP	14
1.2.5 Algunas críticas a la NGP.....	19
1.3 Reforma en América Latina.....	21
1.4 Reforma en Colombia	23
1.4.1 NGP en Colombia	23
1.4.2 NGP en las políticas públicas.....	25
1.4.3 Elementos de NGP en gestión y control.....	26
1.4.4 NGP en la estructura organizacional de entidades públicas.....	27
1.5 Conclusiones del capítulo.....	28
2 El Sistema de Control Interno en el sector público colombiano	31
2.1 Introducción.....	31
2.2 Aproximación conceptual al Control Interno y Sistema de Control Interno.....	31
2.2.1 Control Fiscal	32
2.2.2 Control de Gestión	32
2.2.3 Control Interno	33
2.3 Tendencias Contemporáneas del Control Interno Público en América Latina...	36
2.4 Experiencias de aplicación del control interno en el sector público colombiano	37

2.4.1	Hitos del control en la administración pública colombiana	37
2.4.2	Referente Normativo del Control Interno en Colombia	39
2.4.3	Modelo Estándar de Control Interno – MECI	42
2.4.4	Aproximaciones académicas a la evaluación del SCI	44
2.5	Conclusiones del capítulo.....	45
3	Aproximación al Cuadro de Mando Integral en el sector público	47
3.1	Introducción.....	47
3.2	Aproximación conceptual al Cuadro de Mando Integral.....	47
3.2.1	Surgimiento del Cuadro de Mando Integral	48
3.2.2	Cuadro de Mando Integral.....	49
3.2.3	Perspectivas del CMI	50
3.2.4	Ventajas del Cuadro de Mando Integral	52
3.2.5	Problemas en la aplicación del Cuadro de Mando Integral	53
3.3	Cuadro de Mando Integral en el sector público	54
3.4	Evidencias de aplicación del Cuadro de Mando Integral en el sector público ...	55
3.4.1	Evidencias de Aplicación del CMI en el sector público de Colombia	57
3.5	La relación entre el Sistema de Control Interno y el Cuadro de Mando Integral	60
3.6	Conclusiones del capítulo.....	61
4	Metodología de la investigación	63
4.1	Introducción.....	63
4.2	Metodología de la investigación adoptada.....	63
4.3	Estrategia, técnicas e instrumentos de investigación.....	64
4.3.1	Estudio de caso.....	64
4.3.2	Entrevistas semiestructuradas	65
4.3.3	Análisis de Contenido.....	65
4.4	Etapas metodológicas de la investigación	65
4.4.1	Revisión y análisis de la literatura	66
4.4.2	Análisis de artefactos institucionales	66
4.4.3	Creación de artefactos	67
4.4.4	Entrevistas	67
4.4.5	Triangulación de información	68
4.5	Limitaciones en la investigación	68
5	Estudio de caso ALFFMM. Aportes y limitaciones del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno.....	69

5.1	Introducción.....	69
5.2	Breve justificación del estudio de caso.....	70
5.2.1	Caracterización Agencia Logística de las Fuerzas Militares	70
5.3	Caracterización del CMI en el ALFFMM periodo 2012-2016	71
5.3.1	Análisis y hallazgos de investigación en el CMI de la ALFFMM	72
5.4	Análisis descriptivos de los informes de gestión, resultados de la evaluación de la ALFFMM y las entrevistas: SCI - CMI	78
5.4.1	Análisis de contenido descriptivo de los informes de gestión	79
5.4.2	Análisis de informes de evaluación del Sistema de Control Interno - MECI80	80
5.4.3	Análisis de contenido descriptivo SCI en los CMI.....	81
5.4.4	Análisis de contenido descriptivo de los informes de la CGR	82
5.4.5	Análisis de contenido descriptivo de las Entrevistas.....	84
5.5	Aprendizajes para el sector público.....	89
5.6	Conclusiones del capítulo.....	91
6	Conclusiones y recomendaciones	93
6.1	Conclusiones.....	93
6.2	Recomendaciones.....	97
	Anexos	99
	Bibliografía	107

Lista de tablas

Tabla 1 <i>Reformas propuestas en el marco de la NGP</i>	13
Tabla 2 <i>Relación de actores, roles y funciones en el SCI en Colombia</i>	39
Tabla 3 <i>Relación Objetivos Estratégicos y Perspectivas, CMI 2016</i>	73
Tabla 4 <i>Aprendizajes en SCI y CMI basados en el caso de la ALFFMM</i>	89

Lista de gráficas

Gráfica 1 <i>Análisis de contenido informes de gestión 2012 - 2016 respecto del SCI</i>	79
Gráfica 2 <i>Análisis de contenido descriptivo informes de gestión 2012 - 2016 respecto del CMI</i>	79
Gráfica 3 <i>Resultados evaluación MECI (SCI) vigencias 2012 a 2016</i>	81
Gráfica 4 <i>Comportamiento de las categorías de SCI en los CMI de la ALFFMM</i>	82
Gráfica 5 <i>Comportamiento de la Calificación de la CGR a la Gestión y Resultados de la ALFFMM</i>	83
Gráfica 6 <i>Comportamiento de la Calificación de la CGR a la Calidad y Eficiencia del Control Interno de la ALFFMM</i>	83
Gráfica 7 <i>Análisis de contenido entrevista a personal de la ALFFMM respecto del SCI</i> .	84
Gráfica 8 <i>Análisis de contenido entrevistas a personal de la ALFFMM respecto del CMI</i>	85

Lista de imágenes

Imagen 1 <i>Estructura MECI 2014</i>	43
Imagen 2 <i>Perspectiva Financiera, CMI 2016</i>	73

Lista de anexos

Anexo A Matriz de categorización para análisis de contenido descriptivo.....	99
Anexo B Estructura de la entrevista semiestructurada.....	100
Anexo C Relación de CMI desde 2012 a 2016	102
Anexo D Análisis de Contenido descriptivo de las dimensiones SCI y CMI en informes de gestión de la ALFFMM 2012 - 2016 y entrevistas.....	103

Lista de abreviaturas

ALFFMM: Agencia Logística de las Fuerzas Militares

BSC: Balanced Scorecard

CGR: Contraloría General de la República

CMI: Cuadro de Mando Integral

DAFP: Departamento Administrativo de la Función Pública

GSEP: Viceministerio de Defensa para el Grupo Social y Empresarial de la Defensa

MECI: Modelo Estándar de Control Interno

NGP: Nueva Gestión Pública

NPM: New Public Management

SCI: Sistema de Control Interno

USAID: Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional

Introducción

Por años, la gestión pública ha estado condicionada a una estructura burocrática que circunscribe el flujo o circulación de recursos, personas, conocimientos e información, con el propósito de establecer de manera formal los procesos, los derechos, las obligaciones y la dinámica del sector. No obstante, debido al proceso de modernización que ha llegado con las nuevas realidades sociales, económicas y culturales, así como, con conceptos y prácticas administrativas del sector privado, la burocracia viene cambiando; configuración y cambio que deben ser evaluados (Malaver, Perdomo & Zerda, 2011). Por lo anterior, los propósitos y medios de transformación están dados en el contexto del *New Public Management*, donde se busca que lo gerencial y lo estratégico se integren en lo público (Martínez, 2002).

En este sentido, es importante el análisis de los argumentos presentados debido a que las mejoras en la gestión pública por herramientas administrativas, así como, por dinámicas y estructuras surgidas y desarrolladas en el contexto empresarial, generan procesos de administración orientados al cumplimiento de objetivos y metas. Así mismo, se plantea, que su aplicación propenderá por el uso de recursos del Estado de forma eficaz, efectiva y económica. Por último, se mejoraría la calidad de la información sobre la administración pública en pro del acceso y la transparencia.

En este contexto, surge la necesidad de conocer el alcance y los resultados de la implementación de las dos herramientas de gestión estratégica que se analizan en el presente trabajo: el Sistema de Control Interno (SCI) y el Cuadro de Mando Integral (CMI).

El SCI ha sido establecido por Ley en el sector público para, entre otros propósitos, proteger los recursos de la organización, garantizar la eficacia, la eficiencia y la economía de las operaciones, orientar los recursos a la consecución de objetivos, evaluar y realizar seguimiento a la gestión organizacional, promover la fiabilidad de la información, prevenir riesgos y dinamizar procesos de planeación, diseño y desarrollo organizacional (Ley 87 de 1993). Este Sistema se materializa mediante el Modelo Estándar de Control Interno (MECI), el cual se estableció como una herramienta que permite el control a la gestión

pública, apoyándose en la cultura del control y la responsabilidad de la alta dirección para su implementación y el mejoramiento continuo (DAFP, 2014b).

Pese a la concepción del SCI - MECI, hay evidencias de que, en el sector público colombiano, el SCI no está funcionando adecuadamente. Entre otras cosas, por la preponderancia de su concepción, su uso como instrumento normativo y por el subsecuente foco en su cumplimiento formal.

Cabe resaltar que la implementación del SCI - MECI en el sector público, no sólo se desarrolla fruto de las tendencias internacionales, sino que constituye una de las estrategias para la modernización del Estado, buscando entidades y organismos públicos más transparentes, eficientes y eficaces (DAFP, 2014b). De esta manera, para llevar a cabo esta modernización y la obtención de los resultados esperados, se ha planteado como necesaria la implementación de herramientas del sector privado, entre ellas, las herramientas de control de gestión, que permitan obtener un nivel de competitividad y efectividad para contribuir con el logro de los objetivos institucionales y el cumplimiento de los fines del Estado.

En este contexto, para superar la perspectiva del SCI como simple cumplimiento legal, se ha planteado que se requieren otros instrumentos o elementos que permitan impulsar el control interno, transitando de un proceso de cumplimiento normativo a un proceso estratégico de gestión; esto podría conseguirse con el Cuadro de Mando Integral. Sin embargo, esta premisa requiere ser evaluada, dado que en el país diferentes entidades han implementado estas herramientas, al amparo de los procesos de modernización que ha vivido el sector público (DAFP, 2014b), por lo que se requiere evaluar los aportes y limitaciones en su implementación, para sistematizar tales experiencias.

Para poner en perspectiva los argumentos planteados, la presente investigación abordó uno de los subsectores de la administración pública que dispone de una importante proporción de los recursos del Presupuesto General de la Nación: el sector de la defensa. Este sector, debido al proceso de paz y a la dinámica de superación del conflicto armado, se convierte en una pieza importante de análisis para el seguimiento, la evaluación, la gestión y el control de los recursos. Asimismo, la Agencia Logística de las Fuerzas Militares lleva más de cinco periodos implementando el Cuadro de Mando Integral (CMI), por lo que

cuenta con un importante proceso donde surgen aportes y limitaciones, que pueden servir de referente para el sector público. Por tal razón, se seleccionó a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, como un actor dentro del Grupo Empresarial de este sector para ser objeto de estudio, permitiendo la caracterización y el contraste con las fuentes conceptuales y los criterios de análisis que la investigación propone. Igualmente, la investigación se realiza entre los años 2012 y 2016, debido a la aplicación paralela de elementos de gestión y control implementados en la gestión pública en Colombia: Sistema de Control Interno, con el Modelo Estándar de Control Interno – MECI, el Sistema de Gestión de Calidad y, el Modelo Integrado de Planeación y Gestión, así como, el CMI por parte de la Agencia. Es de resaltar que los procesos de gestión pública en Colombia surgieron en paralelo con lo acontecido en otros países de la región (Morales, 2014).

Por lo anterior, surge la pregunta de investigación: ¿Cómo aporta el Cuadro de Mando Integral, al Sistema de Control Interno en una entidad pública colombiana, para que supere la visión de cumplimiento legal y apoye la gestión y su control?

En consonancia con ello, se establecieron los siguientes objetivos para nuestra investigación:

Objetivo General

Evaluar los aportes y limitaciones de la implementación del Cuadro de Mando Integral en el Sistema de Control Interno del Sector Público, como instrumento de control de gestión. Estudio de caso Agencia Logística de las Fuerzas Militares, 2012 - 2016.

Objetivos Específicos

1. Analizar las posturas teóricas del New Public Management, como base para la implementación de modelos y herramientas de gestión en el sector público, y su aplicación en la reforma del sector público en Colombia.

2. Caracterizar el marco legal, el rol y la estructura del Sistema de Control Interno en el sector público en Colombia.
3. Identificar la estructura del Cuadro de Mando Integral como herramienta de control de gestión y su relación con el Sistema de Control Interno.
4. Caracterizar el uso del Cuadro de Mando Integral en el estudio de caso de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, para el periodo 2012 - 2016.
5. Establecer los aportes y las limitaciones de la implementación del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno, a partir del estudio de caso planteado y el aprendizaje para el sector público.

Con el objetivo de caracterizar el contexto de la organización seleccionada y para comprender los procesos de implementación del SCI y CMI, adoptamos una metodología cualitativa, utilizando la estrategia de estudio de caso, que resultó ser la más apropiada por su alcance analítico y reflexivo, así como, por la naturaleza del problema estudiado. Lo anterior, teniendo en cuenta que el caso hace parte de una realidad particular que, en el contexto nacional, no ha tenido análisis teórico y metodológico con anterioridad. Para el desarrollo del caso, se adoptaron y usaron técnicas e instrumentos de investigación, tales como las entrevistas con actores clave y el análisis de contenido de informes institucionales para triangular nuestras interpretaciones.

Por lo anterior, el trabajo se estructura en cinco capítulos. En el capítulo 1 se indican algunos de los problemas estructurales que enfrentó la administración pública, los cuales dieron lugar al surgimiento del *New Public Management*, NPM, desde la década del setenta, y que busca la transferencia de prácticas del sector privado al sector público. Por lo anterior, se realiza una revisión general a la literatura sobre el NPM, algunas de las críticas a la administración pública tradicional, las posturas teóricas y los elementos propuestos de intervención. Igualmente, se reseñan algunas de las reformas en América Latina inspiradas en la NGP, así como las realizadas en Colombia.

En el capítulo 2 se hace un acercamiento a la implementación del Sistema de Control Interno en la administración pública colombiana, y que se articulan con las propuestas del

NPM, proponiendo formas de control de base económica y organizacional, alineadas con iniciativas internacionales. Por lo anterior, se realiza una revisión general de conceptos de control, se reseñan algunas de las experiencias latinoamericanas en la implementación de Sistemas de Control Interno público, para llegar al conocimiento general de los antecedentes históricos y legales de la implementación del Control Interno en el sector público en Colombia.

En cuanto al capítulo 3, se efectúa un acercamiento al Cuadro de Mando Integral, CMI, reseñando brevemente su surgimiento y caracterización como una herramienta de gestión y control para innovar en el sector público, la cual podría complementar el SCI. Posteriormente, se realizó una breve revisión de la literatura sobre el *Balanced Scorecard*, permitiendo plantear una definición conceptual y las perspectivas que lo componen, para luego caracterizar experiencias previas de aplicación del CMI en el sector público en los contextos internacional y nacional. Por último, se plantea la relación entre el SCI y el CMI.

Posteriormente, en el capítulo 4 se presenta la metodología de investigación adoptada, que es de carácter cualitativo. Se describe luego la estrategia del estudio de caso y los instrumentos y técnicas utilizadas en las diferentes etapas de la investigación.

En el capítulo 5 se desarrollan los objetivos empíricos de la investigación, mediante una breve justificación del estudio de caso, la aproximación a la caracterización del CMI en la Agencia Logística de las Fuerzas Militares para el periodo 2012 - 2016, el análisis de contenido a la información de gestión y a los informes de evaluación de la Agencia, y los resultados de las entrevistas semiestructuradas realizadas al personal clave de la entidad. Con todo ello se logran identificar algunos aprendizajes para el sector público.

Por lo anterior y producto del análisis integral de los resultados de la investigación, se encuentra que, para el caso específico, no se evidencia una relación clara de complementariedad o aporte del CMI al SCI. En su lugar, el estudio permitió reconocer las limitaciones en la implementación de una de las herramientas de control de gestión, como lo es el CMI. No obstante, el CMI podría apoyar el SCI de una entidad pública, ya que el CMI tiene articulación con la estrategia y el desempeño de la gestión, pero para ello se requiere alinear factores contextuales como: el marco legal, el pensamiento estratégico y

gerencial de la máxima instancia decisoria en la entidad y la articulación de las áreas técnicas que manejan las herramientas de control y gestión.

Asimismo, se podría indicar que hay etapas de asimilación de las innovaciones gerenciales, como el CMI, que inician con una etapa de implementación por cumplimiento. Sin embargo, cuando ese cumplimiento evoluciona a procesos de transformación, la innovación puede tener mayor impacto y ser aprovechada como un instrumento para la gestión, junto con el pensamiento estratégico que se difunda en la entidad.

Finalmente, y teniendo en cuenta los resultados de este estudio de caso, se alienta a la realización de investigaciones futuras que sistematicen las experiencias en la adopción de instrumentos, medios y elementos gerenciales para las entidades del sector público, con el propósito de construir una visión organizacional más completa y con mejores elementos para la toma de decisiones en la administración pública.

1 Aproximación a la nueva gestión pública: su proceso de implementación en el sector público latinoamericano y colombiano

1.1 Introducción

La administración pública ha presentado problemas estructurales luego de su crecimiento y expansión, desde los años cuarenta a los años setenta del siglo XX. A finales de 1970 inicia una tendencia hacia su transformación para enfrentar tales problemas y buscar eficiencia y eficacia. El *New Public Management*, NPM, aparece como respuesta a estas dificultades, buscando transferir prácticas del sector privado al sector público. En este capítulo se busca contextualizar su surgimiento y realizar una breve caracterización de su aplicación en Colombia. El objetivo apunta a analizar las posturas teóricas del *New Public Management*, como base para la implementación de modelos y herramientas de gestión y su aplicación en la reforma del sector público en Colombia.

Para alcanzar dicho objetivo se efectúa una revisión general de la literatura que permite reconocer el contexto en que emerge el *New Public Management* (Nueva Gestión Pública por su referencia en español), algunas de las críticas a la administración pública tradicional, las posturas teóricas que se plantean y los elementos propuestos. Posteriormente, se sintetizan algunas de las reformas en América Latina fruto de la modernización del Estado, inspiradas en la NGP, enfatizando en las realizadas en el medio colombiano. Finalmente, el capítulo concluye presentando un posicionamiento frente a los postulados de la NGP, lo cual permitirá abordar los demás capítulos de la presente tesis.

El enfoque de esta revisión es general, caracterizando las diferentes visiones sobre la NGP, buscando argumentos para el desarrollo de la investigación. Lo anterior, en concordancia con la expresión de Marcel Proust: «el verdadero descubrimiento no consiste en buscar nuevas tierras, sino en mirar con ojos nuevos». Osborne & Gaebler (1994, p.24).

1.2 Surgimiento de la Nueva Gestión Pública

Desde la segunda guerra mundial la esfera de lo público empezó a cambiar (Hood, 1991). Esta transformación llegó a la administración pública desde finales de los setenta y principios de los años ochenta (CLAD, 1999; Martínez, 2002; Vargas, 2016), donde se comenzó a gestar el concepto de NGP. Entre los países pioneros en su implementación se encuentra Gran Bretaña, Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos (CLAD, 1999; García & Bolívar, 2014; Hood & Lodge, 2004; Lora, 2007; Osborne & Gaebler, 1994; Ramírez, 2013).

La NGP empezó a tener acogida por factores desencadenantes de transformaciones, como el cuestionamiento social y político sobre el tamaño del Estado, la crisis fiscal (Martínez, 2002), la deuda externa de los países latinoamericanos (CLAD, 1999), la inflación de más de un dígito, las fallas en la democracia (Greener, 2009), entre otras. Principalmente, se señaló la ineficiencia y la ineficacia en la prestación de servicios sociales y/o producción de los mismos (CLAD, 1999; Lora, 2007) y las crisis del Estado de bienestar-interventor, centralizado y jerarquizado (Ramírez, 2013). Todo ello generó pérdida de credibilidad en el sector público (García, 2007), en el contexto de una economía global que influyó en las acciones de los gobiernos (Lapsley, 2009).

Es este el panorama en el que se impulsa el desarrollo de la NGP. Así lo plantea Arellano (2010), al identificar que la discusión de la NGP no es el paso de un paradigma a otro, sino que se refiere a cómo se recrea la gestión en los problemas gubernamentales contemporáneos, los cambios socio-tecnológicos y la gobernanza. La CLAD (1999) señala que con la NGP, más que reducciones del Estado, se busca la reconstrucción de este.

De esta forma, la reconfiguración de la administración pública que se ha vivido en las últimas décadas, en diferentes países del mundo, es producto de los hechos mencionados y constituye, a su vez, el impulso de otras formas de Estado. Es así que, la NGP se fundamenta en su carácter pragmático (Ramírez & Ramírez, 2010; Vargas, 2016), observando la dimensión y realidad administrativa acorde a nuestros tiempos y las necesidades sociales, diseñando elementos explicativos más contundentes acerca de problemas, tecnologías y relaciones (Lapsley, 2009; Martínez, 2002; Ramírez & Ramírez, 2010, p.109), de la administración pública y el Estado.

1.2.1 Algunas críticas a la administración pública burocrática

Una de las características fundamentales de la NGP es su crítica a la administración burocrática. La forma tradicional de administración pública weberiana (CLAD, 1999; Martínez, 2002; Ramírez, 2013) llevaba tiempo siendo aplicada en diversos países y lentamente surgieron reclamos sobre su eficiencia. La crítica central a la administración pública burocrática se fundamenta en que las entidades públicas no operan con criterios de eficiencia, eficacia y economía.

Es reconocido que el modelo weberiano contaba con una vigilancia rigurosa a las decisiones operativas del sector público, buscando evitar la corrupción y la ineficiencia administrativa (CLAD, 1999). Sin embargo, los resultados no fueron los esperados, puesto que el exceso de reglamentación fortaleció el poder informal en las entidades, perdiéndose control sobre el poder decisorio (CLAD, 1999). A esto se le puede atribuir una rigidez que ha sido duramente criticada con los planteamientos y la energía de reconfiguración del Estado que propone la NGP.

Otras de las críticas al modelo burocrático son la impersonalidad, los mecanismos procedimentales, las estructuras jerárquicas y el exceso de papeleo, debido a que estas acciones no se fundamentan en el trato diferencial a los individuos, sino en el propósito de estandarizar los medios (Du Gay, 2012).

Aunque las críticas se deben a los resultados de la burocracia, la CLAD (1999) toma una posición propositiva orientada a una nueva burocracia, no al fin de esta; apoyada en estímulos a niveles de trabajo más flexibles y modelos gerenciales de organización (Aguilar, 2007), que se encuentren ligados a sistemas de controles efectivos. Obteniendo como resultado, satisfacción de necesidades de la ciudadanía a menores costes, con criterios de transparencia y calidad, así como el favorecimiento de mecanismos de competencia y elección (García, 2007).

1.2.2 Algunas fuentes teóricas de la NGP

La NGP no se generó con una base teórica única, autónoma y ampliamente aceptada. Sus fuentes conceptuales provienen de diferentes teorías de la administración y la economía,

específicamente del sector privado. La NGP busca gestionar de forma óptima el creciente número de transacciones que efectúan las entidades públicas a nivel interno y externo. Es por ello que, bajo la orientación de la NGP, se impulsa la implementación de técnicas administrativas exitosas del sector privado (García & Bolívar, 2014; Vargas, 2016). Algunas de las teorías administrativas que se retoman del mundo empresarial (así como las herramientas que se desprenden de tales teorías) son: la teoría de la organización, la teoría de la agencia, la teoría de los costos de transacción, el *public choice*, el liderazgo organizacional, la teoría de la estrategia, el *Total Quality Management*, entre otras (Aguilar, 2007; Arellano, 2010; Du Gay, 2012; García, 2007; Hood & Lodge, 2004; Osborne & Gaebler, 1994; Ramírez & Ramírez, 2010, Vargas, 2016).

1.2.2.1 Teoría de la Organización

Desde este referente teórico, se retoma la idea de la participación activa de los individuos que se encuentran en la organización (Golembiewsky, 1974 citado en Ramírez & Ramírez, 2010), entre ellos, los directivos, los servidores públicos y los contratistas. Se plantea la necesidad de disminución en las jerarquías para tornar más plana la organización, sin centralización de la gestión y las decisiones (Arellano, Gil, Ramírez, & Rojano, 2010; Osborne & Gaebler, 1994), impulsando la autonomía en la gestión (Ramírez & Ramírez, 2010), profesionalización de los servidores públicos (García & Bolívar, 2014; Morales, 2014; Ramírez, 2013) y *reconceptualización* de las prácticas de autoaprendizaje, basadas en el conocimiento (García & Bolívar, 2014). Asimismo, se adoptan elementos como los indicadores de desempeño, el liderazgo y la cultura organizacional.

1.2.2.2 Teoría de la agencia

La implementación de esta teoría es compleja debido a la existencia de varios “principales” que se pueden definir en la administración pública, entre ellos: el electorado, los consumidores de servicios públicos y los políticos en el poder (Mayston, 1993 citado en García, 2007); así mismo, el estrechamiento de las relaciones entre los agentes: representantes del poder, los políticos, los reguladores públicos y los gestores de las entidades públicas. El rol de un gerente con capacidad para hacer se impulsa en el sector público bajo el lema de *let the managers manage*, como se lo ejemplifica en Nueva

Zelanda, Reino Unido y Canadá (Arellano, 2010). Pese a la complejidad en la definición de principales y agentes, así como, sus relaciones, lo importante es la definición de las responsabilidades de los actores, puesto que inciden en el óptimo funcionamiento de los sistemas de control (García, 2007), a diferentes niveles, como el político, el de gestión y el control social. Sumado a ello, desde la teoría de la agencia se plantea una forma de planeación estratégica y de estilo gerencial (Ramírez & Ramírez, 2010, p.138), así como, el desarrollo de sistemas de incentivos (Aguilar, 2007), en las entidades públicas.

1.2.2.3 Teoría de los costos de transacción

Para esta teoría, los costes de transacción son asumidos por la administración pública, cuando producir internamente resulta más adecuado y menos costoso que acceder al mercado y, con ello, se atiende a la demanda (García, 2007; Hood, 1991). Por esta razón, con esta teoría se hace énfasis en la subcontratación (Ramírez & Ramírez, 2010; Du Gay, 2012), buscando una mayor sofisticación en la definición de los contratos (Aguilar, 2007). Igualmente, se da mayor relevancia a las relaciones de contratación directa con profesionales para la prestación de servicios a las entidades públicas, mediando entre ellos acuerdos de tipo empresarial (Du Gay, 2012).

1.2.2.4 Public Choice o Teoría de la Elección Pública

Esta teoría incorpora elementos de algunas corrientes de la teoría de la organización (Ramírez & Ramírez, 2010), la teoría de la agencia y la nueva economía política (Arellano, 2010; Du Gay, 2012). La NGP se inspira en esta teoría buscando explicar una forma de comportamiento racional económico de los funcionarios del gobierno y los electores, buscando mecanismos de control para mejorar el desempeño de la administración pública (Morales, 2014). Así mismo, pone a la competencia como el eje para la resolución de problemas de la administración pública, con los mecanismos de contratación y el acceso al mercado (García, 2007; Osborne & Gaebler, 1994). Igualmente, implica la preponderancia del análisis costo-beneficio desde una perspectiva individual (García & Bolívar, 2014; Rico & Rico, 2013).

1.2.2.5 Neo-tailorismo

Se estudia bajo la premisa de la separación entre la política y la gestión (Du Gay, 2012; García, 2007), la reducción en la regulación o control legal sobre los gestores o directivos de las entidades (García, 2007), introduciendo mayores controles económicos y financieros y la aplicación de incentivos para inducir a logros y resultados (García, 2007; Osborne & Gaebler, 1994).

1.2.2.6 Liderazgo organizacional

Desde esta visión teórica, se deben implementar programas de liderazgo y entrenamiento para la alta dirección (Ramírez & Ramírez, 2010). Los gestores públicos no deben ser simplemente guardianes del cumplimiento de procesos y normas, sino, sobre todo, agentes de movilización e inspiración de todos los funcionarios. Para las entidades públicas es un elemento de innovación, puesto que pensar en liderazgo desde una óptica organizacional, supone relaciones y comportamientos diferentes a los tradicionales que se observan a lo largo de estructura de las entidades públicas.

1.2.2.7 Teoría de la Estrategia

Pese a que existen diferentes enfoques de la estrategia, en la NGP prevalece su utilización como mecanismo dinámico para que las entidades miren el entorno en el que actúan. Las entidades públicas cada vez se familiarizan más con términos como misión, visión, posicionamiento (García & Bolívar, 2014), reconocimiento público, campañas para dar visibilidad a sus actividades, entre otros; acciones que se definen en la estrategia de las administraciones públicas.

1.2.2.8 Total Quality Management

Dentro de los argumentos de esta teoría se plantea que los empleados pueden tener las soluciones a los problemas en las operaciones rutinarias y los mecanismos para la mejora en la calidad de las mismas (Osborne & Gaebler, 1994). Esta filosofía de gestión supuso para las entidades públicas dirigir sus acciones hacia la satisfacción del cliente-ciudadano, como elemento de garantía de la calidad en la prestación de servicios públicos, así como

la satisfacción de expectativas y motivación para la gestión (García & Bolívar, 2014). En este enfoque y sus prácticas, convergen el profesionalismo, las relaciones laborales, la motivación, la innovación y el adecuado uso de los recursos.

Aunque existen otras aproximaciones y fuentes teóricas para la NGP, las previamente presentadas tienen la mayor relevancia. Du Gay (2012) observa que el fenómeno de implementación de estas teorías organizacionales inició con la incursión de consultores y gestores profesionales que provenían del sector privado, quienes implementaron las prácticas desarrolladas en ese sector. También se les relaciona con las prácticas de las auditorías de cumplimiento y la gestión de riesgo (Lapsley, 2009).

Por otro lado, y desde un punto de vista general, se podría concluir que la implementación de estas teorías busca introducir competitividad, innovación y modernización a la administración pública. Algunos argumentan que esta acción, comúnmente, podría ser equiparada con la evolución de las especies porque, en este caso, las organizaciones cambian, se transforman, progresan y se adaptan al medio en que se desenvuelven, con el propósito de subsistir en su medio. En este contexto los gobiernos son cada vez más competitivos y diversificados, como camino de adaptación a la globalización (Osborne & Gaebler, 1994; Ramírez, 2013). Por lo mencionado hasta el momento, los políticos, burócratas y académicos ven en la NGP un camino para abordar y transformar la administración de las organizaciones públicas con diferentes fines (Vargas, 2016).

1.2.3 Reformas de la NGP

La NGP ha generado transformaciones en la administración pública siguiendo las teorías de mayor incidencia. En este punto se observan las principales reformas que se han llevado a cabo y que han sido propuestas por diferentes autores:

Tabla 1 Reformas propuestas en el marco de la NGP

AUTOR/REFORMA	TIPO 1	TIPO 2	TIPO 3
Pollitt y Bouckaert, (2000), citado en García, (2007)	Reformas que definen políticas de personal	Reformas que determinan cambios en la estructura organizativa	Reformas que buscan el perfeccionamiento de técnicas financieras y de control.

