Los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica

Changes in the Concept of Internal Control from an Ontological Perspective

DOI: 10.53766/ACCON/2026.52.01.07

Viloria O., Norka J.

Recibido: 17-01-26 - Revisado: 28-01-26 - Aceptado: 09-02-26

Viloria O., Norka J.
Doctora en Ciencias de la Educación.
Profesora titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Los Andes. Venezuela.
Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad de Los Andes. Venezuela.
Correo electrónico: nviloria@ula.ve
Orcid ID: 0000-0002-1735-947X

El control interno ha sido objeto de estudio de la contabilidad como disciplina y como aplicación práctica. En las primeras etapas, el control interno se centraba en la vigilancia fáctica de transacciones y protección de activos bajo una ontología de realismo físico. A partir de la emisión de los marcos integrados de control interno se ha ido avanzando hacia una ontología social, en el que el discurso normativo reconoce el contexto, la subjetividad y la incertidumbre para configurar la realidad de una entidad. El artículo se centra en examinar los cambios en el concepto de control interno desde una perspectiva ontológica. La investigación analizó los documentos emitidos por organismos profesionales relacionados con control interno, identificando las características, el contexto histórico y lo relacional referido a la auditoría. El control interno como objeto de estudio, pareciera, ha transitado desde una realidad fáctica, medible y observable hacia una construcción social de la realidad.
Palabras clave: control interno, ontología, COSO, riesgos.

RESUMEN

Internal control has been a subject of study within accounting both as a discipline and as a practical application. In its early stages, internal control focused on the factual monitoring of transactions and asset protection under an ontology of physical realism. With the introduction of integrated internal control frameworks, the focus has gradually shifted toward a social ontology, in which normative discourse recognizes context, subjectivity, and uncertainty in shaping the reality of an organization. This article examines the changes in the concept of internal control from an ontological perspective. The research analyzed documents issued by professional bodies related to internal control, identifying their characteristics, historical context, and relational aspects concerning auditing. Findings indicate that internal control as a field of study seems to have transitioned from a factual, measurable, and observable reality toward a socially constructed understanding of organizational reality. This shift emphasizes that internal control is not merely a set of procedures for safeguarding assets but also a framework shaped by human interpretation, organizational culture, and the broader social context in which entities operate. Recognizing this ontological evolution is crucial for auditors, managers, and scholars seeking to understand and apply internal control in contemporary organizations.
Keywords: internal control, ontology, COSO, risk.

ABSTRACT

1. Introducción

El contador público en su quehacer debe guiarse, entre otras leyes y normas, por la normativa que emiten los organismos internacionales profesionales. Estas normas profesionales, generalmente, se estudian desde la óptica de la práctica, por lo que finalmente, pareciera que la definición de Foucault (2002) sobre los cuerpos dóciles es apropiada para la profesión contable, en razón de las fuerzas de poder que, a través de la regulación, moldean el ejercicio profesional y al propio contador, sin mayor oposición.

Desde el ámbito académico es obligante reflexionar sobre cómo se produce el conocimiento, los cambios ontológicos, metodológicos y axiológicos que están detrás de las decisiones de los distintos organismos internacionales que regulan la profesión contable, y que condicionan (aunque no se reconozca) el ejercicio profesional. La producción de conocimientos en contabilidad ha estado marcada por lo normativo e indudablemente, influenciada por el contexto y el entendimiento de la comunidad contable y de usuarios.

Uno de los aspectos contables que ha sufrido cambios, en los últimos años, es el concepto de control interno. En los primeros cuerpos normativos, alrededor de los años cuarenta del siglo XX, el control interno se concebía en un contexto de certidumbre en el cual se desarrollaban transacciones que podían examinarse y evaluarse, sin considerar los aspectos externos a la propia entidad, así, las relaciones con el entorno se reducían a una transacción con otro ente. Las transacciones en este contexto son hechos fácticos, independientes del sujeto que pueden evaluarse sin mayor intervención de la subjetividad o del entorno. Tal y como lo expresa Chua (1986):

> [L]os contadores deben tratar con observaciones que por lo medios más eficientes y eficaces les permitan satisfacer las necesidades de información de los responsables de las decisiones, sin involucrarse en la formulación de juicios morales sobre las necesidades o propósitos de éstos. (p.610)

En esta postura de neutralidad, y de una realidad externa, se obvia la carga de valores del profesional al tomar una decisión.

A mediados de los años noventa del siglo XX, este concepto de control interno que había permanecido sin cambios por más de 50 años, es sometido a evaluaciones por los organismos profesionales, y se crea en 1985 el *Committee of*

Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, reconocido internacionalmente por sus siglas como COSO). Este comité a partir de 1992 emite el primer documento denominado Marco Integrado de Control Interno (en el texto se abreviará como MCI). La organización COSO ha emitido dos marcos (uno en 1992 y otro en 2013) sobre el concepto de control interno y sus elementos y varios documentos complementarios en los que introduce elementos de incertidumbre y riesgo, con lo cual la postura de una realidad fáctica de control interno cambió radicalmente a una en la que se configura la realidad desde el contexto, en la que la incertidumbre y el riesgo son preponderante.

Así la evolución de lo que conocemos como Marco Integrado de Control Interno (también conocidos como informe COSO), en contabilidad y, en especial, en la actividad de auditoría han afectado la forma cómo se percibe la realidad, y, por tanto, en la forma de construir conocimientos en la profesión, pero estos cambios, aunque evidentes no se les concede la importancia debida e impactan en la eficiencia y calidad del trabajo profesional.

Para comprender el impacto de estos cambios en la concepción de control interno, como objeto de estudio (onto) de examen del contador público, es necesario contextualizarlo en el momento histórico-social, y su relación con otros entes y sujetos, en una construcción social de los significados (Caminos, 2022). Por tanto, la comprensión de lo que parece el mismo objeto de estudio puede variar dependiendo del contexto temporal y social, y esto ocurrió con el control interno.

