



Evaluación de la aplicación de mejoras al sistema de control interno en empresas con auditoría externa en la ciudad de pilar, año 2023

Evaluation of the implementation of improvements to the internal control system in companies subject to external auditing in Pilar city, year 2023

Liss Magali Carrasco Escobar¹

liss.carrasco91@unae.edu.py

<https://orcid.org/0009-0009-9876-9849>

¹Universidad Autónoma de Encarnación, Unidad de Postgrado. Encarnación, Paraguay

Editor:

Luis Ortiz

Universidad Autónoma de Asunción

lortiz@uaa.edu.py

Autor de correspondencia:

Liss Magali Carrasco Escobar

liss.carrasco91@unae.edu.py

Recepción: 06/10/2025

Revisión: 18/10/2025

Aceptación: 16/12/2025

Cómo citar/How to cite:

Carrasco Escobar, L. M. (2025). Evaluación de la aplicación de mejoras al sistema de control interno en empresas con auditoría externa en la ciudad de pilar, año 2023. *Perspectivas: Revista de Innovación Empresarial*, 2(1), 1-19.

Resumen

La investigación tuvo como objetivo evaluar la aplicación de mejoras a los sistemas de control interno en empresas de Pilar sujetas a auditoría externa, con el fin de incrementar su credibilidad y transparencia. La metodología empleó un enfoque de métodos mixtos, aplicado y descriptivo, utilizando un cuestionario adaptado al modelo COSO III (Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, y Actividades de Supervisión). Este instrumento se aplicó a gerentes y contadores de una muestra de siete empresas obligadas a auditoría externa durante el 2023. Los objetivos clave fueron: identificar procedimientos, describir herramientas existentes y proponer mejoras. Los resultados mostraron que los sistemas de control interno operan con una eficacia moderada o un nivel de cumplimiento satisfactorio, reflejado en un 74% de cumplimiento promedio. Si bien el ambiente de control, las actividades de control principales y la comunicación demostraron bases sólidas, se identificaron debilidades significativas en las áreas de evaluación de riesgos y actividades de supervisión. Esta conclusión subraya la clara necesidad y oportunidad de implementar mejoras específicas en estos dos componentes cruciales para fortalecer la gestión y el cumplimiento normativo de las empresas auditadas en Pilar.

Palabras clave: Auditoría externa, control interno, información financiera, modelo COSO, evaluación

**Abstract**

The research aimed to evaluate the implementation of improvements to internal control systems in companies in Pilar subject to external auditing, with the goal of increasing their credibility and transparency. The methodology employed a mixed-methods, applied, and descriptive approach, using a questionnaire adapted to the COSO III model (Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information and Communication, and Monitoring Activities). This instrument was applied to managers and accountants from a sample of seven companies required to undergo external auditing during 2023. The key objectives were to identify procedures, describe existing tools, and propose improvements. The results indicated that the internal control systems operate with moderate effectiveness or a satisfactory compliance level, reflected in an average 74% compliance rate. Although the control environment, key control activities, and communication demonstrated solid foundations, significant weaknesses were identified specifically in the areas of risk assessment and monitoring activities. This conclusion highlights the clear necessity and opportunity to implement specific improvements in these two crucial components to strengthen the management and regulatory compliance of the audited companies in Pilar.

Keywords: External audit, internal control, financial data, COSO model, evaluation

Introducción

La economía global está cambiando constantemente y en forma acelerada, por lo que resulta indispensable estar preparados para utilizar los diversos elementos tributarios que ayuden a reducir los posibles riesgos. La auditoría externa garantiza este control, el cual no está separado del sistema de control interno, asegurando la confiabilidad de la información contable y el cumplimiento normativo.

Esta investigación tiene como tema “Evaluación de la aplicación de mejoras al sistema de control interno en empresas con auditoría externa en la ciudad de Pilar, año 2023”. Se optó por esta elección dado que, luego de la implementación de la Ley Nro. 2421/04, que modificó la Ley Nro. 125/91, estableció la obligatoriedad de presentar un informe de auditoría externa impositiva en empresas con un rango determinado de facturación. Esto se debió a un afán del gobierno en transparentar los movimientos declarados por los contribuyentes en sus presentaciones impositivas, lo que generó la necesidad de conocer el alcance del establecimiento de un control interno eficaz para la auditoría externa.

La naturaleza del problema se determinó en que, a pesar del cumplimiento formal de la obligación de presentar dictámenes de auditoría externa, muchas empresas no consideran prioritario mantener un sistema de control interno permanente y adaptado a sus necesidades. Esta situación responde a factores económicos y organizacionales, a pesar de que la literatura especializada señala que la existencia de controles internos sólidos aporta beneficios directos a la gestión administrativa y a la calidad de los resultados de la auditoría externa (Arens et al., 2007).

En el contexto local de Pilar, capital del Departamento de Ñeembucú, este problema se hace más evidente. Según el Instituto Nacional de Estadística (INE, 2023), la mayoría de las empresas obligadas a auditoría externa pertenecen a los sectores comercial, agroindustrial y de servicios. Estas organizaciones cumplen con la presentación de informes ante la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios (DNIT).



En Paraguay, la Ley N.º 125/91 “Que establece el nuevo régimen tributario”, modificada por la Ley N.º 2124/04, junto con la Resolución General N.º 29/2014 de la Sub Secretaría de Estado de Tributación (SET), regula la obligatoriedad de presentar dictámenes de auditoría externa para determinados contribuyentes. Además, la práctica profesional de la auditoría se rige por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA/ISAs), adoptadas como referencia técnica por el Colegio de Contadores del Paraguay. Estas normativas buscan garantizar transparencia, confiabilidad de la información contable y cumplimiento tributario (International Federation of Accountants [IFAC], 2018). No obstante, la existencia de este marco regulador no garantiza la consolidación de sistemas de control interno efectivos. Informes de la Contraloría General de la República (CGR, 2020) indican que, en la práctica, los mecanismos de control interno no siempre se implementan de manera sistemática, limitando la gestión al cumplimiento meramente formal. La observación de campo en esta investigación evidenció que las empresas medianas presentan dificultades para mantener procesos de supervisión y evaluación de riesgos de manera continua, lo que constituye una vulnerabilidad que puede afectar su sostenibilidad y competitividad.

Por otra parte, investigaciones académicas nacionales respaldan esta problemática. Por ejemplo, la tesis de Brítez (2022) analizó la relación del control interno con la auditoría externa impositiva en empresas comerciales de la ciudad de Caaguazú, identificando un aumento considerable de empresas obligadas a auditoría externa, destacando que la eficiencia del sistema de control interno repercute directamente en los resultados de la auditoría. Martínez y Torres (2020) estudiaron la implementación de un sistema de control interno en empresas auditadas en Coronel Oviedo, destacando que muchas organizaciones priorizan la presentación de informes ante la SET por cumplimiento legal, más que por su utilidad en la gestión estratégica, lo que ocasiona implementación de sistemas de control deficientes. Estos hallazgos coinciden con lo evidenciado en Pilar, reforzando la necesidad de implementar mejoras adaptadas a la realidad local.

Esta investigación se enfocó en identificar y describir los procedimientos y herramientas de control interno implementados por las empresas de la ciudad de Pilar sujetas a auditoría externa durante el 2023. Además, se recomendaron mejoras a sus actuales sistemas de control interno.