AUTOR/REFORMA	TIPO 1	TIPO 2	TIPO 3
Hood y Jackson (1991) citado en Ramírez & Ramírez (2010)	Generación de doctrinas basadas en el quién (reformas donde proponen el perfil de los funcionarios),	Reformas basadas en el qué (configuración de la estructura organizacional).	Reformas para el cómo (procedimientos o métodos a aplicar para la autoridad, el manejo de la información y las operaciones de control).
Verheijen (1998) citado en García, (2007)	Reformas radicales (uso de técnicas de dirección del sector privado).	Reformas incrementales (introducción de cambios pequeños de la administración pública tradicional, sin embargo, los modelos de administración y gestión siguen siendo diferentes con respecto al sector privado).	Gerencialismo moderado (reformas que se encuentran entre los tipos de reforma anteriores).

Fuente: Elaboración propia a partir de los autores referenciados.

De lo anterior, se observa que las reformas buscan generar mayor autonomía en la administración pública, creando la necesidad de implementar medios de gestión y control adecuados para la nueva estructura administrativa. Por lo que, se pretende pasar de organizaciones basadas en normas centralizadas a otras fundamentadas en las responsabilidades de los administradores (CLAD, 1999). La NGP se basa, metodológicamente, en el rediseño estructural y orgánico de la actuación de las entidades públicas (Ramírez & Ramírez, 2010).

Así las cosas, la administración pública tradicional y centralizada pasa a ser un administración pública reestructurada, transformada y descentralizada por los criterios, técnicas, prácticas y modelos del sector privado (Lapsley, 2009), los cuales tienden a ser considerados como productivos, eficientes y rentables (Martínez, 2011). Estos cambios se denominaron *managerial* o *postburocracia* (CLAD, 1999; Du Gay, 2012; Hood & Lodge, 2004; Ramírez & Ramírez, 2010).

1.2.4 Elementos a nivel externo e interno de la NGP

Los aspectos propuestos por las fuentes teóricas se reflejan a nivel externo e interno en el sector público. Desde una perspectiva externa, se observan algunos de los más comunes

como: la orientación al servicio al cliente, el suministro de bienes y los servicios, la eficiencia, eficacia y economía, y la competencia. En la orientación interna se identifican algunas herramientas de mayor aplicación en la gestión y el control en la NGP.

1.2.4.1 Elementos de la NGP a nivel externo

A nivel externo, la NGP se orienta, principalmente, en el servicio al cliente y en el suministro de bienes y servicios de forma eficiente, eficaz y económica, incorporando aspectos como la competencia. En palabras de García & Bolívar (2014) se denominan aspectos de *reinvención*, relacionados con las formas de operar.

1.2.4.1.1 Servicio al Cliente

En las nuevas propuestas de la administración pública, el ciudadano se redefine como cliente o consumidor (Ramírez, 2013; Aguilar, 2007), convirtiéndose a su vez en el centro del proceso administrativo (García & Bolívar, 2014; OECD, 1987). Por parte de las entidades públicas se busca una mayor honestidad en la prestación de servicios públicos que están dirigidos al cliente (Vargas, 2016). Así mismo, en términos de calidad, el cliente-consumidor puede contar con requisitos que se ajustan más a sus necesidades. Esta perspectiva es denominada por Arellano (2010) como resultados dirigidos a la sociedad.

Los sistemas basados en el cliente estimulan la innovación en las organizaciones (Osborne & Gaebler, 1994), lo que puede propender porque los costes sean reducidos, se aumente la calidad de bienes y servicios y se genere inversión en innovación. Al mismo tiempo, esto promueve la competencia por recibir los recursos de los clientes, como sucede en los casos de los subsidios a la demanda.

1.2.4.1.2 Suministro de bienes y servicios

Desde este criterio, se busca realizar mediciones de los bienes y servicios y, sobre todo, de sus impactos en la sociedad (Arellano, 2010). La NGP considera que la privatización o cuasi-privatización de la prestación de bienes y servicios públicos redundará en mejora de su calidad. Esta dinámica de privatización lleva a la descentralización de los servicios

públicos y a la implementación de sistemas de administración del desempeño, para garantizar su oferta (Osborne & Gaebler, 1994; Greener, 2009). También se enfatiza en la generación de valor en la prestación de los servicios y bienes públicos (Martínez & Martínez, 2003).

Desde esta visión, en el suministro de bienes y servicios no sólo son importantes los intereses de los clientes-ciudadanos, sino también de otras partes interesadas (Greener, 2009). Por lo que, se puede considerar que existe una alta complejidad en la satisfacción de necesidades de la sociedad, requiriéndose que el modelo de prestación de bienes y servicios de las entidades públicas sea definido con cautela, para evitar la ampliación de los conflictos sociales.

1.2.4.1.3 Eficiencia, eficacia y economía

En estos aspectos se espera que las entidades públicas desarrollen la capacidad de hacer más con menos (Ramírez & Ramírez, 2010; Morales, 2014). Para Leeuw (1996) citado en García (2007), la NGP busca la aplicación de conceptos de eficiencia y eficacia para alcanzar la calidad en la prestación de servicios, más que, en la aplicación de las disposiciones procedimentales, normas y recomendaciones. Esto se convierte en un enfoque basado en resultados, donde el desempeño se define como la medida de la efectividad en la gestión, a partir de salidas, productos o resultados (Hood, 1991).

1.2.4.1.4 Competencia

Este elemento se desarrolla para dotar de capacidad operativa a las organizaciones públicas, con el propósito de que sus procesos sean más eficientes, eficaces y económicos (Hood & Lodge, 2004; Osborne & Gaebler, 1994; Ramírez, 2013). Incluso se pone énfasis en la creación de nuevos frentes de acción de las entidades y en oportunidades de generación de ingresos. Ese es el sustento de la filosofía de Osborne & Gaebler (1994), quienes en *La reinención del gobierno. La influencia del espíritu empresarial en el sector público* identifican la competencia entre entidades del sector público y privado, como el medio para obtener una mejora continua en calidad y resultados. Su argumento es que el

mercado y la demanda son los mecanismos idóneos para definir cuál de las entidades es mejor y quien merece su remuneración.

Martínez (2002), menciona que este método arrojó a las entidades públicas a la competencia con el sector privado, requiriendo mejor desempeño, medición activa y ajustes a los resultados organizacionales (Hood, 1991; Osborne & Gaebler, 1994).

En resumen, las nuevas formas para atender al ciudadano-cliente parten de la reducción del tamaño del Estado (Martínez, 2002; Hood, 1991). La privatización de los servicios que se entregan a la ciudadanía, la subcontratación o el cobro de cuotas a los usuarios por los servicios prestados en iniciativas privadas, son algunas de sus expresiones.

1.2.4.2 Elementos de la NGP a nivel interno

A nivel interno, existe la orientación a la incorporación de herramientas de gestión y control en la gestión pública. García & Bolívar (2014) denomina a estos aspectos *realineación*, la cual se especializa en el cambio interno de la organización.

1.2.4.2.1 Herramientas de Gestión en la NGP

Las principales herramientas de gestión que hacen parte de la NGP son: los presupuestos por unidad - basados en objetivos u orientados a resultados (Arellano, Gil, Ramírez, & Rojano, 2010; García, 2007; Greener, 2009; Osborne & Gaebler, 1994); los sistemas de gestión de calidad, los indicadores de gestión o desempeño (García, 2007; García & Bolívar, 2014; Greener, 2009); el direccionamiento estratégico como técnica directiva (García, 2007; Martínez, 2011); la evaluación del desempeño, los esquemas de incentivos (Arellano, 2010); la cultura organizacional (Vargas, 2016), el mejoramiento continuo, el aumento de la productividad, entre otros.

Es pertinente precisar algunas de estas herramientas de gestión que servirán de soporte a la presente investigación, como lo son los indicadores de gestión o desempeño y la cultura organizacional.

Los indicadores de gestión o desempeño han tomado importancia, sobre todo las técnicas de carácter no financiero en la administración pública (García, 2007; Kaplan, 2001), puesto que sirven para medir la economía, la eficiencia y la eficacia con que se suministran los bienes y servicios públicos a la comunidad. Un ejemplo de ello es el Cuadro de Mando Integral – CMI, el cual será objeto de estudio en el capítulo 3 de la presente investigación.

También se cuenta con la cultura organizacional, la cual se estructura de manera formal como informal, con microculturas adoptadas por los trabajadores, y las prácticas que adoptan los directivos (Higuera & Leal, 2010); lo anterior, con el propósito de hacer uso de herramientas administrativas efectivas (Vargas, 2016). Algunos de sus desarrollos son los códigos de buenas prácticas administrativas, códigos de ética, códigos de buen gobierno (Ramírez & Ramírez, 2010). La cultura organizacional se articula con la perspectiva de aprendizaje y crecimiento organizacional del Cuadro de Mando Integral (Kaplan, 2001).

Los beneficios que se derivan de estas herramientas de gestión están orientados hacia el establecimiento de mejores controles a los presupuestos que se asignan a las entidades, la consecución de objetivos estratégicos y, las recompensas a los directivos y sus equipos de trabajo (Osborne & Gaebler, 1994).

1.2.4.2.2 Herramientas de Control en la NGP

El control en la NGP adopta diversas formas, las cuales se derivan de las necesidades y perspectivas económicas y organizacionales (Ramírez & Ramírez, 2010). Las formas más comunes de control en la NGP son: las herramientas de información, el sistema de control interno (Aguilar, 2007), los presupuestos, la contabilidad financiera y analítica, y los indicadores financieros y de gestión, las auditorías operativas, entre otros (García, 2007; Pollitt, 2011). Algunas herramientas tienen una doble función, es decir de gestión y de control.

En la presente investigación se toma como base de análisis, el Sistema de Control Interno (SCI) en las entidades públicas, el cual será abordado en el capítulo 2.

Los beneficios que se obtienen de las herramientas de control en la NGP van orientados, entre otros, a incrementar la eficiencia de programas, unidades administrativas y del

personal en las entidades (Aguilar, 2007); así como a medir, cuantificar y verificar los resultados alcanzados (García, 2007).

A manera de conclusión de los elementos de la NGP a nivel interno, las herramientas de gestión y control como el CMI y los SCI clasifican adecuadamente en lo que García (2007) define como la adopción de sistemas y herramientas, exitosas en el ámbito privado, que se encuentran enfocadas en promover la motivación de los empleados y en mejorar la toma de decisiones mediante la retroalimentación proporcionada por los instrumentos y/o mecanismos de planificación y control.

No obstante, las herramientas de gestión y control en la gestión pública requieren ser adoptadas con precaución. La definición de objetivos artificialmente bajos para asegurar su logro, por ejemplo, genera la renuncia al cumplimiento de objetivos superiores o al verdadero mejoramiento (Osborne & Gaebler, 1994).

1.2.5 Algunas críticas a la NGP

Presentado el origen y las concepciones subyacentes a la NGP, en este apartado se retoman algunos de los temas de importancia en la administración pública, que podrían verse transformados por el alcance que ofrece esta visión de la gestión pública con implicaciones ciudadanas que generan críticas y escepticismo. Entre ellos se referencian cuatro: el interés público, la responsabilidad política y la responsabilidad de gestión, los servidores públicos y la regulación.

Las críticas surgen porque el entusiasmo y el emprendimiento se están convirtiendo en valores preponderantes que pueden terminar sirviendo a intereses propios, los de los *nuevos gerentes* (Hood, 1991), en lugar de la realización del debido proceso administrativo y el debido cuidado, como lo observan Du Gay (2012) y Vargas (2016), generando un distanciamiento del *ethos* de la función pública. El emprendimiento está generado por valores personales que pueden vulnerar el denominado *interés público*.

1.2.5.1 Interés público

El interés público se sobrepone al interés particular en la gestión. El denominado *interés público* busca que las acciones de un servidor público o un alto funcionario estén orientadas a cumplir con normas legales y sociales de *probidad*, ya que se trata de la gestión de recursos públicos (Jennings, 1971 citado en Du Gay, 2012). Sin embargo, los sistemas de incentivos propuestos en la NGP se enfocan en intereses de los gerentes o funcionarios, desplazando de los objetivos prioritarios el interés de la sociedad.

1.2.5.2 Responsabilidad política y la responsabilidad de gestión

En la NGP se propende porque la responsabilidad política y de gestión se encuentren divididas entre los actores de la rama legislativa y los altos funcionarios (tales como ministros, cabezas de sectores de la administración pública, entre otros). Los legisladores responden ante la sociedad por las normas y políticas definidas, pero no asumen las acciones necesarias para su logro (Du Gay, 2012; Ramírez & Ramírez, 2010). Por su parte, los gerentes públicos son responsables de eficiencias administrativas y de la obtención de resultados de desempeño cuantitativos por su gestión, pero no siempre se encuentran expuestos al control social o político (Du Gay, 2012). La división de responsabilidades, producto de las iniciativas de NGP, presenta fallas en su articulación, por lo que podría limitarse el control de la sociedad.

1.2.5.3 Servidores públicos

Los servidores públicos tienen rasgos de impersonalidad. Este tipo de características y la definición de estructuras jerárquicas, generadas en el marco del *ethos* de la administración pública, buscan asegurar que estos niveles jerárquicos y el papeleo que soporta las operaciones de la administración cumplan con la probidad, fiabilidad e igualdad en la provisión de servicios a la ciudadanía, la legalidad y el cuidado en el uso de los fondos y recursos públicos (Du Gay, 2012). Sin embargo, para la NGP el servidor público puede pensar por cuenta propia, generando prácticas innovadoras y tomando decisiones descentralizadas (Osborne & Gaebler, 1994), que pueden apuntar a diversos intereses, muchos alineados con incentivos monetarios, cambiando el *ethos* del funcionario público quien busca sobre todo servirse de su investidura.

1.2.5.4 Regulación

La necesidad de regulación en la administración pública. Tradicionalmente, se ha establecido la racionalización formal en la administración pública (Du Gay, 2012, García & Bolívar, 2014), como una forma de llevar documentación detallada, procedimientos y normas centralizadas (CLAD, 1999), que garanticen la solvencia técnica de las actuaciones (Arellano, 2010; Hernández, 2011), así como, sus controles (CLAD, 1999) y la neutralidad política en la toma de decisiones (Arellano, 2010). En Latinoamérica, esta perspectiva regulatoria viene del Estado de Derecho, para garantizar la seguridad jurídica, la imparcialidad administrativa y la responsabilidad judicial (CLAD, 1999).

No obstante, dada esta formalidad en la gestión pública, de acuerdo a Dunleavy & Hood (1994 citados en García, 2007), la NGP busca la disminución del número de reglas y procedimientos que regulan la actuación de la administración pública y su estructura interna. Es por ello que, los adeptos de la NGP argumentan que, si bien es cierto que la normalización de prácticas de gestión y control son importantes, la administración pública debe buscar el control de resultados, más allá del paso a paso de las normas y procedimientos (CLAD, 1999).

A manera de conclusión, se podría establecer que dadas algunas de las particularidades de la gestión pública y el interés público que se encuentra detrás de su adecuada realización, es importante tomar con reserva algunos de los elementos propuestos e implementados por la NGP.

1.3 Reforma en América Latina

En América Latina el contexto en que se implantó la NGP es particular, puesto que luego de un modelo económico de sustitución de importaciones y diversas crisis de los Estados, la región quedó con una deuda externa alta y un déficit fiscal importante (CLAD, 1999).

Las primeras medidas de reforma iniciaron hacia finales de los años ochenta del siglo XX, donde los países se orientaron más hacia el mercado, implementado aperturas comerciales y ajustes fiscales (CLAD, 1999). Posterior a estas reformas y con la desindustrialización, privatizaciones y el creciente desempleo en los años noventa

(Martínez, 2011; Martínez & Martínez, 2003), se ha presentado una segunda ola de reformas, las cuales buscan la reconstrucción del aparato estatal y, más allá de un Estado productor, buscan un Estado regulador (CLAD, 1999). Por esta razón, se han cambiado los medios para gestionar la administración pública, dando paso a privatizaciones y a la creación de agencias reguladoras (CLAD, 1999).

Las bases del cambio en la burocracia de América Latina están dadas por la búsqueda de eficiencia, la democratización del servicio público y la flexibilización organizacional (CLAD, 1999).

Por su parte, el proceso de implementación de la NGP en América Latina ha sido más complejo que en países como Estados Unidos o Inglaterra, debido a que se presentan factores políticos específicos, luchas por el poder y debilidades en la estructura y en la representación social (Arellano, 2010). Por ello, para la región la definición e implementación de la NGP debe tener en cuenta que el aparato gubernamental está altamente limitado por las interacciones, a veces la fusión, de los sistemas administrativos y políticos (Arellano, 2010). Esto por supuesto deja entrever que, la NGP quizás no es convergente con las características políticas y administrativas de la región, ya que fue concebida en contextos políticos marcadamente diferentes (Arellano, 2010). Por lo anterior, la CLAD (1999) en *Una Nueva Gestión Pública para América Latina* identifica la rigidez en el Derecho Administrativo como uno de los principales obstáculos en la flexibilización de la administración pública, requisito indiscutible para la *Reforma Gerencial del Estado*.

Dentro de los países que primero adoptaron prácticas de la NGP se encuentran Brasil, México, Chile y Argentina. Entre otros temas, se implementó allí: la planificación estratégica, la gestión presupuestaria y financiera, y la profesionalización del servicio civil (Ramírez, 2013). La presupuestación es una de las técnicas con mayor acogida, puesto que los gobiernos deben trabajar con base en resultados y no sólo a partir del control de ingresos y gastos (Arellano et al., 2010).

Echebarría & Cortázar (2007) reseñan algunas de las reformas en América Latina tales como: Brasil (1995-1998), con formas flexibles en las organizaciones públicas (agencias) y nuevas formas en el empleo público; Chile (1990-1994), donde se definieron estrategias

orientadas a la implantación de tecnologías de la información, la reforma de las compras gubernamentales, el rediseño de la gestión pública, la gestión por resultados y, de forma reciente, el cambio en el sistema de empleo público; Perú (1995-1997), con la reestructuración organizacional. Según los estudios, estas reformas no garantizaron el éxito en la administración pública debido, entre otros, a factores políticos y a los conflictos que se generan en los países. De esta forma, en América Latina se dio una implementación de la NGP especialmente inspirada en planteamientos como los de Osborne & Gaebler (1994).

Teniendo en cuenta lo anterior, las expectativas que la NGP trajo para América Latina están orientadas a la separación de la carrera política de la carrera administrativa, buscando un mayor nivel de especialización y de vigilancia sobre la dinámica administrativa (Arellano, 2010). Con estos cambios, se esperaría que América Latina desarrolle un *hábitat* más transparente y profesional que esté basado en la legalidad, para que las prácticas de la NGP puedan prosperar (Arellano, 2010).

Arellano (2010) anota, además, que las propuestas de gestión y control y las técnicas de la NGP, no tendrán una gran acogida en el corto plazo en las sociedades que tienen tendencia a la administración clientelista.

1.4 Reforma en Colombia

Colombia no fue la excepción a los procesos de reformas administrativas continuas. En el país se llevaron a cabo diversos cambios por la NGP, entre otros, políticas públicas, implementación de elementos de gestión y control, y estructuras organizacionales que permitieran dar cuenta de la alineación con el este proceso.

1.4.1 NGP en Colombia

De acuerdo con Martínez & Martínez (2003), en Colombia se llevaron a cabo reformas administrativas de primera generación en los años 1958, 1968, 1973 y 1986, las cuales buscaban superar el sistema de gestión *clientelista*. En los ochenta se empezaron a implementar reformas de segunda generación, con políticas de privatización y flexibilidad

laboral en el ámbito de la administración pública (Martínez & Martínez, 2003). Para los noventa, los cambios institucionales fueron más sustantivos, con la Constitución Política de 1991 (Martínez, 2011), en temas de participación ciudadana y descentralización administrativa, los cuales hicieron más evidente la incorporación de elementos de la NGP (Ramírez, 2013). Esta transformación se fue realizando de forma paralela con otras naciones latinoamericanas, puesto que también se presentaban descentralizaciones, sobre todo en los países federados como Brasil y Argentina (Daughters & Harper, 2007). Para que el fortalecimiento de la NGP se diera en Colombia, se estableció un marco legal, con las normas y decretos que se desprenden de la Constitución Política (Ramírez, 2013). Esto pareciera ser una contradicción a los ideales de la NGP, los cuales esperan obrar en un contexto más flexible y abierto, con menores reglas; pero en el ámbito colombiano su actuación se muestra regulada.

La incorporación de la NGP se dio de manera más visible con la presidencia de César Gaviria, quien implementó cambios para la modernización del Estado Colombiano (Rico & Rico, 2013). Dentro de estos cambios se esperaba aumentar la efectividad administrativa en combinación entre el poder público y el control fiscal (Rico & Rico, 2013).

Igualmente, los cambios se dieron en un momento de crisis. Para el final del siglo XX y el inicio del XXI, la economía colombiana pasó por turbulencias, entre ellas, el alto nivel de endeudamiento público y la crisis del UPAC. Estas situaciones llevaron a que en el ámbito de la administración pública se implementaran acciones para afrontarlas (García & Bolívar, 2014), basadas en el respaldo administrativo y la flexibilidad a las decisiones que posteriormente se tomaran en materia económica y fiscal. En palabras de García & Bolívar (2014), se implementaron las siguientes formas de enfrentar las dificultades: se capacitó a servidores públicos para contar con personal más especializado en las áreas de trabajo y contar con mejores capacidades de atención a la comunidad; se implementaron formas y medidas de eficiencia en las actividades, orientadas al mejor uso de recursos y una gestión efectiva, con valor agregado; mejora en la productividad, orientación al cliente, supresión de tramites; entre otros.

1.4.2 NGP en las políticas públicas

En Colombia la relevancia de la NGP ha llegado de la mano de las políticas públicas que se definen a través de los CONPES, los cuales son líneas de orientación de la política macro, en aspectos relacionados con el desarrollo económico y social del país (DNP, 2017). Estos lineamientos soportan la normatividad que posteriormente se emite para poner en práctica sus preceptos. En 1995 se definió el CONPES 2790 donde se presenta una estrategia diseñada para el mejoramiento de la gestión pública en torno al cumplimiento de los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo (CONPES, 1995), orientando su acción a resultados. Posteriormente, el CONPES 3248 de 2003 estableció la Renovación de la Administración Pública, cuyo propósito fue adecuar la administración pública a los requerimientos de un Estado Comunitario, racionalizando funciones, redimensionando el tamaño de las estructuras administrativas y fortaleciendo su capacidad para cumplir con sus objetivos esenciales (CONPES, 2003, p. 2).

El CONPES 3654 de 2010, el cual busca entre otros, mejorar la transparencia en el sector público colombiano mediante el fortalecimiento de la información, los controles de desempeño, la gestión en las entidades públicas y el mejoramiento de la rendición de cuentas de cara a la ciudadanía. Los sistemas de control interno soportan la rendición de cuentas de carácter interno, donde los servidores públicos en todos los niveles dan cuenta de sus actuaciones, contribuyendo así a la transparencia y al control de la gestión pública (CONPES, 2010).

En este CONPES se identifica el MECI, el Sistema de Gestión de Calidad, entre otros, como los medios de control que se encuentran en un esquema de manejo de la información pública, para que esta sea confiable y a disposición de los ciudadanos de manera oportuna. En términos de orientación al cliente, se definió el CONPES 3785 de 2013, el cual buscó mejorar la efectividad, la colaboración y la eficiencia de las entidades de la Rama Ejecutiva del orden nacional, y sus capacidades para atender oportunamente y con calidad los requerimientos de los ciudadanos (CONPES, 2013, p. 2). Las buenas prácticas que se definen en la política pública se han impulsado desde los Planes Anticorrupción y Atención al Ciudadano que deben desarrollar año a año las entidades públicas.

1.4.3 Elementos de NGP en gestión y control

Las propuestas de cambio en la gestión se hicieron tangibles en los Planes de Desarrollo Nacionales con la reorganización y reducción del gasto público; la reorganización de las estructuras organizacionales, en entidades pequeñas y flexibles; la racionalización de trámites para un mejor relacionamiento con el ciudadano; y la cultura de la responsabilidad individual, así como la profesionalización del servicio público (Ramírez, 2013). Asimismo, se implementaron evaluaciones de desempeño a los servidores públicos de diferentes niveles, así como, lineamientos de gestión de riesgos.

En cuanto a los elementos de gestión y control, en Colombia se han implementado el Sistema de Control Interno, con el Modelo Estándar de Control Interno – MECI, el Sistema de Gestión de Calidad (Ramírez, 2013) y el Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Al parecer procesos que surgieron en paralelo con lo acontecido en otros países de la región (Morales, 2014).

El Sistema de Control Interno - SCI, fue adoptado mediante la Ley 87 de 1993 (Congreso, 1993), con las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado.

El sistema de gestión de calidad - SGC, con la Ley 872 de 2003 por la cual se adoptó este sistema para la rama ejecutiva del poder público, buscan dirigir y evaluar el desempeño institucional, determinando niveles de calidad y satisfacción al usuario beneficiario de la prestación de bienes y servicios. Se implementa, además, el enfoque por procesos.

El Modelo Integrado de Planeación y Gestión, que hace parte del Sistema de Desarrollo Administrativo (Ley 489 de 1998), basándose en la definición de cinco políticas de desarrollo administrativo, art. 3 Decreto 2482 de 2012, a saber: a) Gestión misional y de Gobierno; b) Transparencia, participación y servicio al ciudadano; c) Gestión del talento humano; d) Eficiencia administrativa; y e) Gestión financiera. El Decreto 2482 busca integrar políticas administrativas, herramientas, mecanismos, planes, entre otros, para el cumplimiento de las entidades públicas (DAFP, 2012).

Con el propósito de contar con una gerencia pública eficiente y transparente en el uso de los recursos públicos, generando una gestión orientada a resultados y un mecanismo de

rendición de cuentas como mecanismo de control ciudadano a la gestión (Muñoz, 2014; Ramírez, 2013), se definieron otros elementos de gestión y/o control, entre ellos: el Programa de Renovación de la Administración Pública (vigencia 2002), el cual buscaba la mejora, eficiencia y calidad funcional de las entidades públicas, así como, la austeridad (Ramírez, 2013); el Gobierno en Línea (GEL); el Sistema de Información y Gestión del Empleo Público (SIGEP); el Seguimiento a Proyectos de Inversión (SPI); el Sistema Nacional de Evaluación de Gestión y Resultados (SINERGIA).

Para el nivel administrativo regional, en términos políticos, también se evidencia la introducción de la NGP, al descentralizar la administración en nivel nacional y territorial, gestionando los planes, programas, proyectos y presupuestos de forma más autónoma (Martínez, 2011; García, 2007; Castro, Ruíz, Silva, Córdoba, & Mockus, 1996). A pesar de que se han llevado a cabo diferentes procesos de implementación de la NGP, los resultados no han sido los esperados, en parte por la aplicación de técnicas y modelos que no se ajustan a la realidad territorial (Martínez, 2011).

1.4.4 NGP en la estructura organizacional de entidades públicas

Colombia no ha sido ajena a la implementación de formas organizacionales que propenden por una mayor autonomía, gestionadas bajo los preceptos de la NGP (Montaña, 2015). Este tipo de estructuras se presenta con el inicio del nuevo siglo, por creación, escisión o fusión de entidades y unidades administrativas que posteriormente se establecieron como agencias de gobierno (DAFP, 2016). El proceso de definición de este tipo de entidades se fortaleció con las facultades extraordinarias entregadas al presidente de la República por medio de la Ley 1444 de 2011. En la actualidad se cuenta con 12 agencias, entre ellas: la Agencia Nacional de Hidrocarburos, la Agencia Nacional de Infraestructura, la Agencia Nacional de Minería, la Agencia Logística de Las Fuerzas Militares, la Agencia Nacional de Contratación Pública - Colombia Compra Eficiente, la Agencia colombiana para la Reintegración de Personas y Grupos Alzados en Armas, la Agencia Nacional para la Superación de la Pobreza Extrema. Cada una de estas entidades, cuenta con funciones específicas y con toma de decisiones en temas trascendentales para la sociedad colombiana.

Como resultado de los elementos implementados en el marco de las NGP en Colombia, se ha propendido por la generación de resultados positivos, tales como: el aumento de la participación ciudadana en la planeación de las entidades, la rendición de cuentas sobre la inversión y ejecución del gasto por parte de las entidades públicas, la transparencia y visibilidad, cualificación y mejor servicio por parte de los servidores públicos (Ramírez, 2013), con el propósito de mejorar la confianza pública (Muñoz, 2014).

1.5 Conclusiones del capítulo

La NGP surge en el contexto de la crisis operativa y de legitimidad de la administración pública burocrática. Las necesidades insatisfechas de la sociedad, las adversidades económicas de los Estados y el bajo desempeño de los gobiernos para hacer frente a estas situaciones son algunas de las razones por las cuales la eficiencia, la eficacia, la economía, la gerencia, la descentralización, la autonomía, los contratos, la competencia, la estrategia, la calidad, entre muchas otras, se introdujeron desde la visión privada hacia la gestión pública.

Así las cosas, la gestión pública se ha visto enfrentada a reformas y cambios sustanciales en las formas organizacionales, la cultura y la ética del servicio público.

Los cambios propuestos por la NGP vienen de la mano de los elementos de nivel externo e interno de las organizaciones públicas. Los elementos de nivel externo son, entre otros: orientación del servicio al cliente; la eficiencia, eficacia y economía en el suministro de bienes y servicios para el cumplimiento de los fines del Estado. En cuanto a los elementos del nivel interno se identifica la implementación de herramientas de gestión y de control, entre otros, para gestionar de forma efectiva las entidades y asegurar los resultados de los objetivos del Estado.

La NGP pretende generar mayor transparencia y acceso a la información pública, la participación ciudadana y la rendición de cuentas. Así como, la definición de mejores medios para la gestión y su control.

No obstante lo anterior, la NGP puede tener implicaciones en la transformación del sector público. Aspectos como el interés público, la responsabilidad política y la responsabilidad de gestión, el *ethos* del servicio público y la regulación, son algunas de las formas que pueden estarse transformado inadecuadamente para obtener los beneficios que argumentan los adeptos de la NGP. Este alcance es crítico y debe ser objeto de reflexión.

Por otro lado, en América Latina, en las últimas décadas, se ha introducido la flexibilización, los cambios en las formas de empleo, el uso de tecnologías, entre otros, para llevar a cabo las reformas estructurales de la gestión pública. Dicha implementación se fundamenta en el arraigo del principio de legalidad, por lo que el establecimiento de elementos de la NGP se define con políticas de gobierno, para su obligatorio cumplimiento.

