

Control interno en Tesorería del GAD Latacunga: una evaluación basada en el modelo COSO

Internal control in the Treasury of the GAD Latacunga: an evaluation based on the COSO model

Tovar Calero, Valeria¹

Recibido: 11/03/2026

Aceptado: 15/05/2026

Publicado: 15/06/2026

Categoría: Artículo científico

RESUMEN

El objetivo de este trabajo fue evaluar la percepción del control interno en la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga con base en los componentes del modelo COSO. Se desarrolló un estudio cuantitativo, no experimental y transversal con 47 funcionarios. Se aplicó un cuestionario tipo Likert de cinco puntos organizado en cinco dimensiones teóricas: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión/monitoreo. El Índice de Control Interno (ICI) se construyó mediante el promedio simple de los planteamientos estandarizados por dimensión y, posteriormente, el promedio simple de las cinco dimensiones. No se aplicó análisis factorial debido al tamaño muestral, la naturaleza ordinal de los ítems y la existencia de una estructura teórica previa. El ICI presentó una media de 0,644 en escala de 0 a 1. La dimensión mejor valorada fue ambiente de control (0,722) y la menor fue actividades de control (0,594). La confiabilidad fue elevada (alfa=0,9668 para los 30 ítems; alfa=0,9654 para los 28 ítems del índice). En general la percepción del control interno es favorable, aunque las principales oportunidades de mejora se ubican en la gestión formal de riesgos, la rotación de personal y el fortalecimiento operativo de las actividades de control.

Palabras Clave: Control interno, COSO, tesorería municipal, gestión pública, gobiernos locales

ABSTRACT

The objective of this work was to evaluate the perception of internal control in the Treasury Unit of the Municipal GAD of Latacunga based on the components of the COSO model. A quantitative, non-experimental and cross-sectional study was carried out with 47 employees. A five-point Likert-type

¹ Universidad Técnica de Cotopaxi (Cotopaxi, Ecuador)
valeriatovar5690@utc.edu.ec
ORCID: 0009-0003-2247-7600

questionnaire was applied organized into five theoretical dimensions: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and supervision/monitoring. The Internal Control Index (ICI) was constructed using the simple average of the standardized approaches by dimension and, subsequently, the simple average of the five dimensions. Factor analysis was not applied due to the sample size, the ordinal nature of the items, and the existence of a previous theoretical structure. The ICI presented a mean of 0.644 on a scale of 0 to 1. The best valued dimension was controlling environment (0.722) and the lowest was control activities (0.594). Reliability was high ($\alpha=0.9668$ for the 30 items; $\alpha=0.9654$ for the 28 items in the index). In general, the perception of internal control is favorable, although the main opportunities for improvement are in formal risk management, staff turnover, and the operational strengthening of control activities.

Keywords: Internal control, COSO, municipal treasury, public management, local governments

INTRODUCCIÓN

El control interno es una condición central para la gestión financiera pública porque permite proteger recursos, ordenar procesos, producir información confiable y corregir desviaciones antes de que afecten el logro de los objetivos institucionales. En los gobiernos locales, su importancia es todavía mayor: las municipalidades administran recursos cercanos a la ciudadanía, ejecutan pagos, recaudan ingresos, registran operaciones y deben rendir cuentas de manera oportuna y transparente. En Ecuador, la Contraloría General del Estado (2023) concibe el control interno como un proceso integral aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada entidad, orientado a proporcionar seguridad razonable respecto de la protección de recursos públicos, la eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información y el cumplimiento normativo. Esta definición permite comprender el control interno como una práctica de gestión cotidiana y no solo como una exigencia formal de auditoría posterior. El modelo COSO constituye una de las referencias más utilizadas para estructurar y evaluar sistemas de control interno en organizaciones públicas y privadas. Su versión integrada organiza el control interno en cinco componentes interrelacionados: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión o monitoreo (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013). Esta arquitectura resulta pertinente para el estudio de una tesorería municipal porque permite observar el control como un sistema que atraviesa la cultura organizacional, la identificación de riesgos, las operaciones, los flujos de información y los mecanismos de seguimiento. En esa misma línea, Gattringer y Marinho (2020) señalan que los controles internos permiten proteger el patrimonio institucional, generar información confiable, asegurar la adhesión a normas y sostener los propósitos de la organización pública. La evidencia empírica en el ámbito municipal confirma la utilidad del enfoque COSO. Gattringer y Marinho (2020), en un estudio aplicado a municipios catarinenses de Brasil, encontraron un índice general satisfactorio de control interno, aunque con necesidades de mejora en algunos componentes. Este antecedente es relevante porque muestra que la medición por dimensiones permite detectar brechas que podrían quedar ocultas en una puntuación global. Khersiat (2020), en el Municipio del Gran Ammán, también identificó la importancia de aplicar los componentes COSO para