Metodología

La investigación se sustentó en un enfoque mixto, que combinó lo cualitativo y lo cuantitativo, de finalidad aplicada y diseño no experimental con alcance descriptivo, buscando evaluar mejoras en el control interno a partir de la auditoría externa. Se combinó una naturaleza de campo para obtener datos directos y una documental mediante la revisión bibliográfica y normativa, con un corte transversal realizado en el año 2023. La unidad de estudio estuvo conformada por diez empresas medianas del sector comercial con domicilio fiscal en Pilar, Paraguay, obligadas a presentar el Informe de Auditoría Externa Impositiva 2023, y sus respectivos contadores. De esta población, se seleccionó una muestra no probabilística por conveniencia de siete empresas, cubriendo el 70% de la población objetivo. La unidad de análisis se centró en el sistema de control interno de estas empresas bajo el marco de COSO III para evaluar su efectividad. La técnica de recolección fue una encuesta estructurada, utilizando un cuestionario de 40 preguntas basado en los cinco componentes de COSO III, aplicado a gerentes y contadores. El análisis de los datos se realizó mediante estadística descriptiva en una planilla de Excel, asignando puntajes ponderados —dos para SI, uno para SI PARCIAL y cero para NO—

para obtener un índice porcentual. Finalmente, se utilizó una escala de valoración, que iba de Deficiente 0%-49% a Óptimo 90%-100%, para clasificar el nivel de cumplimiento del control interno, permitiendo una triangulación de datos al comparar las percepciones de la gerencia y los contadores.

Resultados

Los resultados se basaron en una evaluación consolidada de las respuestas de gerentes y contadores, utilizando un enfoque de estadística descriptiva. Para evaluar el nivel de cumplimiento asociado al sistema de control interno dentro de las organizaciones, se realizó un análisis diferenciado entre los grupos de estudio, la gerencia y los contadores. Los resultados del cuestionario COSO III aplicado a ambos grupos se presentan en la Tabla 1. Los datos muestran que el 74% de las prácticas evaluadas cumplen satisfactoriamente con los lineamientos establecidos, mientras que el 26% restante presenta algún nivel de incumplimiento. Esto refleja un desempeño global moderado, pero aún existen áreas de mejora. La gerencia asignó un 74%, mientras que los contadores un 75%, lo que reflejó una alta coincidencia en la percepción del nivel de cumplimiento entre ambos grupos.

Al desagregar por componentes el control interno, se identificó que, en el ambiente de control, el 89% de los procesos se desarrollan dentro de estructuras organizacionales claras y con políticas definidas. En la evaluación de riesgo, por otro lado, solo el 62% de los procesos incorporan mecanismos para identificar y valorar riesgos, lo que constituye un área crítica.

En las actividades de control el 83% de los procesos cuenta con procedimientos establecidos, aunque en algunos casos se detectaron debilidades. En el componente de información y comunicación el 84% de los procesos dispone de canales adecuados, y por último, la actividad de supervisión, apenas el 56% de los procesos incorpora evaluaciones periódicas, lo que constituye un área crítica.

Tras analizar de manera general el nivel de cumplimiento del sistema de control interno, se observa que, aunque existe un funcionamiento moderadamente efectivo, ciertos aspectos requieren atención más detallada. Con el fin de identificar los procesos de control utilizados y las herramientas implementadas, a continuación, se procede a evaluar de manera individual cada uno de los componentes del sistema de control. Este análisis permite comprender cómo cada elemento contribuye al desempeño general del sistema y cuáles requieren ajustes para optimizar la eficacia de los controles internos dentro de las empresas auditadas.

Tabla 1. Resumen de los niveles de cumplimiento por componente

Componente	Gerencia	Contadores	Cumplimiento	Incumplimiento
Ambiente de control	87%	90%	89%	11%
Evaluación de riesgo	69%	54%	62%	38%
Actividad de control	84%	82%	83%	17%
Información y comunicación	75%	92%	84%	16%
Actividad de supervisión	59%	52%	56%	44%
Promedio General	74%	75%	74%	26%

Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados del cuestionario COSO III aplicado a gerentes y contadores (2023)

La evaluación del componente de ambiente de control se enfocó en analizar la cultura organizacional y la estructura que fundamentan el sistema de control interno. Los resultados reflejan la percepción de los grupos de estudio respecto a la integridad y valores éticos, la estructura organizativa, la asignación de autoridad y responsabilidad, y la forma en que la alta gerencia demuestra su compromiso.

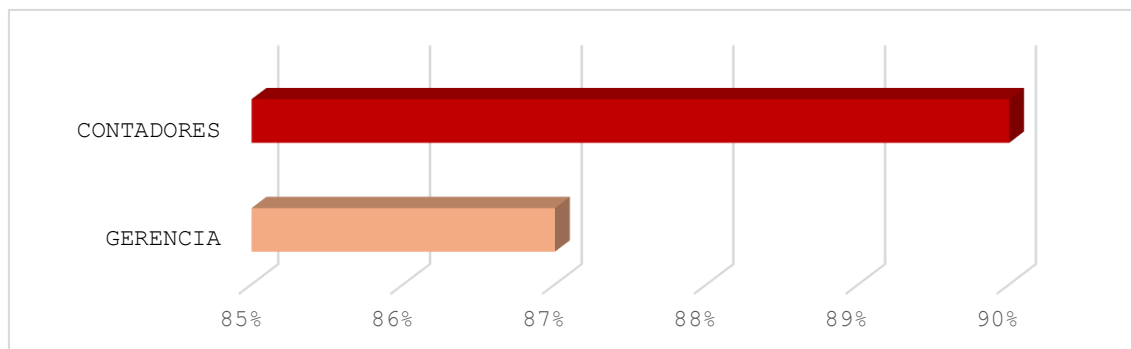
El ambiente de control obtuvo un nivel de cumplimiento satisfactorio, con promedios del 87% para la gerencia y 90% para los contadores, con un promedio general del 89% (Ilustración 1). Esto indica que las empresas cuentan con códigos de conducta adaptados, lineamientos claros y comunicación ética efectiva.

En este componente se identificaron procesos de control clave: la integridad y los valores éticos se manifiestan a través de la adaptación y complementación del código de conducta a las normas

operativas de cada departamento, así como la comunicación y supervisión continua de la ética al personal a través de reuniones. Además, la estructura organizativa se fortalece con procesos como la delegación de funciones con definición clara de roles y responsabilidades, segregación de funciones para garantizar independencia operativa, y una supervisión activa por parte de la gerencia. La competencia del personal funciona con procesos como evaluaciones periódicas de conocimiento, contratación de personal calificado según las necesidades del área.

En este componente se identificaron deficiencias relacionadas con la capacitación insuficiente en controles internos específicos para cada función. Asimismo, se observó que no todas las áreas asumen plena responsabilidad sobre el diseño y la efectividad de los controles internos dentro de sus unidades operativas. Por otra parte, los contadores percibieron que la gerencia posee un conocimiento parcial de las políticas contables y que, aunque existe disposición para adherirse a ellas, este conocimiento limitado puede afectar la aplicación efectiva de los controles.