En Colombia, también se han desarrollado acciones para la implementación de las reformas administrativas basadas en la NGP. Las políticas públicas buscan la modernización y cambios en la gestión y el control de las entidades públicas, con el propósito de que sean más eficientes, eficaces y económicas.

El análisis de la presente investigación se fundamenta en algunos elementos de la NGP, específicamente, en las herramientas de gestión y control, tales como el Sistema de Control Interno y el Cuadro de Mando Integral. Este foco de trabajo no implica que tales sistemas o herramientas sean los únicos o los de mayor validez, sino los que se alinean mejor con nuestro problema y el estudio de caso de la investigación.

2 El Sistema de Control Interno en el sector público colombiano

2.1 Introducción

En el primer capítulo se caracterizó la NGP como una tendencia y como una perspectiva de impulso en la modernización del Estado. Para conseguir tal transformación, la administración pública ha buscado incorporar en su estructura y procesos, las formas de control de base económica y organizacional, alineadas con sistemas implementados a nivel internacional. Estos cambios se materializan por medio del desarrollo e implementación de sistemas de control interno en la administración pública. En este capítulo se buscará contextualizar tales sistemas y sus procesos de implementación en el país. Por consiguiente, el presente capítulo tiene como objetivo caracterizar el marco legal, el rol y la estructura del Sistema de Control Interno en el sector público en Colombia.

Para alcanzar el objetivo propuesto en este capítulo, primero se efectúa una revisión general de los conceptos de control fiscal y de control de gestión, piezas clave en la articulación del control interno y de otros sistemas del sector público. En segundo lugar, se referencian algunas de las experiencias latinoamericanas en la implementación de sistemas de control interno público. En tercer lugar, se realiza una breve revisión de los antecedentes históricos y legales en la experiencia de implementación del Control Interno en el sector público en el país. Finalmente, se presentan las conclusiones del capítulo.

2.2 Aproximación conceptual al Control Interno y Sistema de Control Interno

Esta aproximación conceptual al control interno parte de la observación de algunos de los tipos de control que se relacionan con su objetivo y operatividad en el sector público, entre ellos: el control fiscal y el control de gestión. Los vínculos de las tres formas de control resultan recursivos y redundan en beneficio de las entidades que los aplican de forma consistente y adecuada. Por ello, se hace necesario una revisión de estos.

De igual manera, la conceptualización del control interno permite identificar, en un enfoque contemporáneo, la configuración sistémica de éste, como se revisará brevemente en el presente numeral.

2.2.1 Control Fiscal

El control fiscal busca hacer seguimiento al manejo de los recursos de la hacienda pública, desde su recaudo hasta su gasto e inversión, tanto por parte de los servidores públicos como de los particulares, con el propósito de asegurar su aplicación y gestión de cara a los intereses de la comunidad y al cumplimiento de los fines misionales del Estado (Correa & Pinzón, 2012; Maldonado, 2014; Naranjo, 2001).

Cabe resaltar que, para que el control fiscal se ejerza con mayor eficacia, debe servirse de otros mecanismos de control, como el control de gestión y el control interno. Estos tipos de control guardan una relación estructural e instrumental con el control fiscal, pues promueven y permiten el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos fiscales y su posterior supervisión y evaluación (Dominguez & Higueta, 2001).

El ejercicio del control fiscal en el país es efectuado por la Contraloría General de la República (CGR), o las contralorías territoriales, mediante auditorías a las entidades públicas. Los informes que surgen de esta actividad contienen los resultados de la evaluación al control de gestión, al control financiero, al control de legalidad, al control de resultados y al sistema de control interno de la entidad evaluada (CGR, 2014). En la presente investigación estos informes serán insumos para nuestro estudio de caso.

2.2.2 Control de Gestión

El control del gestión cumple la función de integrar diversas etapas de control, para el cumplimiento del proceso administrativo y su orientación hacia los resultados esperados, por lo que se encuentra en cabeza de la administración (Vega, 2016). El control de gestión hace parte de un sistema que busca alcanzar objetivos estratégicos con acciones de corto y mediano plazo mediante el uso de herramientas tales como: los planes operativos, el Cuadro de Mando Integral o *Balanced Scorecard*, el control presupuestario, las

evaluaciones de desempeño, las estructuras de incentivos y los instrumentos de diálogo en todos los niveles organizacionales (Delicado, 2014; Sampaio, 2015). Estas herramientas generan información confiable para la toma de decisiones (Delicado, 2014; Simons, 1995), identificando debilidades y tomando acciones eficaces, para que, dentro de la ejecución de las operaciones, se garantice la sostenibilidad de la organización (Delicado, 2014).

2.2.3 Control Interno

Dentro del Control Interno se pueden caracterizar diferentes aspectos. En este apartado se revisan algunos de ellos distinguiendo entre sus dimensiones conceptuales y la regulación de sus prácticas. Así mismo, se presentan algunas de las principales críticas que se realizan al control interno.

2.2.3.1 Aspectos conceptuales

El control interno se ha definido de diferentes formas, entre ellas, como proceso, sistema o función. Como proceso, se caracteriza por hacer parte de la efectividad de cada uno de los demás elementos de control establecidos para la gestión (Cárdenas, 2012). Como sistema, el control interno se ejecuta en diferentes niveles de jerarquía y de la gestión, de manera integral, para obtener resultados globales (Mancipe, 2014). Como función, constituye un instrumento de control para los recursos públicos, permitiendo a las entidades públicas la estandarización de sus procesos y el cumplimiento de su objeto institucional, mediante la evaluación y el control a la planeación, la gestión y la evaluación (Rincón, 2010).

En términos generales, se entiende el control interno como un instrumento gerencial o de gestión (Mancipe, 2014; Quintero & Gaitán, 1996), que garantiza que las actividades se realicen conforme a la planeación (Stoner, Freeman y Gilbert, 1996 citado en Dextre & Del Pozo, 2012; Peña, 1995). Esto implica interacción entre todas las partes de la organización (Mora, 2008), entre directivos y personal, quienes realizan actividades que proporcionan seguridad razonable en la consecución de objetivos, en forma individual y conjunta, generando efectividad en las operaciones, confiabilidad de la información financiera y

cumplimiento de la normatividad (Arbaiza, 2014; Dextre & Del Pozo, 2012; INTOSAI, 2004; Mantilla, 2000; Mora et al., 2008; Saldías & Andalaf, 2006). En este sentido el control interno no se limita sólo a los aspectos financieros, sino que cubre todas las actividades de la organización (Quintero & Gaitán, 1996; Vega, 2016).

En Colombia, concretamente en el sector público, el control interno se denomina Sistema de Control Interno.

2.2.3.2 Regulación de las prácticas del control interno

El control interno a nivel de práctica organizacional ha tenido hitos significativos. De acuerdo con Mantilla (2013), el primero de ellos surge con su desarrollo empírico, donde revisar transacciones fue el objetivo primordial. El segundo hito corresponde a la conformación de un control de tipo legal, situado en el nivel operativo del cumplimiento, visible de forma significativa en el sector público. El tercer hito es la configuración sistémica del control interno, soportándose en la administración de riesgos de la entidad y dirigido hacia la consecución de los objetivos estratégicos de la organización.

En este contexto, en 1992 se inició formalmente la estandarización y regulación de las prácticas de control interno por medio del *Internal Control - Integrated Framework* de la Comisión Treadway – COSO (Arwinge, 2013; Reding et al., 2007). Este marco de referencia ha generado orientaciones sobre control interno y gestión del riesgo (DAFP, 2014b; DAFP & USAID, 2006), en el que se han establecido cinco componentes de abordaje.

Otras de las instituciones a nivel internacional que generan lineamientos y regulación sobre control interno son: el *Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA* con la *Guidance on Control – CoCo Framework*; el *Institute of Chartered Accountants in England & Wales* con *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code – Turnbull Report*, entre otros (Mantilla, 2000; Reding et al., 2007).

2.2.3.3 Sistema de Control Interno

Teniendo en cuenta el tercer hito en la estandarización-regulación del control interno (Mantilla, 2013), la configuración sistémica del control interno se establece con la interacción de diferentes aspectos en la dinámica gerencial como lo son: los procesos, el talento humano, el autocontrol, la fijación de funciones, los sistemas de información, la administración de riesgos del negocio, la orientación a objetivos estratégicos de la organización, el cumplimiento legal (Mantilla B., 2013; Vega, 2016), entre otros; que aportan a las dimensiones estratégica, económica y operativa de una organización.

En este sentido, y haciendo referencia a la estandarización de COSO, el sistema de control interno se ha fijado en cinco componentes: Ambiente de Control o Entorno de Control, Administración de Riesgos o Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, Monitoreo y Seguimiento (Arwinge, 2013; INTOSAI, 2004; Reding et al., 2007).

2.2.3.4 Algunas críticas al Control Interno

Algunas críticas y limitaciones del control interno se encuentran relacionadas con el nivel de seguridad razonable que puede ofrecer. La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores –INTOSAI– afirma que el control interno no asegura el logro de los objetivos generales y existen limitaciones en su efectividad (INTOSAI, 2004). El control interno es incapaz de cambiar una mala gerencia por otra que muestre buenos resultados (INTOSAI, 2004). Así mismo, el control interno no tiene la posibilidad de prever riesgos como el diseño de controles ineficientes o que fallan al operar. Como consecuencia de estas debilidades se encuentran los continuos casos de fraude, corrupción, detrimento patrimonial, entre otros, que son causados por la incidencia de factores humanos e institucionales (Rincón, 2010; INTOSAI, 2004), que exceden el alcance del control interno. Los controles internos no pueden proveer una seguridad absoluta de su efectividad, por lo que se busca la complementariedad entre diversos tipos de control.

2.3 Tendencias Contemporáneas del Control Interno Público en América Latina

En gran parte de la administración pública de los países de América Latina se identifican casos de implementación de control interno. Dada la diversidad de contextos institucionales y enfoques en su implementación, en este trabajo nos referimos brevemente a la experiencia de cinco países: México, Cuba, Ecuador, Perú y Argentina.

En México, la entidad encargada del desarrollo y fortalecimiento del Control Interno es la Secretaría de la Función Pública (SFP), quien emite las Normas Generales de Control Interno (NGCI) en la Administración Pública Federal. Este marco tiene como objetivo impulsar la eficiencia y seguridad en la aplicación de los recursos federados de los Estados (SFP, 2017). Al igual que en otros países, el marco conceptual del control interno busca la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones; medir el cumplimiento de los objetivos, prevenir desviaciones y promover la aplicación transparente de los recursos; obtener información veraz, confiable y oportuna; el cumplimiento del marco legal y normativo y, finalmente, salvaguardar los recursos públicos (SFP, 2017).

En Cuba, la Contraloría General de la República y el Ministerio de Finanzas y Precios emite las resoluciones en materia de Control Interno (Vega, 2016). En las entidades cubanas se han planteado enfoques de control interno y han llevado a cabo actividades que les permiten implementar principios y elementos que garantizan el control de los recursos y la satisfacción de las necesidades de la ciudadanía (Plasencia, 2010). Sus objetivos son: la confiabilidad de la información; la eficiencia y eficacia de las operaciones; el cumplimiento de las leyes, normas y políticas (Plasencia, 2010).

En Ecuador, la Contraloría General del Estado emite las Normas de Control Interno para el Sector Público de la República del Ecuador, las cuales buscan una adecuada administración de los recursos públicos, mediante un funcionamiento administrativo óptimo de la entidades y los organismos públicos, en términos de efectividad, eficiencia y economía en la gestión (Cancillería de Ecuador, 2017).

En Perú, el Congreso de la República emitió la Ley de Control Interno de las Entidades del Estado (Leiva & Soto, 2015). Este marco busca, entre otros, definir normas para regular las actividades de elaboración, aprobación, implementación y evaluación del control

interno en las entidades del Estado, fortaleciendo así los sistemas administrativos y operativos que funcionan con control previo, simultáneo y posterior, evitando actos y prácticas de corrupción, y alcanzando los objetivos y metas institucionales (Congreso de la República de Perú, 2006).

En Argentina, el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación Argentina promulgó la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, donde se estableció el control interno en las entidades del sector (SIGEN, 2010). Fruto de este marco jurídico se desarrolló el *Manual del Control Interno Gubernamental*, donde se definen los objetivos del control interno, entre otros: examinar y evaluar el sistema de control interno para determinar el nivel de eficiencia y eficacia de las operaciones; información financiera confiable y; garantizar el cumplimiento de las leyes y normatividad vigente (SIGEN, 2010).

De lo anterior, podemos señalar que en Latinoamérica se ha identificado la necesidad de contar con mecanismos de control interno en el sector público que, promuevan la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, garanticen el cumplimiento de los mandatos legales y generen información confiable y de calidad.

2.4 Experiencias de aplicación del control interno en el sector público colombiano

En Colombia, la implementación de control interno en la administración pública ha variado con el tiempo. De las prácticas de control de la colonia se pasó al establecimiento del control interno en términos legales, normativos y estructurales, en medio de un lento proceso de ajuste y modernización. Recientemente se busca conseguir un mayor impacto estratégico del control en la administración pública.

2.4.1 Hitos del control en la administración pública colombiana

El control sobre los bienes y fondos del Estado es tan antiguo como la función de administrar los recursos públicos (Domínguez & Higueta, 2001, p.27). A continuación, se

hace una muy breve reseña histórica del control interno en el sector público colombiano desde finales del siglo XIX.

La Corte de Cuentas, con la Ley 36 de 1898, se identifica como una instancia con carácter independiente y técnico que hizo parte del proceso de modernización, para esa época, en la hacienda pública, la contabilidad oficial, el presupuesto, el sistema bancario y en la organización del control (Granda, 2006).

En 1923 llega la Misión Kemmerer al país, la cual recomendó la creación del Departamento de Contraloría para hacer cumplir las leyes y reglamentos administrativos definidos para las propiedades y fondos públicos (CGR, 2017). La creación de este Departamento se efectuó con la Ley 42 de 1923, con facultades para efectuar revisión y control a la propiedad estatal, las estampillas y el papel sellado, así como el examen y verificación de entradas y salidas de personal militar (CGR, 2017).

Hacia 1945, bajo el mandato de Alfonso López Pumarejo, se empezó a hablar de Contraloría, elevando su función a rango constitucional; esta entidad estaría encargada de la vigilancia de la gestión fiscal (Granda, 2006; Maldonado, 2014; Naranjo, 2001).

Para 1975, con la Ley 20 “Estatuto Orgánico de la Contraloría”, se promulgan algunos lineamientos como la posibilidad de suprimir el control previo sobre las organizaciones industriales y comerciales del Estado, mediante solicitud dirigida por sus juntas directivas al Contralor General de la República, para lo cual, debían definirse sistemas de fiscalización acordes con su naturaleza. También se estableció la auditoría financiera para este tipo de organizaciones (Granda, 2006).

Hacia inicios de 1990, la forma de evaluación de las entidades públicas fue desarrollada en un contexto de nuevas reformas de la gestión y la estructura del estado con el objetivo de generar integración y gobernabilidad (Malaver, Perdomo, & Zerda, 2011). Por ello, la responsabilidad del control previo se traslada a la administración de cada entidad, estableciéndose en el artículo 269 de la Constitución Política de Colombia, la obligación de los gestores públicos en el diseño de controles y en su implementación de forma estructural en el Estado (Granda, 2006; Maldonado, 2014).

2.4.2 Referente Normativo del Control Interno en Colombia

En el Estado colombiano, actualmente el control interno se desarrolla con base el mandato constitucional en los artículos 209 y 269 (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), estableciéndose de forma obligatoria para todos los niveles de la administración pública. En las entidades públicas se obliga el diseño y aplicación de métodos y procedimientos de control interno de acuerdo con la naturaleza de sus funciones. Teniendo en cuenta el periodo de esta investigación, años 2012 a 2016, se referencia el marco normativo vigente a diciembre de 2016.

La reglamentación del mandato constitucional de control interno se realiza por medio de la Ley 87 de 1993 “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones” y el Decreto 1083 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública.”. Este último es el Decreto compilatorio donde se encuentran los elementos del Decreto 1537 de 2001 “Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 87 de 1993 en cuanto a elementos técnicos y administrativos que fortalezcan el sistema de control interno de las entidades y organismos del Estado.” También debe remarcarse el Decreto 943 de 2014 “Por el cual se actualiza el Modelo Estándar de Control Interno – MECI”. En septiembre de 2017, se actualiza la reglamentación efectuada para el MECI.

En la Tabla 2 se esquematiza la estructura del Sistema de Control Interno en el sector público teniendo en cuenta los actores, los roles y las funciones que desempeñan en el Sistema de Control Interno, en desarrollo del mandato constitucional y legal. La tabla 2 hace referencia al Decreto 1085 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública.”:

Tabla 2 Relación de actores, roles y funciones en el SCI en Colombia a diciembre de 2016

Actor	Rol	Función
Congreso de la República	Regulador	En el Art. 2.2.21.2.3, literal c. se identifica al Congreso de la República como el actor que expide actos legislativos y leyes sobre el tema de Control Interno.
Presidente de la República	Responsable	El presidente de la república, de acuerdo el Art. 2.2.21.2.2, literal a. es la máxima autoridad administrativa y es responsable de mantener el control de la gestión global trazando las

Actor	Rol	Función
Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia Control Interno	Regulador	<p>políticas públicas en materia de control interno para el cumplimiento de los fines del Estado.</p> <p>En su rol de regulador, Art. 2.2.21.2.3, literal a., el Presidente de la República traza políticas en materia Control Interno, apoyado en el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES), las Consejerías Presidenciales, los Ministerios, Departamentos Administrativos y en el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno de las entidades del orden nacional y territorial.</p>
	Facilitador	De acuerdo al Art. 2.2.21.2.4, numeral 3., el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno tiene la calidad de Coordinador del Sistema Nacional de Control Interno y cumple, entre otras, las funciones de emitir conceptos, formular orientaciones para el fortalecimiento de los Sistemas de Control Interno, coordinar acciones en materia de control interno para evitar publicidad de competencias, formular propuestas de normatividad en control interno presentar al Presidente de la República informe sobre el avance del SCI del Estado, en virtud del Art. 2.2.21.3.10.
Comité Interinstitucional de Control Interno	Facilitador	En el Art. 2.2.21.2.4, numeral 4., se establece para el Comité Interinstitucional de Control Interno funciones para consolidar experiencias exitosas en control interno, asesorar a los Jefes de Control Interno, divulgar y ejecutar las políticas, planes y programas en materia de control interno, entre otras.
Comité de Coordinación Sistema de Control Interno Institucional	Responsable	De acuerdo con el Art. 2.2.21.2.2, literal d., el Comité de Coordinación Sistema de Control Interno Institucional, previsto en el artículo 13 de la Ley 87 de 1993, coordina y asesora estrategias y políticas orientadas al fortalecimiento del Sistema de Control Interno Institucional.
	Facilitador	Como facilitador, en el Art. 2.2.21.2.4, numeral 5., el Comité de Coordinación de Control Interno Institucional presenta lineamientos para la implantación y mejoramiento permanente del SCI de cada entidad.
Ministro de Hacienda y Crédito Público	Responsable	Por su parte, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.2, literal b., direcciona políticas en materia de ingresos y de gastos en relaciona a la asignación presupuestal, entre otros, en coordinación con los organismos de control.
Departamento Administrativo de Función Pública	Regulador	El Departamento Administrativo de la Función Pública, como regulador, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.3, literal b., establece, de acuerdo con el Presidente de la República, las políticas de administración pública, en especial relacionadas con Control Interno.
	Facilitador	Como facilitador, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.4, numeral 1., establece políticas para la formación del recurso humano en todos los niveles de la rama ejecutiva, orienta a organismos de la administración pública sobre las directrices deban observar en la gestión pública y en la organización administrativa, mediante la ESAP orienta y apoya la gestión de las entidades, mediante educación continuada, entre otros.

Actor	Rol	Función
Departamento Nacional de Planeación	Evaluador	En el Art. 2.2.21.2.5, literal c. se establece para el Departamento Nacional de Planeación el rol de evaluador, mediante el Sistema Nacional de Evaluación de Gestión de Resultados Sinergia y su herramienta Plan Indicativo, de la ejecución de planes, programas, proyectos en materia de inversión.
Auditoría General de la República	Evaluador	De acuerdo con el Art. 2.2.21.2.5, literal b., la Auditoría General de la República evalúa la gestión de los órganos de control fiscal.
Contraloría General de la República	Regulador	La Contraloría General de la República, como regulador, se le establece en el Art. 2.2.21.2.3, literal e. la obligación de reglamentar los métodos y procedimientos para efectuar evaluación de los Sistemas de Control Interno de las entidades sujetas a su vigilancia.
	Evaluador	Como evaluador, la Contraloría General de la República y las Contralorías Departamentales y Municipales, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.5, literal a. deben evaluar la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos públicos.
Procuraduría General de la Nación	Facilitador	Por su parte, la Procuraduría General de la Nación, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.4, numeral 2. Ejerce una labor preventiva, mediante capacitación para fortalecer la gestión pública.
	Evaluador	En el rol de evaluador, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.5, literal d., la Procuraduría General de la Nación vela por realizar un ejercicio diligente y eficiente de la administración pública ejerciendo la función preventiva y control de gestión.
Contaduría General de la Nación	Regulador	La Contaduría General de la Nación, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.3, literal d., en materia contable establece políticas de Control Interno y coordinar con las entidades la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública.
Oficina o Unidad de Coordinación de Control Interno o quien haga sus veces	Facilitador	La Oficina o Unidad de Coordinación de Control Interno o quien haga sus veces, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.4, numeral 6. y Art. 2.2.21.5.3, le corresponde asesorar y apoyar a los directivos en el desarrollo y mejoramiento del SCI en el desarrollo de cuatro tópicos a saber: la valoración de riesgos, asesorar o acompañar, efectuar evaluación y seguimiento, fomentar la cultura del autocontrol, y la relación con los organismos externos.
	Evaluador	Como evaluador, las Oficinas de Control Interno, de acuerdo con el Art. 2.2.21.2.5, literal e., verifican la efectividad de los sistemas de control interno, evaluando los controles asociados a todas las actividades de la organización y que se apliquen los mecanismos de participación ciudadana.
Representantes Legales y Jefes de Organismos de las entidades	Responsable	En el Art. 2.2.21.2.2, literal c., se identifica a los Representantes Legales y Jefes de Organismos de las entidades como los responsables de establecer y utilizar adecuados instrumentos de gestión que garanticen la correcta aplicación de la normatividad en materia de control interno. Así mismo, de acuerdo con la Ley 87 de 1993, los

Actor	Rol	Función
		Representantes Legales son responsables de que el SCI sea adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la entidad.
Servidor público	Responsable	En cuanto al servidor público, en el Art. 2.2.21.2.2 literal e. se establece que este es eje del SCI y tiene la obligación de realizar todas sus acciones de acuerdo con los conceptos de autocontrol y autoevaluación, para fortalecer el funcionamiento del SCI en la entidad a la que pertenece.

Fuente: Elaboración de la autora a partir del marco normativo compilado del SCI y Ley 87 de 1993.

A nivel del planteamiento de políticas públicas, se cuenta con el CONPES 3654 de 2010, el cual busca, entre otros objetivos, el fortalecimiento de la información, los controles de desempeño y la gestión en las entidades públicas. En este CONPES se mencionan las acciones llevadas a cabo por el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y la Secretaria de Transparencia para el fortalecimiento de la política de control interno del Estado y la mejora en la efectividad de los sistemas de control institucionales. Se destaca la actualización del rol de los jefes de control interno en las entidades públicas, para que su labor sea visible por parte de la alta dirección y se plantea que las opiniones, las recomendaciones y los hallazgos del sistema sean una de las bases para el mejoramiento y el buen uso de los recursos públicos (CONPES, 2010).

2.4.3 Modelo Estándar de Control Interno – MECI

El Modelo Estándar de Control Interno tiene como propósito servir de control de controles para que las entidades del Estado logren cumplir con sus objetivos institucionales en el marco legal que les es aplicable (DAFP, 2010, p.13); asimismo, pretende convertirse en una estrategia de modernización, transparencia, eficiencia y eficacia (DAFP, 2001), como se definió dentro del *Programa de Fortalecimiento de la Transparencia y Rendición de Cuentas en Colombia* (DAFP & USAID, 2006; Cárdenas, 2012). En la concepción del MECI se toman como referentes las tendencias internacionales en la materia, destacando el modelo de control interno COSO (DAFP, 2014a).

El MECI se fundamenta en tres aspectos filosóficos, a saber: Autocontrol, Autogestión y Autorregulación (DAFP, 2014b). Estos aspectos son la base del control efectivo de la administración pública.

Este Modelo proporciona una estructura básica para la gestión y la definición de los mecanismos que la entidad tiene para evaluar el proceso administrativo como se observa en la Imagen 1.

Imagen 1 Estructura MECI 2014



Fuente: Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (DAFP, 2014b).

De acuerdo con Cárdenas (2012), para garantizar el éxito en la implementación del modelo se necesita un fortalecimiento en la cultura de control en las entidades, con cambios en los comportamientos de los actores que participan en los procesos institucionales, pasando de procedimientos pasivos fiscalizadores, a los controles dinámicos que fortalezcan la cultura organizacional, impulsada por el desempeño, el servicio y la calidad.

En este punto cabe resaltar que, en ocasiones, se asume que el MECI es sinónimo del SCI. Sin embargo, es preciso identificar que el Sistema de Control Interno, como se vio, hace parte de un proceso gerencial, donde interactúan diferentes partes de la organización y se gestionan diferentes recursos para el cumplimiento de objetivos y normatividad. Por su parte, el MECI es un instrumento reglamentario que busca evaluar aspectos organizacionales en las entidades públicas y conocer parte de la realidad administrativa que las caracteriza. Por supuesto, este instrumento se materializa en una estructura, pero no agota el SCI.

2.4.4 Aproximaciones académicas a la evaluación del SCI

En la revisión de los trabajos académicos que han evaluado la aplicación de los Sistemas de control Interno en entidades públicas en el país y su incidencia en la gestión, se encontró la tesis de maestría titulada *Evaluación del impacto del modelo estándar de control interno (MECI) como herramienta de gestión para algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira*, presentada en el 2012 por Johana Cárdenas Mapura para obtener el título de posgrado de la Maestría en Administración con énfasis en gestión empresarial de la Universidad Nacional de Colombia sede Manizales. El documento tiene como objetivo principal: *“Evaluar los impactos de la implementación del MECI, como una herramienta de gestión útil en algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira.”* Este trabajo se preguntó: *¿Qué impacto ha traído la implementación del MECI en algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira? ¿Se ha implementado como una herramienta de gestión útil?*, para lo cual implementó una metodología exploratoria descriptiva, con el uso de métodos cualitativos (diseño de cuestionarios y realización de visitas), centrados en un estudio de caso de tres entidades pública de la ciudad de Palmira: la Personería, la Contraloría y la Secretaria de Hacienda.

Luego del análisis de los resultados obtenidos en los cuestionarios aplicados y las entrevistas realizadas, la autora concluye, entre otras cosas, que el impacto de la implementación del MECI en las entidades estudiadas no es significativo. Lo anterior, derivado de falencias en la implementación, desconocimiento por parte de algunos funcionarios sobre la naturaleza del modelo como herramienta para la gestión y de su importancia para la administración. El MECI solamente se aplica como un instrumento normativo que se debe cumplir, generando mayor uso de medios estandarizados como formatos por cada actividad desarrollada. Otra de las conclusiones importantes de la investigación, es la identificación de falta de compromiso y disposición de las directivas para liderar el proceso de implementación y uso efectivo de la herramienta de control.

En la revisión de la literatura académica, también se identificó el artículo de Beltrán (2010), titulado *“Sistema de Control Interno en Entidades de Salud”* el cual fue publicado en la Revista de Salud Pública, donde se sistematiza la normatividad nacional aplicable al Control Interno y se plantea que ésta busca modernizar las instituciones, para obtener mejores resultados. Tales resultados se pueden ver reflejados en menores costos, disminución en los tiempos de los procesos y mayor calidad, para que las entidades

subsistan, cumplan sus funciones y se logren los fines del Estado. El documento se enfoca en entidades del sector salud, concluyendo sobre la importancia de desarrollar un adecuado SCI en las mismas, llamando la atención sobre el rol de los funcionarios al interior de las entidades para que identifiquen el sistema como un instrumento básico de dirección, para que pueda ser utilizado con el compromiso de todos y que propenda por la permanencia de la institución a largo plazo.

Por su parte Hernández (2011), realizó un estudio comparativo entre los sistemas de gestión de calidad y el MECI de dos instituciones públicas educativas, donde identificó que dichas entidades han generado cambios organizacionales con la puesta en marcha de estos sistemas. Es así como, se ha involucrado al nivel directivo y a los funcionarios en el cumplimiento de los objetivos misionales de las instituciones. Dichas acciones han permitido un mayor trabajo en equipo, cumplimiento de requisitos y la satisfacción de las necesidades de los usuarios. Sin embargo, también presenta algunas limitaciones en la implementación de los sistemas en los casos estudiados, especialmente por su carácter de obligatorio cumplimiento.

Con base en los trabajos identificados, se puede plantear que el control interno necesita aún mayor fortalecimiento. La capacidad y alcance que tienen los actores del Sistema de Control Interno, en todos los niveles de la administración pública, requiere de la superación de la “ineficacia de las herramientas y mecanismos para la prevención, investigación y sanción de la corrupción” (CONPES, 2013, p.22), que hasta el momento no han obtenido los resultados esperados (CONPES, 2013). Lo anterior, se hace aún más urgente, debido a los altos índices de percepción de corrupción, donde el país ocupó el puesto 90 de 176 en el ranking del año 2016 (Transparency International, 2017), y por los escándalos de corrupción estatal que se han presentado en los últimos años en la región latinoamericana incluida Colombia (El Tiempo, 2017a, 2017d).

2.5 Conclusiones del capítulo

El Sistema de Control Interno define su alcance a partir de la comprensión integral de sus componentes. En este sentido, si en las entidades públicas se articulan los medios organizacionales, tales como los recursos humanos, la información financiera, la

planeación estratégica, los controles internos y los sistemas de información y comunicación, es posible alcanzar los objetivos estratégicos, la eficiencia y la eficacia de las operaciones, la protección de los activos y el cumplimiento legal; con tal propósito se desarrolla e implementa el control interno.

No obstante, su función no sólo se limita a alcanzar objetivos normativos o legales, como comúnmente se asume, sino que se busca la funcionalidad de un sistema que trascienda de la verificación, para convertirse en pilar de la gestión estratégica.

Por ello, la madurez y sostenibilidad de un Sistema de Control Interno, con fines de gestión estratégica vinculados al control de gestión, se convierte en el medio que ofrecería seguridad razonable sobre el desarrollo de las actividades de las entidades públicas; esto ayudaría a superar las limitaciones al alcance de las auditorías convencionales, como las de control fiscal, que no permiten realizar evaluaciones de mayor profundidad, ni con impacto estratégico.