transparentar tareas, asegurar integridad y mejorar la eficiencia de los servicios. Desde una perspectiva de percepción organizacional, Matos, Silva y Almeida (2022) destacan que las prácticas formales del control interno deben analizarse junto con la forma en que los servidores públicos las reconocen y las usan en su trabajo diario. La Unidad de Tesorería constituye un espacio crítico para estudiar el control interno municipal, dado que en esta área convergen recaudación, custodia, conciliación, programación de pagos, disponibilidad de fondos, relación con entidades bancarias, cumplimiento de obligaciones y generación de información financiera. Onwujuba y Lynch (2002) sostienen que los funcionarios fiscales municipales requieren sistemas efectivos de cobranza y desembolso, con operaciones que equilibren seguridad, liquidez y rendimiento. Mu (2006) agrega que la gestión gubernamental de efectivo no debe reducirse a la ejecución presupuestaria o al control contable, pues su finalidad es disponer del dinero correcto, en el lugar correcto y en el momento oportuno, minimizando costos y riesgos. El enfoque de percepción adoptado en esta investigación se justifica porque los funcionarios son actores directos de los procedimientos, reconocen las rutinas internas y experimentan en la práctica la existencia o ausencia de controles. Elder, Kattelus y Ward (1995) demostraron que las evaluaciones de funcionarios financieros y auditores sobre el control interno municipal pueden diferir, y que los funcionarios tienden a valorar sus sistemas de forma más favorable. Esta evidencia no invalida la percepción del personal, pero exige interpretarla como evidencia organizacional situada, y no como una certificación definitiva de efectividad. Así, el estudio de la percepción permite identificar cómo los actores internos reconocen los documentos normativos, la ética institucional, los riesgos, los sistemas de información, los canales de comunicación y la corrección de deficiencias. El ambiente de control constituye la base cultural del sistema. En este sentido, Yurniwati y Rizaldi (2015) sostienen que este componente configura estándares, procesos y estructuras que orientan la conducta del personal frente a las exigencias de control. La evaluación de riesgos permite reconocer eventos que pueden afectar el logro de los objetivos, como errores de registro, pagos no autorizados, retrasos en conciliaciones o información desactualizada. Las actividades de control traducen esa identificación de riesgos en procedimientos, autorizaciones, segregación de funciones y revisiones periódicas. Modlin (2019) recuerda que las oficinas financieras locales suelen operar bajo una orientación fuerte hacia el cumplimiento, la restricción y la vigilancia de prioridades de gasto, lo cual hace necesario observar si los controles se integran a la operación diaria y no solo a la formalidad normativa. La información y comunicación constituyen otro componente decisivo para la tesorería municipal. Nogueira y Jorge (2017) muestran que la utilidad percibida de la información financiera para la toma de decisiones se asocia positivamente con los controles internos que la sustentan. Moreno-Enguix, Gras-Gil y Hernández-Fernández (2019) evidencian que la estructura del control interno influye en la divulgación de información financiera por internet en gobiernos locales. Afiah y Azwari (2015), por su parte, encuentran que la implementación de sistemas de control interno gubernamental incide en la calidad de los reportes financieros y, a través de ella, en principios de buen gobierno. El monitoreo o supervisión cierra el ciclo del control interno porque permite verificar si los controles funcionan, si las deficiencias son corregidas y si la entidad aprende de sus propias evaluaciones. Pilcher (2014) resalta el papel de la auditoría interna en la gobernanza local, aunque advierte que su efectividad depende de la claridad de roles y de la utilidad que le atribuyen los actores institucionales. Rich y Zhang (2014) muestran que la supervisión mediante comités