Ilustración 1. *Evaluación del nivel de cumplimiento del componente de ambiente de control*



Fuente: Elaboración propia (2023)

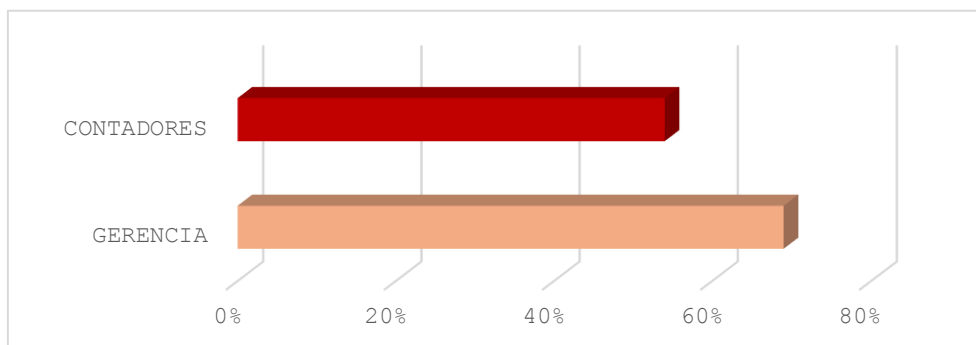
Por otro lado, la evaluación de riesgos constituye un pilar fundamental del control interno, ya que su objetivo es identificar, analizar y gestionar los posibles riesgos que podrían obstaculizar el logro de los objetivos organizacionales. El análisis se centró en procesos clave, como la identificación de riesgos internos y externos, la gestión de cambios y la evaluación continua, con el fin de determinar el grado de cumplimiento de este componente y su impacto en la fiabilidad del sistema de control.

En la Ilustración 2 se muestran los niveles de percepción de los grupos de estudio, con un 69% para la gerencia y un 54% para los contadores, evidenciando un nivel de cumplimiento bajo y la necesidad de atención reforzada. A pesar de este nivel de cumplimiento, se observaron procesos en marcha, relacionados con la identificación y gestión de riesgos, ya que se implementan controles para identificar riesgos que amenazan los objetivos. También se evidencio la implementación de controles para evaluar la probabilidad y el impacto de los riesgos, involucrando al personal de distintas áreas.

No obstante, se identificaron áreas críticas de mejora en el proceso de evaluación de riesgos. Se observó que los riesgos de fraude no se consideran de manera específica durante la identificación y análisis de riesgos en las distintas áreas de la organización, y que la evaluación de riesgos no se revisa ni actualiza con la frecuencia necesaria. Asimismo, el proceso no se encuentra documentado, lo que dificulta su seguimiento y control.

Los contadores evidenciaron debilidades adicionales relacionadas con la comunicación y el compromiso de la gerencia. Señalaron que los principales riesgos que podrían afectar la preparación de la información financiera no se comunican con claridad a los equipos de trabajo y que la gerencia no demuestra un nivel suficiente de consideración hacia los riesgos específicos de los procesos contables. Asimismo, percibieron que no existe un entendimiento claro sobre el nivel de riesgo que la organización está dispuesta a aceptar en relación con la información financiera, ni un monitoreo adecuado de los cambios en el entorno que podrían generar nuevos riesgos. Finalmente, los contadores consideraron que la gerencia no presta la atención necesaria ni evalúa de manera efectiva los riesgos de fraude que podrían afectar los estados financieros.

Ilustración 2. *Evaluación del nivel de cumplimiento del componente de evaluación de riesgo*

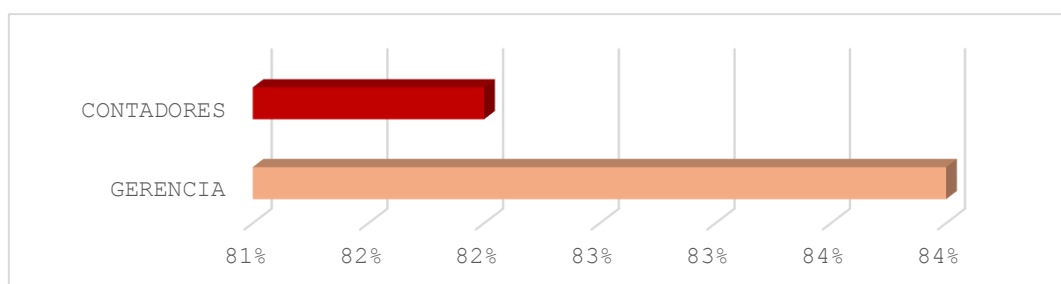


Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados del cuestionario COSO III aplicado a gerentes y contadores (2023)

El componente de actividad de control se enfoca en la implementación práctica de las políticas y procedimientos que aseguran el cumplimiento de los objetivos y la mitigación de riesgos. La Ilustración 3 presenta los resultados de las percepciones de los grupos de estudio, con un nivel de cumplimiento satisfactorio cercano a un 83% en promedio, con un 84% desde la perspectiva de la gerencia y un 82% para los contadores, esto destaca la existencia de políticas, segregación de funciones, autorizaciones y controles físicos en la mayoría de las empresas.

Se observaron controles específicos para mitigar riesgos, incluyendo segregación de funciones, procedimientos de autorización y aprobación, controles de acceso físicos e informáticos, así como mecanismos tecnológicos para salvaguardar la información y garantizar su integridad, disponibilidad y confiabilidad. Entre las debilidades identificadas se destacaron la ausencia de políticas y procedimientos de control formalmente establecidos y comunicados a toda la organización, así como la falta de revisión del desempeño real frente a presupuestos y pronósticos, incluyendo la investigación de variaciones significativas. Asimismo, se observó que no se incorporan de manera sistemática actividades de supervisión y revisión en las distintas áreas para garantizar el funcionamiento efectivo del control interno. Desde la perspectiva de los contadores, también se evidenciaron debilidades relacionadas con la ejecución y seguimiento de controles, ya que no reciben evidencia de que el personal interno realice conciliaciones periódicas de cuentas importantes ni de que estas sean revisadas por la gerencia, y no se observaron procesos claros para la elaboración y revisión de estimaciones contables significativas utilizadas en la organización.

Ilustración 3. *Evaluación del nivel de cumplimiento del componente de actividad de control*



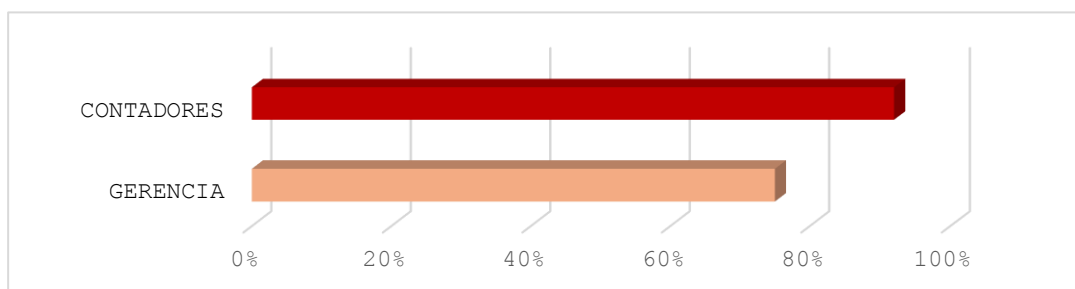
Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados del cuestionario COSO III aplicado a gerentes y contadores (2023)

El componente de información y comunicación resulta esencial para un control interno efectivo, ya que garantiza que los datos relevantes fluyan de manera oportuna a todos los niveles de la organización. El análisis de este componente se centró en la percepción de los gerentes y contadores sobre la eficacia de los canales de comunicación y la calidad de la información utilizada para la toma de decisiones.

Los resultados muestran niveles de cumplimiento satisfactorios, con un 75% para la gerencia y 92% para los contadores (Ilustración 4), confirmando la implementación de canales formales y documentación accesible en la mayoría de los casos. La diferencia en las percepciones refleja el rol de cada grupo: los contadores, involucrados en la gestión operativa de la información, perciben mayor confiabilidad, mientras que la gerencia identifica áreas susceptibles de mejora para la toma de decisiones estratégicas. Se evidenció la existencia de procesos de control para asegurar que la información sea relevante, precisa, oportuna y completa, lo cual es fundamental para un control interno eficaz. No obstante, se evidencian limitaciones en la implementación del control interno, principalmente relacionadas con la documentación y accesibilidad de las políticas y procedimientos, los cuales no están formalmente establecidos ni disponibles para todo el personal en las distintas áreas de la organización. Además, se identificó que la información utilizada para llevar a cabo las actividades de control no siempre es relevante, oportuna, precisa y completa, lo que afecta la eficacia de los procesos.