También se identifica cierta confusión entre el Sistema de Control Interno y el Modelo Estándar de Control Interno. En términos conceptuales, el SCI y el MECI tienen diferencias: el primero de ellos es un medio que integra, entre otros, recursos, dinámicas, actividades de las entidades; mientras que el segundo, el MECI, es un instrumento reglamentario y se convierte en la aplicación de elementos administrativos en las entidades públicas. Algunos tienden a confundir el SCI y el MECI, lo que implica que algunas herramientas de gestión del sector público se implementen con el mero objetivo del cumplimiento normativo, de alcance documental, y no se visualice su potencial como instrumento de gestión estratégica que, además, puede ser mejorado, sostenido y complementado con otras herramientas de gestión, permitiendo la transformación de los medios y la consecución de resultados.

En el siguiente capítulo se presentará el Cuadro de Mando Integral, como un instrumento de control de gestión, que podría fortalecer estratégicamente a la administración pública y, por lo tanto, podría complementar el Sistema de Control Interno.

3 Aproximación al Cuadro de Mando Integral en el sector público

3.1 Introducción

En el primer capítulo se identificaron algunos de los elementos que surgen en la NGP dirigidos a la reforma de la gestión y el control en la administración pública. Asimismo, en el segundo capítulo se realizó una aproximación conceptual e histórica al control interno y al Sistema de Control Interno en Colombia. Ahora, en este capítulo se realiza un acercamiento al Cuadro de Mando Integral, CMI, enfatizando en su surgimiento y concepción como herramienta de gestión y control innovadora para el sector público, que podría complementar el SCI.

Por consiguiente, el presente capítulo tiene como objetivo identificar la estructura del Cuadro de Mando Integral como herramienta de control de gestión y su relación con el Sistema de Control Interno - SCI.

Para alcanzar el objetivo, primero se efectúa una revisión general de literatura sobre el *Balanced Scorecard* (Cuadro de Mando Integral por su nombre en español), teniendo en cuenta el contexto en que surge, su definición conceptual, las perspectivas que lo componen y, las posibles ventajas y problemas en su implementación que le son propios. En segundo lugar, se identifica el CMI en el sector público, así como, las evidencias de su aplicación a nivel internacional y nacional. En tercer lugar, se plantea la relación entre el SCI y el CMI. Finalmente, se presentan las conclusiones del capítulo.

3.2 Aproximación conceptual al Cuadro de Mando Integral

La aproximación a la conceptualización del CMI parte de identificar el contexto en el que surge como herramienta de gestión y control, para posteriormente, abordar de forma general su definición, sus perspectivas, así como, las ventajas y los problemas que resultan en críticas o limitaciones.

3.2.1 Surgimiento del Cuadro de Mando Integral

El CMI surge, principalmente, desde dos puntos de vista. El pensamiento y la gestión estratégica, y la crítica sobre las herramientas de contabilidad financiera tradicionales.

El pensamiento y la gestión estratégica se incorporan a la administración hacia los años sesenta del siglo XX. En esta época, la administración se orientó hacia estilos de gestión estratégica, donde la planeación basada en la definición de metas a largo plazo, ejecución de acciones que lograran las metas y la asignación de recursos necesarios para lograr dichas metas, eran los criterios centrales de decisión, como se observó en grandes corporaciones como: General Motors, Chevron y DuPont (Gallardo, 2014); enfocadas en la visión de futuro y diferenciación (Sanabria, 2007). En este sentido, el pensamiento estratégico impulsa la toma de decisiones con mecanismos de información y de control de gestión que surgen a partir de la observación del pasado, la práctica y la aplicación de criterios intuitivos etiquetados como estratégicos, los cuales constituyen una perspectiva integradora de la organización para alcanzar los resultados esperados (Gallardo, 2014).

Este cambio surgió en el contexto de crisis petrolera y de dependencia de herramientas de análisis financiero y de negocios de carácter rígido (Gallardo, 2014). Es así como, se hicieron visibles críticas a los instrumentos convencionales de contabilidad, el control y los informes financieros. Hacia finales de los años setenta, la contabilidad de gestión se enfocaba en la organización productiva y se centraba en los aspectos contables y financieros, balances de situación financiera y estados de resultados, desarrollo de productos de ciclo largo, relevancia del factor mano de obra y costos de fabricación significativos (Barros da Silva & Rodríguez, 2004; Boronat & Simó, 2006; R. Kaplan & Norton, 2002), todos ellos basados en datos pasados (Dackar, 2005). Sin embargo, la época exigía instrumentos e informes que respondieran a las complejidades, incertidumbres y dinámicas del mundo (Boronat & Simó, 2006), por lo que debieron transitar hacia una visión distinta de la organización y hacia el conocimiento del entorno.

3.2.2 Cuadro de Mando Integral

El periodo en que emerge el Cuadro de Mando Integral, corresponde a una tercera etapa de evolución en la administración estratégica, específicamente, en el estilo de aprendizaje o el aprendizaje estratégico como lo indica Mintzberg (1993 citado en Gallardo, 2014), donde se presentan situaciones que se enfrentan con el conocimiento y comprensión de la experiencia actual de la organización (Gallardo, 2014).

En este contexto, Robert Kaplan y David Norton, mediante investigaciones con varias empresas estadounidenses, generaron la herramienta de gestión conocida como *Balanced Scorecard*, la cual ha sido implementada en diversos ámbitos de la administración (Kaplan & Norton, 2002), y es objeto de análisis permanente en temas de gestión.

En consecuencia, el Cuadro de Mando Integral se define como:

[...] un instrumento o metodología de gestión que facilita la implantación de la estrategia de la empresa de una forma eficiente, ya que proporciona el marco, la estructura y el lenguaje adecuado para comunicar o traducir la misión y la estrategia en objetivos e indicadores organizados en cuatro perspectivas: finanzas, clientes, procesos internos y formación y crecimiento, que permiten que se genere un proceso continuo de forma que la visión se haga explícita, compartida y que todo el personal canalice sus energías hacia la consecución de la misma. (Bolborici, 2012, p.7).

Por su parte, sus impulsores señalan que:

[e]l cuadro de mando integral (CMI) complementa indicadores de medición de los resultados de la actuación con indicadores financieros y no financieros de los factores clave que influirán en los resultados del futuro, derivados de la visión y estrategia de la organización. El cuadro de mando integral (CMI) enfatiza la conversión de visión y estrategia de la empresa en objetivos e indicadores estratégicos (Kaplan & Norton, 2002, p.4).

Por lo anterior, el CMI surge por la necesidad de tener medidas de desempeño de los negocios, donde los indicadores no financieros aporten a la evaluación del rendimiento

(Kaplan, 2001). Estos indicadores, junto con los financieros, desarrollan una visión de los factores clave de éxito que se identifican para las estrategias individuales en las diferentes áreas de las organizaciones (Zizlavsky, 2014). En este mismo sentido, se permite la alineación de la estrategia con los recursos, con el propósito de afianzar la creación de valor (Boronat & Simó, 2006).

3.2.3 Perspectivas del CMI

Desde el planteamiento inicial del CMI se identificaron factores claves en la gestión y la estrategia de las organizaciones, para lo cual se definieron las *perspectivas* financiera, cliente, procesos operativos internos, y aprendizaje y crecimiento (Bolborici, 2012; Boronat & Simó, 2006; Boronat, 2004; Guerrero & Hernández, 2000; Kaplan & Norton, 2002; Rodrigues et al., 2012).

Estas *perspectivas* cuentan con una jerarquía de causa–efecto y suelen iniciar con la financiera en la cima, posteriormente el cliente, para terminar con los procesos operativos internos y, el aprendizaje y crecimiento (Kaplan & Norton, 2002; Rodrigues et al., 2012; Turull i Negre & Vivas, 2003).

Para lo anterior, las *perspectivas* se materializan en Objetivos, Indicadores, Metas e Iniciativas (Boronat, 2004), para ejecutar de una manera clara y estructurada las acciones que apuntan a la estrategia de la organización. La definición de estos elementos deberá estar alineada con todos los instrumentos de gestión que tenga una entidad, como los planes estratégicos y la plataforma estratégica (Armijo, 2011). Lo anterior, en el entendido de que las *perspectivas* son dinámicas y se ajustan a los cambios en el medio (Dackar, 2005), así como a la estrategia y a los objetivos definidos por la alta dirección.

A continuación, se caracteriza cada una de las *perspectivas* establecidas por Kaplan & Norton (2002):

3.2.3.1 Perspectiva financiera

La perspectiva financiera busca la definición de objetivos financieros para obtener rentabilidad (Bastidas & Moreno, 2006), evaluar la eficiencia y eficacia de la organización (Guerrero & Hernández, 2000) y enfocar a las demás perspectivas en el logro de los objetivos estratégicos propuestos a largo plazo (Kaplan & Norton, 2002). Así mismo, se convierte en un inductor para la toma de decisiones de los inversionistas, en términos de rendimiento y desempeño satisfactorio de la inversión (Dackar, 2005), a lo largo del ciclo de vida de la organización (Kaplan & Norton, 2002).

3.2.3.2 Perspectiva del cliente

La perspectiva del cliente busca que la organización se enfoque en la satisfacción del cliente y en los segmentos de mercado que pretende satisfacer (Kaplan & Norton, 2002). Por esto, las propuestas de valor deben estar orientadas a las necesidades y expectativas del segmento de clientes elegido, en términos de calidad, costo, tiempo de entrega y satisfacción de los productos o servicios ofrecidos, como inductores de la estrategia (Bastidas & Moreno, 2006; Bolborici, 2012; Dackar, 2005; Kaplan & Norton, 2002).

Así mismo, la organización requiere la identificación y medición de su segmento de mercado en términos de: crecimiento, retención, satisfacción y rentabilidad para determinar los objetivos estratégicos e indicadores a seguir (Kaplan & Norton, 2002).

3.2.3.3 Perspectiva de proceso interno

La perspectiva de proceso interno se define como el medio para identificar los procesos internos críticos que influyen de manera directa en los objetivos de las perspectivas de cliente y financiera (Kaplan & Norton, 2002). En esta perspectiva se articula la producción de los bienes y servicios que satisfacen al segmento de clientes definido y genera el flujo de recursos financieros deseados por la organización (Kaplan & Norton, 2002).

Adicionalmente, para que la perspectiva genere resultados, requiere que se articulen temas de innovación, operaciones eficientes y servicios posventa, que le aporten valor y excelencia a los bienes y servicios producidos por la organización (Kaplan & Norton, 2002).

3.2.3.4 Perspectiva aprendizaje y crecimiento

La perspectiva de aprendizaje y crecimiento se enfoca en el personal de las organizaciones. En esta perspectiva se definen algunas variables como: la capacidad de los empleados, la capacidad de los sistemas de información, el nivel de comunicación de la estrategia y, la motivación y la participación en acciones para la mejora continua (Kaplan & Norton, 2002).

Las capacidades de los empleados se evalúan desde diferentes aspectos como: el nivel de satisfacción del trabajador, la retención del personal en la organización y la productividad de éste; con influencia de componentes como la motivación y el grado de autonomía para aportar a la toma de decisiones (García, 2007, Kaplan & Norton, 2002).

Por lo anterior, dentro de las competencias de los empleados se busca que las capacidades y competencias sean las óptimas para el desarrollo de labores que requieren cada vez mayor conocimiento (Bolborici, 2012; Bastidas & Moreno, 2006; Kaplan & Norton, 2002), para con ello aportar valor a las otras perspectivas.

3.2.4 Ventajas del Cuadro de Mando Integral

El CMI genera ventajas para las organizaciones. Las *perspectivas* del CMI recogen los principales objetivos de enfoque y las dimensiones de una organización, desarrollando y generando procesos de pensamiento estratégico sostenible y dinámico.

Los aspectos claves que se definen en las *perspectivas* orientan a la organización para mantener un nivel de desempeño que permita alcanzar el éxito de su plataforma estratégica (misión, visión, valores, entre otros). Por esto, el equilibrio entre las acciones rutinarias y la preparación para el futuro garantizan el objetivo y las metas trazadas (Bolborici, 2012).

En este sentido, aparece el control a la gestión como valor agregado y ventaja de la implementación del CMI (Armijo, 2011; Sampaio, 2015), garantizando que los procesos y el desempeño de la organización sigan el curso esperado (Kaplan & Norton, 2002).

Por último, se identifica como ventaja adicional la destinación de recursos (infraestructura, personal, financieros, de información) de forma efectiva (Boronat, 2004). Esta optimización y la oportunidad en la distribución de recursos garantiza que cada una de las acciones definidas en las *perspectivas* del CMI se alcancen (Boronat, 2004).

3.2.5 Problemas en la aplicación del Cuadro de Mando Integral

Los problemas en la aplicación del CMI, mayoritariamente, dependen del nivel de madurez del pensamiento estratégico de la organización, misión, visión, objetivos, y clientes objetivo (Bolborici, 2012; Barros da Silva & Rodríguez, 2004). Es así como la alta dirección, dentro de su plataforma estratégica, debe identificar e implementar el CMI desde una perspectiva de medios y de fines antes que de causas y efectos (Bolborici, 2012). Este sentido implica que el CMI oriente acciones hacia objetivos estratégicos, más allá de significar la causa por la cual se adelantan dichas acciones o ser el resultado de ellas.

Así mismo, es común la definición de todas las actividades de la organización en un CMI, sin evaluar la generación de valor que tienen para los objetivos estratégicos (Kaplan, 2001). En este sentido, el CMI puede convertirse en un instrumento más de control para la gestión de la organización (Bolborici, 2012; Boronat, 2004), y no en el medio para el desarrollo del pensamiento estratégico y la toma de decisiones.

Otras de las problemáticas identificadas para el CMI son, de acuerdo a la organización: la rigidez de la estructura de personal, la estructura financiera, la resistencia al cambio, los conflictos de interés de los *stakeholders* (Bastidas & Moreno, 2006; Bastidas & Ripoll, 2003; Guerrero & Hernández, 2000), entre otros, que llevan a implementaciones poco satisfactorias para las organizaciones.

Por último, se identifican problemas en la adaptación del CMI, de acuerdo con el tipo de organización que lo implemente, puesto que deben llevarse a cabo cambios significativos en la concepción original de sus *perspectivas*, como es el caso de las entidades del gobierno y las organizaciones sin ánimo de lucro (Armijo, 2011; Barros da Silva &

Rodríguez, 2004; Bastidas & Moreno, 2006; Bastidas & Ripoll, 2003; Bolborici, 2012; Rodrigues et al., 2012); en este tipo de organizaciones se requiere un mayor estudio y análisis de la herramienta para su implementación y las *perspectivas* que mejor apliquen (Universidad Santo Tomás & Secretaría Distrital de Cultura, 2011). En este sentido, por ejemplo, la superación de la hegemonía de la perspectiva financiera permitiría la aplicación de enfoques integrales donde la satisfacción del cliente, como ciudadano, el medio ambiente y las variables asociadas a la sostenibilidad tengan un papel relevante a la hora de definir una planeación estratégica y, con ello, un CMI que genere valor público (Benington & Moore, 2011).

3.3 Cuadro de Mando Integral en el sector público

La NGP propone incorporar el CMI en el sector público como herramienta de gestión y control. Ante esta proposición es indispensable realizar, inicialmente, su contextualización, puesto que es una herramienta pensada para las empresas con fines lucrativos que manejan una dinámica distinta a la imperante en el sector público. Particularmente, la perspectiva financiera y del cliente requieren cambios en su concepción y operacionalización para dar cuenta de los procesos públicos.

En la perspectiva financiera es necesario apartarse de los objetivos financieros de rentabilidad económica de corto plazo (Bastidas & Moreno, 2006), para enfocarse en la gestión eficiente, eficaz y económica de gastos dentro de los límites de un presupuesto asignado, buscando satisfacer las necesidades de los usuarios y el cumplimiento de los fines del estado (Barros da Silva & Rodríguez, 2004; Bolborici, 2012; Guerrero & Hernández, 2000; Mancipe, 2014; Muñoz, 2014).

En cuanto a la perspectiva del cliente, se habla de buscar la satisfacción de los usuarios o beneficiarios de los servicios, con mejoras en la imagen del servicio y la calidad (Bastidas & Ripoll, 2003; Bolborici, 2012). En este caso hay que distinguir dos tipos de clientes, aquellos que pagan por la prestación de un servicio, y aquellos que solamente reciben los servicios (Kaplan, 2001), sin contraprestación directa a cambio (ya que muchos bienes y servicios públicos son financiados con impuestos). Esta diferenciación es relevante porque de acuerdo con su incidencia, se definen los indicadores para la satisfacción del cliente como objetivo de trabajo de las demás *perspectivas* (Boronat, 2004). En este sentido, esta

perspectiva es, para las entidades públicas, la más importante y puede ubicarse por encima de la financiera (Kaplan, 2001; Guerrero & Hernández, 2000), puesto que las entidades públicas deberían generar para los ciudadanos valor público (Benington & Moore, 2011), antes que rentabilidad o beneficios financieros.

En efecto, cabe indicar que, la perspectiva de cliente en el sector público reclama una ampliación en su base de aplicación. Por ejemplo, el sentido de ciudadanía requiere de una contextualización e incorporación en la perspectiva de cliente, teniendo en cuenta los bienes y servicios que demanda, trascendiendo más allá de su eficiencia, productividad o satisfacción en su parte individual para pensar más en un bienestar colectivo (Gómez, 2017).

3.4 Evidencias de aplicación del Cuadro de Mando Integral en el sector público

En cuanto a la aplicación del CMI en el sector público se han identificado casos en diferentes países del mundo. Dada la variedad de experiencias, la diversidad de estructuras institucionales y de enfoques en su implementación, en este apartado nos referimos brevemente a la experiencia de ocho países: España, Portugal, Estados Unidos, Canadá, Australia, Chile, Perú y Venezuela.

En Europa se identifican el caso español y portugués. El caso español cuenta, según referentes académicos, con implementación del CMI en las Autoridades Portuarias de titularidad estatal (Gil et al., 2011), entidades que en el periodo 2000 - 2005 realizaron su implementación definiendo una metodología que contribuyó al modelo de actividad y a la mejora del sistema de gestión de cada una de las autoridades portuarias. Otro caso, se refiere al *Ámbito de Promoción Económica y Hacienda* del Ayuntamiento de Sant Cugat, entidad que en 2001 inicia la implementación del CMI trabajando en los temas de mejora de la imagen corporativa, buscando promover actividades económicas, óptima gestión de los recursos y crecimiento sostenible (Turull i Negre & Vivas, 2003). En Portugal, como referente académico, se identificaron organizaciones públicas como ayuntamientos, hospitales y otras entidades las cuales adoptaron el CMI como herramienta de gestión (Rodrigues et al., 2012). De los hallazgos representativos en este país, se encontró que la

perspectiva financiera sigue siendo fuerte en el CMI y que se puede vincular el ámbito presupuestario, mostrando que están directamente relacionados y, en ocasiones, con procesos de complementariedad (Rodrigues et al., 2012).

En Estados Unidos de América, se identifica que en la ciudad de Charlotte, Carolina del Norte, se viene implementando desde 1995 el CMI (Boronat, 2004; Kaplan & Norton, 2002). La estrategia adoptada está basada en el cliente, eligiendo aspectos estratégicos relacionados con la creación de valor para sus ciudadanos (Boronat, 2004). Otro de los casos representativos de este país, es la creación de la asociación *Procurement Executives' Association – PEA*, entidad que integra a los directivos de los departamentos federales y que recomendó el uso generalizado del CMI en las agencias públicas (Barros da Silva & Rodríguez, 2004). Esta iniciativa viene aunada a la emisión de la *Government Performance and Results Modernization Act of 2010*, en la cual se crea la *Agency Performance Improvement Officers and the Performance Improvement Council*, quien trabaja para el mejoramiento del logro de los oficiales de cada agencia, ofreciendo asesoría en temas de gestión para el logro de objetivos (Congress Of The United States of America, 2010).

En Canadá, como referente académico, se encuentra evidencia de implementación del CMI en la Policía Nacional Canadiense, hacia el año 2000. En esta institución se estableció una visión estratégica, pasando de procesos reactivos, en actuación, a procesos proactivos con excelencia operacional y organizacional (Gomes, Mendes, & Carvalho, 2010).

En Australia, se identifica que la *Local Government Authority - LGA*, desde 2001, viene implementando el CMI, ya que comenzó articulando las estrategias con los resultados a alcanzar en beneficio de la comunidad, con visión a largo plazo y dialogo con las partes interesadas. Lo anterior, teniendo en cuenta la gran cantidad de oferta de servicios sobre desarrollo económico, servicios comunitarios, transporte, alcantarillado, información y tecnologías de las comunicaciones, entre otros, que se ofrecían a la ciudadanía desde tal entidad (Sharma & Gadenne, 2011).

En América Latina se identifican referencias institucionales donde se implementa el CMI como herramienta de innovación para la gestión. Entre ellas, se encuentra el caso del

Instituto de Normalización Previsional, en Chile, el cual es una entidad pública de seguridad social, gestionando principalmente el tema de pensiones y seguridad laboral. El CMI se empezó a aplicar en 2003, para desarrollar un sistema de gestión integral, donde se midiera el desempeño y la contribución a los objetivos estratégicos (Armijo, 2011).

Por su parte, en Perú se identifican dos casos. El Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado – FONAFE, empresa peruana estatal de régimen privado, cuya función principal es ejercer la titularidad de las acciones representativas del capital social de todas las empresas en las que participa el Estado y administrar los recursos provenientes de dicha titularidad (Romero, Rojas, Salas, & Cornejo del Águila, 2012), implementa el CMI como herramienta de gestión dirigida al control y seguimiento de las áreas de la organización, para que estas se alineen con su plan estratégico (Romero et al., 2012). Por otro lado, el sistema sanitario regional de San Martín, el cual funciona con apoyo de la agencia de cooperación internacional USAID, donde el gobierno regional implementó en los servicios de salud el CMI para el monitoreo del Plan Operativo Institucional desde el 2009 (USAID, 2009), convirtiéndose así en un instrumento de control que permite a la gestión el cumplimiento de objetivos.

En Venezuela, como referente académico se identifica el caso de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, universidad pública que, hacia el año 2005, aprobó el diseño del CMI, continuando con las fases de implementación en niveles medios y de unidades operativas. El trabajo adelantado esperaba integrar los procesos operativos cotidianos de las facultades, orientados a la estrategia de la institución (Bastidas & Moreno, 2006). Sin embargo, como suceso representativo, el trabajo identifica limitaciones en la implementación del CMI debido a los conflictos de interés generados por los *stakeholders* (Armijo, 2011; Bastidas & Ripoll, 2003; Guerrero & Hernández, 2000).

3.4.1 Evidencias de Aplicación del CMI en el sector público de Colombia

En Colombia se cuenta con evidencias académicas y referentes institucionales sobre la aplicación del CMI. Estos casos se presentan en diferentes sectores y constituyen experiencias de más de una década de avance.

Académicamente, se ha planteado que el *Balanced Scorecard* es una herramienta que permite a las organizaciones públicas mejorar en temas estratégicos, determinando objetivos e indicadores de desempeño, determinando las *perspectivas* que mayor desarrollo requieren, impulsando la gestión de proyectos de inversión, contratación, así como, la orientación del personal al cumplimiento de la misión institucional (Guerrero & Hernández, 2000; Riaño & Avendaño, 2009). La propuesta del CMI busca que las entidades públicas logren objetivos estratégicos de largo plazo, se fortalezca la estrategia de la entidad y se haga uso de mejores sistemas de información de carácter cuantitativo y cualitativo.

En este sentido, se hace relevante el papel de los responsables y equipos de trabajo que hacen posible la adopción de herramientas como el CMI (Riaño & Avendaño, 2009). También resulta relevante la integración de diferentes sistemas de gestión, control e información adoptados por las entidades, para proveer los servicios que en su marco legal se encuentran establecidos (Ortiz, 2008; Riaño & Avendaño, 2009; Rosero & Rivera, 2015).

En cuanto referencias institucionales se identifican entidades que realizaron la implementación del CMI a nivel global en las estructuras administrativas. En esta dirección existe la *Guía Práctica para la Elaboración del Cuadro de Mando Integrado BSC* de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, Dirección Distrital de Desarrollo Institucional, emitida en octubre de 2007. Esta guía se desarrolló en el marco del *Programa de Fortalecimiento Institucional de Bogotá Distrito Capital*, que contó con recursos financiados parcialmente por el BID. Los objetivos del programa fueron el fortalecimiento y la reorganización macro institucional del Distrito, el mejoramiento de la eficiencia de la gestión local y la implantación de un modelo de excelencia de atención a la ciudadanía (Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, 2007).

Por su parte, el Ministerio de la Protección Social generó la *Guía de Instrucción Despliegue de la Estrategia Mediante el Cuadro de Mando Integral*, documento financiado con recursos del *Programa de Reorganización, Rediseño y Modernización de Redes de Prestación de Servicios*, que buscó transmitir al personal de sector salud, especialmente de EPS e IPS, conocimientos para la implementación de sistemas de evaluación y seguimiento de resultados, a partir del CMI, como herramienta de cierre de ciclos (Ministerio de la Protección Social, 2017). En exploración de páginas web institucionales, se identificaron

las siguientes entidades estatales relacionadas con salud que han desarrollado y publicado información sobre su CMI: Capital Salud EPS-S, Hospital de Suba II Nivel ESE, Secretaría de Salud - Gobernación del Atlántico, Instituto Nacional de Dermatología y el Hospital Psiquiátrico Universitario del Valle.

En Colombia se identifican otras entidades que implementan los lineamientos del CMI, como referentes institucionales, entre ellas: el Departamento Administrativo del Servicio Civil Distrital – DASCD, la Fuerza Aérea Colombiana (Velásquez, 2006), la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, ISAGEN, ECOPETROL y EPM.

En el caso de las Fuerzas Militares, desde 2007 se viene desarrollando un programa de mejoramiento gerencial para el sector defensa, donde se implementa el Modelo de Gerencia Pública Activa, el cual desarrolla los conceptos de efectividad del Estado, gerencia de la defensa y la seguridad, y la responsabilidad pública (MinDefensa, 2008). Lo anterior, dando cumplimiento al Plan Nacional de Desarrollo 2006 - 2010 que estimula modelos de gerencia pública con orientación a la gestión de las organizaciones del sector defensa, con mejores prácticas gerenciales y herramientas que permitan la planeación, organización, dirección y control de los objetivos estratégicos (MinDefensa, 2008). Para el cumplimiento de dicho propósito han involucrado a la alta dirección, quienes lideran el proceso y son usuarios activos de la información para el control y la toma de decisiones en las entidades que componen el sector (MinDefensa, 2008).

Pese a lo anterior, y teniendo en cuenta el número de entidades identificadas en relación con el tamaño del sector público colombiano, se podría concluir que aún es limitada la implementación del CMI como herramienta de gestión; así mismo, son restringidas las investigaciones sobre la efectividad en su implementación. Esto se confirma en lo observado por Armijo (2011), quien menciona que la implementación del CMI en entidades públicas es aún escaso, tanto en los países anglosajones como en los latinoamericanos.

3.5 La relación entre el Sistema de Control Interno y el Cuadro de Mando Integral

Teniendo en cuenta la conclusión presentada en nuestro segundo capítulo, se observa que el Sistema de Control Interno del sector público es mayoritariamente de tipo documental y de cumplimiento. Por ello, en el presente apartado se busca caracterizar, de manera resumida, una relación entre el SCI y el CMI, enfatizando en cómo este último puede constituirse en una herramienta que complemente el SCI.

El SCI, como *Control de Gestión*, proporciona, una estructura para evaluar la estrategia, la gestión y los mecanismos de evaluación del proceso administrativo de las entidades públicas (DAFP, 2014, p.7). El SCI cuenta con una estructura y se materializa en un sistema.

Por su parte, el CMI, que también surge como un instrumento de *Control de Gestión*, brinda los criterios para el desarrollo del pensamiento estratégico en las entidades públicas, como instituyente de pilotaje, junto con los planes operativos y los controles presupuestarios de las organizaciones (Sampaio, 2015). Se resalta que el CMI no es un sistema ni una estructura propiamente dicha, en su lugar constituye una herramienta (Kaplan & Norton, 2002).

El CMI, como herramienta, brinda una oportunidad de transformación a los SCI mediante la prevalencia del propósito de apoyo al control de gestión, la complementariedad a los mecanismos de gestión, control y evaluación (Rodrigues et al., 2012), y la generación de valor mediante el despliegue de la estrategia organizacional. En este sentido, el CMI no se encuentra simplemente sumergido en la dinámica de cumplimiento propia del sector público, y podría ayudar a superar las limitaciones de las medidas de control tradicionales (Guerrero & Hernández, 2000).

En sentido, se coincide con lo señalado por Cárdenas (2012), quien considera que las entidades deben ser dinámicas y adaptarse al medio en que se desenvuelven, implementando modelos que contribuyan a la consecución de resultados y al logro efectivo de los objetivos institucionales y el cumplimiento de los fines del Estado (INTOSAI, 2004).

3.6 Conclusiones del capítulo

La evolución de las organizaciones, el surgimiento del pensamiento estratégico y la crítica a las herramientas tradicionales de contabilidad están, principalmente, en el origen de la innovación denominada Cuadro de Mando Integral. En este sentido el conocimiento y entendimiento de las organizaciones, basado en la experiencia, constituyen el principal insumo para la definición de estrategias, objetivos e indicadores de gestión, que desencadenan el éxito de las organizaciones.

El CMI alcanza su efectividad cuando se identifican objetivos y estrategias que apuntan al mejor rendimiento y desempeño de las organizaciones y cuando su despliegue consigue la transformación de estructuras y de pautas comportamentales. Para ello, la jerarquía de las *perspectivas* juega un papel determinante, puesto que establece el aspecto más relevante a alcanzar en su objetivo organizacional. Es de resaltar que, frente a la aplicación del CMI, se presentan algunas ventajas y problemas, los cuales dependen de la estructura y el pensamiento estratégico en la organización.

Teniendo en cuenta el papel de las *perspectivas* y las evidencias de aplicación en el sector público, el *cliente* constituye la principal *perspectiva* a satisfacer. No solamente se requiere la evaluación del cliente como aquel que paga por la prestación de un servicio o lo recibe sin contraprestación; por el contrario, se demanda una mirada amplia hacia la ciudadanía, donde se pueda garantizar una gestión de recursos para el bienestar colectivo y la generación de valor público.

En concordancia con lo anterior, se ubica al CMI como una herramienta donde prevalece el apoyo al control de gestión y que complementa los sistemas de control, como es el caso del SCI. Lo anterior, buscando superar la visión tradicional del SCI, de tipo documental y de cumplimiento.