de auditoría se asocia con menos problemas de control interno en gobiernos municipales. En el ámbito latinoamericano, Vasquez et al. (2023) vinculan el control interno con la gestión de tesorería en una municipalidad peruana, lo cual refuerza la pertinencia regional de estudiar esta relación en gobiernos locales ecuatorianos. El debate sobre rendición de cuentas también sustenta el estudio. Frank y Fink (2008) sostienen que las reformas orientadas a mayor transparencia, certificación de responsabilidad y comités de auditoría refuerzan cadenas claras de responsabilidad en el sector local. Aunque su análisis se desarrolla en otro contexto institucional, su argumento resulta útil para comprender que los municipios enfrentan presiones crecientes para demostrar que sus recursos se administran con transparencia, trazabilidad y oportunidad. De este modo, analizar la percepción del control interno en tesorería no es un ejercicio meramente administrativo, sino una aproximación a la cultura de responsabilidad que sostiene la gestión de recursos públicos. A pesar de los avances de la literatura, persisten vacíos relevantes. Primero, buena parte de los estudios disponibles se concentra en municipios de Brasil, Portugal, España, Indonesia, Jordania, Australia o Estados Unidos, mientras que la evidencia empírica sobre gobiernos autónomos descentralizados municipales ecuatorianos continúa siendo limitada. Segundo, muchos trabajos examinan el control interno desde la perspectiva de auditores, responsables institucionales o reportes financieros, pero menos investigaciones se enfocan en la percepción de funcionarios de una unidad operativa específica como tesorería. Tercero, los estudios municipales suelen analizar el control interno de forma global, sin siempre construir diagnósticos por dimensiones que permitan identificar brechas concretas en ambiente de control, riesgos, actividades de control, información y comunicación, y monitoreo. En consecuencia, el objetivo de este artículo es evaluar la percepción del control interno en la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga, considerando las dimensiones del modelo COSO. A partir de esta evaluación se busca identificar el nivel de madurez percibido del sistema, reconocer los componentes con mayores fortalezas y detectar brechas que requieren intervención institucional. La pregunta de investigación es: ¿cuál es el nivel de percepción del control interno en los funcionarios de la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga y qué dimensiones presentan mayores fortalezas o debilidades? La contribución del estudio es teórica, al integrar COSO con literatura de finanzas municipales; metodológica, al construir un índice por dimensiones teóricas en una muestra institucional acotada; y práctica, al aportar un diagnóstico útil para la mejora de la gestión de tesorería.

METODOLOGÍA

La investigación adoptó un enfoque cuantitativo, con diseño no experimental y de corte transversal. El caso de estudio fue la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga, y la unidad de análisis estuvo constituida por funcionarios vinculados a procesos administrativos y financieros relacionados con la gestión de tesorería. La base validada incluyó 47 observaciones, sin valores perdidos en los ítems utilizados. Dado el tamaño del universo accesible y la naturaleza aplicada del estudio, el interés no fue realizar inferencias probabilísticas hacia todos los GAD municipales, sino producir evidencia contextualizada sobre la percepción del control interno en una unidad crítica para la administración de recursos públicos. El instrumento se construyó con base en los cinco componentes del modelo COSO y en la literatura sobre control interno municipal, gestión de tesorería, información financiera y monitoreo. Se aplicó una escala