Por otra parte, los contadores señalaron que desconocen la existencia de canales institucionales formales, más allá de sus contactos habituales, para reportar preocupaciones significativas sobre la información financiera o el control interno cuando fuera necesario. Estas limitaciones evidencian la necesidad de fortalecer la formalización, comunicación y disponibilidad de los procesos y canales de información para mejorar la efectividad del control interno.

Ilustración 4. *Evaluación del nivel de cumplimiento del componente de información y comunicación*



Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados del cuestionario COSO III aplicado a gerentes y contadores (2023)

Por último, el componente de supervisión constituye un elemento crítico del control interno, ya que evalúa la calidad del sistema a lo largo del tiempo y asegura que las deficiencias sean identificadas y corregidas oportunamente.

En la Ilustración 5 se muestran los resultados de la percepción de gerentes y contadores sobre el monitoreo del sistema, con puntuaciones bajas. Un 59% para la gerencia y 52% para los contadores, reflejando deficiencias en seguimiento, evaluaciones y acciones correctivas.

De acuerdo con los datos, se observaron procesos de control para comunicar deficiencias identificadas a las partes responsables y a las áreas apropiadas de la gerencia para su corrección. Además, se realiza un seguimiento por parte de la gerencia para asegurar la implementación de acciones correctivas.

Sin embargo, una debilidad crítica identificada fue en las evaluaciones continuas y/o independientes, las cuales son percibidas como deficientes o inexistentes. Los resultados indicaron que no se aplican procedimientos de monitoreo continuo ni evaluaciones independientes de auditoría interna.

Los resultados revelaron que, si bien existen procedimientos sólidos en la comunicación de deficiencias, las áreas clave de supervisión especialmente el monitoreo continuo y las evaluaciones independientes requieren mejoras significativas.

Con base a estos resultados, se identifican las principales herramientas implementadas en el sistema de control interno de las empresas de Pilar. Estas herramientas, distribuidas según los componentes del marco COSO III, permiten evaluar la eficacia de los procesos, identificar fortalezas y señalar áreas de mejora.

La implementación del componente de ambiente de control se fundamenta en diversas herramientas que refuerzan la estructura ética y organizativa de las empresas auditadas. Una de las herramientas clave es el código de conducta, un documento formal que establece los principios éticos que guían el comportamiento organizacional. Además, los estados financieros y las políticas contables son consideradas herramientas esenciales ya



que las políticas contables, que guían el registro financiero, son fundamentales para la fiabilidad y validez de los registros. A nivel estructural, el organigrama se reconoce como una herramienta de control.

En el componente de evaluación de riesgos, se identificaron herramientas de control que apoyan los procesos clave de las empresas evaluadas. Entre ellas, destacaron los controles para la identificación de riesgos internos y externos, además, los contadores valoraron positivamente la aplicación de herramientas para mitigar riesgos relevantes. Sin embargo, se identificó una debilidad significativa en la documentación de los procesos de evaluación de riesgos.

A su vez, en el componente de actividad de control, se identificaron diversas herramientas implementadas para mitigar riesgos y asegurar el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Entre ellas, destacaron la segregación de funciones, que permite evitar conflictos de interés y errores, garantizando la independencia en la ejecución de tareas. Asimismo, los procedimientos de autorización y aprobación aseguran que las transacciones sean revisadas y validadas por las personas responsables, reforzando el control sobre los procesos operativos y financieros.

La seguridad de acceso, tanto física como informática, constituye otra herramienta esencial, protegiendo los activos y la información frente a accesos no autorizados. Complementariamente, se utilizan mecanismos tecnológicos de control para salvaguardar la integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información crítica de la organización. A pesar de la existencia de estas herramientas, se identificaron debilidades importantes relacionadas con la formalización, documentación y seguimiento sistemático de los procesos.

El componente de información y comunicación, por otro lado, revela que, a pesar de existir algunos procesos, las herramientas utilizadas tienen deficiencias que limitan su efectividad. Las herramientas para los sistemas de información son la base tecnológica de una empresa. Incluyen los Sistemas de Planificación de Recursos Empresariales (ERP), como SAP o Oracle, que centralizan y organizan todos los datos de la compañía en un solo lugar. Para generar reportes internos, las herramientas se centran en la presentación de la información. Los paneles de control o *dashboards* son esenciales. Los resultados de la investigación evidencian que para este componente se utilizan estas herramientas para ayudar a la efectividad del sistema de control interno.

Por último, el componente de supervisión muestra una combinación de herramientas funcionales y grandes deficiencias. Una debilidad crítica es la ausencia de una función de auditoría interna activa. Por otro lado, los sistemas de reporte evidenciaron una fortaleza importante. Gerencia y contadores coinciden en que sus observaciones y recomendaciones son tomadas en cuenta, lo que indica un canal de comunicación efectivo en este aspecto.

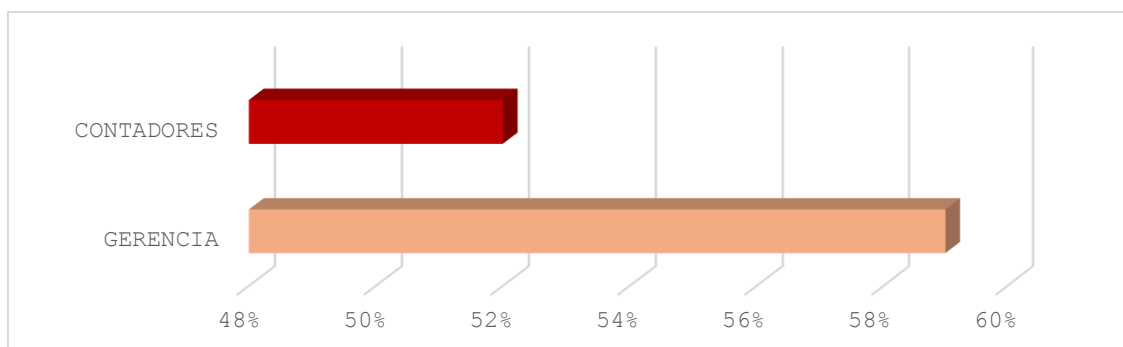
Los resultados obtenidos deben interpretarse considerando ciertas limitaciones inherentes a la investigación. En primer lugar, el estudio se limitó únicamente a las empresas de la ciudad de Pilar obligadas a someterse a auditoría externa durante el año 2023, por lo que los hallazgos no pueden generalizarse a otras ciudades ni a organizaciones de diferente tamaño o sector.

En segundo lugar, la información se basó en percepciones de gerentes y contadores a través de cuestionarios, lo que puede introducir sesgos asociados a la subjetividad de las respuestas, así como a la posible influencia del contexto laboral de cada participante.

Asimismo, la muestra utilizada, aunque representativa del universo definido, resulta limitada en términos de cantidad, lo que restringe la posibilidad de realizar inferencias estadísticas de mayor alcance.

Finalmente, el estudio se centró en un período específico, lo que impide evaluar la evolución temporal de las prácticas de control interno. Futuras investigaciones podrían ampliar el alcance temporal y geográfico, incorporar otros actores clave del sistema de control como auditores externos o personal operativo y emplear técnicas cualitativas complementarias para profundizar en la comprensión de los hallazgos.