En este artículo no se desarrollarán los argumentos de la construcción social de la realidad, sino que se enfocará en examinar los cambios en el concepto de control desde una perspectiva ontológica. La investigación se realizó desde una perspectiva documental, a partir de los Marcos Integrados de Control Interno emitidos por la organización COSO, y los documentos complementarios, identificando los elementos característicos del control interno, en su contexto histórico y relacional en los documentos de uso profesional obligatorios y, se comparan con las actividades esperadas realice un profesional contable en ejercicio de la auditoría.

2. La primera etapa del control interno en contabilidad

La Asociación Americana de Contadores Públicos, publica en 1949 una declaración sobre control interno, que es citado en las Declaraciones de Normas

de Auditoría Americana 1 (SAS 1, por sus siglas en inglés) (1973, p. 320,10, párrafo 09) que define el control interno como:

> El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia de las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia.

Así, la concepción de control interno desde la contabilidad se acercaba al de vigilar que propone la disciplina de la administración, desde los estudios de Fayol, publicados en 1916 (1986).

El diseño del control interno partía de establecer tres condiciones organizacionales: segregación de funciones (estructura jerárquica adecuada), niveles de autorización y promover la eficiencia de las operaciones de acuerdo a las políticas de la entidad. A partir de estas tres condiciones se establecían actividades de control propiamente dichas, cuyo objetivo era la vigilancia o el monitoreo de las operaciones.

En esta etapa también, se diferencia el control interno contable del administrativo, de esta forma el SAS 1 (1973), explica que los controles contables deben dirigirse a proteger los activos y la confiabilidad de los registros contables y el control administrativo a la eficiencia de las operaciones y el apego a las políticas y prácticas de la gerencia. Esta aclaratoria, publicada en 1958 e incorporada al SAS 33 de 1963 (1973) se justifica en la necesidad de "aclarar el alcance del estudio contemplado por las normas de auditoría" (p. 16). La intencionalidad de la aclaratoria era centrar el trabajo del auditor hacia lo contable, como una forma de distinguir el trabajo del auditor de consultorías sobre control interno, expresa el SAS 1 (1973):

> La creciente demanda para que los contadores públicos suministren asesoramiento a la gerencia o servicios de consultoría involucrando el estudio, evaluación y mejora de los sistemas de información a la gerencia, hace más necesario distinguir claramente entre aquellos servicios especiales y aquellos otros servicios de auditoría requeridos para cumplir con la norma relativa al estudio y evaluación de control interno en el examen de los estados financieros. (pp.13-14)

En ese particular, la excepción al estudio y evaluación del control administrativo se refería sólo aquellos controles que indirectamente afectarán la confiabilidad de los estados financieros. En resumen, las normas de auditoría, previo al MCI-COSO de 1992, se enfocaron en lo contable que a su vez tenía dos objetivos básicos: proteger los activos y la verificación de la exactitud de y confiabilidad de los registros contables.

La salvaguarda de los activos la refieren exclusivamente a las medidas para protegerlos de "pérdidas derivadas de errores intencionales o no intencionales o irregularidades" (SAS 1, 1973, p. 18), y la exactitud de los estados financieros lo relacionaron con el grado de confianza sobre la información tanto para uso interno como externo.

En este contexto, lo relevante era el seguimiento a las transacciones, Así, para el auditor comprobar la autorización, la ejecución y el registro de las transacciones era su objetivo central, y el método para comprobar la protección de los activos y la exactitud y confiabilidad de los estados financieros era la constatación documental y física. El contador público debía buscar "evidencia independiente de que las autorizaciones otorgadas por las personas que actúan dentro del límite de su autoridad y que las transacciones se realizan de acuerdo con los términos de las autorizaciones. (1973, pp. 23-24), es decir, es una evidencia fáctica de los hechos, desde los documentos y los involucrados, ontológicamente las transacciones existen y pueden verificarse, independientemente de los sujetos que la observen; está visión profesional se deriva como lo explica Chua (1986), de que la corriente principal de la contabilidad propicia y está "dominada por la creencia del realismo físico- esto es, la concepción de que hay una realidad objetiva que existe de manera independiente de los seres humanos y que posee una naturaleza o esencia determinada que es susceptible de ser reconocida" (p.606). En el cuadro 1 se muestra el resumen de las características del control interno en sus primeras etapas.

Cuadro 1
Caracterización ontológica del control interno en SAS 1 (1973)

Objetivos del Control Interno Contable	Elementos principales del control interno	Características Ontológicas
Protección de los activos	Transacciones se ejecutan de acuerdo autorizaciones. Las transacciones se registran para permitir preparar estados financieros.	La incertidumbre se asocia a las decisiones del profesional al seleccionar el tamaño y naturaleza de las pruebas, no al control interno, ni al entorno.
Exactitud y confiabilidad de los estados financieros	Y mantener la custodia de los activos. El acceso a los activos se permite de acuerdo autorizaciones. Datos relativos a la custodia de los activos se comparan con los existentes en períodos regulares.	Se segmenta la organización entre lo contable y lo administrativo (decisional). Lo administrativo por excepción puede alterar lo contable. El profesional asume ser un observador neutral. Medidas de control se basan en actividades precisas que monitorean hechos y flujos de información que se resumen en una transacción, y son verificables de forma independiente. La exactitud de los estados financieros (incluidas las estimaciones contables) son bajo un supuesto de certeza.

Elaborado por Viloria (2025) con base a SAS 1 (1973).

3. El primer marco integrado de control interno

El giro del enfoque de control en la contabilidad surge en 1992 con el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). Este comité emite en 1992, un informe conocido como Marco Integrado de Control Interno -COSO (COSO siglas en inglés del comité), a este informe comúnmente, se le conoce como Marco COSO CI-I (en el texto como MCI-I). El informe plantea una nueva definición de control interno, que la expresa así,

> Un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:
> • Eficacia y Eficiencia de las operaciones.
> • Fiabilidad de la información financiera.
> • Cumplimiento de las Leyes y normas aplicables. (COSO, MCI, 2007, p.14).