Likert de cinco puntos: 1 = totalmente en desacuerdo, 2 = en desacuerdo, 3 = ni de acuerdo ni en desacuerdo, 4 = de acuerdo y 5 = totalmente de acuerdo. Para la construcción del índice principal se usaron 28 planteamientos organizados en cinco dimensiones teóricas. Los ítems p29 y p30 (tabla 1) replican contenidos vinculados a canales de comunicación y páginas institucionales; por ello no se incorporaron al índice principal y se emplearon como variables ordinales de contraste en el análisis de coherencia.

Tabla 1. Dimensiones, descripción conceptual y planteamientos del instrumento.

Código	Planteamiento
Ambiente de control. Esta dimensión mide normas internas, ética, conducta, disciplina, clima laboral y reconocimiento de políticas administrativas.	
p1	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga reconoce que los documentos están compuestos por Normas Generales de Control, Reglamentos, Directivas, etc.?
p2	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga utiliza documentos normativos en las funciones desempeñadas?
p3	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga demuestra principios y valores éticos?
p4	¿La conducta de los colaboradores del GAD Municipal de Latacunga es apropiada?
p5	¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con acciones disciplinarias ya establecidas frente a conductas inapropiadas?
p6	¿Los colaboradores del GAD Municipal de Latacunga fomentan trabajo participativo, en un ambiente de confianza?
p7	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga reconoce las políticas administrativas establecidas?
Evaluación de riesgos. Esta dimensión evalúa si el personal identifica, reconoce, previene y gestiona riesgos dentro de sus actividades.	
p8	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga demuestra dominio en la identificación de riesgos?
p9	¿El personal del GAD Municipal de Latacunga reconoce los riesgos que podrían presentarse en la ejecución de sus actividades?
p10	¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con normas establecidas para evitar los riesgos durante la ejecución de sus actividades?
p11	¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con un plan de acción para enfrentar las situaciones de riesgo?
p12	¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con lineamientos para el seguimiento periódico de riesgos?
p13	¿El GAD Municipal de Latacunga ha implementado un plan de administración de riesgos?
Actividades de control. Esta dimensión observa cómo se asignan funciones, responsabilidades y controles operativos para reducir errores.	

p14 ¿En el desarrollo de las actividades, las destrezas y habilidades son criterios considerados para la asignación de funciones?

p15 ¿Dentro de las funciones se asignan responsabilidades para minimizar errores?

p16 ¿En el GAD Municipal de Latacunga existen políticas para la rotación de personal?

Información y comunicación. Esta dimensión mide la calidad, oportunidad y circulación de la información institucional, normativa y tecnológica.

p17 ¿El GAD Municipal de Latacunga suministra información normativa general para cada una de las áreas?

p18 ¿El GAD Municipal de Latacunga suministra información a sus colaboradores para el cumplimiento de sus funciones?

p19 ¿El GAD Municipal de Latacunga verifica periódicamente los sistemas de información y soluciona las deficiencias?

p20 ¿Los sistemas de información contienen datos necesarios para la realización de las funciones?

p21 ¿La información que otorga el sistema es actualizada y oportuna?

p22 ¿El GAD Municipal de Latacunga utiliza diferentes canales de comunicación con la finalidad de que la información fluya de manera adecuada?

p23 ¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con páginas actualizadas en internet para dar a conocer sobre la gestión institucional?

Supervisión y monitoreo. Esta dimensión analiza la existencia de seguimiento, auditorías, revisión de indicadores, autoevaluación y corrección de deficiencias.

p24 ¿En el GAD Municipal de Latacunga se realizan supervisiones de los controles que tiene la entidad?

p25 ¿Los órganos de control realizan auditorías operativas y financieras al GAD Municipal de Latacunga?

p26 ¿Se revisan de forma oportuna los indicadores de desempeño y procesos para garantizar su calidad?

p27 ¿Se efectúan autoevaluaciones para proponer planes de mejora?

p28 ¿Las deficiencias encontradas en los monitoreos son corregidas en la brevedad posible?