Ilustración 5. *Evaluación del nivel de cumplimiento del componente de actividad de supervisión*



Fuente: Elaboración propia a partir de los resultados del cuestionario COSO III aplicado a gerentes y contadores (2023)

Discusión

Un resultado de 74% de cumplimiento sugiere que los procesos de control interno operan con efectividad satisfactoria, pero no óptima. De acuerdo con COSO (2013), un sistema eficaz requiere que los cinco componentes estén presentes y operen de manera integrada y continua. El no alcanzar niveles elevados de cumplimiento sugiere que esta integración aún no se ha logrado plenamente, y que existen deficiencias significativas que comprometen la efectividad del sistema.

El 26% restante, aunque no alarmante, es relevante, ya que implica que pueden producirse errores o irregularidades si los procesos de control no funcionan adecuadamente. Esto coincide con Mantilla (2005), quien advirtió que los controles internos deben diseñarse para prevenir o detectar fallas oportunamente, y que su ineffectividad expone a la organización a riesgos que afecten su confiabilidad. En la misma línea, Coopers y Lybrand (1997) señalaban que incluso debilidades moderadas pueden derivar en consecuencias significativas si no se gestionan correctamente. Esto refuerza la necesidad de atender las señales de fragilidad dentro del sistema.

El ambiente de control se posicionó como el componente con el mayor nivel de cumplimiento (89%), con una alta coincidencia entre las percepciones de la gerencia (87%) y los contadores (90%). Esta percepción se alinea con la teoría de Estupiñán Gaitán (2015), quien subrayaba que el ambiente de control influye directamente en el desarrollo de las operaciones y la gestión de riesgos, así como con el marco COSO (2013), que lo establece como el fundamento estructural de todo el sistema de control. El alto porcentaje de cumplimiento es un indicativo de que el "tono en la cima" es percibido como positivo, lo cual es fundamental. Los hallazgos confirman que la existencia de procesos claros, como la delegación de funciones con definición de roles y la segregación de funciones,



fortalecen la estructura organizativa, asegurando la objetividad y un control efectivo de las operaciones (COSO, 2013; Mantilla, 2005; Arens et al., 2007).

Asimismo, la adaptación del código de conducta y la supervisión continua reflejan una priorización de la conducta ética (Schein, 2017), lo cual reduce los riesgos de fraude, como lo destacó Estupiñán Gaitán (2015). No obstante, a pesar de esta solidez general, las debilidades identificadas limitan que el cumplimiento sea óptimo. Se detectaron deficiencias relacionadas con la capacitación insuficiente en controles internos específicos para cada función. Más aún, los contadores percibieron que la gerencia posee un conocimiento parcial de las políticas contables, lo que introduce una brecha entre la definición formal del control y su aplicación práctica. Esto es un punto crítico, pues COSO (2013) señala que la alta dirección es responsable de establecer un entorno de control eficaz, y si el entendimiento de las políticas contables es deficiente a ese nivel, puede afectar la aplicación efectiva de los controles. El no alcanzar el 100% de cumplimiento en este pilar fundamental sugiere que la cultura de control, aunque presente, aún no está completamente arraigada en todos los niveles y funciones de la empresa.

El componente de evaluación de riesgo, por otro lado, fue identificado como un área de cumplimiento bajo, con solo un 62% de satisfacción, y evidenció una notable divergencia en las percepciones, 69% de la gerencia frente al 54% de los contadores. Esta diferencia en las percepciones reflejó una debilidad sobre la efectividad de los procesos de gestión de riesgos. Según COSO (2013), la participación de la gerencia en la planificación les confiere una visión más estratégica y justifica su mayor nivel de confianza; no obstante, Mantilla (2005) respalda esta idea, aunque advierte que dicha participación no siempre refleja la realidad operativa.

Por otro lado, los contadores, dado su rol en la elaboración de información financiera, percibieron con mayor claridad las debilidades del sistema. Las áreas críticas identificadas se relacionan con la falta de documentación del proceso de evaluación de riesgos, lo que dificulta su seguimiento y control. Además, no se consideran los riesgos de fraude de manera específica, lo cual es una omisión fundamental para la fiabilidad de la información financiera en el contexto de la auditoría externa. Se detectó que la gerencia no comunica con claridad los principales riesgos que podrían afectar la información financiera y no presta atención efectiva a los riesgos de fraude. Estas deficiencias no solo indican un incumplimiento del principio de evaluación continua, sino que también limitan la capacidad de la organización para gestionar el cambio, lo que podría volver obsoletos los controles, como señalaban Robbins y Coulter (2018), lo cual requiere una atención reforzada.

El componente de actividad de control alcanzó un nivel de cumplimiento satisfactorio, con un promedio del 83%, y una alta coincidencia en la percepción entre la gerencia (84%) y los contadores (82%). Esta uniformidad sugiere una adecuada implementación de las actividades de control, lo que, según Mantilla (2005), garantiza el cumplimiento de los planes administrativos y la mitigación de riesgos. Los resultados demuestran la existencia de controles específicos para mitigar riesgos, incluyendo la segregación de funciones, procedimientos de autorización y aprobación, y controles de acceso físicos e informáticos.

Sin embargo, a pesar de la existencia de estos mecanismos, la efectividad del sistema se ve limitada por la falta de formalización, documentación y seguimiento consistente. Se destaca la ausencia de políticas y procedimientos de control formalmente establecidos y comunicados a toda la organización, así como la falta de revisión del desempeño real



frente a presupuestos. Los contadores evidenciaron debilidades significativas en el seguimiento de controles, como la ausencia de evidencia de conciliaciones periódicas de cuentas importantes y su posterior revisión por parte de la gerencia. Esta carencia de formalización es una debilidad que, según COSO (2013), compromete la fiabilidad de las actividades de control, independientemente de que los procedimientos existan de manera informal.

Seguidamente, el componente de información y comunicación mostró niveles de cumplimiento satisfactorios, con un promedio del 84%, aunque presentó la mayor disparidad de percepción entre los grupos, 92% para los contadores ante un 75% para la gerencia. Esta diferencia en la confianza refleja el rol de cada grupo: los contadores, al estar directamente involucrados en la generación y verificación de la información financiera, perciben mayor confiabilidad en los datos; mientras que la gerencia, enfocada en la toma de decisiones estratégicas, percibe que los datos no siempre se presentan de forma útil para sus fines, indicando un área susceptible de mejora.

Los resultados confirmaron la implementación de canales formales y documentación accesible en la mayoría de los casos, así como la existencia de procesos de control para asegurar que la información sea relevante, precisa, oportuna y completa. La alta percepción de cumplimiento de los contadores destaca su rol en la gestión de los datos. Drucker (1954) afirmaba que la comunicación interna sólida fomenta la confianza en la dirección. No obstante, persisten debilidades importantes en la documentación y accesibilidad de las políticas y procedimientos, los cuales no están formalmente establecidos ni disponibles para todo el personal. Los contadores señalaron que desconocen la existencia de canales institucionales formales para reportar preocupaciones significativas sobre la información financiera o el control interno. Esta carencia es crítica, pues, como coincidieron Mantilla (2005) y otros autores, la ausencia de formalización y comunicación de estos documentos limita la cultura de cumplimiento y puede impedir que la alta dirección reciba información oportuna sobre fallas de control.