La primera aclaratoria del informe es que el control interno es un proceso, no un evento aislado. Explica que se trata de una serie de acciones que permean las actividades de la entidad, es decir están presentes en cada actividad y, además, son parte del estilo gerencial del negocio. Este proceso es particular para cada entidad y, está relacionado con sus objetivos organizacionales (ob. Cit, 2007).

La segunda aclaratoria se refiere a que el control interno está diseñado y ejecutado por las personas que hacen vida en una organización (aun cuando existan automatizaciones que alerten de situaciones no normales) e incluye desde el gobierno corporativo hasta el trabajador con menos responsabilidades en la entidad.

La tercera aclaratoria se relaciona con el objetivo de proporcionar seguridad razonable y, no absoluta de que el sistema de control interno diseñado y ejecutado será infalible en la consecución de los objetivos organizacionales. Reconoce que el control interno en sí mismo tendrá limitaciones, debido a que son las personas quienes toman las decisiones y sus juicios pueden estar afectados por distintas situaciones que provoquen omisiones, errores y, en circunstancias excepcionales, la colusión de uno o más trabajadores para ocasionar daños a la entidad (ob. Cit, 2007).

Esta perspectiva de control interno, establece tres objetivos: efectividad y eficiencia de las operaciones (categoría operacional), confiabilidad de la información financiera (categoría de información financiera de uso público confiable) y cumplimiento de leyes y normas (categoría cumplimiento). Cada entidad tiene distintos fines y objetivos, pero es común que las entidades traten de mantener una buena reputación ante terceros y los propios accionistas al cumplir con las leyes, normativas y regulaciones y preparando y presentando información financiera confiable (ob cit, 2007).

Para cumplir con los objetivos del control interno, el MCI-I (2007), plantea cinco elementos que deben considerarse:

1. Ambiente de Control: Es la base del control interno y se refiere al contexto histórico- social dentro de la organización que influye en la interiorización de las acciones de control en las personas que lo ejecutan, en todos los niveles organizacionales. Los aspectos que se asocian al primer elemento se relacionan con la ética, manejo de incentivos, compromiso de ser competentes, estilo gerencial, estructura organizacional (jerarquía, segregación de funciones y autoridad) y políticas sobre el talento humano.
2. Valoración del riesgo: Se relaciona con la probabilidad de que una o más situaciones puedan afectar la operatividad de la entidad e impactar el negocio en marcha. Estas situaciones pueden tener como origen situaciones externas o internas a la entidad. Factores externos, tales como: Tecnología, expectativa de clientes, competencia, legislación, situaciones graves debido a la naturaleza, cambios en políticas económicas, y factores internos, relacionados con: Cambios bruscos o rupturas en el procesamiento de sistemas de información, calidad del talento humano, cambio en las actividades y responsabilidades, acceso indebido a algunas operaciones/activos de la entidad y, comités de auditoría que no actúan o lo hacen de forma ineficiente (COSO, MCI-I 2007).
   El riesgo debe valorarse, y MCI-I (2007) indica que dicha valoración se realiza en función de la probabilidad de ocurrencia, categorizándolos en Alto, moderado y mínimo, recomendando un análisis racional y cuidadoso.
3. Actividades de control: Se refiere a las políticas, procedimientos y acciones que se ejecutan para contribuir al cumplimiento de las directrices de la entidad y la gestión de los riesgos (COSO, MCI-I 2007). Las actividades de control también se enfocan en las tres categorías de: operaciones, información financiera y cumplimiento.
4. Información y comunicación: Se relaciona con la captura de "información financiera y no financiera relacionada con actividades y eventos tanto internos como externos" (COSO, MCI-I 2007) La información recopilada debe ser relevante y oportuna para la toma de decisiones.

5. Monitoreo: Se refiere a los procesos de valoración continua del diseño, procesos y ejecución del control interno.

Los cinco elementos de control interno interactúan en los procesos de la entidad, como un todo, en la que ya no existe separación entre lo administrativo y contable como lo expresaba el SAS 1 (1973), y, aunque pareciera el control interno una serie de pasos, en cada decisión de diseño, ejecución o monitoreo deben considerarse todos los elementos en función de los objetivos de la entidad, la confiabilidad de la información y la materialidad de las situaciones. El profesional contable debe estudiar y evaluar su eficiencia y efectividad recopilando evidencias de la existencia de documentos de buenas prácticas de negocios, revisión estructuras organizacionales, existencias de actividades de control y procesos claros de las actividades, funcionamiento del sistema de información y comunicación y monitoreos apropiados.

Las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA), vigentes para la fecha del MCI-I indican que la evidencia se recopila a través de pruebas de control que,

> Miden la efectividad de:
> a. El diseño de los sistemas de contabilidad y control interno, es decir si están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y
> b. La operación de los controles internos a lo largo del período (IFAC, IAASB, NIA 6, 1995, párrafo 27, p. 126).

Más adelante, las misma NIA 6 (1995, párrafo 36, p. 128) indica que:

> El auditor debería obtener evidencia sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de cualquiera de los cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, ya que dichos procedimientos fueron desempeñados y deberían evaluar su impacto sobre la confiabilidad que intenta depositar el auditor. Mientras más largo el tiempo en que se desempeñaron dichos procedimientos, menor seguridad puede resultar.

La evidencia sobre la eficiencia y efectividad del control interno son parte fundamental del trabajo del auditor, y a pesar de que el onto (concepto de

control interno) cambió en el MICI-I, la postura ontológica en la normatividad profesional permaneció igual, en el sentido de que se mantiene el arraigo al hecho fáctico de los procesos que se diseñen (actividades de control) y se comuniquen y, que a su vez evalúa el auditor a través de pruebas de control. La consideración de la subjetividad de las decisiones en la ejecución del control interno, por parte de las personas de la entidad, lo corrige el MCI-I, con la solicitud de una adecuada comunicación de los elementos de control y el monitoreo; sin embargo, las posturas individuales derivadas del juicio de cada persona en la ejecución de un proceso, sólo podrá observarse expost a la actividad y, podría alejarse de lo preceptuado en el control interno diseñado.