Planteamientos complementarios de contraste. Estos dos planteamientos replican contenidos de información y comunicación y no se incluyeron en el índice principal; se usaron como variables ordinales de contraste para analizar la coherencia de los puntajes.

p29 ¿El GAD Municipal de Latacunga utiliza diferentes canales de comunicación con la finalidad de que la información fluya de manera adecuada?

p30 ¿El GAD Municipal de Latacunga cuenta con páginas actualizadas en internet para dar a conocer sobre la gestión institucional?

Supervisión y monitoreo reunió planteamientos sobre supervisiones de controles, auditorías operativas y financieras, revisión de indicadores, autoevaluaciones y corrección de deficiencias. Esta dimensión cierra

el ciclo del control interno porque permite verificar si los controles diseñados funcionan y si las observaciones generan acciones correctivas. Información y comunicación se definió a partir de planteamientos sobre información normativa, información para cumplir funciones, verificación de sistemas, suficiencia de datos, oportunidad de la información, canales de comunicación y páginas institucionales. Esta dimensión conecta el control interno con la toma de decisiones: un procedimiento puede estar formalmente definido, pero si la información no circula o si los sistemas no se actualizan, el control pierde capacidad preventiva. Las actividades de control se midieron con tres planteamientos referidos a asignación de funciones según destrezas, distribución de responsabilidades para reducir errores y existencia de políticas de rotación de personal. Aunque esta dimensión tiene menos ítems que otras, su contenido es crítico para tesorería porque se relaciona con la segregación de funciones, la prevención de errores y la reducción de dependencias excesivas en una sola persona. La menor cantidad de planteamientos no implica menor importancia teórica; por el contrario, exige una lectura cuidadosa, pues cualquier debilidad en esta dimensión puede afectar la confiabilidad de los procesos de autorización, ejecución, registro y revisión. La evaluación de riesgos se operacionalizó mediante planteamientos sobre identificación de riesgos, reconocimiento de eventos adversos, normas preventivas, planes de acción, seguimiento periódico y planes de administración de riesgos. Estos enunciados reflejan la función preventiva del control interno. En tesorería, los riesgos pueden aparecer como errores de registro, pagos fuera de procedimiento, fallas en conciliaciones, retrasos en reportes, insuficiente liquidez, pérdida de soporte documental o problemas de trazabilidad. La inclusión explícita de los planteamientos por dimensión permite transparentar cómo el marco conceptual se convirtió en variables observables. En ambiente de control se agruparon enunciados sobre documentos normativos, uso de reglamentos, principios éticos, conducta apropiada, acciones disciplinarias, trabajo participativo y reconocimiento de políticas. Esta selección responde a la idea de que el ambiente de control no se limita a la existencia de normas escritas, sino que incluye el tono ético, la disciplina y la cultura organizacional que hacen posible que los controles sean aceptados por el personal. La construcción del índice siguió un criterio teórico y transparente. Primero, cada planteamiento fue estandarizado en una escala de 0 a 1, donde 0 representa el menor nivel de percepción favorable y 1 el mayor nivel. Luego, para cada dimensión se calculó el promedio simple de los planteamientos estandarizados que la integraban. Finalmente, el Índice de Control Interno (ICI) se obtuvo como el promedio simple de las cinco dimensiones estandarizadas. El uso del promedio simple se justificó por tres razones. Primero, las dimensiones provienen de una estructura teórica consolidada del marco COSO, por lo que no se buscó descubrir una estructura latente nueva sino operacionalizar componentes previamente definidos. Segundo, el promedio simple evita asignar ponderaciones arbitrarias o inestables en una muestra pequeña. Tercero, ofrece una interpretación directa para la gestión pública: cada dimensión contribuye en igualdad de condiciones al diagnóstico general, lo que facilita comparar fortalezas y debilidades sin sobrerrepresentar componentes con más ítems. No se realizó análisis factorial exploratorio o confirmatorio para construir el índice. Esta decisión responde al tamaño muestral de 47 casos, inferior a los criterios usuales recomendados para obtener soluciones factoriales estables cuando se trabaja con numerosos ítems. Además, la escala es ordinal y los ítems fueron diseñados a partir de dimensiones teóricas ya establecidas. Forzar un análisis factorial en estas