Pese a lo señalado, y teniendo en cuenta los referentes institucionales de implementación en Colombia, se observa que la aplicación del CMI, especialmente en las Fuerzas Militares, atiende a la implementación de una herramienta por prescripción estratégica de la institución cabeza del sector (autoridad). Esta situación podría llevar a inferir que cierto nivel de normalización u obligación normativa se hace necesaria para la aplicación de este

tipo de herramientas en el sector público. Lo anterior, está en sintonía con el contexto jurídico y la tradición de la administración pública en Latinoamérica.

En el siguiente capítulo se presentará la metodología de la investigación, la cual sirvió de guía para identificar la contribución del Cuadro de Mando Integral en el Sistema de Control Interno, tomando como estudio de caso a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares - ALFFMM.

4 Metodología de la investigación

4.1 Introducción

En la presente investigación se planteó como pregunta de investigación: ¿Cómo aporta el Cuadro de Mando Integral, al Sistema de Control Interno en una entidad pública colombiana, para que supere la visión de cumplimiento legal y apoye la gestión y su control?

Por lo anterior, en los capítulos previos se ha realizado una aproximación a la caracterización de la NGP como una tendencia en la modernización del Estado. Para ello, desde una perspectiva interpretativa, se realizó una revisión de la literatura sobre la administración pública buscando identificar formas de control provenientes de sistemas implementados a nivel internacional, con perspectivas económicas y organizacionales, adaptadas a la tradición jurídica latinoamericana. Con dicha contextualización, se realizó también una revisión de la literatura sobre el Sistema de Control Interno y el Cuadro de Mando Integral, buscando caracterizar sus fundamentos conceptuales, sus componentes y la evolución en su implementación en el sector público, tanto a nivel internacional como nacional.

En este contexto, el presente capítulo tiene como objetivo describir la metodología de investigación que fue implementada en el componente empírico de la investigación, es decir, en el estudio de caso que se presentará en el próximo capítulo.

Por esta razón, primero se caracteriza la metodología cualitativa adoptada. En segundo lugar, se presentan la estrategia, los instrumentos y técnicas de investigación utilizadas. En tercer lugar, se indican las etapas de la investigación. En cuarto lugar, se identifican algunas de las limitaciones presentadas durante el proceso de investigación.

4.2 Metodología de la investigación adoptada

La metodología de investigación cualitativa puede adoptar diversas estrategias, técnicas e instrumentos de investigación. En la presente investigación se hace uso del estudio de

caso (Ryan, Scapens, & Theobald, 2004; Yin, 1994), el análisis de contenido (Bardin, 1996) y la entrevista semiestructurada (Cerde, 2011; Sampieri et al., 2014). Esta estrategia, el estudio de casos (Yin, 1994), así como las técnicas e instrumentos usados, buscan una aproximación al conocimiento del proceso de implementación del CMI en una entidad pública, de orden Nacional, perteneciente al sector de Defensa, con el propósito de dar respuesta a la pregunta de investigación con un sentido comprensivo.

En atención a lo anterior, los objetivos 1, 2 y 3 de la investigación se desarrollan estableciendo el fundamento teórico de la NGP, donde se justifica la implementación del Sistema de Control Interno y del Cuadro de Mando Integral en las entidades públicas. Para el logro de los objetivos específicos 4 y 5, se desarrolló el estudio de caso, realizando análisis de contenido de artefactos institucionales de la entidad objeto de estudio (Bardin, 1996), como lo son informes, reportes y evaluaciones. Igualmente, se realizaron entrevistas semiestructuradas (Sampieri et al., 2014), aplicadas al personal de diferentes áreas de la Entidad. Luego de la obtención de la información, se efectuó la triangulación de los resultados del análisis del contenido de informes y entrevistas, permitiendo la comprensión de la realidad estudiada, para plantear una respuesta a la pregunta de investigación.

4.3 Estrategia, técnicas e instrumentos de investigación

El estudio de caso es la estrategia de investigación adoptada. Por su parte, las entrevistas semiestructuradas y el análisis de contenido son algunos de los instrumentos y técnicas que sirvieron en la obtención de información y en el análisis de la misma. A continuación, se hace una breve referencia a dichas estrategia, técnicas e instrumentos de investigación:

4.3.1 Estudio de caso

Los estudios de caso implican una unidad de análisis, conformada por una o varias organizaciones (Ryan et al., 2004; Yin, 1994). En contabilidad y finanzas, los estudios de caso implican un entorno práctico concreto para realizar investigaciones, llegando a identificar comportamientos, procesos o estructuras (Ryan et al., 2004). Para la presente investigación, se utiliza un tipo de estudio de caso llamado ilustrativo, donde se busca

ilustrar prácticas nuevas o procesos innovadores que se están implementando en una organización (Ryan et al., 2004). La ilustración abarca tanto casos exitosos, como el aprendizaje de los problemas y limitaciones en la implementación de innovaciones o procesos (Yin, 1994).

4.3.2 Entrevistas semiestructuradas

Las entrevistas buscan obtener información que no se consiguió por medio de la información escrita, documentos institucionales o porque dicha información es compleja de identificar en artefactos directos (Cerdeña, 2011; Sampieri et al., 2014). Las entrevistas semiestructuradas, particularmente, se constituyen en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre los temas deseados (Sampieri et al., 2014, p. 418). Este tipo de entrevistas buscan conocer la perspectiva, el punto de vista o la percepción de los entrevistados de acuerdo a los temas de la investigación (Cerdeña, 2011).

4.3.3 Análisis de Contenido

El análisis de contenido es un conjunto de instrumentos metodológicos y técnicas, aplicadas a contenidos diversos, que permite identificar la dinámica de la comunicación en general (Bardin, 1996, p. 6). En esta acción, el contenido analizado permite inferir lógicas comunicativas, a partir de afirmaciones o proposiciones, que luego se codifican en dimensiones y categorías que son objeto de estudio, contribuyendo a la investigación que se esté adelantando.

4.4 Etapas metodológicas de la investigación

Las etapas metodológicas se llevaron a cabo en sintonía con los objetivos específicos establecidos y consistieron en: i) una revisión, análisis e interpretación de la literatura, ii) análisis de artefactos institucionales, iii) realización de entrevistas semiestructuradas, iv) triangulación de información identificada en las etapas anteriores y v) construcción de sentido para llegar a las conclusiones de la investigación.

4.4.1 Revisión y análisis de la literatura

Se realizó una aproximación a la literatura desarrollada en los últimos treinta años respecto al estudio del *New Public Management* (Nueva Gestión Pública). Así mismo se abordó la literatura, los referentes y la normatividad asociada con el Sistema de Control Interno y los referentes institucionales y artículos académicos sobre Cuadro de Mando Integral. La literatura identificada corresponde a las fuentes primarias y secundarias.

4.4.2 Análisis de artefactos institucionales

La investigación define como estudio de caso a la Agencia de Logística de las Fuerzas Militares - ALFFMM, entidad que se escogió por su pertenencia al sector de defensa y su importancia a nivel estratégico y financiero nacional, dadas las actividades de apoyo a las Fuerzas Militares. Así mismo, la entidad cuenta con la aplicación, por normatividad, del Sistema de Control Interno y a manera de innovación por la implementación del Cuadro de Mando Integral.

La comunicación con la entidad fue formal y se realizó solicitando inicialmente a la Dirección General la colaboración para la asignación de personal que pudiera dar acompañamiento al proceso de investigación y que suministrara la información necesaria. Para lo cual, un servidor público fue designado y apoyó la entrega de información que sirvió de insumo para la investigación.

Teniendo en cuenta lo anterior, se realizó el análisis de contenido a los documentos institucionales de la ALFFMM del año 2012 a 2016: Informes de gestión de la ALFFMM y los Cuadros de Mando Integral de la ALFFMM (ALFFMM, 2017). Así mismo, se realizó análisis de reportes e informes de evaluadores, entre ellos, los resultados de las evaluaciones del Modelo Estándar de Control Interno - MECI y los informes de la CGR. Lo anterior, con el propósito de conocer el contexto de la entidad, la relación entre la información de uno y otro artefacto, y analizar los aportes y limitaciones que el CMI tiene y su vínculo con el SCI. Esta información es de fuente primaria y se encuentra referenciada en el capítulo 5.

Para efectuar análisis de contenido a los artefactos institucionales, previamente se realizó una codificación de tipo deductivo, donde se aplicaron dimensiones y categorías soportadas en el marco teórico de la investigación (Bardin, 1996), y en los elementos asociados comúnmente al SCI y el CMI. Como resultado se desarrolló una matriz de categorización que cuenta con las categorías y codificación para las dimensiones SCI y CMI. Las categorías *Cumplimiento, Planeación, Operaciones, Administración de información, Control, Financiero, Cliente, Procesos Internos, Aprendizaje y Crecimiento, Objetivos estratégicos* buscan reflejar en mayor medida la cercanía que tienen los artefactos institucionales con los referentes teóricos de la investigación. En el Anexo A se presenta la matriz de categorización.

4.4.3 Creación de artefactos

El análisis de artefactos institucionales requirió de ampliación de información, por lo que se definió la creación del artefacto de investigación para las *entrevistas semiestructuradas* (Sampieri et al., 2014), el cual cuenta con 13 preguntas realizadas al personal de la entidad con el propósito de conocer sus opiniones y perspectivas sobre el manejo del CMI, su contribución y limitaciones al Sistema de Control Interno institucional; así mismo, la identificación de temas de gestión, control y cumplimiento legal.

En el Anexo B se encuentra el cuestionario aplicado. La citación a las opiniones de los Actores Clave entrevistados se denominará con los literales A, B, C y D para cada actor, y no comprometen la visión institucional de la entidad, sino de los entrevistados. La información recopilada mediante el artefacto creado se considera de fuente primaria.

4.4.4 Entrevistas

La selección de las áreas a entrevistar corresponde a las instancias de dirección, gestión y control, para conocer el direccionamiento y la implementación y manejo del SCI y el CMI. Así mismo, se identificó personal del proceso de apoyo, para conocer su participación en las herramientas planteadas.

Posterior a la realización de las entrevistas, se procedió a la tabulación y procesamiento de la información, para identificar los aspectos que apuntan a dar respuesta a la pregunta de investigación. Para este proceso, se hizo uso del software libre de análisis de datos cualitativos AQUAD 7 para la categorización de los datos de las entrevistas. El aplicativo tiene la facilidad de manejar el paradigma de codificación, el método de mineralización Booleana y el análisis de secuencia de textos para comprobar hipótesis (Huber & Gürtler, 2018).

4.4.5 Triangulación de información

Una vez analizados los artefactos institucionales (análisis de contenido de informes, entrevistas y resultados de la gestión y evaluación), se realiza una triangulación de la información con el propósito de evaluar los resultados e integrar conclusiones buscando dar respuesta a la pregunta de investigación.

En el capítulo cinco se presentarán los resultados del análisis de los artefactos institucionales, las entrevistas semiestructuradas y la triangulación de información. Lo anterior, en desarrollo de los objetivos 4 y 5 de la investigación.

4.5 Limitaciones en la investigación

Como limitaciones en el proceso de investigación no se consiguió la entrega de información directa por parte de la CGR, informes de auditorías generados en el periodo 2012 a 2016; en su opinión, de acuerdo con lo establecido en el art. 19 de la Ley 1712 de 2014, por temas de reserva legal. Por lo anterior, se accedió a la información pública sobre la entidad estudiada.

Pese a lo anterior, la ALFFMM allegó los informes de auditoría fiscal correspondientes a las vigencias 2012, 2013 y 2014, para ser analizados a la luz de la presente investigación.

5 Estudio de caso ALFFMM. Aportes y limitaciones del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno

5.1 Introducción

En esta investigación se ha mostrado que la NGP implica un proceso de modernización de la gestión del Estado. En este sentido, la administración pública ha incorporado formas de gestión y control alineadas con sistemas empresariales implementados a nivel internacional. Estos cambios se materializan en la adopción de mecanismos como el SCI y de herramientas de gestión y control como el CMI. También señalamos que entre el SCI y el CMI pueden darse complementariedades que mejoren los procesos de gestión y control. Por ello, la investigación se pregunta: ¿Cómo aporta el Cuadro de Mando Integral, al Sistema de Control Interno en una entidad pública colombiana, para que supere la visión de cumplimiento legal y apoye la gestión y su control?

El presente capítulo desarrolla dos de los objetivos empíricos de la investigación: caracterizar el uso del Cuadro de Mando Integral en el caso de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, para el periodo 2012 – 2016 y; establecer los aportes y las limitaciones de la implementación del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno, a partir del estudio de caso planteado y el aprendizaje para el sector público.

Para alcanzar estos objetivos, primero se realiza una breve justificación del estudio de caso. En segundo lugar, se realiza una aproximación a la caracterización del CMI en la Agencia Logística de las Fuerzas Militares - ALFFMM para el periodo 2012 - 2016. En tercer lugar, se efectúa un análisis de contenido a la información de gestión y de los informes de evaluación del estudio de caso, así como, a los resultados identificados en las entrevistas semiestructuradas realizadas al personal clave de la entidad. En cuarto lugar, se detalla algunos aprendizajes para el sector público producto del análisis integral de los resultados de la investigación. Finalmente, se presentan las conclusiones del capítulo.

5.2 Breve justificación del estudio de caso

El sector defensa es uno de los subsectores de la administración pública en Colombia que históricamente ha dispuesto de una importante proporción de los recursos del Presupuesto General de la Nación. El sector contó con el 17,9% del presupuesto nacional para 2016 (MinHacienda, 2015b). De acuerdo con datos del Banco Mundial, para el año 2016, estos recursos corresponden a un 3,1% del PIB de Colombia (SIPRI, 2017). El Ministerio de Defensa, como principal instancia, cuenta con 22 entidades públicas adscritas.

Debido al proceso de paz y a la dinámica de superación del conflicto armado, el sector defensa se convierte en una pieza importante de análisis para el seguimiento, la evaluación, la gestión y el control de la ejecución de recursos del Presupuesto General de la Nación.

En este sentido, se eligió a la Agencia Logística de las Fuerzas Militares, entidad adscrita al sector defensa, mediante el Viceministerio de Defensa para el Grupo Social y Empresarial de la Defensa - GSED (MinDefensa, 2016), con incidencia en el desarrollo de actividades de apoyo a las Fuerzas Militares, para ser el estudio de caso de la investigación, con el propósito de caracterizar y contrastar las fuentes conceptuales presentadas en los primeros tres capítulos, con la información de gestión y control de la entidad y, con ello, buscar respuesta al interrogante central de la investigación.

5.2.1 Caracterización Agencia Logística de las Fuerzas Militares

La ALFFMM fue creada para ejecutar las actividades de apoyo logístico y abastecimiento de bienes y servicios requeridos por las Fuerzas Militares (MinDefensa, 2005, p.2). En el año 2005 se formaliza su constitución por medio del Decreto 4746 de 2005, con la fusión de los fondos rotatorios de la Armada Nacional, la Fuerza Aérea Colombiana y el Ejército Nacional. Actualmente, la Agencia hace parte del grupo empresarial del sector defensa (MinDefensa, 2016).

La Agencia opera mediante diferentes divisiones; dentro de las divisiones misionales se encuentran: Cadena de Suministros, Apoyo Logístico, Comercial y Contratación (ALFFMM,

2017a). Se estructura por medio de once regionales que dan cobertura en la operación a lo largo del territorio nacional.

La financiación de la Agencia se realiza mediante recursos propios fruto de operaciones con cada una de las fuerzas (MinHacienda, 2015), provenientes del desarrollo de, aproximadamente, diez actividades o unidades de negocio (ALFFMM, 2017a, 2017b).

A continuación, se indican los principales objetivos estratégicos de la Agencia para la vigencia 2016 (ALFFMM, 2016, p. 1-4):

1. Construir e implementar la nueva red de valor para fortalecer las relaciones de credibilidad y confianza con los clientes.
2. Modernizar la infraestructura física y tecnológica.
3. Rediseñar y optimizar la estructura organizacional, la planta de personal y los procesos en el marco de la transformación institucional.
4. Garantizar la sostenibilidad financiera y la ejecución del presupuesto.

La ALFFMM ha sido tema de opinión pública en las últimas vigencias. Lo anterior, debido a la identificación de actos de corrupción detectados en diferentes instancias de su estructura organizacional (El Tiempo, 2018). Los medios de comunicación han puesto en conocimientos que los procesos de contratación e información financiera son los temas donde mayores irregularidades se han presentado (El Espectador, 2017; El País, 2017; El Tiempo, 2017a, 2017c, 2017b, 2017d, 2018).

5.3 Caracterización del CMI en el ALFFMM periodo 2012-2016

Desde la fusión de los Fondos Rotatorios (ALFFMM, 2017), la ALFFMM aplica la metodología del *Balanced Scorecard* para el seguimiento y evaluación de la estrategia, teniendo en cuenta las diferentes disposiciones impartidas por el Ministerio de Defensa Nacional en desarrollo del Modelo de Gerencia Pública Activa (MinDefensa, 2005a, 2007, 2008, 2017), y la aplicación del software Suite Visión Empresarial (Actor clave B;

MinDefensa, 2017). En este contexto, a continuación, se realiza una síntesis del análisis al CMI de la ALFFMM para el periodo 2012 a 2016.

5.3.1 Análisis y hallazgos de investigación en el CMI de la ALFFMM

El CMI es una herramienta de gestión que la ALFFMM ha decidido publicar en la página web institucional para contribuir a la transparencia, la participación ciudadana y la rendición de cuentas, como lo señala un actor clave de la entidad en entrevista. En análisis de los CMI de 2012 a 2016, se identifican cuatro *perspectivas* denominadas: I) Cliente, II) Procesos Internos, III) Innovación, aprendizaje y crecimiento, y IV) Financiera; así mismo, se identifican, por lo general, cuatro objetivos estratégicos, excepto para 2012 donde se contaba con cinco. Ver en el Anexo C la relación de los CMI 2012 a 2016.

Fruto del análisis de los CMI por vigencia, se presentan diferentes aspectos a resaltar, entre ellos: momentos del CMI, del año 2012 al 2015 y la vigencia 2016; particularidad en la denominación de la perspectiva Innovación, aprendizaje y crecimiento, y su enfoque; la jerarquía de las *perspectivas*; la visión del personal de la ALFFMM sobre el CMI, y; comentarios de la CGR respecto del CMI.

A continuación, se presenta una breve descripción de estos aspectos:

5.3.1.1 Momentos del CMI

De acuerdo con lo indicado por el actor clave D en entrevista, los objetivos del CMI presentados en las vigencias 2012 a 2015 fueron replanteados para el año 2016 debido al cambio de Director General de la Agencia. Así se evidencia en el primer momento, de 2012 al 2015, que el CMI denotó la definición de objetivos estratégicos basados, principalmente, en el cumplimiento de las funciones asignadas a la entidad y a los cuales se les relaciona cada una de las *perspectivas* (por lo general la de cliente y un sólo objetivo relacionado con las demás perspectivas). Por su parte, para el 2016, se observó un enfoque en los objetivos estratégicos relacionados con la perspectiva de aprendizaje y crecimiento y Proceso Interno, ver Tabla 3, así como, la identificación explícita de la perspectiva


financiera, con un objetivo estratégico y actividades relacionadas, como se observa en la Imagen 2.

Tabla 3 Relación Objetivos Estratégicos y Perspectivas, CMI 2016

Objetivo Estratégico	Perspectiva
1. Construir e implementar la nueva red de valor para fortalecer las relaciones de credibilidad y confianza con los clientes.	Innovación, aprendizaje y crecimiento, Procesos Internos, y Cliente.
2. Modernizar la infraestructura física y tecnológica.	Innovación, aprendizaje y crecimiento.
3. Rediseñar y optimizar la estructura organizacional, la planta de personal y los procesos en el marco de la transformación institucional.	Innovación, aprendizaje y crecimiento, Procesos Internos.
4. Garantizar la sostenibilidad financiera y la ejecución del presupuesto.	Financiera

Fuente: Cuadro de Mando Integral Vigencia 2016.

Imagen 2 Perspectiva Financiera, CMI 2016



AGENCIA LOGÍSTICA DE LAS FUERZAS MILITARES
CUADRO DE MANDO INTEGRAL
VIGENCIA 2016

PERSPECTIVA	OBJETIVO ESTRATÉGICO	OBJETIVO INTEGRADO	OBJETIVO ESPECÍFICO		META 2016	FORMULA
			LIDER	DESCRIPCION		
Financiera	Objetivo Estratégico No. 4 Garantizar la sostenibilidad financiera y la ejecución del presupuesto	Objetivo Integrado No. 3 Garantizar la sostenibilidad financiera y el uso de los recursos, para atender oportunamente los abastecimientos y servicios a las Fuerzas Militares y el sector defensa	Dirección Financiera	Rediseñar y definir el sistema organizacional de costos por procesos.	Implementación del sistema de costos en los procesos de la ALFM	Sistema de Costos Implementado / 1
Financiera			Dirección Financiera	Generación de excedente operacional del 10% (2015-2018)	Obtener excedente operacional mínimo del 6,6% (2016)	Excedente Operacional Final / 6,6%
Financiera			Dirección Financiera	Obtener excedente neto del 4% (2015-2018)	Obtener Utilidad Neta del 2,5% (2016)	Utilidad Neta final / 2,5%
Financiera			Dirección Financiera	Lograr una ejecución presupuestal del 90% en Funcionamiento e inversión	Ejecución del 90% del presupuesto asignado	Ejecución presupuestal final / 90%

Fuente: ALFFMM, Cuadro de Mando Integral Vigencia 2016, Recuperado de <https://www.agencialogistica.gov.co/sites/default/files/attachments/page/attachmentcategory556792.pdf>

5.3.1.2 Denominación perspectiva de innovación

En los CMI de los periodos 2012, 2013, 2014 y 2016 la Agencia denominó la perspectiva Innovación, Aprendizaje y Crecimiento a la dimensión que teóricamente se conoce como aprendizaje y crecimiento; para la vigencia 2015 la denominó Innovación y Mejora. Frente

a su contenido, se observó que para el periodo 2012 a 2015, la perspectiva apunta al objetivo estratégico de fortalecimiento institucional; mientras que para el 2016, se encontraba alineada con los objetivos de fortalecimiento del personal, y con el cumplimiento de las funciones de la Agencia (ALFFMM, 2016). Esta perspectiva, en la teoría, presenta un enfoque hacia el personal de la organización.

5.3.1.3 Jerarquía de las perspectivas

Se observó la siguiente prioridad para el periodo 2012 - 2015: Cliente, Procesos Internos, Innovación, aprendizaje y crecimiento, y Financiera. Para la vigencia 2016 el orden fue: Innovación, aprendizaje y crecimiento, Procesos Internos, Cliente y Financiera. Ello implica cambios en la forma de relacionamiento de las *perspectivas* y los objetivos estratégicos, ya que las *perspectivas* no se encuentran identificadas en un orden secuencial estricto y los cuatro objetivos estratégicos definidos se relacionan con una o más *perspectivas*, ver Tabla 3. Este esquema de presentación puede ser asociado a las formas de interpretación y gestión de la herramienta por parte de cada Dirección a cargo.

5.3.1.4 Visión del personal

En desarrollo de las entrevistas semiestructuradas al personal clave de la ALFFMM se conoció que hay diferentes opiniones respecto del CMI y su aplicación. Al respecto se tienen los siguientes testimonios:

El actor clave A comentó que “[...] nosotros nos regimos por el ministerio de defensa, entonces muchas cosas de las políticas que ellos tienen debemos articularlas a la entidad; [...] ahorita la entidad está en un proceso de modernización y pues también se incluyeron como esas partes, digamos esa visión que se tiene de la entidad, entonces seguramente el ministerio también hace ese énfasis, [...] entonces debe estar influenciado por lineamientos iguales [...]”, adicionalmente indica que “[...] ahorita de hecho se cambiaron, actualizaron los propósitos enfocados a la reestructuración de la entidad [...], pero ahorita se enfocaron mucho en el momento que está pasando la entidad, [...] en pro de esos cambios se hicieron el Cuadro de Mando Integral.”. En cuanto a su aplicación “[...] sobre todo ahorita en el personal, todo el cambio que hubo en la entidad se supone también lo

hicieron para mejorar toda la parte financiera y pues mejorar todos los procesos, [...] incluso algunos desaparecen, o no se han creado, pero en aras de mejorar la prestación de los servicios [...]”. En este sentido, se entiende que el CMI corresponde a una directriz del Ministerio de Defensa y que, actualmente, los propósitos de la herramienta se encuentran enfocados a la reestructuración de la entidad. En consecuencia, se busca fortalecer el personal, los procesos, y mejorar en la prestación de los servicios.

El actor clave B precisó que “[...] desde el inicio de la fusión, con la planeación estratégica, estábamos con la teoría de lo que era las cuatro perspectivas, financiera, la de cliente, siempre las hemos tenido por el mismo mandato del Ministerio de defensa. [...] Sí claro, ellos mismo desde el inicio nos dijeron cómo deberíamos realizar nuestra planeación estratégica, [...] ahí lo que ocurre es que de todas maneras el ministerio, a través del GSED, que es nuestro viceministerio, si adopta o toma todas esas políticas y lineamientos de otros departamentos, los consolida en uno sólo y ellos hacen una instrucción para las entidades del GSED, [...] específicamente ahorita los asesores del GSED dicen ajuste el cuadro de mando integral; [...] lo que ocurre es que el cuadro de mando integral es una herramienta anexa o adjunta a toda nuestra planeación estratégica, [...] viene a ser el resultado con que nosotros controlamos nuestra planeación [...]”. “[...] por ejemplo hemos tenido con el Ministerio en el 2015 [...] la identificación de toda nuestra plataforma estratégica [...] y con base a todo ese resultado, se confluyen la información en un cuadro de mando integral que nosotros estamos manejando, [...] no es un proceso para el cuadro de mando integral, sino es un proceso de planeación donde [...] el cuadro de mando es la evaluación de la planeación estratégica [...]”. En cuanto a su aplicación “[...] ha habido digamos que un seguimiento, esa implementación ha permitido que se tengan unos indicadores [...], sin embargo, tal vez uno de los procesos que hemos previsto en esas situaciones es que se queda desafortunadamente, por máximo, a nivel de gerencia de los coordinadores; durante anteriores vigencias, en realidad, los resultados de ese cuadro de mando integral no pasaban a la alta dirección, no entendiéndolo directamente como el director general exclusivamente, sino a la mayoría de directores nacionales y regionales, entonces eso fue un problema que en este momento nosotros estamos manejando o estamos solucionando, porque la actual cúpula directiva si es bastante técnica y si está midiendo todo a través de indicadores y resultados obtenidos [...] en anteriores administraciones si teníamos un cuadro pero [...] no se tomaban decisiones puntuales al respecto, actualmente si ha habido un cambio, hasta el mismo viceministerio actualmente

nos mide a nosotros a través de unos indicadores [...], todos estamos digamos que, alineados y atentos a cumplir la misión porque eso es a lo que nosotros se nos ha encomendado.”.

En este sentido, el CMI se tiene por mandato del Ministerio de Defensa y controla y mide la planeación estratégica. Así mismo, se comprendió que para las vigencias anteriores los resultados del CMI no subían a los niveles superiores de administración, tomando un carácter de obligatoriedad y cumplimiento.

El actor clave C indicó que la adopción del CMI se dio “[...] para estar acordé con el sistema de modernización de la entidad.”, así mismo “[...] pues implicaciones, todo un compromiso, porque cambiar el chip de la gente es súper complicado, [...] primero ha sido toda una socialización digamos acá desde el nivel directivo, lo admito, donde dice: no lo tomé como que el sistema nos está atacando, el sistema es una herramienta para nosotros mejorar, no solamente para mejorar como entidad, sino para mejorar cada uno en su puesto de trabajo y en los procesos y subprocesos que lleva; entonces, digamos al principio, ha sido implicaciones de adaptación, pero también ha sido una implicación de cómo una herramienta que nos ha ayudado para mejorar, porque no solamente los mejora como organismos sino a nivel de cada uno de los procesos y subprocesos que maneja cada persona [...]”. Igualmente, “[...] ha habido mesas de trabajo reuniones en cada una de las coordinaciones y de las direcciones para subsanar y tomar las medidas correctivas sobre todo respecto de los hallazgos [...], ha habido [...] circulares y mecanismos, así como, de difusión a través de correos de socialización para el personal [...]”. En consecuencia, “los resultados han sido buenos, pero como todo está llamado a mejorar [...]”.

De lo anterior, se evidencia las necesidades de compromiso por parte de las personas en el CMI y que para ello se han realizado socializaciones, buscando que este sea visto como herramienta de trabajo que contribuye a la mejora, tanto en puestos de trabajo como en los procesos y subprocesos.

El actor clave D mencionó que “El Ministerio de defensa es un actor externo que influye en qué se tiene que medir, cómo se va a medir [...]”, así mismo, “[...] es planeación el que ha liderado [...] ese tema del cuadro de mando de la entidad, los resultados, hacen el seguimiento, consolida y le presentan mensualmente [...] los resultados de cómo va.”, por

lo anterior, “[...] el coronel desde que está acá empezó a evaluar los indicadores [...] él mira la parte financiera y tiene unos indicadores [...] le hace seguimiento mensual [...]”. No obstante, lo anterior, en opinión de este actor clave “[...] hay que fortalecerlo o sea unos indicadores como de gestión pero le falta como unos indicadores gerenciales, [...] falta fortalecer es como ese cuadro de mando donde yo como cualquier funcionario puedes mirar y diga bueno cuánto es el presupuesto del año, cuánto va ejecutado, dónde está, que lo pueda ver en un cuadro y uno mismo vea y mire aquí vamos mal, cuál es la utilidad [...] esas herramientas hay que aterrizarlas [...], lo mismo como al sistema de control interno en qué nivel va, cuánto saco, falta como reunir todo eso [...]”.

Por lo anterior y respecto de los indicado por el actor clave, se identifican necesidades de fortalecimiento del CMI con indicadores gerenciales y la forma de presentación para su lectura, consolidando los diferentes tipos de indicadores para la toma de decisiones.

Adicionalmente, frente a los resultados obtenidos de la implementación del CMI, el actor clave D señaló que “[...] falta como esa cultura de lo que te digo sobre esos indicadores [del CMI para] estar seguro que se toman decisiones [...] el coronel toma decisiones y la gente como que se siente evaluada y está respondiendo sobre la marcha, entonces las implicaciones han sido que el coronel tiene la información, pero la gente no le da todas las soluciones y la toma de decisiones va hacia abajo y no en doble vía; entonces diría que sí, es como incipiente, pero por eso, porque no es que no esté el cuadro de mando, sino que falta cultura para la aplicación, [...] es que la gente no está acostumbrada a que la evalúe [...] el tercer nivel de seguimiento [...] encuentr[a] cosas en las auditorias, donde están estos controles? [...]”.

Lo anterior, evidencia las necesidades de fortalecimiento de la cultura de seguimiento y medición, punto de relacionamiento con el SCI, debido a que no hay información de retroalimentación frente a la toma de decisiones, donde los niveles de seguimiento iniciales fallan y se presentan debilidades identificadas en los niveles de seguimiento posteriores.