Otra característica ontológica importante es la consideración del ambiente organizacional como el entorno *interno* en el que se desarrolla el control interno. El clima organizacional involucra desde el gobierno corporativo hasta la persona con las tareas más simples, y se basa en las buenas prácticas de gobernanza que se reflejen en cada acción de la entidad. Las relaciones con terceros como proveedores, estado y comunidad, se consideran parte del flujo de transacciones, sin embargo, reconoce que existen situaciones o eventos externos que podrían afectar la consecución de los objetivos organizacionales, y el MCI-I lo considera como factores externos de riesgos.

Estos riesgos, en principio, pueden identificarse, medirse, analizarse y evaluarse, utilizando probabilidades de ocurrencia y juicios profesionales sobre la situación generadora de riesgo, con el fin de tomar decisiones adecuadas, gestionarlo, en un proceso continuo y establecer medidas de mitigación de daños. El riesgo entonces, se convierte también en un hecho susceptible de medición, con alta posibilidad de certeza, como explica Chua (1986) sobre las creencias de la corriente principal de la contabilidad,

> Si explicamos un evento sólo cuando su incidencia puede deducirse de ciertas premisas, podríamos establecer que conocer esas premisas antes que de que suceda el evento nos permite predecirlo. Esto también nos permitiría elaborar un plan para controlar la incidencia del evento. (p.608)

Los sistemas de información y comunicación se traducen en captura de datos y elaboración de reportes pertinentes y oportunos. Estos informes deben ser de calidad, y el MCI-I (2007) propone como características: contenido apropiado, información oportuna, actual, exacta y accesible, y agrega, la calidad

de la información depende de las actividades de control, reafirmando así la preponderancia de las actividades de control en el control interno diseñado en la entidad.

La comunicación desde y hacia el gobierno corporativo como lo expresa Correal (2009) en las organizaciones "se media a través de los mensajes, su flujo de información, los canales verbales, escritos y tecnológicos" (p. 43), es decir se basa en la transmisión de las decisiones y los procesos que deben ejecutarse y viceversa en lo ejecutado y sus obstáculos a través de medios y documentos formales. Esta comunicación debe ser efectiva entre los miembros de la organización y con los usuarios, configurando también un discurso formal de transmisión de datos, semejantes a los resultados de las investigaciones en el paradigma dominante en contabilidad.

El monitoreo o supervisión es sobre el funcionamiento del propio control interno, como sistema continuo de vigilancia sobre las decisiones y acciones, con el fin de identificar deficiencias y corregirlas oportunamente.

De esta forma, y a pesar del cambio en el concepto de control interno objeto de estudio del profesional, lo ontológico siguió la línea del SAS 1 (1973) y de las creencias del conocimiento del paradigma dominante en contabilidad cercano al positivismo. En el cuadro 2 se describe la caracterización del MCI-I, desde lo ontológico.

Cuadro 2
Caracterización ontológica del control interno en COSO I (1992)

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Operacional, efectividad y eficiencia de las operaciones financieras.	Ambiente de control (atmosfera o clima organizacional en la que las personas realizan sus actividades y cumplen sus responsabilidades de control interno).	Proceso que interactúan las personas para consecución objetivos organizacionales. Los procesos de control interno están preconfigurados, y deben darse a conocer, pero, cada miembro de la organización conoce los procesos y los ejecuta usando su juicio individual, con lo cual se esboza un componente subjetivo. La organización y sus decisiones administrativas y contables se consideran partes relacionadas. La postura de segmentar la organización ya no es pertinente.
Preparar información financiera confiable para uso de externos.	Valoración de riesgos (identificar, valorar y mitigar situaciones que afecten la consecución de los objetivos de la entidad).	El contexto que prevalece es el clima organizacional interno, a pesar de que considera riesgos del entorno. Lo importante es el ambiente en el que se desarrollan las actividades de control y los otros elementos de la entidad, para que sean parte de las decisiones de las personas Los riesgos del entorno deben identificarse, medirse y valorarse con precisión para gestionarlos en pro de acciones preventivas o de control de daños. Estas últimas no son parte del sistema de control interno.
Cumplimiento.	Actividades de control (políticas y procedimientos que aseguran se ejecuten las directrices administrativas).	Las actividades de control son la base del control interno en la consecución de los objetivos de la entidad, aunque los cinco elementos están interrelacionados, la preponderancia de las actividades de control destaca.

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Observancia de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.	Información y comunicación (sistemas que generen información operacional, finanzas, de cumplimiento y externa relevante para operar y controlar el negocio, y propiciar la comunicación efectiva en la entidad).	Los sistemas de información capturan datos vitales (internos y externos) y los transforman en reportes para la toma de decisiones oportuna. La comunicación se considera bidireccional (de arriba hacia abajo y viceversa) en toda la estructura de la entidad, y debe ser clara para cada persona.
	Monitoreo (proceso que valora la calidad de desempeño del control interno).	El monitoreo o supervisión del propio control interno.

Elaborado por Viloria 2025 con base al Informe COSO emitido en 1992 (2007).

4. Los documentos complementarios y el segundo marco integrado de control interno

El Comité COSO en 2004, producto de diversas situaciones relacionadas con las crisis financieras de la época y la promulgación de la Ley Sabarnes-OxLey en 2002, emite el documento Gestión de Riesgos Empresariales-Marco Integrado (ERM, por sus siglas en inglés). Este documento no sustituía al Marco en Integrado de Control Interno (MCI-I), por el contrario, lo complementaba, por lo que, a pesar de la importancia del documento, no puede decirse que se constituyó otro Marco Integrado de Control Interno, se trataba de dos documentos complementarios.

En 2013 el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* emite, oficialmente, una actualización al Marco COSO CI , con la finalidad de "mejorar la confianza en todos los tipos de datos e información" (COSO, 2025). Esta actualización declara la importancia de documentos complementarios publicados por el comité, como el de Gestión de Riesgos Empresariales— Marco Integrado (ERM, por las siglas en inglés) y el resumen ejecutivo del Marco Integrado de Control Interno, que juntos forman el *compendium* del informe:

1. Marco integrado de control interno.
2. Control interno sobre información financiera.
3. Herramientas ilustrativas para evaluar la efectividad del control interno.