Por último, el componente de actividad de supervisión arrojó el nivel de cumplimiento más bajo de todo el sistema, con un promedio general del 56%, con un 59% para la gerencia y 52% para los contadores. Esto lo posiciona como la deficiencia más crítica, un hallazgo que coincide con investigaciones previas, como la de Robalino et al. (2018), que identificaron la supervisión como un componente particularmente vulnerable en el sector empresarial. La ligera diferencia entre grupos sugiere que la gerencia adopta una visión estratégica, mientras que los contadores, desde su rol operativo, perciben con mayor detalle las fallas no evidentes a nivel directivo (COSO, 2013).

Los resultados son claros, la ausencia de una función de auditoría interna activa es una debilidad crítica. No se aplican procedimientos de monitoreo continuo ni evaluaciones independientes, lo que impide la identificación oportuna de las fallas del sistema. Esta falta de supervisión limita la capacidad de adaptación y mejora del sistema, comprometiendo gravemente la confiabilidad de la información financiera (COSO, 2013). A pesar de esta debilidad estructural, se identificó una fortaleza, los sistemas de reporte y comunicación de deficiencias son funcionales, ya que gerencia y contadores coinciden en que las observaciones son comunicadas y tomadas en cuenta para su corrección. No obstante, sin un monitoreo formal e independiente, esta reacción se limita a un enfoque pasivo y reactivo, en lugar de la mejora continua y proactiva que el marco COSO promueve.

A su vez, el análisis de los resultados demostró que las empresas objeto de estudio han implementado diversas herramientas y mecanismos de control en todos los componentes



del marco COSO III, tales como el código de conducta, la segregación de funciones, los Sistemas de Planificación de Recursos Empresariales (ERP) y los controles de acceso. La principal conclusión, sin embargo, es que, aunque estas herramientas existen, la efectividad del sistema se ve limitada por una debilidad constante: la falta de formalización, documentación y seguimiento adecuado.

La presencia de herramientas como el código de conducta y el organigrama en el ambiente de control respalda la intención de establecer una cultura ética (Schein, 2017), pero la discusión reveló que la falta de capacitación específica y el conocimiento parcial de las políticas por parte de la gerencia disminuyen su impacto operativo. De manera similar, en la evaluación de riesgos, se identifican controles para valorar riesgos internos y externos, pero la herramienta clave que es el proceso de evaluación en sí, carece de documentación, y se omiten los riesgos de fraude. Mantilla (2005) advierte que los controles son ineficaces si no se documentan para su seguimiento.

En las actividades de control, la segregación de funciones y los procedimientos de autorización son cruciales para reducir el riesgo (COSO, 2013). No obstante, su impacto se ve debilitado por la ausencia de políticas y procedimientos formalizados que aseguren su aplicación consistente, como la falta de evidencia de conciliaciones periódicas. Respecto a la información y comunicación, herramientas tecnológicas como los sistemas ERP y los paneles de control son vitales para generar datos oportunos. Sin embargo, no existen canales formales para reportar preocupaciones significativas sobre la información financiera o el control interno, lo que limita la utilidad estratégica de dichos reportes.

Finalmente, la actividad de supervisión utiliza sistemas de reporte y comunicación de deficiencias que son efectivos para asegurar que las observaciones sean tomadas en cuenta. A pesar de esto, la debilidad crítica es la ausencia de una función de auditoría interna activa, que es la herramienta clave para garantizar las evaluaciones continuas e independientes (COSO, 2013).

En síntesis, el sistema de control interno en las empresas estudiadas funciona más como un conjunto aislado de herramientas que como un proceso sólido e integrado. La carencia de las herramientas de formalización y la ausencia de una auditoría interna activa exponen a la organización a los riesgos que Mantilla (2005) y Coopers y Lybrand (1997) identificaron como generadores de irregularidades si no se gestionan correctamente.

A partir del análisis detallado de los componentes de control interno y las herramientas utilizadas, se identificaron áreas críticas que requieren mejoras para fortalecer el sistema general. En este sentido, y en respuesta al tercer objetivo de la investigación, se presenta una serie de propuestas diseñadas para optimizar la funcionalidad de los controles. Estas mejoras están alineadas con los hallazgos del estudio y se enfocan en mitigar las debilidades observadas en los componentes, con el fin de asegurar que el sistema sea más robusto, adaptativo y eficaz.

Se presentan propuesta de mejoras a partir de las deficiencias observadas en los análisis anteriores. Aunque se identificaron fortalezas en el ambiente de control, el estudio también reveló oportunidades de mejora que, si se abordan, pueden fortalecer significativamente el sistema. Una debilidad crítica es el desconocimiento de las políticas contables por parte de la gerencia. La falta de familiaridad con estas normativas representa una amenaza directa a la protección de los activos y a la fiabilidad de los registros, un objetivo central del control interno contable, como señalaban Gómez y Lazarte Barbeito (2019). Sin un conocimiento adecuado, las decisiones estratégicas de la alta dirección podrían involuntariamente comprometer la integridad financiera de la organización.



Otro aspecto para fortalecer es la comunicación entre gerencia y contadores. La limitada accesibilidad de los contadores a la alta gerencia se identificó como una debilidad que frena la capacidad del personal técnico para reportar hallazgos importantes. Mejorar este canal de comunicación es una oportunidad clave, ya que, según Hernández Velásquez (2021), un diálogo abierto fortalece la función del contador como garante de la transparencia y permite que la gerencia tome decisiones más informadas.

Además, se observó que algunas áreas no asumen plenamente la responsabilidad por el diseño y la efectividad de sus controles internos. Esta falta de apropiación es contraria al principio fundamental de COSO (2013), que enfatiza que cada persona dentro de la organización debe conocer sus responsabilidades y el alcance de su autoridad para que el sistema funcione de manera eficiente.

Finalmente, la capacitación en controles internos es un área de gran oportunidad. La falta de formación sistemática afecta la comprensión y la ejecución de los controles, lo que los hace menos efectivos. Como sostuvo Mantilla (2005), la eficacia del control interno depende de procesos constantes de capacitación y evaluación, pues los controles pierden su valor si el personal no sabe cómo aplicarlos correctamente. Abordar estas debilidades puede transformar el ambiente de control en una base aún más sólida y proactiva.

Por otro lado, el análisis del componente de evaluación de riesgo reveló varias oportunidades de mejora críticas, principalmente en la alineación estratégica y la comunicación entre la gerencia y el área contable. La brecha de percepción entre los grupos de estudio sobre los objetivos de control subraya la necesidad de fortalecer este vínculo. Según Mantilla (2005), la evaluación de riesgos debe incluir a quienes están en contacto directo con los procesos financieros y operativos para ser efectiva.

La falta de atención de la gerencia a los riesgos contables específicos es otra omisión importante. Estupiñán Gaitán (2015) advertía que ignorar estos riesgos compromete la confiabilidad de la información financiera. COSO (2013) refuerza esta idea, destacando que los riesgos financieros, operativos y contables deben ser gestionados activamente por la alta dirección.

Además, la integración del análisis del riesgo de fraude es un área clave que requiere atención. La gerencia no aborda este riesgo de manera específica, a pesar de que la baja confianza de los contadores actúa como una señal de alerta. Hernández Velásquez (2021) señalaba que la cercanía de los contadores a la detección de irregularidades hace que su percepción sea un indicador crucial.

Finalmente, es esencial monitorear y actualizar los controles para que se adapten a los cambios del entorno. La falta de gestión del cambio por parte de la gerencia puede volver obsoletos los controles, como señalaban Robbins y Coulter (2018). Kaplan y Norton (1996) agregaron que la capacidad de adaptación es fundamental para ejecutar estrategias en entornos cambiantes, un proceso que debe ser continuo para mantener la eficacia del sistema.