Teniendo en cuenta lo mencionado por los entrevistados, el CMI se aplica desde dos puntos de vista: por obligatoriedad, soportado en una directriz y por mandato del órgano regulador; y por la visión de aporte a la reestructuración y modernización de la Entidad. Así mismo, los entrevistados identifican las oportunidades del CMI.

5.3.1.5 Comentario de la CGR

En el informe de auditoría de la Contraloría General de la República de la vigencia 2012, acápite Gestión y Resultados, se precisa que: “Bajo el enfoque del Balanced Scorecard (BSC) o tablero de control, metodología implementada por la Entidad para llevar a cabo su Misión, se maneja el sistema Visión Web Empresarial para consolidar y rendir informes del Plan de Acción al Ministerio de Defensa Nacional.” (CGR, 2013, p. 16). En consecuencia, la postura de la Contraloría frente al CMI concuerda con la visión del personal de la Entidad respecto de su obligatoriedad.

En virtud de lo observado frente al CMI, se hace evidente que la herramienta se aplica en dos dimensiones, principalmente por cumplimiento a las directrices de normalización, y como mecanismo para procurar información para la gestión.

5.4 Análisis descriptivos de los informes de gestión, resultados de la evaluación de la ALFFMM y las entrevistas: SCI - CMI

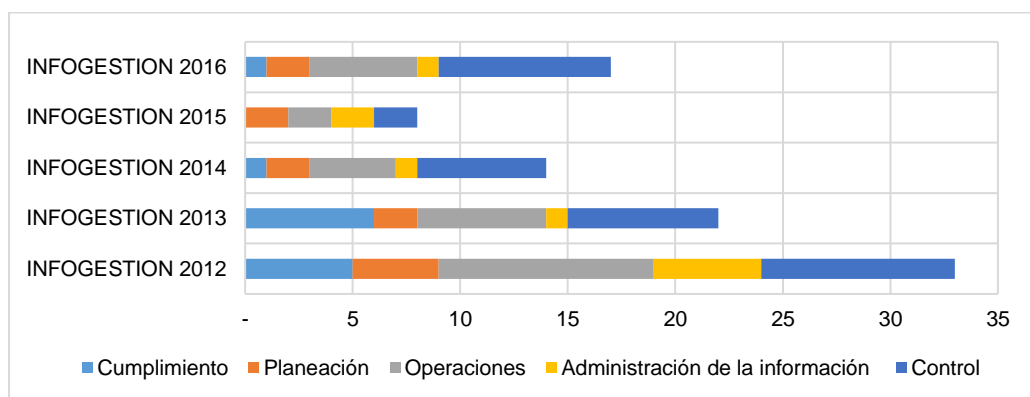
En el presente apartado se realiza un análisis de contenido de los informes y evaluaciones de la ALFFMM, así como, las entrevistas al personal de la entidad, que sirven de base para la triangulación de información y la relación SCI - CMI. Dicho análisis aplica la categorización del Anexo A y se realiza para el periodo que comprende cinco años de gestión de la ALFFMM, años 2012 a 2016.

Las dimensiones definidas para el análisis corresponden al *Sistema de Control Interno* y el *Cuadro de Mando Integral*, los cuales se encuentran fundamentados en los capítulos precedentes. En cuanto a las categorías elegidas para la interpretación se encuentran cinco generales que se extraen de la definición de control interno normalizada en Colombia, a saber: Cumplimiento, Planeación, Operaciones, Administración de la información, Control (Ley 87, 1993). Para el CMI, se toman las *perspectivas* de la herramienta: Financiero, Cliente, Procesos Internos, Aprendizaje y Crecimiento, y los objetivos estratégicos por su relacionamiento.

5.4.1 Análisis de contenido descriptivo de los informes de gestión

Los informes de gestión de 2012² a 2016 presentan un comportamiento no lineal en las dimensiones SCI y CMI, como se observa en las Gráficas 1 y 2:

Gráfica 1 Análisis de contenido informes de gestión 2012 - 2016 respecto del SCI



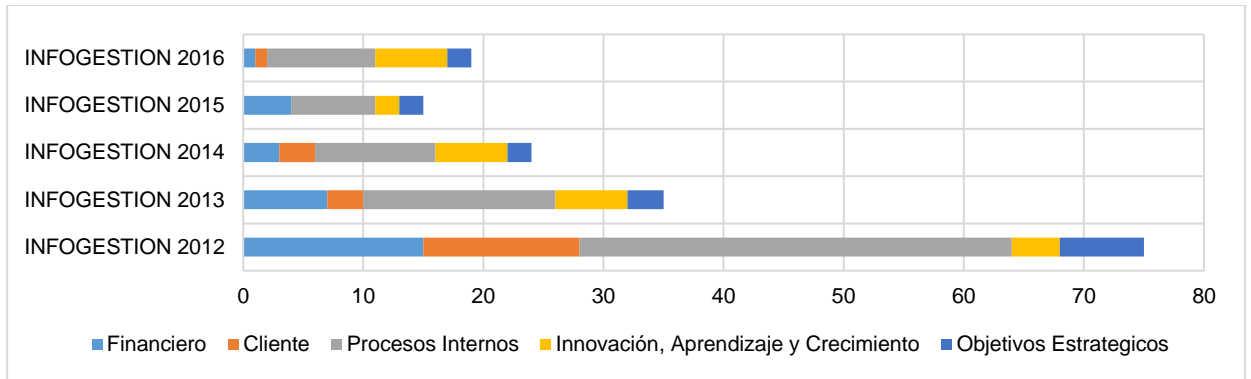
Fuente: Elaboración del autor a partir del reporte generado en el aplicativo AQUAD, 2017.

En este estudio se obtuvo como resultado que las categorías de SCI aparecen en los informes de gestión un promedio de 19 veces por cada vigencia, con mayor divulgación promedio de las categorías *Control* con 6 y *Operaciones* con 5 veces y menor referencia para *Cumplimiento* y *Planeación* con 3 y 2 respectivamente. Lo anterior, propone al control y las operaciones de la Agencia en un nivel mayor dentro de la gestión. En el Anexo D se presentan los resultados específicos por categoría.

Por su parte, las categorías del CMI presentan el siguiente comportamiento en los informes de gestión:

Gráfica 2 Análisis de contenido descriptivo informes de gestión 2012 - 2016 respecto del CMI

² Informe de gestión con mayor extensión respecto a las demás vigencias.



Fuente: Elaboración del autor a partir del reporte generado en el aplicativo AQUAD, 2017.

En este análisis se obtuvo como resultado que las categorías de CMI aparecen en los informes de gestión un promedio de 34 veces por cada informe, con mayor indicación promedio de las categorías *Procesos Internos* con 16 y *Financiero* con 6 veces, mientras que para *Innovación, Aprendizaje y Crecimiento* y *Cliente* se referencia en promedio 5 y 4 veces respectivamente; así como, *Objetivos Estratégicos* con 3 veces en promedio. En consecuencia, se observa que los procesos internos y el aspecto financiero tienen una prevalencia dentro de la gestión de la entidad, según el informe que presenta. En el Anexo D se precisan los resultados por categoría.

De acuerdo con lo identificado en la caracterización del CMI, cabe resaltar que, algunas de las *perspectivas* con mayor énfasis en la Agencia: *Cliente e Innovación, Aprendizaje y Crecimiento*, no muestran un nivel representativo de referenciación en los informes de gestión. En este sentido, no se observa una relación directa entre la representatividad de lo planteado para el CMI con lo presentado en los informes finales.

De la información analítica sintetizada en las gráficas, se concluye que la mayor referenciación en los informes de gestión corresponde a la dimensión de CMI y en menor medida al SCI.

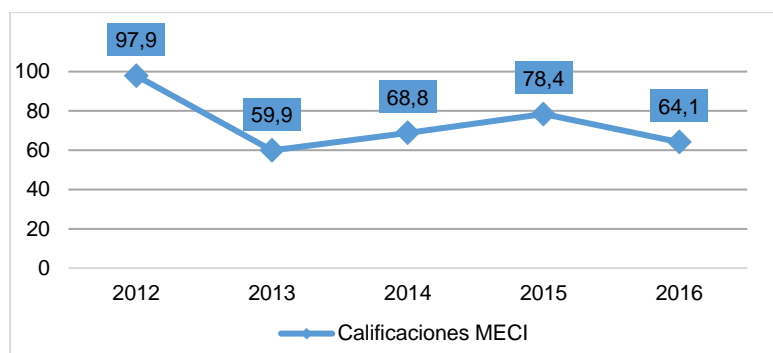
5.4.2 Análisis de informes de evaluación del Sistema de Control Interno - MECI

Se realiza un análisis a los informes de la evaluación del Modelo Estándar de Control Interno publicados por el Departamento Administrativo de la Función Pública. Estos

resultados provienen de la evaluación realizada por la Oficina de Control Interno de la ALFFMM, fundamentados en el subsistema de Evaluación y Control, como medio de verificación que permite a las entidades efectuar un autodiagnóstico de la situación de control, determinando si la gestión se realiza efectivamente o se presentan desviaciones en la operación, incidiendo en la consecución de objetivos institucionales (Cárdenas, 2012).

A continuación, se presenta el comportamiento de los resultados para la ALFFMM en el periodo 2012 – 2016 sobre una calificación máxima de 100 puntos:

Gráfica 3 Resultados evaluación MECI (SCI) vigencias 2012 a 2016



Fuente: Elaboración del autor a partir de los datos publicados en <http://mecicalidad.funcionpublica.gov.co/Historial/historial.aspx> y la información del DAFP, suministrada mediante correo electrónico.

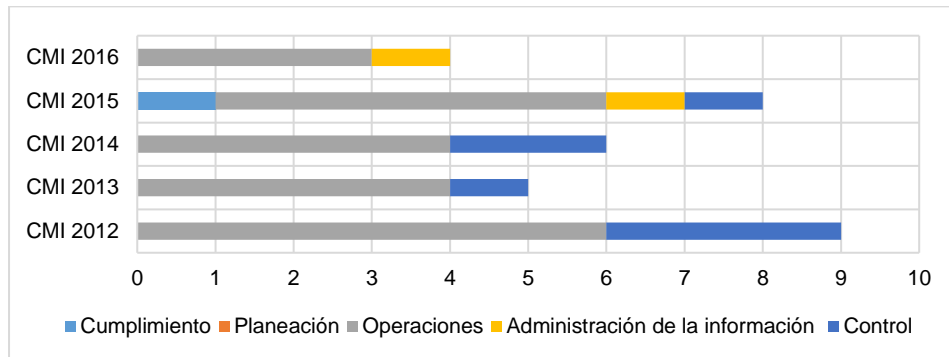
En la gráfica anterior, se observa un descenso de más del 30% en las calificaciones del nivel de madurez del MECI, lo que podría traducirse en deficiencias en el cumplimiento o que las actividades realizadas por la entidad presentan insuficiencias, por lo que reclama la definición de soluciones urgentes para que el sistema sea eficaz (DAFP, 2013). En consecuencia, y teniendo en cuenta los objetivos estratégicos a los cuales se apunta, las desviaciones pueden incidir de manera directa en su logro, así como, en la efectividad de los indicadores del CMI, en la visión y la estrategia de la entidad.

5.4.3 Análisis de contenido descriptivo SCI en los CMI

Se realiza análisis de la dimensión SCI en los CMI de 2012 a 2016, con el propósito de identificar su relacionamiento. En este estudio se obtuvo como resultado que, las categorías de SCI aparecen en promedio 6 veces por cada CMI, con mayor indicación de

Operaciones con 4, *Control* con 1 vez en promedio. Teniendo en cuenta las cinco categorías identificadas para el estudio, se puede evidenciar que la referencia a las categorías del SCI no se realiza de forma uniforme y supone que elementos del SCI no se incorporan de forma directa en la definición de los CMI. A continuación, se presenta de manera gráfica los resultados generales:

Gráfica 4 Comportamiento de las categorías de SCI en los CMI de la ALFFMM



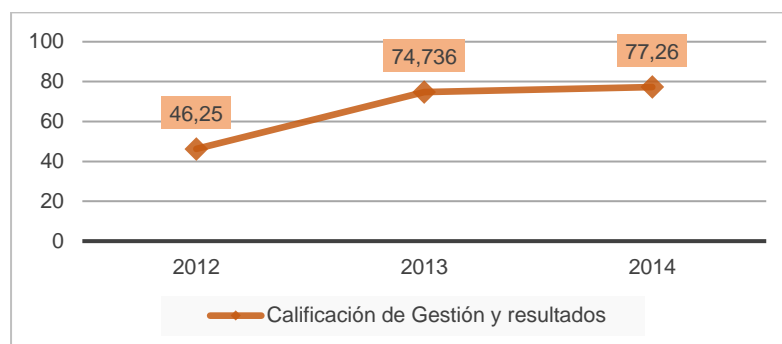
Fuente: Elaboración del autor a partir del reporte generado en el aplicativo AQUAD, 2017.

5.4.4 Análisis de contenido descriptivo de los informes de la CGR

Se realiza análisis con la categorización indicada en el Anexo A para la dimensión CMI en los informes de la CGR de las vigencias 2012, 2013 y 2014 que se pusieron a disposición de la investigación. En este análisis se obtuvo como resultado que las categorías del CMI aparecen 40 veces en promedio por cada informe, con mayor indicación de *Procesos Internos* con 20 veces, *Financiero* con 17, *Innovación*, *Aprendizaje* y *Crecimiento* con 3 y *Cliente* con 1 vez. Estos datos muestran que la referencia al CMI se realiza en especial a las categorías involucradas con la operación de la entidad y el componente financiero, como también se identificó para los Informes de Gestión de la Agencia.

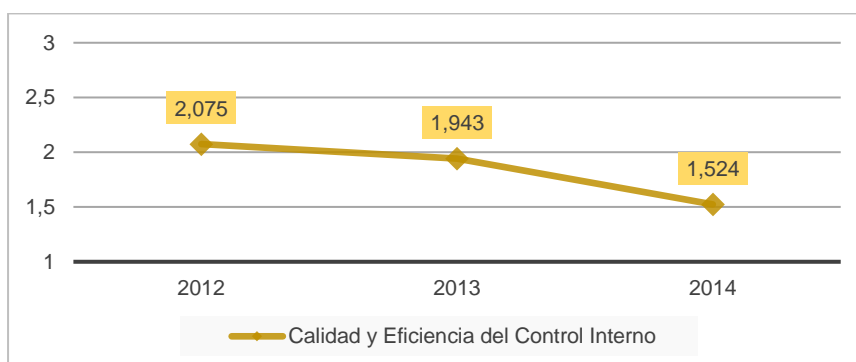
Por otro lado, y con el propósito de triangular la información y resultados presentados en el presente acápite, a continuación, se presentan las calificaciones de la evaluación adelantada por la CGR a la ALFFMM, en cuanto a su *gestión y resultados* para las vigencias de 2012 a 2014 (CGR, 2013, 2014, 2015), así como, el comportamiento de la evaluación de *calidad y eficiencia de Control Interno*:

Gráfica 5 Comportamiento de la Calificación de la CGR a la Gestión y Resultados de la ALFFMM



Fuente: Elaboración del autor a partir de los informes de la CGR. Calificación de 0 a 100; de 0 a 80 Desfavorable y mayor a 80 Favorable³.

Gráfica 6 Comportamiento de la Calificación de la CGR a la Calidad y Eficiencia del Control Interno de la ALFFMM



Fuente: Elaboración del autor a partir de los informes de la CGR. Calificación de 1 a 3; 1 a <1,5=Eficiente, =>1,5 a 2=Con deficiencias, =>2 a 3=Ineficiente⁴.

Teniendo en cuenta los resultados presentados en los informes de auditoría fiscal de la CGR para las vigencias 2012 a 2014, sintetizados en las Gráficas 5 y 6, así como, lo precisado por el Ente de Control en dichos informes, las operaciones y los controles de la Agencia presentan fallas. En este sentido, y en comparación con la evaluación del MECI (Gráfica 3), se puede evidenciar que la Entidad obtuvo calificaciones desfavorables a su

³ Ver [Recuperado de https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/595338/0.+GUIA+AUDITOR%C3%8DA+CGR+05-05-15.pdf/340ca4d1-6617-46a0-a296-955c7d0b7bd4?version=1.0](https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/595338/0.+GUIA+AUDITOR%C3%8DA+CGR+05-05-15.pdf/340ca4d1-6617-46a0-a296-955c7d0b7bd4?version=1.0)

⁴ Ver [Recuperado de https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/595338/0.+GUIA+AUDITOR%C3%8DA+CGR+05-05-15.pdf/340ca4d1-6617-46a0-a296-955c7d0b7bd4?version=1.0](https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/595338/0.+GUIA+AUDITOR%C3%8DA+CGR+05-05-15.pdf/340ca4d1-6617-46a0-a296-955c7d0b7bd4?version=1.0)

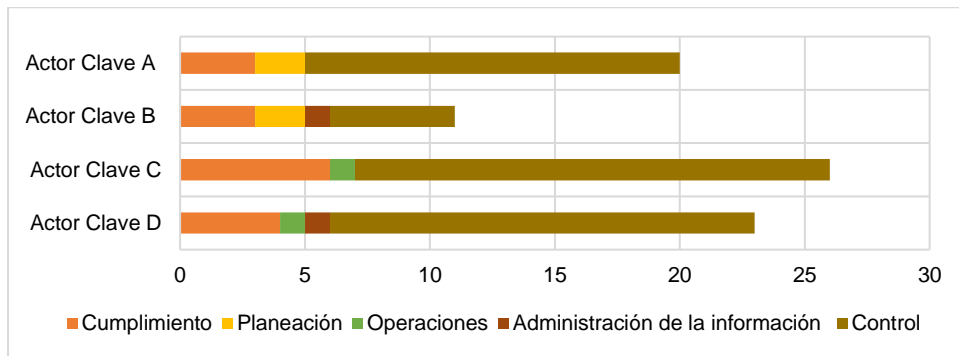
gestión y control. No obstante, las tendencias que se observa difieren entre sí, lo que se puede comprender con testimonio de actor clave de la ALFFMM, donde se indica que las pruebas realizadas y el alcance de estas son diferentes en las instancias evaluadoras internas y externas, y con ello, en el comportamiento de sus resultados.

5.4.5 Análisis de contenido descriptivo de las Entrevistas

En aplicación de la técnica de análisis de contenido a las entrevistas adelantadas a actores clave en la ALFFMM, este numeral presenta los resultados descriptivos para las dimensiones SCI y CMI, teniendo en cuenta la categorización del Anexo A. Así mismo, se indican algunos de los comentarios que se realizan en las entrevistas en cuanto al relacionamiento SCI - CMI, los cuales resultan de importancia para los objetivos y conclusiones de la investigación.

A continuación, se identifican las categorías que presentaron mayor referenciación durante las entrevistas para la dimensión de SCI:

Gráfica 7 Análisis de contenido entrevista a personal de la ALFFMM respecto del SCI



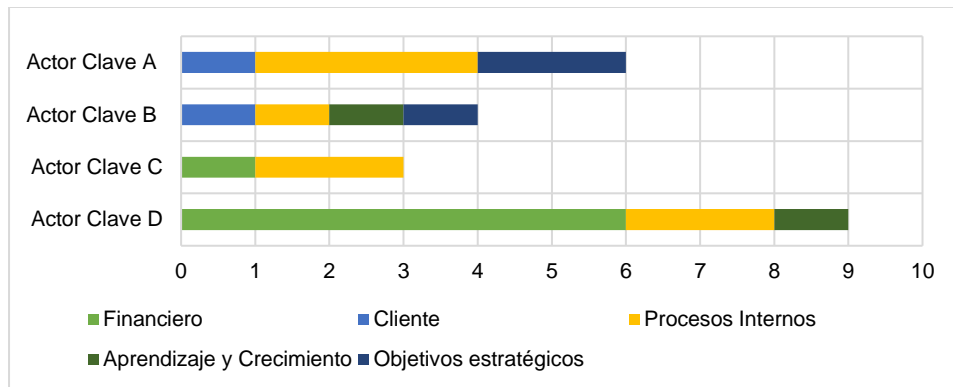
Fuente: Elaboración del autor a partir del reporte generado en el aplicativo AQUAD, 2017.

En este análisis se obtuvo como resultado que las categorías del SCI aparecen en las respuestas a las entrevistas un promedio de 16 veces por entrevista, con mayor indicación de las categorías *Control* con un promedio de 14 y *Cumplimiento* con 4 veces y menor referencia para *Administración de la información*, *Planeación* y *Operaciones* con 1 veces cada uno. Lo anterior, indica que el control y el cumplimiento cuentan con una mayor

relevancia a la hora de expresar opiniones sobre el SCI. En el Anexo D se presentan los resultados por categoría.

Por su parte, los temas de la dimensión CMI presentan el siguiente comportamiento en las entrevistas al personal de la ALFFMM:

Gráfica 8 *Análisis de contenido entrevistas a personal de la ALFFMM respecto del CMI*



Fuente: Elaboración del autor a partir del reporte generado en el aplicativo AQUAD, 2017.

En este análisis se obtuvo como resultado que las categorías de CMI aparecen en las entrevistas con un promedio de 4 veces por entrevista, con mayor indicación de las categorías *Procesos Internos* y *Financiero* con un promedio de 2 veces cada uno, mientras que para *Innovación*, *Aprendizaje y Crecimiento* y *Cliente* se referencia en promedio una vez. La prevalencia de la perspectiva procesos internos puede fundamentarse en la orientación del CMI hacia las funciones de la ALFFMM, permitiendo evidenciar una mayor inclinación hacia el cumplimiento legal. De igual manera, se observa que los resultados, en cuanto al orden en referenciación, coincide con los evidenciados en los informes de gestión de la Agencia. En el Anexo D se presentan los resultados por *perspectiva*.

5.4.5.1 Relacionamiento SCI - CMI

El personal de la ALFFMM presenta diferentes opiniones frente al relacionamiento del SCI y el CMI. Al respecto se tienen los siguientes testimonios:

El actor clave A comentó frente al SCI que “[...] ellos [, la Oficina de Control Interno,] se rigen básicamente es por lo que tienen que cumplir, una parte normativa, lo que tienen que cumplir sus informes, la Contraloría [...], ellos preguntan de todos los programas, los planes, cómo vamos, y todo eso, entonces sí, me parece que también es una buena herramienta para controlar la gestión [...]”. Por su parte, a la pregunta el CMI, como herramienta de control de gestión, aporta al SCI, el actor entrevistado indicó que “Pues que de ahí como nace digamos están las metas institucionales, entonces a partir de ello control interno nos [...] está haciendo como seguimiento, en que, en aras de alcanzar todos los objetivos que ellos plasmaron allí.”. A la relación SCI y CMI agregó “[...] a veces sí; planeación y control interno, que manejan digamos cosas diferentes, digamos herramientas diferentes, deberían tener como un poco más de comunicación, yo pienso que no sólo en la agencia, sino en todas las entidades porque si bien es cierto no pueden ser juez y parte, si pueden trabajar en aras de un sólo objetivo qué es la mejora [...]”.

Lo indicado por este actor se puede interpretar que, el SCI se rige por lo que se tiene que cumplir, pero también se relaciona con el seguimiento a los planes y programas, por lo que es una herramienta que sirve para controlar la gestión. Así mismo, se observa que el CMI tiene las metas institucionales y Control Interno hace seguimiento al alcance de objetivos. Por otro lado, se percibe a la Oficina de Planeación y a la Oficina de Control Interno con herramientas diferentes, y que se esperaría una mayor comunicación para que se apuntara a un mismo sentir, el mejoramiento de la entidad.

El actor clave B precisó que el SCI contribuye a la toma de decisión, la gestión y el control “[...] a través de las recomendaciones que ellos [, la Oficina de Control Interno,] emiten hacia la alta dirección, los ejercicios de auditoría y las sugerencias de la implementación de controles para, digamos, indicarle a la alta dirección donde se tienen inconvenientes y que se podría mejorar [...]; en realidad el sistema de control interno sí es holístico, como es transversal [...], lo que sucede es que el sistema de control interno, en algunas ocasiones, se ha vuelto muy cumplimiento de normatividad, si, ósea, como validar lo que está escrito [...]”. En cuanto a la relación del SCI y CMI indicó que “[...] claro, [el CMI] es un insumo para ellos, un insumo que, de una u otra forma, refleja los resultados de la gestión, tanto particular de los directivos o jefes de oficina que están incluidos como, como responsables de esos seguimientos, y también identificar puntualmente cuáles son las fallas que están presentando [...] entonces permite focalizar posibles fallas o posibles

problemas que se estén presentado para tomar acción pero como dice mi compañera que sea una acción preventiva y no reactiva, desafortunadamente se ha enfocado más en los reactivos no en lo que podemos prevenir [...]”.

De lo anterior, se puede deducir que se observa al SCI como un área específica que contribuye a través de las recomendaciones que se emiten hacia la alta dirección, sin embargo, al parecer, su labor se ha convertido en cumplimiento de normatividad. Por otro lado, se observa que el CMI es un insumo para el SCI, ya que muestra los resultados de la gestión y se pueden focalizar posibles fallas, pero actualmente, el SCI se enfoca en lo correctivo más que en lo preventivo.

El actor clave C frente al CMI indicó que “[...] es una herramienta básica y hace parte del engranaje de cualquier organización, y especialmente, de esta, que está mirando hacia la modernización, está buscando subsana errores del pasado y también está trazándose una meta hacia la eficiencia, como hacía unos puntos claros para posesionarse [...]”, por su parte, “[...] el sistema de control interno ya se convierte en un filtro, a nivel interno, porque es el organismo encargado de velar por que ese control de medición funcione [...] no solamente medición, sino como de vigilancia, supervisión y control [...], entonces ha surgido como esa socialización, donde la persona puede como tener un conocimiento más, un aproximamiento al por qué, no solamente: esto hay que hacerlo, sino por qué y para qué [...]; la persona encargada de control interno dice, no mire, es que la norma dice esto, y si bien es cierto, la norma puede sonar muy cuadrículado o muy restrictivo, a largo plazo, mediano plazo, a corto plazo, los resultados si se implementan van a ser estos, los beneficios van a ser esto [...]”. Frente a la relación SCI y CMI, el actor clave indicó que “[...] van de la mano y el uno se nutre el otro, [...] se fortalecen, y como que el sistema control interno depende del otro, del cuadro de mando integral.”. El actor clave agregó frente al SCI y CMI que “[...] si existen los mecanismos y las personas, digamos, con la experiencia suficiente para mostrarle el por qué y para qué, se puede llevar a una implementación excelente, [...] digamos, cuando llega la persona que explica cómo tal, el sistema o el control, [...] si fuera un poquito más amigable desde el principio, no causaría tanto choque [...]”. Por otro lado, “[...] si hay una trazabilidad y todo está bien, se supone que los resultados deben estar bien, y si no, arroja unos resultados que no están bien, pero permite que uno detecte cuales fueron los puntos neurálgicos y como solucionarlos o por lo menos como atacarlos.”.

En este sentido, se entiende de la perspectiva del actor clave que el CMI es una herramienta para la modernización, trazando una meta hacia puntos clave y permitiendo detectar aquellos que son neurálgicos, mientras que el SCI, como un área específica, es un filtro a nivel interno, como un organismo encargado de velar por que el control de medición funcione. Así mismo, indica que el CMI y SCI van de la mano, el SCI depende del CMI, pero su presentación podría ser más amigable para facilitar su implementación.

El actor clave D mencionó que “[...] entonces el sistema de control interno ha servido porque el coronel lo asumió, y ha puesto los controles y ha mejorado los controles, [...] ósea, no existía un sistema de control interno apropiado, [...] en resumen los controles estaban como aislados; [...] [sin embargo,] el sistema de control interno sigue teniendo debilidades en los puntos de control y en los indicadores que tienen que medirle para ellos [...]”. Por otro lado, frente al CMI y su aporte al SCI, el actor precisó que “[...] le aporta, pero igual, hay que trabajar muy duro en que se apropie, la propia entidad, de toma de decisiones sobre esos indicadores, para que ellos puedan tener un mejor sistema de control interno [...]”. Para lo anterior, agregó que “[...] me gustaría que se pueda implementar en la entidad una herramienta fácil de manejar, para que vean en un cuadro integral todo, que vean sus indicadores, pero, sobre todo, que eso también ayude a implementar una cultura para el sistema, ósea, no es fácil para la gente aprender a medirse [...]”.

La descripción del actor clave permite evidenciar que el SCI presenta debilidades en los puntos de control y en los indicadores que se tienen que medir. Pese a ello, el CMI le aporta al SCI, pero requiere de la generación de una cultura de medición y con ello, la apropiación de las herramientas para la toma de decisiones con base en indicadores. En este sentido, las herramientas se pueden integrar.

Teniendo en cuenta lo indicado por los actores clave, se evidencian diferentes posturas entre los entrevistados frente al SCI y su relacionamiento con el CMI, entre ellas, el SCI y el CMI se identifican como instrumentos de control y de cumplimiento, más que con herramientas estratégicas que efectivamente se utilicen con un fin estratégico; así mismo, se confunde, en ocasiones, el SCI con el rol desempeñado por la Oficina de Control

Interno. Por otro lado, las actitudes de las áreas técnicas con mayor responsabilidad frente a estas herramientas se muestran como no convergentes y con perspectivas diferentes.

Por lo anterior, y de acuerdo con el soporte documental y de evaluación que fue analizado para el presente acápite, se puede concluir que, pese a que la entidad cuenta con CMI, no se encontró evidencia de una interacción positiva, asociación o complementariedad con el SCI. Esta apreciación puede deberse, además, por los problemas que venía presentando la administración antecesora y que requirió cambios en la Dirección General (Actor clave D; El Tiempo, 2017b). Este hecho llevó a que la nueva Dirección este buscando realinear los objetivos de la Agencia, pasando de unos objetivos basados en cumplimiento a unos objetivos estratégicos. Por otro lado, están las posturas y perspectivas de las áreas técnicas de mayor cercanía a las herramientas de control y de gestión, ya que sus divergencias pueden limitar la alineación y articulación de los instrumentos.

5.5 Aprendizajes para el sector público

En virtud del estudio de caso, es posible identificar ciertos aprendizajes para el sector público, que surgen de los aportes y las limitaciones de la implementación de herramientas de gestión como el CMI y su complementariedad con el SCI. De ello se desprenden agendas de investigación para desarrollar más estudios y quizás para el desarrollo de políticas públicas en el campo del control interno público.

A continuación, se presentan de forma resumida las principales situaciones observadas que se identifican como aportes y/o limitaciones y los aprendizajes que de ello se derivan:

Tabla 4 Aprendizajes en SCI y CMI basados en el caso de la ALFFMM

Situación	Aprendizajes identificados
El CMI se adoptó en la ALFFMM por directriz administrativa del Ministerio de Defensa Nacional.	
Se observa que los objetivos de las <i>perspectivas</i> se encuentran asociados en mayor medida a las funciones de la Agencia.	Se observa una prevalencia del marco legal para la implementación de herramientas de gestión.
Las <i>perspectivas</i> de mayor relevancia en el CMI no se ven reflejadas en los resultados presentados en los informes de gestión, las evaluaciones a la	Necesidad de adaptación de las herramientas de gestión al sector público, en concordancia con las dinámicas de este.