El Informe COSO de 2013, que identificaremos en el artículo como MICI-II, también se le conoce como COSO+ERM, mantiene el concepto de control interno, como "un proceso, efectuado por la junta directiva, la gerencia y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos relacionados con las operaciones, la presentación de informes y el cumplimiento" (MICI, Resumen Ejecutivo, 2013, p. 3).

El MICI-II (2013) desarrolló 17 principios y estableció 72 atributos relacionados con cada elemento de control interno que deben, como mínimo, considerarse en una evaluación, teniendo como premisa que los controles diseñados para cada uno, coadyuvan en el logro de los mismos y, finalmente, de los objetivos de la entidad. En el cuadro 3 se presentan los elementos de control interno y sus principios.

Cuadro 3
Relación entre los elementos de control interno y los principios en marco integrado de control interno 2013

Elementos de control interno	Principios relacionados
Ambiente de control	1. La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. 2. El consejo de administración demuestra independencia de la dirección y ejerce la supervisión del desempeño del sistema de control interno. 3. La dirección establece con la supervisión del consejo, las estructuras, líneas de reporte y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos. 4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes, en concordancia con los objetivos de la organización. 5. La organización define las responsabilidades de las personas a nivel de control interno para la consecución de los objetivos.

Elementos de control interno	Principios relacionados
Evaluación de riesgos	6. La organización define los objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados. 7. La organización identifica los riesgos para la consecución de sus objetivos en todos los niveles de la entidad y los analiza como base sobre la cual determina cómo se deben gestionar. 8. La organización considera la probabilidad de fraude al evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos. 9. La organización identifica y evalúa los cambios que podrían afectar significativamente al sistema de control interno.
Actividades de control	10. La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos hasta niveles aceptables para la consecución de los objetivos. 11. La organización define y desarrolla actividades de control a nivel de entidad sobre la tecnología para apoyar la consecución de los objetivos. 12. La organización despliega las actividades de control a través de políticas que establecen las líneas generales del control interno y procedimientos.
Información y comunicación	13. La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno. 14. La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno. 15. La organización se comunica con los grupos de interés externos sobre los aspectos clave que afectan al funcionamiento del control interno.
Monitoreo	16. La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema están presentes y funcionando. 17. La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar medidas correctivas, incluyendo la alta dirección y el consejo, según corresponda.

Elaborado por Viloria (2025) con base al MICI-II (2013).

Los principios desarrollan atributos que deben considerarse tanto para el diseño como para la evaluación del control interno de una entidad. Pero, evaluar el control interno requiere vincularlo con el documento de gestión de riesgos (ERM, 2004).

ERM (2004) destaca la inclusión de elementos adicionales al evaluar el control interno que se relacionan con gestión de riesgos tales como: establecimientos de objetivos estratégicos de la entidad, identificación de eventos generadores de riesgo, evaluación del riesgo, respuesta al riesgo y roles y responsabilidades de la gestión de riesgos. De esta forma amplia de forma considerable, los requisitos de valoración de riesgo en cada elemento de control interno incluidos en MICI-II (2013), debido a que la valoración del riesgo debe realizarse para cada componente de control interno, más los propuestos en ERM (2004).

En el MCI-II (2013) vinculado con ERM (2004) son relevantes los objetivos organizacionales (lo que la entidad quiere lograr), con los componentes de control y la estructura organizacional. Los objetivos organizacionales se relacionan con lo estratégico y operacional, el cumplimiento de leyes y normas y los de información financiera y no financiera, expresa que debe ser flexible y adaptativo (Viloria, 2024). Una característica importante del MICI-II, es que amplía el objetivo de información a lo financiero y lo no financiero, para incluir todos los reportes necesarios para los usuarios.

ERM (2004) complementa en razón a los objetivos lo siguiente,

> Los objetivos se establecen a nivel estratégico, sentando las bases para los objetivos operativos, de informes y de cumplimiento. Toda entidad se enfrenta a diversos riesgos, tanto externos como internos, y el establecimiento de objetivos es un requisito previo para la identificación eficaz de eventos, la evaluación de riesgos y la respuesta a los mismos. Los objetivos se alinean con el apetito al riesgo de la entidad, lo que determina sus niveles de tolerancia al riesgo. (COSO, ERM, 2004, p.13)

Los objetivos estratégicos deben estar alineados con la misión de la entidad y guiar A su vez, los objetivos relacionados de operaciones, información financiera y no financiera y cumplimiento, y, deben estar en concordancia con los sub-objetivos y actividades que se realicen en la organización. (COSO, ERM, 2004), es decir, de la misión organizacional se derivan los objetivos estratégicos,

y los relacionados, para que cada acción dentro de la entidad propenda a su logro.

En la formulación, seguimiento y mejora de los objetivos la gerencia debe considerar dos aspectos: el *apetito* al riesgo, entendido como la posibilidad de enfrentar situaciones adversas en el logro de los objetivos, y pueden ser de distintos tipos y valoraciones y, la tolerancia al riesgo, expresada como "los niveles aceptables de variación en relación con el logro de los objetivos", (ob. Cit, p.18) es decir lo que la entidad realmente puede soportar antes de enfrentar daños graves. Mientras el apetito al riesgo, se acerca a la incertidumbre de una decisión, la tolerancia al riesgo conoce el límite máximo de manejo del riesgo asociado (Anderson, 2011).

La valoración del riesgo permite a la entidad considerar la medida en que eventos potenciales impactan el logro de los objetivos y se evalúan desde la perspectiva de la probabilidad y de su impacto, a través de metodologías cuantitativas y cualitativas. (COSO, ERM, 2004). En este particular, el juicio profesional toma preponderancia para los criterios de impacto, debido a que, "la calidad de las evaluaciones depende en gran medida del conocimiento y el juicio de las personas involucradas, su comprensión de los eventos potenciales y el contexto y la dinámica circundante" (Ob. cit. p.36).