condiciones podría producir cargas inestables, factores artificiales o decisiones metodológicas poco defendibles. Por ello, se privilegió una estrategia parsimoniosa, replicable y coherente con el marco conceptual. La confiabilidad interna del instrumento se estimó mediante alfa de Cronbach. Se calculó el alfa global para los 30 ítems disponibles y también para los 28 ítems usados en el índice principal, a fin de diferenciar entre el cuestionario completo y la escala utilizada para construir el ICI. Aunque el alfa no demuestra validez factorial ni unidimensionalidad por sí mismo, sí permite evaluar la consistencia interna de los planteamientos que forman parte del instrumento. El análisis incluyó frecuencias por ítem, medias de cada dimensión, clasificación del ICI en niveles y pruebas de normalidad mediante Shapiro-Wilk. Debido a que los puntajes no siguieron distribución normal, se aplicó la prueba de Kruskal-Wallis para comparar el índice global y las dimensiones según las categorías de p29 y p30. La interpretación se realizó bajo un criterio prudente, en el sentido de que un puntaje alto no significa que no existan riesgos, deficiencias o incumplimientos, sino que los funcionarios perciben que el componente está presente y funciona de manera razonablemente favorable. Del mismo modo, un puntaje medio o bajo no prueba automáticamente una falla normativa, pero sí identifica una señal de alerta que debería ser revisada con información documental, entrevistas, auditorías o seguimiento administrativo. Esta distinción es importante para evitar que los resultados sean leídos como auditoría definitiva cuando corresponden a una medición de percepción.

RESULTADOS

La consistencia interna fue elevada. El alfa de Cronbach alcanzó 0,9668 para los 30 ítems y 0,9654 para los 28 ítems usados en la construcción del ICI. Por dimensiones, los valores también fueron satisfactorios: ambiente de control (0,9277), evaluación de riesgos (0,9381), actividades de control (0,8012), información y comunicación (0,9108) y supervisión/monitoreo (0,8071).

Esta evidencia respalda la coherencia interna del instrumento, aunque no elimina la necesidad de interpretar los resultados dentro de los límites de un estudio de caso. En cuanto a la normalidad, la prueba de Shapiro-Wilk evidenció ausencia de normalidad en el índice global y en las dimensiones, en consecuencia, se utilizaron procedimientos no paramétricos para el contraste entre grupos. Con respecto a los valores medios y de heterogeneidad, el ICI alcanzó una media de 0,644 en una escala de 0 a 1, con desviación estándar de 0,172, lo cual indica una percepción general favorable del control interno, aunque no óptima. En la clasificación por niveles, la mayor parte de los casos se ubicó en niveles alto y muy alto, lo cual sugiere que los funcionarios reconocen la presencia de controles, normas y mecanismos de seguimiento en la unidad analizada (tabla 2).