Situación	Aprendizajes identificados
Agencia y las opiniones de los actores clave entrevistados.	
El CMI se utiliza en la ALFFMM como el mismo Plan de Acción.	Se observa un número de herramientas de gestión que apuntan al mismo objetivo, por lo que la definición de herramientas claves de gestión y control o la integración de estas puede contribuir, de manera óptima, a los objetivos establecidos para la entidad.
La ALFFMM cuenta con un sistema de Información para el CMI.	La integración de sistemas de información que gestionan datos relevantes para la toma de decisiones, el control de gestión y la estrategia, contribuyen a la eficiencia, eficacia, efectividad y económica de los procesos y operaciones de las entidades, por lo que se debe propender por ello su interoperatividad.
Empoderamiento de la Dirección frente al SCI y CMI.	El empoderamiento de la Dirección frente al SCI y CMI, observado por los actores clave entrevistados en la Agencia, puede obedecer a un mayor pensamiento estratégico para adelantar los procesos de gestión y toma de decisiones. No obstante, el uso de herramientas de gestión y/o control puede requerir un tiempo antes de que sus resultados se hagan visibles, en el entendido de que las dinámicas de la entidad y el sector pueden cumplir un papel determinante.
Debilidades en la cultura de la medición. Debilidades en la alineación de perspectivas entre áreas técnicas frente al SCI y CMI.	En este sentido, y de acuerdo con las debilidades en la cultura de medición identificadas por algunos actores clave, la interiorización de la medición, así como, la evaluación por resultados hace necesarios unos cambios en las dinámicas de acción que tiene la administración pública. Adicional a lo anterior, se requieren procesos de compromiso y enlace en las áreas técnicas encargadas de liderar las herramientas de control y de gestión, con alineación de perspectivas no convergentes para que se logre su articulación.
Responsabilidades separadas en distintas oficinas para el SCI y para CMI, generando diferencias en su aplicación.	Se conocieron algunas opiniones donde se relaciona el SCI con el desarrollo de las funciones de la Oficina de Control Interno, y la responsabilidad del CMI en la Oficina de Planeación. En este sentido, se hace necesario, asegurar que, durante los procesos de aprendizaje de la organización, los conceptos de las herramientas de gestión y/o control se encuentran estabilizados, así como, en la forma que se integran y la intervención y/o responsabilidades de las diferentes áreas de la entidad en su desarrollo, como sucede con las Oficinas de Planeación y Control Interno.

Fuente: Elaboración del autor a partir del análisis y triangulación de información del SCI, CMI, los informes institucionales de gestión y evaluación, y las entrevistas con personal clave de la ALFFMM.

5.6 Conclusiones del capítulo

El sector defensa es uno de los subsectores de mayor importancia para la administración pública en Colombia. En este sentido, el estudio de caso en la Agencia Logística de las Fuerzas Militares cobra relevancia. De igual manera, sirve de ejemplo de la modernización de la gestión pública.

En virtud de ello, la caracterización de la ALFFMM como estudio de caso, permitió conocer la estructura organizacional, la gestión, los objetivos estratégicos planteados por la entidad que, posteriormente, se ven reflejados en los CMI, como insumos para las observaciones posteriores.

Seguidamente, el análisis de los CMI permitió interpretar motivos de su implementación, así como las principales situaciones identificadas en su estructura, gracias a las opiniones del personal clave entrevistado. En este punto se logró identificar que el CMI se aplica desde dos puntos de vista: por cumplimiento de directrices y funciones de la Agencia, como Plan de Acción Anual, y como modernización de la Entidad. No obstante, estas posturas no llevan a que el CMI se utilice como herramienta estratégica de gestión.

En el análisis de contenido descriptivo de los informes de gestión, las evaluaciones al SCI, las auditorías de la CGR y las entrevistas al personal clave frente al SCI y el CMI, se observó que los procesos internos y el aspecto financiero tienen una prevalencia dentro la gestión; sin embargo, teniendo en cuenta los resultados de las evaluaciones, la gestión presenta desviaciones y debilidades en los controles, lo cual puede tener un impacto en la consecución de objetivos y estrategias de la Entidad.

En este sentido, se concluyó que, en el estudio de caso, el SCI y CMI no tienen una interacción positiva de asociación o complementariedad.

Esta conclusión surge, porque se identifican cambios presentados en la Dirección de la entidad, buscando pasar de objetivos de cumplimiento a objetivos estratégicos en el CMI. Las calificaciones en las evaluaciones a la gestión de la ALFFMM, para el periodo 2012 a 2016, no reflejan la relación de objetivos con el nivel de madurez del SCI. Asimismo, se

soporta en la observancia de posturas y perspectivas no convergentes de algunas áreas técnicas de mayor incidencia en el SCI y el CMI.

En consecuencia, producto de los análisis, interpretaciones de información e identificación de situaciones relevantes en el estudio de caso, se identifican como principales aprendizajes para el sector público que: el marco legal prevalece en las dinámicas institucionales y del sector público incidiendo en la implementación de herramientas de gestión y en los resultados esperados de las mismas. Asimismo, la contribución de dichas herramientas a la toma de decisiones, el control de gestión y la estrategia vienen determinados por el pensamiento estratégico que experimente la máxima instancia decisoria, buscando así la eficiencia, eficacia, efectividad y económica de los procesos y operaciones de la entidad. De modo que, dichas formas de gestión y control no se queden únicamente en el cumplimiento legal, sino que trasciendan a la toma de decisiones estratégicas.

Por otro lado, como aprendizaje, se identifica que la teoría indica que el empoderamiento de la alta dirección puede garantizar que el proceso de implementación, la estrategia y su desdoblamiento se dé por medio de herramientas como el CMI, lo cual puede ser adecuado. Sin embargo, en la práctica se observa que no basta con que la Dirección este comprometida, sino que, además, se requiere que áreas técnicas de incidencia en su implementación y sostenibilidad estén alineadas e integradas más allá de sus funciones específicas o de área. Lo anterior, debido a que en el estudio de caso se evidencia que las oficinas de Control Interno y Planeación, encargadas de realizar acciones para cada una de las herramientas analizadas, tienen perspectivas divergentes. En este caso, buscar la articulación y los mecanismos colaborativos de interpretación de las herramientas de control y de gestión, en el marco de sus funciones y competencias, desarrolla una visión envolvente, integradora y participativa que le serviría a la entidad.

En el siguiente capítulo se presentarán las conclusiones de la investigación, la cuales recogen los principales aspectos identificados en el marco teórico y práctico y concluyendo en relación con la pregunta de investigación planteada.

6 Conclusiones y recomendaciones

6.1 Conclusiones

La gestión pública por años ha estado sujeta a transformaciones y reformas. Desde los años setenta del siglo XX, las corrientes internacionales de pensamiento de la administración pública han promovido el *New Public Management*, el cual ha propendido, entre otras cosas, por la transferencia de prácticas y sistemas del sector privado al público. Esto ha significado la reconstrucción de la visión de gestión en los problemas gubernamentales contemporáneos (Arellano, 2010; CLAD, 1999).

En este contexto, la presente investigación identificó algunas de las principales fuentes teóricas y prácticas para comprender el contexto en que las herramientas de control y de gestión, tales como el Sistema de Control Interno y el Cuadro de Mando Integral, se implementan en entidades del sector público en Colombia. Asimismo, se comprendieron los aportes y limitaciones de dichas aplicaciones mediante el estudio de caso de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares para el periodo 2012 a 2016. En términos metodológicos, la investigación tuvo un alcance exploratorio descriptivo, con el uso de una estrategia, instrumentos y técnicas cualitativas. Esto permitió llegar a la construcción de las conclusiones de la tesis, la respuesta a la pregunta de investigación y el planteamiento de algunas recomendaciones para futuros estudios.

A continuación, se presentan las principales conclusiones de los capítulos de la tesis, las cuales se fundamentan en la teoría en contraste con lo observado con el estudio de caso:

En el Capítulo 1 *Aproximación a la nueva gestión pública: su proceso de implementación en el sector público latinoamericano y colombiano*, se identificaron posturas teóricas de la NGP en las cuales se fundamentan los modelos y herramientas de gestión contemporáneas, introducidas mediante reformas estructurales que esperan superar la visión burocrática de la administración pública. En este sentido, se encontró que varias teorías explican las necesidades de desempeño de la alta dirección, los servidores públicos, la contratación, las herramientas de gestión y control, entre otros, para lograr una mayor eficiencia, eficacia y economía en las operaciones.

No obstante, en perspectiva con el estudio de caso, se encontró que los cambios en la alta dirección generan modificaciones en políticas y perspectivas estratégicas que pueden incidir de manera favorable o desfavorable en la gestión específica de la entidad pública, resultado que depende del nivel de pensamiento estratégico de la nueva Dirección. Por otro lado, se identificó que, el nivel de compromiso y la alineación de las áreas de la entidad son necesarios en la práctica, para el logro de los objetivos estratégicos.

Las anteriores situaciones nos muestran una dependencia política fuerte, puesto que no hay una base profesional especializada para ocupar los cargos de dirección y/o técnicos y los cambios que surjan generan problemas de implementación, por lo que cabe precisar que la especialización y la estabilidad es reclamada por la NGP. Asimismo, no se cuenta con la articulación de los diferentes procesos y áreas de la entidad, sobre todo aquellas que se encuentran relacionadas de manera más directa con las herramientas de control de gestión, para atender los objetivos de la entidad de manera integral, como también lo demanda la NGP.

Por su parte, en el Capítulo 2 *El Sistema de Control Interno en el sector público colombiano*, se identificó que el SCI abarca diferentes dimensiones de la organización y busca garantizar que las actividades y la gestión se ejecuten de acuerdo con lo planeado, salvaguardando de este modo el logro de objetivos institucionales y los fines del Estado. En Colombia, este sistema ha sido objeto de normalización, operativizado mediante el MECI.

En perspectiva con el estudio de caso y otras investigaciones relacionadas con el SCI del sector público en Colombia, se encuentra que el SCI es de tipo documental y se aplica por cumplimiento, más que como instrumento gerencial. Esta afirmación se soporta, además, en algunas de las opiniones del personal entrevistado en la investigación, ya que identifican al SCI con una herramienta de cumplimiento y/o como un área técnica de evaluación interna.

El Capítulo 3 *Aproximación al Cuadro de Mando Integral en el sector público* aportó elementos de contextualización del CMI como herramienta de control de gestión, indicando, además, la forma de relacionamiento con el SCI. En este aspecto, se identifica

que el desarrollo del pensamiento estratégico, el apoyo al control de gestión y la generación de valor público, constituyen teóricamente la complementariedad entre los mecanismos de gestión, control y evaluación tradicionales y normalizados del SCI.

No obstante, en el estudio de caso se identificó que el CMI tiene una tendencia normativa, ya que se implementó por directriz del Ministerio de Defensa. Así mismo, los CMI desarrollados para las vigencias 2012 a 2015 presentan las funciones de la entidad como los objetivos a alcanzar, lo cual constituye una visión de cumplimiento. Esta situación no permitió identificar que el CMI efectivamente se aplicara como una herramienta estratégica para el control de gestión y, con ello, como apoyo o complementariedad del SCI.

Para la vigencia 2016 se presentó un cambio en el CMI, producto de la designación de una nueva Dirección General. Sin embargo, debido a las necesidades de tiempo para su aplicación y observación de resultados, para la presente investigación no es posible identificar un efecto directo posterior en su relación con el SCI.

En el capítulo 5 *Estudio de Caso ALFFMM. Aportes y limitaciones del Cuadro de Mando Integral al Sistema de Control Interno*, se realizó la caracterización del CMI en la ALFFMM, se emplearon técnicas e instrumentos de investigación cualitativas como el análisis de contenido, la aplicación de entrevistas y la triangulación de información, para identificar la relación del CMI con el SCI, así como, sus aportes y limitaciones, y los aprendizajes para el sector público.

En este proceso se encontró que, en la ALFFMM para el periodo evaluado, no es evidente una articulación, complementariedad o relación clara entre el CMI y SCI. Lo anterior, a partir de varias circunstancias, de las que vale la pena mencionar:

- La ALFFMM se ha visto envuelta en escándalos de corrupción para el periodo analizado (El Espectador, 2017; El País, 2017; El Tiempo, 2017a, 2017c, 2017b, 2017d, 2018), lo que podría evidenciar que los mecanismos de control a la gestión que se aplicaron no generaron los resultados esperados.
- Los resultados de la evaluación al SCI - MECI y las auditorías de la Contraloría General de la República presentaron calificaciones desfavorables para los

procesos de gestión y control en la ALFFMM. Lo anterior, señalando la efectividad de los procesos de planeación, estratégicos y de gestión que determina el CMI.

- Los resultados de evaluaciones a la gestión y el control a su vez pueden indicar niveles de compromiso de toda la entidad por la obtención de resultados.
- Los cambios en la alta dirección y/o el nivel técnico en conocimientos gerenciales se convierten en un factor determinante para el nivel de relacionamiento del SCI y el CMI.
- Las perspectivas no convergentes entre áreas técnicas, que tienen relación directa con las herramientas de control de gestión, determinan el nivel de relacionamiento del SCI y el CMI.

No obstante lo anterior, se puede decir que el CMI podría apoyar el SCI de una entidad pública, ya que el CMI tiene articulación con la estrategia y el desempeño de la gestión, pero en el estudio de caso y en el periodo analizado, no fue posible evidenciar dicha relación, complementariedad o aporte. En su lugar, el caso permitió reconocer las limitaciones en la implementación de herramientas de control de gestión como el CMI.

En este contexto, se identifican como principales aprendizajes para el sector público que, entre otros, el marco legal prevalece en la implementación de herramientas de gestión y control, incidiendo en la calidad de los resultados esperados de las mismas. Asimismo, el pensamiento estratégico de la máxima instancia decisoria resulta determinante para buscar la eficiencia, eficacia, efectividad y económica de los procesos y operaciones de la entidad, de la mano de herramientas de gestión y control pensadas de manera gerencial. Esto para evitar que dichas formas de gestión y control se queden únicamente en el cumplimiento legal, sino que trasciendan a la toma de decisiones estratégicas.

Lo anterior, además, requiere superar los procesos del ciclo político, cambios en las direcciones dependiendo de las circunstancias, para lograr enfocar los procesos de estrategia, gestión y control en perspectivas de mediano y largo plazo.

Adicionalmente, estos procesos indican que no basta con el compromiso de la alta dirección, sino que toda la organización esté comprometida, con especial énfasis en las áreas técnicas relacionadas de manera directa con las herramientas analizadas, ya que tienen perspectivas divergentes y requieren de articulación.

En este sentido, cabe anotar que, por los procesos propios de las entidades y sus dinámicas, el relacionamiento o complementariedad de las herramientas de control de gestión, SCI y CMI, no es intrínseca, sino que se desarrolla en el tiempo, lo que reclama construir capacidades institucionales.

En consecuencia, se podría indicar que hay etapas de asimilación de las innovaciones gerenciales, como el CMI, el cual a su inicio puede tratarse de una implementación de cumplimiento. No obstante, cuando ese cumplimiento promueve procesos de cambio, la innovación puede tener impacto y ser usada como instrumento para la gestión, de la mano del pensamiento estratégico que se viva en la entidad.

Lo anterior, hace evidente la necesidad de personal con comprensión de estos asuntos y que, motivadas por un pensamiento estratégico, puedan dar el uso esperado de las herramientas gerenciales, para la gestión, el control y la toma de decisiones y, con ello, el logro de los objetivos institucionales y los fines del Estado.

Ahora bien, para responder la pregunta de investigación ¿Cómo aporta el Cuadro de Mando Integral, al Sistema de Control Interno en una entidad pública colombiana, para que supere la visión de cumplimiento legal y apoye la gestión y su control?, es preciso decir que, de acuerdo con lo evidenciado en el caso, no hay superación del cumplimiento legal, sin embargo, hay oportunidad en el uso de estas herramientas para que apoyen la gestión y el control, pero esto debe estar acompañado del pensamiento estratégico que se desarrolle en una entidad. Asimismo, se requiere la articulación de las áreas técnicas con incidencia en su implementación y sostenibilidad, ya que deben estar comprometidas y alineadas para que el aporte, relacionamiento o complementariedad entre el SCI y CMI se pueda dar.

6.2 Recomendaciones

Teniendo en cuenta los resultados de la investigación, se llama la atención sobre la necesidad de investigaciones futuras que sistematicen las experiencias en la adopción de instrumentos, medios, elementos del nivel gerencial para las entidades del sector público,

con el propósito de contrastar otros resultados y poder construir una comprensión más cercana a los aportes y limitaciones de las herramientas de gestión y control en el ámbito aplicado. Para ello se requiere un mejor conocimiento del contexto y los determinantes organizacionales en el sector público.

Así mismo, se invita a conocer e investigar, contrastando teoría y contexto práctico, cómo los procesos de definición de la alta dirección, vistos desde la dimensión política, afectan toda la administración en una entidad pública.

En cuanto a las formas de evaluación al SCI, tanto internas como externas para una entidad, se espera conocer cómo una visión generalmente de cumplimiento puede trascender a la evaluación de la estrategia de las entidades y sus resultados. Por lo que, comprender si existe evolución en etapas en estos procesos, será clave para el mejoramiento de la administración pública.

Por último, el estudio sobre los medios de motivación y compromiso para la adopción de herramientas de gestión y de control a nivel organizacional, puede ser un enfoque para trabajar desde el punto de vista del regulador.

Anexos

Anexo A Matriz de categorización para análisis de contenido descriptivo

DIMENSIONES	CATEGORÍA	CODIFICACIÓN	
Sistema de Control Interno	Cumplimiento	Legales	
		Normas	
		Procedimientos	
		Políticas	
		Funciones	
Planeación	Planeación	Misión	
		Visión	
		procesos de planeación y mecanismos de diseño y desarrollo organizacional	
Operaciones	Operaciones	Eficiencia	
		Eficacia	
		Economía	
		administración de recursos	
Administración de la información	Administración de la información	Sistemas de información	
		Control	
Control	Control	Evaluación	
		Seguimiento	
Planes de Mejoramiento	Planes de Mejoramiento	Planes de Mejoramiento	
		Control de Gestión	
Controles	Controles	Controles	
		Debilidades	
Cuadro de Mando Integral	Financiero	Presupuestos	
		Ingresos	
		Recursos	
		Costos	
		Gastos	
	Cliente	Cliente	Ejecución
			Inversión
			Satisfacción del Cliente
			Servicios
			Contratación
Procesos Internos	Procesos Internos	Segmentos de negocio	
		Eficiencia	
		Eficacia	
		Economía	
Calidad	Calidad	Calidad	

DIMENSIONES	CATEGORÍA	CODIFICACIÓN
		Operaciones
		Actividades
	Aprendizaje y Crecimiento	Talento Humano
		Trabajo en Equipo
		Bienestar
		Capacitación
		Misión
	Objetivos estratégicos	Visión
		Estrategia

Fuente: las dimensiones y categorías se soportan en el marco teórico de la investigación y en los elementos asociados comúnmente al SCI y el CMI, elaboración propia.

Anexo B Estructura de la entrevista semiestructurada

FORMATO DE ENTREVISTA SEMIESTRUCTURA

Fecha: _____

Lugar: _____

Objetivo: Evaluar los aportes y limitaciones de la implementación del Cuadro de Mando Integral en el Sistema de Control Interno del Sector Público, como instrumento de control de gestión. Estudio de caso Agencia Logística de las Fuerzas Militares, 2012 - 2016.

Entrevistador(a): Jenny Alexandra Cárdenas Vera - Estudiante Maestría en Contabilidad y Finanzas

Entrevistado(a): _____ Agencia Logística de las Fuerzas Militares

CUESTIONARIO

1. ¿Conoce qué herramientas y/o instrumentos de gestión se utilizan para la toma de decisiones en su entidad? (ej.: CMI, Sistema de Control Interno, Sistema de Gestión de Calidad)
2. ¿Según su conocimiento, desde cuando se está desarrollando el CMI en la entidad?

Caracterización Cuadro de Mando Integral

3. ¿Conoce los actores externos que influyeron en la iniciativa y proceso de implementación del CMI? (ej: Comisiones Gubernamentales, Asociaciones Profesionales, Instituciones de Auditoría, Órganos Reguladores, Firmas Consultoras, Redes de Académicos.
4. ¿Conoce las razones por las cuales se adoptó el CMI en la ALFFMM? ¿Existió algún estímulo en el sector público que llevó a desarrollar el CMI?.
5. ¿Tiene conocimiento de quiénes fueron los líderes, promotores, realizadores del CMI a nivel institucional?
6. ¿Cuáles considera que han sido las implicaciones de la implementación del CMI? A nivel de personal, financiero, de recursos físicos, de tecnología. Así como, de dirección, gestión y control.
7. ¿Podría describir cuales han sido las fases de la implementación? Sobre todo, en el periodo 2012-2016.
8. ¿Conoce lineamientos internos (procedimientos, instructivos), para el desarrollo y análisis del CMI? Cuénteme de ellos.
9. ¿En su opinión cuáles han sido los resultados obtenidos de la implementación del CMI?

Cuadro de Mando Integral – Sistema de Control Interno

10. ¿Cómo considera que el CMI contribuye a la toma de decisiones, la gestión y el control?
11. ¿Cómo considera que el SCI contribuye a la toma de decisiones, la gestión y el control?
12. ¿Cuál es su percepción frente al SCI? (cumplimiento normativo Vs herramienta de gestión)
13. ¿En su opinión, el CMI, entendido como herramienta de control de gestión, aporta al SCI? ¿Cómo cree que sería esa relación?

Otros aspectos que se quiera mencionar:

Nota: teniendo en cuenta que es una entrevista semiestructurada, durante la conversación con el entrevistado se realizaran preguntas que amplíen la información consultada. Así como, el contraste con la información que se conocen de informes de gestión, reportes, evaluaciones, CMI, entre otros, con el propósito de hacer triangulación de resultados.

Anexo C Relación de CMI desde 2012 a 2016

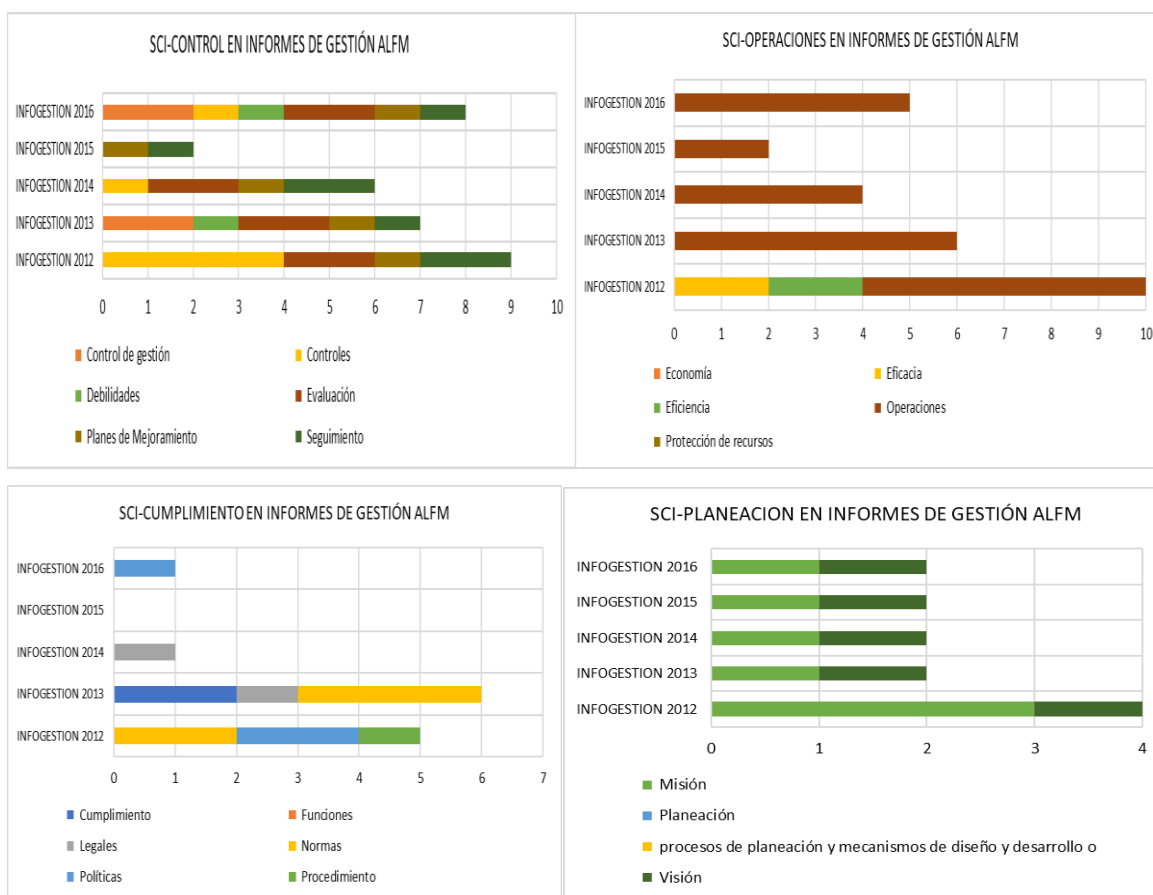
Documento	Ubicación
Cuadro de Mando Integral 2012	Información entregada por la ALFFMM en 2017.
Cuadro de Mando Integral 2013	Información entregada por la ALFFMM en 2017.
Cuadro de Mando Integral 2014	Información entregada por la ALFFMM en 2017.

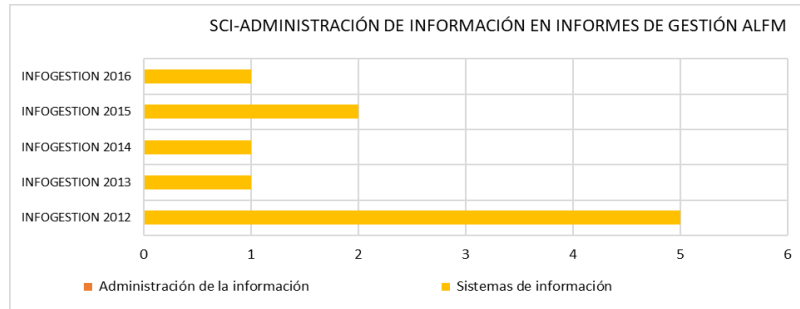
Documento	Ubicación
Cuadro de Mando Integral 2015	Recuperado de https://www.agencialogistica.gov.co/sites/default/files/attachments/page/attachmentcategory556791.pdf
Cuadro de Mando Integral 2016	Recuperado de https://www.agencialogistica.gov.co/sites/default/files/attachments/page/attachmentcategory556792.pdf

Fuente: ALFFMM y página web institucional de la ALFFMM.

Anexo D Análisis de Contenido descriptivo de las dimensiones SCI y CMI en informes de gestión de la ALFFMM 2012 - 2016 y entrevistas

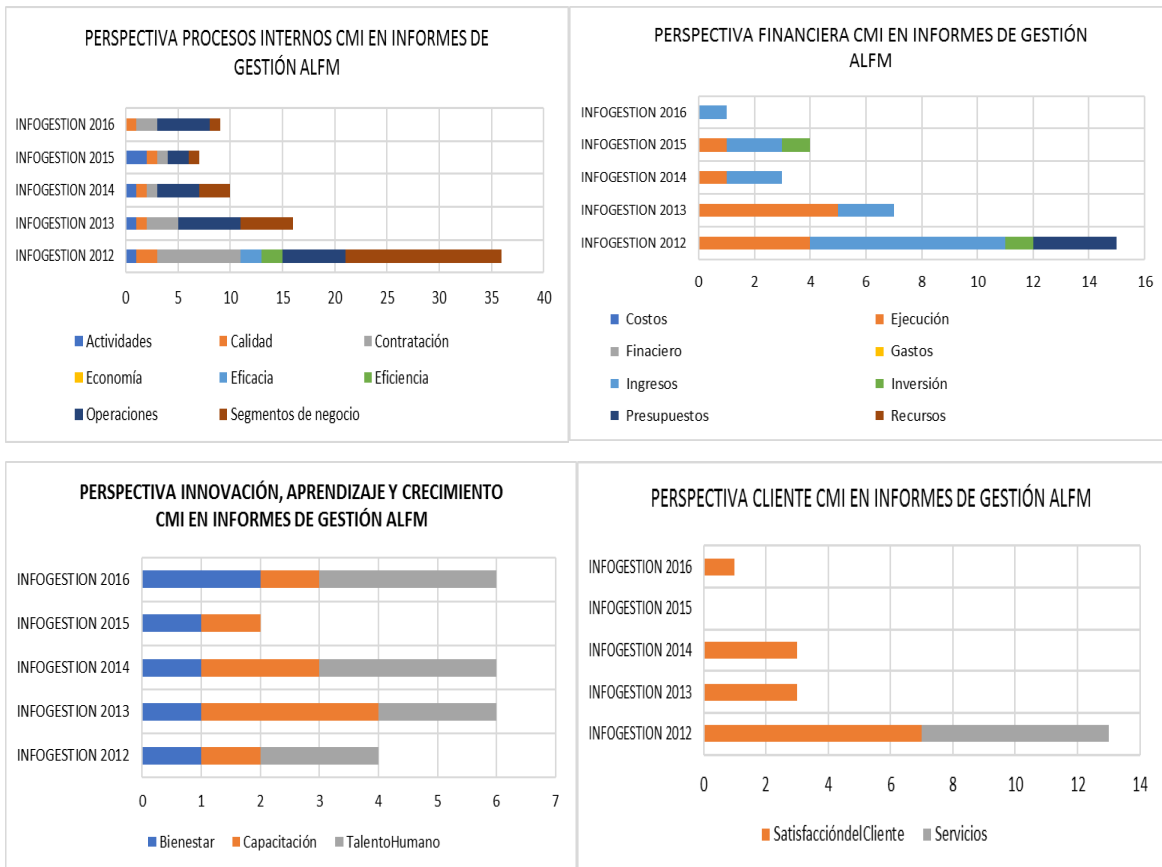
Análisis dimensión SCI en Informes de Gestión:





Fuente: Elaboración del autor a partir de los datos generados por AQUAD, 2017.

Análisis dimensión CMI en Informes de Gestión:



Fuente: Elaboración del autor a partir de los datos generados por AQUAD, 2017.

Análisis dimensión SCI en Entrevistas:



Fuente: Elaboración del autor a partir de los datos generados por AQUAD, 2017.

Análisis dimensión CMI en Entrevistas:



Fuente: Elaboración del autor a partir de los datos generados por AQUAD, 2017.