En esta situación se introducen elementos de subjetividad y la configuración de la realidad de la entidad que supone que lo externo afecta lo interno, y lo interno lo externo, por lo que los supuestos ontológicos de hechos reales pasados, cambia a otros en los que se construyen desde el propio contexto organizacional y la probabilidad de ocurrencia de un evento, tanto como oportunidad o como daño a la entidad.

En 2017, COSO emite una actualización de ERM, denominada *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance*. Define este comité al documento como una serie de principios para la gestión de riesgos empresariales. Este documento, compila los ocho elementos del ERM (2004) en cinco que deben estar integrados y vinculados con los elementos del MICI-II (2013): Gobernanza y Cultura, Estrategias y Objetivos, Desempeño, Revisión y Monitoreo e Información, comunicación y reportes. Adicionalmente, establece 20 principios por los que una entidad puede guiar la evaluación del riesgo (COSO, Resumen Ejecutivo ERM, 2017).

Aclara el documento que, las decisiones en una entidad "rara vez son binarias" (p.1), por lo que el análisis de riesgo combina la ciencia y el arte, por demás las organizaciones se enfrentan a retos de confiabilidad, relevancia y

confianza, "buscando mayor transparencia y responsabilidad al gestionar los impactos del riesgo" (Ob. cit. p. 1). Reafirmando lo subjetivo en la evaluación de los riesgos y su vinculación con control interno, Zagal y otros (2025, p. 5) expresan que "la relación entre riesgo y control no es opuesta, es una relación de equilibrio y complementariedad… control y riesgo forman un binomio inseparable".

ERM 2017 coloca como punto focal a la organización y el logro de sus objetivos estratégicos y operacionales y expresa que,

> Toda entidad tiene una misión, una visión y unos valores fundamentales que definen lo que intenta lograr y cómo quiere operar. Algunas organizaciones se muestran escépticas a la hora de adoptar plenamente sus principios corporativos. Sin embargo, se ha demostrado que la misión, la visión y los valores fundamentales son importantes, y lo son aún más cuando se trata de gestionar el riesgo y mantener la resiliencia en períodos de cambio. (Ob. cit. pp. 4-5)

De esta forma, la gestión de riesgos debe alertar sobre los impactos a los objetivos estratégicos para diseñar estrategias de mitigación de daños, que finalmente afecten la misión organizacional.

En 2018 COSO emite un complemento al documento de 2017 sobre los riesgos relacionados con la sostenibilidad. Este documento denominado *Aplicación de la gestión del riesgo empresarial a los riesgos relacionados con factores medioambientales, sociales y de gobierno* se le conoce como ERM-ESG (ESG, por las siglas en inglés sobre asuntos de sostenibilidad). Para Gómez (2023) se trata de una guía

> [O]rientadora para ayudar a las entidades a comprender mejor el espectro integral de los riesgos ERM ESG y a gestionarlos y divulgarlos de manera efectiva. Asimismo, esta guía está diseñada para ayudar a los profesionales de la gestión de riesgos y la Sostenibilidad, con base en el riesgo empresarial, los conceptos y procesos de gestión de éstos (COSO ERM ESG) relacionados con el cumplimiento de ley, las nuevas tendencias normativas y regulatorias, y su relación con los objetivos de las empresas. (p.1)

Incorporando de esta forma, a la gestión de riesgos lo relacionado con el desarrollo sostenible que implica considerar a las generaciones futuras en los planes de crecimiento económico (Gómez, 2023). La guía explica que existen diversas denominaciones para los riesgos relacionados con sostenibilidad, tales como riesgos no financieros o extrafinancieros, pero, coinciden en que se trata de "riesgos y/u oportunidades relacionadas con factores medioambientales, sociales y de gobernanza que pueden causar impactos en una entidad" (COSO, ERM-ESG, 2018, p. 1).

En 2023 COSO emite una guía complementaria relacionada con riesgos, control interno e informes de sostenibilidad denominada *Lograr un Control Interno Efectivo sobre la Presentación de Informes de Sostenibilidad (ICSR)*: Generar Confianza y Fiabilidad a través del Marco Integrado De Control Interno COSO. Este documento parte de la necesidad de crear desde el gobierno corporativo un compromiso con la sostenibilidad, utilizando el MICI-II (2013), establece las líneas de acción en cada elemento y principio de control interno, que permee a toda la organización.

Incluye, además, la discusión sobre los reportes no financieros, en los que el reporte sobre sostenibilidad se hace relevante para usuarios externos, como inversionistas, grupos de interés y el propio estado, y debe relacionarse con los tres aspectos de sostenibilidad. (COSO, 2023). Expresa, el documento que existen diferencias marcadas entre los reportes financieros y lo de sostenibilidad, así indica que, "Tres atributos de presentación de información ESG que difieren del reporte de información financiera (…) control frente a influencia; cuantitativo frente a cualitativo; e histórico frente a prospectivo" (COSO, 2023, p. 28).

El primer atributo relacionado con el control, lo explica como la influencia en el aspecto medioambiental, más allá del control accionario; el segundo atributo, se refiere a que la información de sostenibilidad es cualitativa, relacionada con el desempeño futuro y el valor del negocio en marcha, y el tercer atributo, reconoce que la información de sostenibilidad es prospectiva. (COSO, 2023).

Este documento de 2023, no sustituyó el MICI-II (2013), lo complementa, al igual que ERM (2017) y guía las actuaciones de la gerencia para el diseño, ejecución y monitoreo del control interno, considerando los riesgos del negocio y los elementos de sostenibilidad. Por lo que, debe entenderse que, al evaluar la eficacia del control interno, definida en el Resumen Ejecutivo del MICI II (2013) como,

> Un sistema eficaz proporciona una seguridad razonable respecto del logro de los objetivos de una entidad. Un sistema eficaz de control interno reduce, a un nivel aceptable, el riesgo de no lograr un objetivo de la entidad y puede relacionarse con una, dos o las tres categorías de objetivos. (p. 7)

Deben considerarse en cada elemento de control lo relacionado con ERM (2017), y con ESG (2018 y 2023).