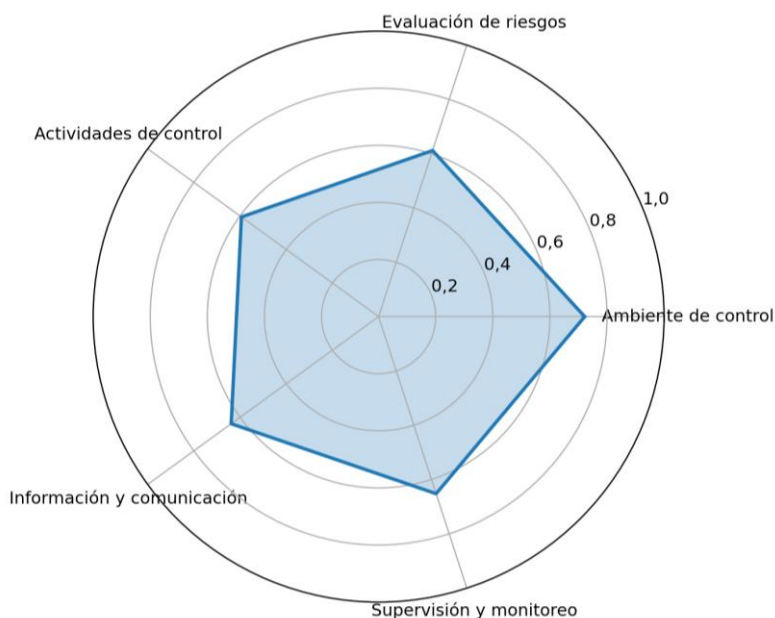
Como muestra la Tabla 2, la dimensión mejor valorada fue ambiente de control, seguida por supervisión y monitoreo. Esto indica que los encuestados perciben con mayor claridad la existencia de normas internas, valores, conducta institucional y mecanismos de seguimiento. En contraste, actividades de control obtuvo la menor media, seguida por evaluación de riesgos. Este patrón revela que los componentes más operativos y preventivos son los que requieren mayor atención institucional.

Tabla 2. Estadísticos descriptivos de las dimensiones del control interno.

Dimensión	Media estandarizada	Desviación	Media Likert	% de acuerdo totalmente
Ambiente de control	0,722	0,216	3,888	74,5%
Evaluación de riesgos	0,612	0,225	3,447	55,7%
Actividades de control	0,594	0,220	3,376	58,2%
Información y comunicación	0,638	0,184	3,553	65,3%
Supervisión y monitoreo	0,652	0,158	3,609	65,1%

La Figura 1 sintetiza visualmente el perfil de resultados, evidenciando que el polígono se expande en ambiente de control y supervisión/monitoreo, pero se contrae en actividades de control y evaluación de riesgos. En términos de gestión, esto significa que la unidad parece contar con una base normativa y de seguimiento relativamente reconocida, pero necesita consolidar prácticas específicas de prevención, asignación de responsabilidades y rotación del personal.

Figura 1. Perfil de percepción por dimensiones COSO



Supervisión y monitoreo fue la segunda dimensión mejor valorada, en donde los ítems p24, p25 y p26 sugieren una percepción favorable sobre supervisiones, auditorías y revisión de indicadores. Sin embargo, p27 y p28, relativos a autoevaluaciones y corrección oportuna de deficiencias, se ubicaron en niveles más moderados. Esto permite distinguir entre la existencia de mecanismos de control externo o formal y la capacidad interna de aprender de las observaciones.