El análisis de la actividad de control, a su vez revela que, a pesar de existir procesos, su eficacia se ve limitada por la falta de formalidad y una ejecución inconsistente. Una de las principales oportunidades de mejora es la formalización y comunicación de políticas y procedimientos. Según el marco COSO (2013), la efectividad de los controles depende de que las políticas estén formalmente establecidas, comunicadas y aplicadas de manera consistente. Mantilla (2005) reforzó esta idea, advirtiendo que una política que no se ejecuta con claridad pierde su función reguladora.

Además, es crucial mejorar la ejecución y supervisión de los controles. La diferencia en la percepción entre la gerencia y los contadores en este aspecto evidencia una brecha entre



el diseño y la aplicación de las políticas. Arens et al. (2007) señalaban que la eficacia de un control interno no depende solo de su diseño, sino también de su correcta ejecución. La menor confianza de la gerencia podría indicar fallas en la comunicación o en la aplicación de las políticas.

Finalmente, se debe implementar un sistema de seguimiento y retroalimentación. La falta de una revisión sistemática del desempeño real frente a las metas establecidas es una debilidad significativa. Según Kaplan y Norton (1996), sin un proceso formal para investigar desviaciones, la organización pierde la capacidad de realizar ajustes ágiles y tomar decisiones basadas en datos, un proceso clave para la gestión estratégica.

En el análisis del componente de información y comunicación se observó que, a pesar de existir ciertos canales, las empresas tienen grandes oportunidades para mejorar la calidad y el flujo de su información. Un punto clave es la necesidad de mejorar la utilidad y oportunidad de la información. La menor confianza de la gerencia en este principio indica que los datos no siempre se presentan de forma estratégica, lo cual es fundamental para la toma de decisiones. Mantilla (2005) mencionaba que una comunicación ineficiente puede generar desinformación y errores, afectando la efectividad del control interno.

Además, es crucial fortalecer tanto la comunicación interna como la externa. Aunque la comunicación interna tiene puntos fuertes, la reducción en la confianza de los contadores señala que aún hay dificultades en la transmisión efectiva de la información, lo que, según Mantilla (2005), puede generar malentendidos y decisiones equivocadas. En el ámbito externo, la implementación parcial de controles ha creado una brecha de confianza que debe ser abordada para asegurar la credibilidad de la organización.

Otra debilidad significativa es la falta de documentación accesible de las políticas y procedimientos. Mantilla (2005) y otros autores coincidieron en que la ausencia de formalización y comunicación de estos documentos limita la cultura de cumplimiento y la eficacia del control interno. Es fundamental que todos los miembros de la organización tengan acceso claro a esta información.

Por último, es vital establecer canales formales para reportar inquietudes. La falta de vías claras para que los contadores reporten preocupaciones sobre la información financiera limita su rol ético-profesional. Hernández Velásquez (2021) subrayaba que la ausencia de estos canales afecta directamente la capacidad de los contadores para preservar la integridad de la información y su propia credibilidad. Abordar estas oportunidades de mejora no solo fortalecerá el control interno, sino que también mejorará la transparencia y la toma de decisiones en toda la organización.

Finalmente, el componente de supervisión presenta oportunidades de mejora fundamentales para garantizar la sostenibilidad del sistema de control interno. Una de las debilidades principales es la ausencia de un sistema formal de evaluaciones continuas e independientes. La baja confianza en este aspecto es una clara señal de que las organizaciones deben implementar un proceso de monitoreo estructurado y periódico. Como señaló Mantilla (2005), la supervisión debe ser continua para asegurar que los controles no se vuelvan obsoletos y mantengan su efectividad a lo largo del tiempo.

Además, es crucial formalizar los roles y procedimientos de supervisión para cerrar la brecha de percepción entre la gerencia y los contadores. La falta de acciones concretas y un respaldo estructural genera desajustes entre las expectativas y la ejecución, tal como advirtió Estupiñán Gaitán (2015). Definir claramente las responsabilidades y los procesos de monitoreo es vital para alinear a ambos grupos y asegurar una supervisión coherente. Otra oportunidad de mejora significativa es fortalecer la auditoría interna. La falta de una función de auditoría interna activa es una debilidad crítica que debe ser abordada. Tal



como lo señalaba Ruíz (2020), establecer y formalizar esta función es una oportunidad para agregar valor al sistema de control interno y aumentar la confianza en la supervisión. Finalmente, se debe promover una cultura de mejora continua. Aunque se comunican y atienden las deficiencias, la organización necesita avanzar hacia un modelo más preventivo. ACCA Global (2019) destacaba que un compromiso sostenido con la mejora de los procesos, como el que se observa en la gerencia, refleja una cultura orientada a la rendición de cuentas y a la mejora continua, lo que transforma la supervisión de una simple reacción a un enfoque proactivo.

Conclusión

La evaluación del sistema de control interno en las empresas con auditoría externa de Pilar reveló una realidad crucial: un funcionamiento moderadamente eficaz. Este hallazgo, aunque no es alarmante, resalta una oportunidad significativa y una necesidad de mejora. Si bien existen pilares sólidos en el ambiente de control, las actividades de control y la comunicación, las debilidades identificadas en la evaluación de riesgos y la actividad de supervisión son los puntos claves que merecen una atención prioritaria. Al respecto, COSO establece que un sistema de control interno eficaz requiere que los cinco componentes funcionen de manera integrada.

En relación con el primer objetivo, orientado a identificar los procedimientos de control utilizados en las empresas de la ciudad de Pilar obligadas a auditoría externa, los resultados permitieron constatar la existencia de prácticas básicas de control interno, tales como códigos de conducta, segregación de funciones y canales de comunicación interna. Sin embargo, se observó que, en muchos casos, estos procedimientos carecen de formalización y documentación sistemática, lo que limita su efectividad.

Esta situación refleja una dependencia de prácticas informales que, aunque operativas, no garantizan la consistencia necesaria para la confiabilidad de los procesos financieros. En el contexto de las MIPYMES de Pilar, esta carencia reviste especial importancia, dado que la ausencia de controles formalizados puede generar riesgos de errores contables, decisiones poco fundamentadas e incluso pérdida de confianza por parte de inversionistas y entidades financieras.

En consecuencia, se recomienda que las empresas formalicen y documenten de manera clara sus procedimientos de control interno, además de establecer programas de capacitación periódicos que aseguren el conocimiento y la correcta aplicación de dichos controles.

Respecto al segundo objetivo, que consistió en describir las herramientas de control interno implementadas por las organizaciones, los hallazgos revelaron un panorama mixto. Se identificaron fortalezas notorias en el componente de ambiente de control, evidenciado por la existencia de códigos éticos, estructuras organizativas claras y mecanismos de comunicación interna.

No obstante, se detectaron debilidades significativas en otros componentes, particularmente en la evaluación de riesgos, la comunicación externa y la ausencia de una función de auditoría interna activa. Estas limitaciones reducen la capacidad de las empresas para detectar fraudes, adaptarse a cambios en el entorno y sostener la confianza de sus grupos de interés.

Para las MIPYMES de Pilar, la situación se traduce en un desafío adicional, dado que su estructura limitada tiende a postergar la implementación de mecanismos de control más sofisticados. En este sentido, se recomienda avanzar hacia el establecimiento de canales de comunicación más estructurados, diseñar reportes de control interno más útiles y



accesibles, así como implementar funciones de auditoría interna, incluso de forma tercerizada, como estrategia viable para empresas con recursos restringidos.