Para evaluar la eficacia se requieren de dos condiciones, según MICI-II (2013):

1. Los cinco componentes o elementos, y los principios más pertinentes de control interno deben estar presentes y funcionando, en pro de la consecución de los objetivos de la entidad, y,
2. Los componentes funcionan de manera integrada e interdependiente y en conjunto minimizan la posibilidad de la no consecución de un objetivo organizacional.

Explica el resumen ejecutivo (2013) que,

> Cuando existe una deficiencia importante con respecto a la presencia y funcionamiento de un componente o principio relevante, o con respecto a los componentes que operan juntos de manera integrada, la organización no puede concluir que ha cumplido los requisitos para un sistema eficaz de control interno. (p.8)

En estos casos, el gobierno corporativo debe evaluar las deficiencias e iniciar los procesos correctivos. El profesional contable en su rol de auditor también debe informar de las deficiencias, así, la Norma de Auditoria 315 (IAASB, NIA 315,2025) en su párrafo 27 que "basándose en su evaluación de cada uno de los componentes de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencia de control interno" (p.250).

Desde la perspectiva ontológica, el MICI-II (2013) contextualiza el control interno en un entorno dinámico e interactivo y que co-actua con los propios elementos del control interno, reconociendo que existe incertidumbre, riesgo y un componente altamente subjetivo en la toma de decisiones, colocando el

foco del sistema integrado en la valoración y mitigación de riesgos, y no en las actividades de control propiamente dichas que revisaban hechos fácticos, como lo hacía el anterior marco, de esta forma, pareciera se configura una realidad que se construye desde los hechos institucionales, creados por el hombre y que surgen de los acuerdos y convenciones de la sociedad (Serle, 1997) y, en este caso de la propia entidad. En el cuadro 4 se muestra la caracterización ontológica a partir del MICI-II (2013).

Cuadro 4
Caracterización del marco integrado de control 2013

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Operacional, efectividad y eficiencia de las operaciones financieras y no financieras	Ambiente de control (atmosfera o clima organizacional en la que las personas realizan sus actividades y cumplen sus responsabilidades de control interno).	Proceso que interactúan las personas para consecución objetivos organizacionales. La misión de la organización, los objetivos estratégicos y los operacionales deben estar alineados, y el control depende de la configuración de esos objetivos. El control interno y la gestión de riesgos se vinculan estrechamente, por lo que en todo proceso de control se realizan evaluaciones de riesgo.

Objetivos del control interno contable	Elementos principales del control interno	Características ontológicas
Preparar información confiable.	Valoración de riesgos (identificar, valorar y mitigar situaciones que afecten la consecución de los objetivos de la entidad).	La vigilancia del contexto externo que es altamente volátil y cambiante es crucial para la identificación de riesgos que provienen de este. El ambiente interno, es influenciado por los eventos externos que pueden afectar el logro de los objetivos organizacionales. Los riesgos del entorno deben identificarse, medirse y valorarse para mitigar el riesgo. En la evaluación deben considerarse elementos cualitativos, que serán evaluados desde el juicio profesional y afectados por la subjetividad de quien realiza el proceso.
Cumplimiento.	Actividades de control (políticas y procedimientos que aseguran se ejecuten las directrices administrativas).	La evaluación de riesgos, para su mitigación, afectan el ambiente de control y las actividades de control. El elemento preponderante es la valoración de riesgos, aunque los cinco elementos deben vincularse.
Observancia de las leyes y regulaciones aplicables a la entidad.	Información y comunicación (sistemas que generen información operacional, finanzas, de cumplimiento y externa relevante para operar y controlar el negocio, y propiciar la comunicación efectiva en la entidad).	Los sistemas de información capturan datos vitales financieros y no financieros para usuarios internos y externos.
	Monitoreo (proceso que valora la calidad de desempeño del control interno).	El monitoreo o supervisión del propio control interno es dinámica y constante.

Elaborado por Viloria (2025) sobre la base del Marco Integrado de Control (2013).

Ahora bien, la Norma Internacional de Auditoría 315 (IAASB, 2025) desde la revisión de 2019 se empieza alejar del énfasis en actividades de control y explica en el párrafo 7 que,

> El proceso de identificación y valoración de riesgos por parte del auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación de riesgos de incorrección material. (p. 242)

El profesional contable debe estar atento a los constantes cambios del entorno e internos de la entidad, para evaluar el impacto en la información financiera.

El anexo 1 de la NIA 315 (IAASB, 2025) de la referida norma, en concordancia con ERM (2017) y la importancia de la misión y los objetivos organizacionales, indica que,

> El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. (p.294)

Y, como parte de los factores de riesgos incluyen la subjetividad que se manifiesta en las decisiones sobre los criterios de medición y los modelos de valoración, y la incertidumbre (falta de información que impide medir riesgos), en la medición o en respuestas a situaciones no controladas por la entidad (NIA 315, anexo 2, IAASB, 2025).

También se introduce en la normativa de 2025 lo relacionada a sostenibilidad, y se emite la Norma Internacional de Aseguramiento de la Sostenibilidad (NIA-S) que entra en vigencia en diciembre 2026, adecuando así los procedimientos de aseguramiento de la información a lo establecido en los documentos de control interno sobre sostenibilidad.

Así, se han ido introduciendo en la evaluación, por parte del auditor, de elementos no provenientes necesariamente de un hecho verificable por documentación, sino también de situaciones relacionadas con las percepciones del sujeto o eventos de los cuales no se puede medir el riesgo (incertidumbre), acercándose ontológicamente a una construcción social de la realidad.

El auditor observa, desde una perspectiva de valoración de riesgos, el entorno en el que se desenvuelve el negocio, para identificar situaciones que afecten los objetivos organizacionales e impacten en la información financiera;

está atento a los reportes que se hacen de la empresa (financieros o no), las percepciones de la competencia y los clientes, y el propio Estado, verifica los objetivos de cumplimiento normativo y legal, la reputación del negocio y los criterios de sostenibilidad, y la posibilidad de riesgo de incorrección material en cada elemento del control interno a través de pruebas y recolección de evidencias que provienen de fuentes internas o externas. Estos aspectos le permiten construir e interpretar la realidad de la entidad, para emitir una opinión basada en la información recopilada, pero considerando su juicio profesional.