Bibliografía

- Actor clave A. Entrevista con Actor Clave A. Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Bogotá.
- Actor clave B. Entrevista con Actor Clave A. Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Bogotá.
- Actor clave C. Entrevista con Actor Clave A. Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Bogotá.
- Actor clave D. Entrevista con Actor Clave A. Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Bogotá.
- Agencia Logística de las Fuerzas Militares. (2016). CUADRO DE MANDO INTEGRAL VIGENCIA 2016. Bogotá: Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Recuperado de <https://www.agencialogistica.gov.co/es/pagina/cuadro-de-mando-integral-0>
- Agencia Logística de las Fuerzas Militares. (2017a). Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Recuperado de <https://www.agencialogistica.gov.co/>
- Agencia Logística de las Fuerzas Militares. (2017b). INFORME DE GESTION 2016. Bogotá: Agencia Logística de las Fuerzas Militares. Recuperado de https://www.agencialogistica.gov.co/planeacion_gestion_control/informes_gestion/informe_gestion_2016
- Agencia Logística de las Fuerzas Militares. (2017c). Portafolio de Servicios. Recuperado de https://www.agencialogistica.gov.co/portafolio_servicios/portafolio_servicios_alfm_403921
- Aguilar, L. F. (2007). El aporte de la Política Pública y de la Nueva Gestión Pública a la gobernanza. *Revista Del CLAD Reforma y Democracia*, (39), 5–32.
- Arbaiza, L. (2014). *Administración y organización: un enfoque contemporáneo*. (Cengage Learning Editores, Ed.). Argentina. Recuperado de <http://www.ebooks7-24.com.ezproxy.unal.edu.co/book.aspx?i=1215&pg=1>
- Arellano, D. (2010). Nueva gestión pública: ¿dónde está lo nuevo? Bases para el debate de la reforma administrativa. In Editorial Miguel Ángel Porrúa (Ed.), *Más allá de la reinención del gobierno: fundamentos de la nueva gestión pública y presupuestos por resultados en América Latina* (p. 736). Recuperado de <http://site.ebrary.com/lib/unalbogsp/reader.action?docID=10957721>
- Arellano, D., Gil, R., Ramírez, J. de J., & Rojano, A. (2010). Nueva gestión pública en acción: procesos de modernización presupuestal. In E. M. Á. Porrúa (Ed.), *Más allá de la reinención del gobierno: fundamentos de la nueva gestión pública y presupuestos por resultados en América Latina* (pp. 165–274).

- Recuperado de <http://site.ebrary.com/lib/unalbogsp/reader.action?docID=10957721&ppg=163>
- Armijo, M. (2011). *Planificación estratégica e indicadores de desempeño en el sector público*. (CEPAL, Ed.). ILPES. Recuperado de http://repositorio.cepal.org/handle/11362/5509#.WUqlp_YEMf0.mendeley
- Arwinge, O. (2013). Key Components of Internal Control. In *Internal Control: A Study of Concept and Themes* (pp. 37–53). Heidelberg: Physica-Verlag HD. Recuperado de https://doi.org/10.1007/978-3-7908-2882-5_3
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de Colombia. Bogotá: Asamblea Nacional Constituyente. Recuperado de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/Constitucion-Politica-Colombia.pdf>
- Bardin, L. (1996). *Análisis de contenido*. (E. Akal, Ed.) (Segunda Ed). Madrid - España.
- Barros da Silva, J., & Rodríguez, R. (2004). UNA NUEVA VISIÓN DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL PARA EL SECTOR PÚBLICO. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 2(4), 1–20. Recuperado de [http://www.observatorio-iberoamericano.org/ricg/Nº_4/Joao Batista Barros y Ricardo Rodríguez González.pdf](http://www.observatorio-iberoamericano.org/ricg/Nº_4/Joao%20Batista%20Barros%20y%20Ricardo%20Rodríguez%20González.pdf)
- Bastidas, E., & Moreno, Z. (2006). EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LA GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIONES DEL SECTOR PÚBLICO: EL CASO UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL LISANDRO ALVARADO. *Revista Universo Contábil*, 2(3), 104–118. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/1170/117016279007.pdf>
- Bastidas, E., & Ripoll, V. (2003). Una aproximación a las implicaciones del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector público. *Compendium*. Recuperado de www.redalyc.com/articulo.oa?id=88061103
- Beltrán, L. C. (2010). Sistema de Control Interno en Entidades de Salud. *Revista de Salud Pública*, 1(3), 230–234.
- Benington, J., & Moore, M. (2011). Public Value in Complex and Changing Times. In *Public Value* (pp. 1–30). Recuperado de https://www.macmillanihe.com/resources/sample-chapters/9780230249042_sample.pdf
- Bolborici, M. M. (2012). *La aplicación del Cuadro de Mando en las entidades públicas: un estudio de caso*. UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA. Recuperado de <http://zaguan.unizar.es/record/9546>
- Boronat, G., & Simó, S. (2006). BSC: Un modelo para optimizar la gestión del sector público. Experiencia práctica. *Estrategia Financiera*, 232, 60–67. Recuperado de <http://pdfs.wke.es/6/7/7/8/pd0000016778.pdf>
- Cancillería de Ecuador. (2017). NORMAS DE CONTROL INTERNO PARA EL

- SECTOR PÚBLICO. Quito: Cancillería. Recuperado de http://cancilleria.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2013/02/normas_control_int.pdf
- Cárdenas, J. (2012). *Evaluación del impacto del modelo estandar de control interno (MECI) como herramienta de gestión para algunas entidades públicas de la ciudad de Palmira (Tesis de Maestría)*. 2012. Recuperado de <http://www.bdigital.unal.edu.co/5766/>
- Castro C., J., Ruíz Li., J., Silva B., J., Córdoba G., N., & Mockus Sivickas, A. R. A. (1996). *Descentralización y modernización en Santafé de Bogotá / Jaime Castro C. ... [et al.]; [pról.] Antanas Mockus S.* Fundación Corona FEDESARROLLO.
- Cerda, H. (2011). *Los elementos de la Investigación: cómo conocerlos, diseñarlos y construirlos*. (E. Magisterio, Ed.) (1a. ed.). Bogotá.
- CGR. (2017). Historia y Contralores. Bogotá: Contraloría General de la República. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/contraloria/la-entidad/historia-y-contralores>
- CLAD, C. C. (1999). UNA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA PARA AMÉRICA LATINA. *Economía & Sociedad*, 4(9), 5–20. Recuperado de <http://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/view/1577>
- Colombia, C. de la R. de. (1993). Ley 87 de 1993 “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.”
- Congreso de la República de Colombia. (1993). Ley 87 de 1993 “Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.” Recuperado de http://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3697_documento.pdf
- Congreso de la República de Perú. (2006). Ley de Control Interno de las entidades del Estado. LEY N° 28716. Lima: Congreso de la República de Perú. Recuperado de http://www.pcm.gob.pe/wp-content/uploads/2016/06/Ley_N_28716.pdf
- Congress Of The United States of America. (2010). To require quarterly performance assessments of Government programs for purposes of assessing agency performance and improvement, and to establish agency performance improvement officers and the Performance Improvement Council. Washington: One Hundred Eleventh Congress Of The United States of America.
- CONPES. (1995). CONPES 2790. Consejo Nacional de Política Económica y Social. Recuperado de <https://sinergiapcm.dnp.gov.co/Sinergia/Documentos/2790.pdf>
- CONPES. (2003). CONPES 3248. Consejo Nacional de Política Económica y Social. Recuperado de <https://www.mintic.gov.co/portal/604/articles->

3499_documento.pdf

- CONPES. (2010). CONPES 3654. Bogotá: Consejo Nacional de Política Económica y Social. Recuperado de http://www.mintic.gov.co/portal/604/articles-3651_documento.pdf
- CONPES. (2013a). CONPES 167. Consejo Nacional de Política Económica y Social. Recuperado de http://www.anticorrupcion.gov.co/SiteAssets/Paginas/Publicaciones/Conpes_167.pdf
- CONPES. (2013b). CONPES 3785. Consejo Nacional de Política Económica y Social. Recuperado de http://www2.igac.gov.co/igac_web/normograma_files/CONPES_3785_DE_2013.pdf
- Contraloría General de la República. (2013). INFORME DE AUDITORIA AGENCIA LOGISTICA DE LAS FUERZAS MILITARES VIGENCIA 2012. Bogotá: Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República. (2014). INFORME DE AUDITORIA AGENCIA LOGISTICA DE LAS FUERZAS MILITARES VIGENCIA 2013. Bogotá: Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República. (2015). INFORME DE AUDITORIA AGENCIA LOGISTICA DE LAS FUERZAS MILITARES VIGENCIA 2014. Bogotá: Contraloría General de la República.
- Correa, E., & Pinzón, H. (2012). RESPONSABILIDAD FISCAL EN COLOMBIA. *Prolegómenos. Derechos y Valores*, XV(29), 173–188. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=87625419011>
- Dackar, H. (2005). *Tablero de comando : Balanced Scorecard / Henry Dackar*. Producciones Henry Dackar.
- DAFP. (2001). DECRETO 1537 DE 2001 “Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 87 de 1993 en cuanto a elementos técnicos y administrativos que fortalezcan el sistema de control interno de las entidades y organismos del Estado.” Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=5324>
- DAFP. (2010). *Compilación de Conceptos Frente a la Importancia del Modelo Estándar de Control Interno MECI en el Estado Colombiano*. Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública. Recuperado de <https://www.funcionpublica.gov.co/documents/418537/506911/1021.pdf/2d879aeb-477c-45ca-a158-30fd97edd469>
- DAFP. (2013). *Evaluación del Sistema de Control Interno Interpretación de Resultados Vigencia 2013*. Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública. Recuperado de

- http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrive_publicaciones?no=2111
- DAFP. (2014a). DECRETO 943 DE 2014 “Por el cual se actualiza el Modelo Estándar de Control Interno -MECI.” Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública. Recuperado de http://portal.dafp.gov.co/pls/portal/formularios.retrive_publicaciones?no=2159
- DAFP. (2014b). Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014. Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública. Recuperado de http://portal.dafp.gov.co/form/formularios.retrive_publicaciones?no=2162
- DAFP, & USAID. (2006). Manual de Implementación Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano 1000: 2005. Bogotá: Departamento Administrativo de la Función Pública & Agencia de los Estados Unidos para la Cooperación Internacional. Recuperado de <http://www.ufps.edu.co/ufpsnuevo/proyectos/meci/>
- Daughters, R., & Harper, L. (2007). Fiscal and Political Decentralization Reforms. In S. U. Press (Ed.), *The State of State Reform in Latin America* (pp. 213–262). Stanford University Press. Recuperado de https://books.google.com.co/books?id=gDJ1G_IltiYC
- Delicado, N. M. (2014). La contribución de los sistemas de control de gestión para el éxito empresarial. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39), 853–881. Recuperado de <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc15-39.cscg>
- Departamento Administrativo de la Función Pública. (2012). Decreto 2482 de 2012 “Por el cual se adopta el Modelo Integrado de Planeación y Gestión.” Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=50803>
- Departamento Administrativo de la Función Pública. (2016). Entidades Activas DAFP. Recuperado de <https://www.datos.gov.co/Funci-n-p-blica/Entidades-Activas-DAFP/vqfx-6zta>
- Dextre, J., & Del Pozo, R. (2012). ¿Control de gestión o gestión de control? *Contabilidad y Negocios*, 14(7), 69–80.
- DNP. (2017). CONPES. Recuperado de <https://www.dnp.gov.co/CONPES/Paginas/conpes.aspx>
- Dominguez, G., & Higuera, L. (2001). *El Nuevo Control Fiscal* (1ra Ed.). Medellín: Biblioteca Jurídica DIKE.
- Du Gay, P. (2012). *En Elogio de la Burocracia: Weber, Organización, ética*. Siglo XXI de España Editores, S.A.
- Echebarría, K., & Cortázar, J. C. (2007). Public Administration and Public Employment Reform in Latin America. In S. U. Press (Ed.), *The State of State Reform in Latin America* (pp. 123–212). Stanford University Press. Recuperado de https://books.google.com.co/books?id=gDJ1G_IltiYC

- El Espectador. (2017, November 18). Capturan a nueve funcionarios de la Agencia Logística de las Fuerzas Militares. *El Espectador*. Recuperado de <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/capturan-nueve-funcionarios-de-la-agencia-logistica-de-las-fuerzas-militares-articulo-723896>
- El País. (2017, April 24). Mindefensa denuncia desfalco por dos millones de dólares. *El País*. Recuperado de <https://www.elpais.com.co/colombia/ministerio-de-defensa-denuncia-desfalco-por-dos-millones-de-dolares.html>
- El Tiempo. (2017a, February 26). La cruzada para que no se sigan robando el país con corrupción. *El Tiempo*. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/justicia/delitos/cifras-de-la-corrupcion-en-colombia-61750>
- El Tiempo. (2017b, July 3). Así se robaron más de \$ 6.000 millones de las FF. MM. en Cartagena. *El Tiempo*. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/colombia/otras-ciudades/funcionarios-publicos-roban-6-000-millones-de-pesos-de-fuerzas-militares-en-cartagena-105030>
- El Tiempo. (2017c, August 1). 'Nunca se me informó de este fraude.' *El Tiempo*. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/colombia/otras-ciudades/nunca-se-me-informo-de-este-fraude-en-cartatena-115314>
- El Tiempo. (2017d, August 25). Casos de Corrupción más Sonados en Colombia. *El Tiempo*. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/justicia/delitos/casos-de-corrupcion-mas-sonados-en-colombia-82678>
- El Tiempo. (2018, April 19). Millonario faltante en pagos de la Agencia Logística de las FF. MM. *El Tiempo*. Recuperado de <https://www.eltiempo.com/justicia/investigacion/escandalo-por-manejo-de-recursos-de-la-agencia-logistica-de-las-fuerzas-militares-206910>
- Gallardo, J. R. (2014). *Administración estratégica : de la visión a la ejecución* / José Ramón Gallardo Hernández.
- García, G., & Bolívar, J. E. (2014). *Fundamentos de la gestión pública hacia un estado eficiente*. (Alfaomega, Ed.).
- García, I. M. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Presupuesto y Gasto Público*, 47, 37–64. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_GarciaSanchez.pdf
- Gil, A., González, L., Guisán, P., López, J., Pérez, J., Del Pino, A., ... Sereno, A. (2011). Puertos del Estado: Formulación operativa de la Estrategia y la Gestión del Cambio en el Sistema Portuario de titularidad estatal. *Sectores de La Nueva Economía 20+20*, 193–203. Recuperado de <https://www.eoi.es/es/savia/publicaciones/19026/puertos-del-estado-formulacion-operativa-de-la-estrategia-y-la-gestion-del-cambio-en-el-sistema-portuario-de-titularidad-estatal>

- Gomes, P., Mendes, S., & Carvalho, J. (2010). O Balanced Scorecard como instrumento de medida de desempenho das forças policiais-estudo de casos. *Economia Global e Gestão*, 15(2), 91–114. Recuperado de http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0873-74442010000200006&lang=pt
- Gómez, M. (2017). *El Reporte Integrado en el Sector Público: una mirada desde Latinoamérica* (Vol. XIX).
- Granda, R. D. (2006). *Control interno: Sectores público y privado / Rubén Dario Granda Escobar*. Nueva Legislación.
- Greener, I. (2009). *Public management: a critical text / Ian Greener*. Palgrave Macmillan.
- Guerrero, G., & Hernández, C. (2000). The balancee scorecard: un sistema de control estratégico para la gestión pública. *INNOVAR: Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 15(Enero), 121–136. Recuperado de <http://www.bdigital.unal.edu.co/26599/1/24214-84788-1-PB.pdf>
- Hernández Figueroa, K. (2011). *Sistema de gestión de calidad en instituciones públicas de educación superior: estudio comparativo Universidad Nacional de Colombia - Universidad del Valle*. Universidad Nacional de Colombia - Sede Manizales. Recuperado de <http://www.bdigital.unal.edu.co/5919/>
- Higuita, D., & Leal, J. (2010). Microculturas y cultura organizacional: construcción dialéctica en la organización. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas de La Universidad Militar Nueva Granada*, XVIII(1), 151–167. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/909/90920479008.pdf>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration VO* - 69, (1), 3. Recuperado de <http://ezproxy.unal.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsgao&AN=edsgcl.10745562&lang=es&site=eds-live>
- Hood, C., & Lodge, M. (2004). Competency, Bureaucracy, and Public Management Reform: A Comparative Analysis. *Governance*, 17(3), 313–333. Recuperado de <http://10.0.4.87/j.0952-1895.2004.00248.x>
- Huber, G. L., & Gürtler, L. (2018). AQUAD Analisis de Datos Cualitativos. Recuperado de <http://www.aquad.de/es/>
- Instituto Internacional de Investigación para la Paz de Estocolmo (SIPRI). (2017). *Gasto militar (% del PIB)*. Estocolmo. Recuperado de <https://datos.bancomundial.org/indicador/MS.MIL.XPND.GD.ZS>
- INTOSAI. (2004). Guía para las normas de control interno del sector público. Viena: Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Recuperado de http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm
- Kaplan, R., & Norton, D. (2002). *Cuadro de Mando Integral (The Balanced*

- Scorecard*). (Harvard Business School, Ed.) (2da ed.). Gestión 2000.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 11(3), 354. Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=5006650&lang=es&site=ehost-live>
- Lapsley, I. (2009). New public management: The cruellest invention of the human spirit? *Abacus*, 45(1), 1–21. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00275.x>
- Leiva, D., & Soto, H. (2015). Control Interno como Herramienta para una Gestión pública Eficiente y Prevención de irregularidades. Lima: CONSORCIO DE INVESTIGACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL (CIES). Recuperado de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/97D59BF5DEC57F7905257F870071C2AA/\\$FILE/021-daniel_leiva-hugo_soto.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/97D59BF5DEC57F7905257F870071C2AA/$FILE/021-daniel_leiva-hugo_soto.pdf)
- Lora, E. (2007). *The State of State Reform in Latin America*. (S. U. Press, Ed.). Stanford University Press. Recuperado de https://books.google.com.co/books?id=gDJ1G_IltiYC
- Malaver, F., Perdomo, J., & Zerda, Á. (2011). Los criterios de evaluación de la gestión pública y la reforma del estado en Colombia. *Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, (14), 55–72. Recuperado de <http://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/24149>
- Maldonado, M. I. (2014). El control fiscal y su ajuste dentro del Estado Social de Derecho. *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 44(120), 129–152. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=151431748006>
- Mancipe, L. (2014). ¿Por qué un nuevo MECI para el control público? *En-Contexto*, 2, 69–88. Recuperado de <http://ojs.tdea.edu.co/index.php/encontexto/article/view/136>
- Mantilla B., S. A. (2013). *Auditoría del control interno*. / Samuel Alberto Mantilla B. Ecoe Ediciones.
- Mantilla, S. A. (2000). *Control interno : estructura conceptual integrada*. ECOE.
- Martínez, C. E. (2011). Limitaciones del sistema de planeación y control en la gestión municipal. *Revista Innovar Journal Revista de Ciencias Administrativas y Sociales; Núm. 14 (1999); 81-92 2248-6968 0121-5051*. Recuperado de <http://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/24151>
- Martínez, C. E., & Martínez, E. E. (2003). Gestión estratégica neoinstitucional: Caso Telecom ¿Regulación de segunda generación para beneficio del mercado abierto? *Revista Innovar*, (22), 15–26. Recuperado de <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/24671>
- Martínez, E. E. (2002). La revolución gerencial en la gestión pública. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 19, 17–29.

- Ministerio de Defensa Nacional. (2005a). Boletín 4 Entidades Descentralizadas. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de https://www.mindefensa.gov.co/irj/go/km/docs/Mindefensa/Documentos/descargas/Descentralizadas/Boletin_Entidades_Descentralizadas_dic.pdf
- Ministerio de Defensa Nacional. (2005b). Decreto 4746 de 2005. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de <https://diario-oficial.vlex.com.co/vid/decreto-4746-43232019>
- Ministerio de Defensa Nacional. (2007). Memorias al Congreso 2006-2007. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de https://www.mindefensa.gov.co/irj/go/km/docs/Mindefensa/Documentos/descargas/Documentos_Home/Memorias_al_congreso_2006-2007.pdf
- Ministerio de Defensa Nacional. (2008). Memorias al Congreso 2007-2008. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de https://www.mindefensa.gov.co/irj/go/km/docs/Mindefensa/Documentos/descargas/Documentos_Home/MEMORIAS-2007-2008.pdf
- Ministerio de Defensa Nacional. (2016). MEMORIAS AL CONGRESO 2015-2016. MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de https://www.mindefensa.gov.co/irj/go/km/docs/Mindefensa/Documentos/descargas/Documentos_Descargables/espanol/memorias2015-2016.pdf
- Ministerio de Defensa Nacional. (2017). Metodología para la Revisión Estratégica Gerencial. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de https://www.mindefensa.gov.co/irj/go/km/docs/Mindefensa/Documentos/descargas/Sobre_el_Ministerio/Control_Interno/GPA/Herramientas_Gerenciales.pdf
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015a). Anexo Decreto 2550 de 2015. Bogotá: MinHacienda. Recuperado de http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FMIG_50434604.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015b). Boletín No. 126. Bogotá: MINISTERIO DE LA DEFENSA NACIONAL. Recuperado de http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=BV9QIRQpJbk1QpWF8KmbS4f262TTgu5NfuDaq5SrJoHN7PS7hqch!949853518?nodeId=%2FOCS%2FMIG_42852604.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ministerio de la Protección Social. (2017). GUÍA DE INSTRUCCIÓN DESPLIEGUE DE LA ESTRATEGIA MEDIANTE EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL. Bogotá: Ministerio de la Protección Social. Recuperado de https://www.minsalud.gov.co/sites/rid/1/Guia_de_uso_cuadro_de_mando.pdf
- Montaña, A. (2015). La incorporación de agencias en la estructura administrativa

- colombiana del orden nacional. Una confrontación axiológica de dos modelos organizacionales de la administración pública. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 13, 27–43. Recuperado de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/4185>
- Mora, G., Montes, C., & Mejía, E. (2008). *Evaluación del Sistema de Control Interno*. Editorial Universitaria de Colombia.
- Morales, M. (2014). Nueva Gestión Pública en Chile. *Revista de Ciencia Política (Santiago)*, 34(2), 417–438. Recuperado de <https://doi.org/10.4067/S0718-090X2014000200004>
- Muñoz, A. E. (2014). La nueva gestión pública en Sabaneta, Antioquia, Colombia, 2003-2014. *Revista Lebrez*, 6, 179–204. Recuperado de https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjT7uGBp9_WAhUBRyYKHd1eAc8QFghOMAY&url=https%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F5983214.pdf&usg=AOvVaw2IRIfMWnl3A58mchPUB_tm%0A
- Naranjo, R. (2001). Reforma política y control fiscal. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 3(1), 78–97. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=73330105>
- OECD. (1987). *The administration as service the public as client*. París: Organisation for Economic Cooperation and Development. Recuperado de <http://www.oecd.org/governance/digital-government/1910557.pdf>
- Ortiz, M. A. (2008). LOS TABLEROS DE MANDO INTEGRAL, HERRAMIENTA CLAVE PARA LA PLANACIÓN ESTRATEGICA DE LAS EMPRESAS SOCIALES DEL ESTADO. *ESCUELA SUPERIOR D E ADMINISTRACION PÚBLICA, ESPECIALIZACIÓN E N GESTIÓN PÚBLICA*. ESCUELA SUPERIOR D E ADMINISTRACION PÚBLICA, ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN PÚBLICA. Recuperado de <http://cdim.esap.edu.co/BancoMedios/Documentos PDF/a6562 - los tableros de mando integral, herramienta - pag 52.pdf>
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1994). *La reinención del gobierno. La influencia del espíritu empresarial en el sector público*. (Ediciones Paidós Ibérica SA., Ed.), Barcelona: Editorial Ediciones Paidós Ibérica SA. Barcelona.
- Plasencia, C. (2010). El Sistema de Control Interno: garantía del logro de los objetivos. *MEDISAN*, 14(5). Recuperado de http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1029-30192010000500001&lng=es&nrm=iso&tlng=es
- Pollitt, C. (2011). 30 years of public management reforms: Has there been a pattern? Recuperado de <http://blogs.worldbank.org/governance/30-years-of-public-management-reforms-has-there-been-a-pattern>
- Quintero, M. Y., & Gaitán, F. (1996). *Control interno : una nueva visión*. Excellence.

- Ramírez, E., & Ramírez, J. de J. (2010). Genesis y desarrollo del concepto de nueva gestión pública. Bases Organizacionales para el replanteamiento de la acción administrativa y su impacto en la reforma del gobierno. In E. M. Á. Porrúa (Ed.), *Más allá de la reinención del gobierno: fundamentos de la nueva gestión pública y presupuestos por resultados* en (pp. 109–162).
- Ramírez, F. M. (2013). Transformaciones del Estado en el gobierno local: La nueva gestión pública en Medellín. *Reflexión Política*, 14(28), 82–95. Recuperado de <http://revistas.unab.edu.co/index.php?journal=reflexion&page=article&op=view&path%5B%5D=1681%5Cnhttp://revistas.unab.edu.co/index.php?journal=reflexion&page=article&op=viewArticle&path%5B%5D=1681>
- Reding, K. F., Sobel, P., Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Salamasick, M., ... Tuschman Richard. (2007). *Internal auditing: assurance and consulting services*. Research Foundation.
- Riaño, J. A., & Avendaño, C. E. (2009). Un modelo integrado para el fortalecimiento de la gestión pública (Sistema de Gestión de Calidad - Balance Scorecard). *SIGNOS - Investigación En Sistemas de Gestión*, 1(1), 18. Recuperado de <https://doi.org/10.15332/s2145-1389.2009.0001.05>
- Rico, F., & Rico, H. M. (2013). *Administración pública: modernización del estado / Florentino Rico Calvano, Heidy Margarita Rico Fontalvo*. Ediciones Universidad Simón Bolívar,.
- Rincón, F. (2010). Las debilidades del control interno permiten desviación de los recursos. *Revista de La Facultad de Ciencias Contables y Administrativas de La Corporación Universitaria Rafael Núñez*, 1(1), 68–75. Recuperado de <http://revistas.curnvirtual.edu.co/index.php/aglala/article/view/712>
- Rodrigues, P., Aibar, B., & Lima, L. (2012). EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN ORGANIZACIONES PUBLICAS PORTUGUESAS: UN ANÁLISIS DESCRIPTIVO. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10(19), 1–20. Recuperado de http://www.observatorio-iberoamericano.org/ricg/Nº_19/Patricia_Rodrigues;_Beatriz_Aibar_y_Lucía_Lima.pdf
- Romero, E. D., Rojas, C. A., Salas, J., & Cornejo del Águila, N. (2012). *Implementación del Balanced Scorecard en la gerencia de operaciones del Fondo Nacional de la Actividad Empresarial del Estado*. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC). Recuperado de <http://hdl.handle.net/10757/606881>
- Rosero, I. C., & Rivera, D. (2015). Modelo de medición para la gestión integral según el BSC en el Ministerio de Transporte de Colombia. *SIGNOS - Investigación En Sistemas de Gestión; Vol. 7, Núm. 2 (2015)*. Recuperado de <https://doi.org/10.15332/s2145-1389.2015.0002.06>
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. (Illustrated, Ed.) (Segunda Ed). Ediciones Deusto.

- Saldías, J., & Andalaf, A. (2006). SISTEMAS DE CONTROL DE GESTION, ANALISIS PARA ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO. *Revista Ingeniería Industrial*, 5(1), 61–76. Recuperado de www.dialnet.unirioja.es
- Sampaio, V. H. da S. (2015). *Controlo de gestão*. Repositorio Científico de Acceso Abierto de Portugal. Recuperado de <http://www.rcaap.pt/detail.jsp?id=oai:repositorio.ipv.pt:123456789/1486>
- Sampieri, H., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. Me Graw Hill, 5a. Edición, México.
- Sanabria, R. (2007). *Formulación y pensamiento estratégico / Raúl Sanabria Tirado*. Universidad de los Andes, Facultad de Administración.
- Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá. (2007). GUÍA PRÁCTICA PARA LA ELABORACIÓN DEL CUADRO DE MANDO INTEGRADO BSC. Bogotá: Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá.
- SFP. (2017). Control Interno y Mejora de la Gestión. Recuperado de <http://2006-2012.funcionpublica.gob.mx/index.php/cem-de-uorcs/526.html>
- Sharma, B., & Gadenne, D. (2011). Balanced scorecard implementation in a local government authority: Issues and challenges. *Australian Journal of Public Administration*, 70(2), 167–184. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2011.00718.x>
- SIGEN. (2010). Manual del Control Interno Gubernamental. Buenos Aires: Sindicatura General de la Nación. Recuperado de http://www.sigen.gob.ar/pdfs/normativa/manual_cig.pdf
- Transparency International. (2017). CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX 2016. Recuperado de https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016
- Turull i Negre, J., & Vivas, C. (2003). El cuadro de mando integral en la administración pública: el caso del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès. Panamá: VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública. Recuperado de <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0047604.pdf>
- Universidad Santo Tomás, Secretaría Distrital de Cultura, D. y R. (2011). PROPUESTA Y LINEAMIENTOS DE IMPLEMENTACION PLAN ESTRATÉGICO SECTORIAL. Secretaría Distrital de Cultura, Deporte y Recreación. Recuperado de http://www.culturarecreacionydeporte.gov.co/portal/sites/default/files/informes/empalme/doc_final_pes.pdf
- USAID. (2009). Plan Operativo Institucional y Tablero de Mando Integral en San Martín. Perú: Agencia de Cooperación Internacional de Estados Unidos de

América.

- Vargas, J. G. (2016). Cuestionamientos a la estructura y a la actual cultura del paradigma de la nueva gestión o gerencia pública. *Ciudades, Estados y Política*, 3(1), 95–116. Recuperado de <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/revcep/article/view/56189>
- Vega, L. (2016). Control de gestión y control interno: binomio indisoluble en la dirección. *Revista Espacios*, 37(12), 25. Recuperado de <http://www.revistaespacios.com/a16v37n12/16371225.html>
- Velásquez, A. (2006). Fuerza Aérea Colombiana: El cuadro de mando integral, orientación para su aplicación en la institución. *Revista Escuela de Administración de Negocios; Núm. 56 (2006): Experiencias Exitosas En GerenciaDO* - 10.21158/01208160.N56.2006.364 . Recuperado de <https://journal.universidadean.edu.co/index.php/Revista/article/view/364>
- Yin, R. K. (1994). *Case study research: design and methods* (2 Edición). Thousand Oaks: Sage Publications. Recuperado de <http://www.madeira-edu.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Fgm4GJWVTRs%3D&tabid=3004>
- Zizlavsky, O. (2014). The Balanced Scorecard: Innovative Performance Measurement and Management Control System. *Journal of Technology Management & Innovation*. scielocl.