Finalmente, en lo que respecta al tercer objetivo, centrado en proponer mejoras al sistema de control interno de las empresas evaluadas, el análisis permitió identificar un conjunto de acciones estratégicas orientadas a cerrar brechas críticas. Entre ellas destacan la capacitación de la alta gerencia en normativas contables, la incorporación explícita del análisis de riesgo de fraude en los procesos de gestión, el fortalecimiento de las conciliaciones contables y la estandarización de políticas escritas que formalicen los procedimientos de control.

Estas propuestas responden a la necesidad de transformar las prácticas actuales en un sistema más robusto, adaptativo y eficaz. Para las MIPYMES de Pilar, la aplicación de estas medidas tendría implicancias positivas directas, dado que mejoraría la confiabilidad de los estados financieros, elevaría la transparencia en la gestión administrativa y facilitaría el acceso a financiamiento y nuevas oportunidades de negocio.

En consecuencia, se recomienda que las empresas adopten un plan de mejora continua que combine capacitación, formalización de procedimientos y evaluaciones periódicas del sistema de control interno.

Los resultados deben interpretarse con prudencia debido a ciertas limitaciones. El estudio se limitó a empresas de Pilar con auditoría externa en 2023, lo que restringe la generalización a otros contextos. La información provino de percepciones de gerentes y contadores, susceptibles a sesgos subjetivos, y la muestra, aunque representativa, fue limitada en tamaño. Además, el análisis se centró en un único período, sin considerar la evolución temporal. Se sugiere que futuras investigaciones amplíen el alcance geográfico y temporal, incluyan a más actores del sistema de control y combinen técnicas cualitativas para enriquecer la comprensión de los resultados.

Una investigación interesante sería analizar cómo estas debilidades en el control interno afectan la calidad de los informes de auditoría externa en ejercicios posteriores. Esto permitiría conocer mejor las consecuencias reales de un control interno moderadamente eficaz y ayudaría a entender cómo influye en el trabajo del auditor y en los resultados de sus informes. De esta forma, se fortalecería el vínculo entre control interno y auditoría externa desde un enfoque más práctico y completo.

Declaración de la autora: La autora aprueba la versión final del artículo.

Declaración de conflicto de interés: La autora declara no tener conflicto de interés

Contribución de los autores:

- **Conceptualización:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Curación de datos:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Análisis formal:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Investigación:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Metodología:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Redacción – borrador original:** Liss Magali Carrasco Escobar
 - **Redacción – revisión y edición:** Liss Magali Carrasco Escobar
- Financiamiento:** Este trabajo ha sido autofinanciado.



Referencias

- ACCA Global. (2019). *Corporate governance: principles, policies and practices*.
https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Tenets-of-good-corporate-governance/Tenets-good-corporate-governance.pdf
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2007). *Auditoría: Un enfoque integral*.
<https://www.serviciocontablenicaragua.com/wp-content/uploads/2020/07/auditoria-un-enfoque-integral-11ma-ed-alvin-a-arens-randal-j-elder-mark-s-beasley-libro-de-maestrc3ada.pdf>
- Brítez, M. P. (2022). Auditoría externa impositiva y su relación con el control interno de las empresas. *Revista De Ciencias Empresariales, Tributarias, Comerciales Y Administrativas*, 1(1), 42–62. <https://doi.org/10.58287/rcfotriem-1-1-2022-7>
- Contraloría General de la República (CGR). (2020). *Informe Anual de Control Gubernamental*. Asunción: CGR.
<https://www.contraloria.gov.py/index.php/categorias-de-archivos/category/4512-rendicion-de-cuenta>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Internal Control – Integrated Framework* (2013). Durham, NC: COSO.
<https://www.coso.org/internal-control>
- Coopers & Lybrand S. A. (1997). *Los nuevos conceptos de control interno*. Informe COSO. Ediciones Díaz de Santos.
https://www.academia.edu/57669448/Los_nuevos_conceptos_del_control_interno_Informe_COSO
- Drucker, P. F. (1954). *The practice of management*. Harper & Row.
<https://archive.org/details/practiceofmanage0000pete>
- Estupiñán Gaitán, R. (2015). *Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales* (Tercera ed., Vol. V). ECOE Ediciones.
<https://www.ecoediciones.mx/wp-content/uploads/2015/07/Control-interno-y-fraudes-3ra-Edicio%CC%81n.pdf>
- Gómez, M. C., & Lazarte Barbeito, C. P. (2019). *Control interno* (Tesis Doctoral, Universidad Nacional de Tucumán).
<https://repositorio.face.unt.edu.ar/handle/123456789/29?show=full>
- Instituto Nacional de Estadística (INE) (2023). *Directorio de empresas y estadísticas sectoriales*. Asunción: INE. <https://www.ine.gov.py/microdatos/>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.
<https://www.ifac.org/publications/2018-financial-statements>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press.
<https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=8831>
- Ley 125/91. *Que establece el nuevo régimen tributario*.
https://www.conatel.gov.py/conatel/wp-content/uploads/2019/10/ley-125_1991-establece-el-nuevo-rgimen-tributario.pdf
- Ley N.° 2421, *Ley De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal* (5 de julio de 2024). <https://www.dnit.gov.py/web/portal-institucional/w/k-ley-n-2-421-04>



- Martínez, M. & Torres, J. (2020). Beneficios de la implementación de un sistema de control de gestión en empresas auditadas de la ciudad de Coronel Oviedo, Paraguay. Año 2017. *Ciencias Económicas*, 1(1), 82-90. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8618122.pdf>
- Mantilla, S. A. (2005). *Control interno (Informe COSO)*. Ecoe Ediciones. https://books.google.com.py/books/about/Control interno 4ta edici%C3%B3n.html?id=p_LQDu4L66MC&redir_esc=y
- Hernández Velásquez, L. D. (2021). *Influencia de la contabilidad creativa en la ética profesional del contador público* [Tesis de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. <https://hdl.handle.net/20.500.12494/35424>
- Resolución General N.º 29/2014. *Subsecretaría de Estado de Tributación (SET)*. https://www.dnit.gov.py/documents/47797/47809/Resoluci%C3%B3n+General+N%C2%B0+29_14.pdf/e3c877a3-ae61-d0c2-bd87-b5c3df7db395?t=1681993840235
- Robalino, A. P., Sanandrés Álvarez, L. G., & Ramírez Casco, A. del P. (2018). Control interno como herramienta para la gestión administrativa: caso de estudio Cooperativa Sumac Llacta. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*. https://www.eumed.net/rev/oel/2018/04/control-interno-sumacllacta.html?utm_source=chatgpt.com
- Robbins, S. P., & Coulter, M. (2018). *Management* 14E. <https://www.pearsonhighered.com/assets/preface/0/1/3/5/0135581907.pdf>
- Ruíz, E. S. R. (2020). Las organizaciones, el control y la auditoría interna. *Gestión y Desarrollo Libre*, 3(5). <http://biblos.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/382>
- Schein, E. (2017). *Humble Consulting—Die Kunst des vorurteilslosen Beratens*. Carl-Auer Verlag. [https://books.google.com.py/books?hl=es&lr=&id=B1HvDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA10&dq=Edgar+Schein+\(2017\)&ots=8etBtjzgWL&sig=v70LqisdVVfUKoDNlVbEpNeFWt4&redir_esc=y#v=onepage&q=Edgar%20Schein%20\(2017\)&f=false](https://books.google.com.py/books?hl=es&lr=&id=B1HvDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA10&dq=Edgar+Schein+(2017)&ots=8etBtjzgWL&sig=v70LqisdVVfUKoDNlVbEpNeFWt4&redir_esc=y#v=onepage&q=Edgar%20Schein%20(2017)&f=false)