5. Conclusiones

El concepto de control interno ha cambiado desde su objeto, pasando de centrarse en actividades de control para proteger activos a la integración de elementos para la protección de objetivos organizacionales. En las primeras etapas de la normativa de control interno, la precisión, certeza y concepción organizacional, cercano a un sistema cerrado que se relacionaba con el entorno, solo desde las transacciones que realizaba, la realidad estaba dada, y era factible de auditar aplicando pruebas de existencia y cálculos.

A partir de los cambios que se gestan con la introducción de la gestión de riesgos, el objeto del control interno se acercó a las decisiones organizacionales, y aplicar pruebas de precisión y existencia no eran suficientes para el proceso de auditoría, sin embargo, no es hasta la revisión de 2019 que la norma de auditoría introduce conceptos relacionados con dinamismo, subjetividad, objetivos organizacionales, entre otros, y la valoración de riesgos se hace preponderante. La realidad organizacional empieza a percibirse como un sistema abierto que influye y es influido por el contexto, que implica no solo las relaciones comerciales.

En este cambio la vinculación con el contexto social e histórico, es decir con la percepción de la realidad, también se afectó, transitando desde lo exclusivamente fáctico y medible hacia una construcción de hechos institucionales que reconocen la incertidumbre, el dinamismo organizacional y la interrelación constante con el entorno, con lo cual lo ontológico ha ido cambiando, aunque el profesional contable no lo perciba o decida ignorarlo.

El riesgo de las posturas de dejar de lado el cambio ontológico en el concepto de control interno se traduce en la posibilidad de continuar haciendo el trabajo del auditor anclado a una postura que sólo se interesa en, por

ejemplo, actividades de control, y no considerar otros elementos que afectan la operatividad organizacional y que podrían cambiar la decisión del auditor, con lo cual el auditor podría equivocarse en su opinión y afectar el interés público.

Los retos entonces, se concretan en hacer partícipes de los cambios al mayor número de profesionales y capacitarlos en las técnicas y procesos de auditoría que se requieren ante la configuración ontológica que se realizó del control interno, y continuar estudiando el tema, en pro de la argumentación sobre la construcción de la realidad.

6. Referencias

Anderson, R. (2011). *Risk Guidance Paper Appetite & Tolerance*. Institute of Risk Management. https://www.theirm.org/media/7239/64355_riskapp_a4_web.pdf.

Camino, J. (2022). ¿Qué es la ontología?: consideraciones histórico-críticas. *Revista Latinoamericana de Filosofía, 48*(2). https://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/art_revistas/pr.16980/pr.16980.pdf.

Chua, W. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review, 61*(4), 601–632.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. https://www.macs.hw.ac.uk/~andrewc/erm2/reading/ERM%20-%20COSO%20Application%20Techniques.pdf.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2007). *Control Interno. Marco Integrado* (S. Mantilla, Trad.; 4ª ed.). ECOe Ediciones. (Obra original publicada en 1992).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary*. https://www.sechistorical.org/collection/papers/2010/2013_0501_COSOInternal.pdf.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Resumen Ejecutivo*. https://static.poder360.com.br/2023/09/Diretriz-Enterprise-Risk-Management-Coso-2017.pdf.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2018). *Aplicación de la gestión del riesgo empresarial a los riesgos relacionados con factores medioambientales, sociales y de gobierno. Resumen Ejecutivo*. https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_20dfe42c36ca4f1d8d6af7a4cccf5ca3.pdf.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2023). *Lograr un control interno efectivo sobre la presentación de informes de sostenibilidad (icsr): Generar confianza y fiabilidad a través del Marco Integrado de Control Interno COSO*. https://www.coso.org/_files/ugd/719ba0_4d37e013bda14a45a4b7daf2dd77c0a2.pdf.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2025). *Control Interno. Marco integrado*. https://www.coso.org/guidance-on-ic.

Correal, M. (2009). La Comunicación Organizacional. Modelo o estrategias para la comunicación efectiva en las organizaciones. *Revista de las Ciencias Sociales, 1*(1).

Fayol, H. (1986). Administración Industrial y General (Ed. El Ateneo, Trad.). *El Ateneo*. (Obra original publicada en 1916).

Foucault, M. (2002). *Vigilar y Castigar*. Siglo XXI Editores.

Gómez, J. (2023). *Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO ERM ESG 2018) y el Desarrollo Sostenible*. Grant Thornton. https://www.grantthornton.com.ve/globalassets/1.-member-firms/venezuela/2023/gestion-integral-de-riesgos-coso-2018--29-05-2023.pdf.

Instituto Americano de Contadores Públicos. (1973a). *Declaración de Normas de Auditoría (SAS Nº 1)*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Instituto Americano de Contadores Públicos. (1973b). *Declaración de Normas de Auditoría (SAS Nº 33)*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants. (2000). *Normas Internacionales de Auditoria. Evaluación de Riesgo y Control Interno (tema 400)* (4ª ed.). IFAC.

International Federation of Accountants. (2007). *Norma Internacional de Auditoría 315. Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evolución de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa*. IFAC.

International Federation of Accountants. (2011). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados. NIA 315*. IFAC.

International Federation of Accountants. (2025a). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados (Tomo 1: NIA 200, 315 y 330)*. https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services.

International Federation of Accountants. (2025b). *Manual de Pronunciamientos Internacionales Sobre Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados (Tomo 3: ISSA 5000)*. https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services.

Serle, J. (1997). *La construcción de la realidad social*. Paidós.

Viloria, N. (2024). Los cambios en el entorno, la evaluación de riesgos y el control interno. *Actualidad Contable FACES, 27*(49). https://www.redalyc.org/journal/257/25781051008/25781051008.pdf.

Zagal, I., Hernández, M., y Mejía, G. (2025). *El futuro de los Controles. Deloitte*. https://www.deloitte.com/latam/es/services/risk-advisory/perspectives/futuro-de-los-controles.html.