Información y comunicación mostró un comportamiento favorable pero heterogéneo. Los planteamientos sobre canales de comunicación y páginas institucionales obtuvieron valores altos, lo que indica que los funcionarios perciben mecanismos de circulación de información. También se observaron valoraciones positivas en p17 y p18, vinculadas con información normativa y funcional. Sin embargo, p19 presentó una de las medias más bajas, lo que apunta a la necesidad de verificar periódicamente los sistemas de información y corregir deficiencias. Las actividades de control constituyen el componente con menor puntuación, siendo la debilidad más visible corresponde a p16, sobre políticas de rotación de personal. Este resultado merece atención porque la rotación y la segregación de funciones son mecanismos clásicos para reducir riesgos de error, dependencia operativa o concentración excesiva de responsabilidades. Las respuestas de p14 y p15 fueron mejores, lo que indica que existe cierta percepción positiva sobre asignación de funciones y responsabilidades para minimizar errores; sin embargo, la baja valoración de la rotación sugiere que la estructura de control puede depender demasiado de la permanencia o experiencia individual de ciertos funcionarios. En evaluación de riesgos se observa una percepción moderada, donde el ítem p9, relativo al reconocimiento de riesgos durante la ejecución de actividades, obtuvo una valoración favorable, lo que indica que el personal sí identifica amenazas potenciales en su trabajo cotidiano. No obstante, p11, p12 y p13 obtuvieron medias menores, asociadas a planes de acción, lineamientos de seguimiento y plan de administración de riesgos. Esta diferencia revela una brecha entre reconocer riesgos y contar con instrumentos formales para gestionarlos. El predominio del ambiente de control como dimensión mejor valorada sugiere que la unidad posee una base institucional reconocible. Los planteamientos p1, p2 y p3 fueron especialmente favorables, lo que evidencia que el personal identifica documentos normativos, utiliza normas en sus funciones y percibe principios éticos en el comportamiento institucional. Este resultado es relevante porque las normas y valores constituyen el punto de partida para los controles posteriores. Sin embargo, los ítems p5 y p6, aunque positivos, muestran que las acciones disciplinarias y el clima participativo no alcanzan el mismo nivel de fortaleza que el reconocimiento normativo. Los contrastes muestran que el ICI presentó diferencias significativas según p29 y p30, mostrando en ambos casos que, el promedio del índice aumentó conforme las respuestas avanzaron desde desacuerdo hacia acuerdo. Para p29, el ICI pasó de 0,427 para los que estaban totalmente en desacuerdo con que la información fluye en los canales de comunicación, a 0,823 para los que, si estaban totalmente de acuerdo, por lo tanto, la percepción aumenta en la medida que se cree que la información es fluida. Para p30, pasó de 0,312 a 0,799. Este patrón refuerza la coherencia del índice: quienes valoran mejor la comunicación institucional y la actualización de canales informativos también presentan puntajes más altos de percepción global del control interno. Por dimensiones, p29 mostró diferencias significativas en ambiente de control, información y comunicación, y supervisión/monitoreo. Evaluación de riesgos fue limítrofe y actividades de control no alcanzó significancia. Con p30 se repitió un patrón similar: fueron significativas ambiente de control, información y comunicación, y supervisión/monitoreo, mientras que evaluación de riesgos y actividades de control mostraron tendencias positivas, pero no significativas al 5%. Esto sugiere que la percepción sobre comunicación institucional se relaciona con componentes culturales y de seguimiento, pero no explica por completo las debilidades operativas vinculadas a riesgos y actividades de control.

Tabla 3. Resultados de la prueba de Kruskal-Wallis (KW)

Agrupador	Variable	Estadístico de KW	p-valor
p29	Índice de Control Interno	14,308	0,006
p29	Ambiente de control	13,475	0,009
p29	Evaluación de riesgos	9,091	0,059
p29	Actividades de control	6,687	0,153
p29	Información y comunicación	18,224	0,001
p29	Supervisión y monitoreo	15,009	0,005
p30	Índice de Control Interno	15,212	0,004
p30	Ambiente de control	14,353	0,006
p30	Evaluación de riesgos	8,668	0,070
p30	Actividades de control	8,609	0,072
p30	Información y comunicación	20,442	0,000
p30	Supervisión y monitoreo	17,561	0,002

La ausencia de significancia en actividades de control y evaluación de riesgos, pese a la tendencia positiva, también ofrece una lectura importante. Estos componentes parecen responder a condiciones más específicas que no se corrigen únicamente con mejores canales comunicacionales. Por ejemplo, la existencia de una política de rotación de personal, una matriz de riesgos o un plan formal de administración de riesgos requiere decisiones administrativas, asignación de responsables y seguimiento, no solo comunicación. En consecuencia, el análisis estadístico respalda una recomendación diferenciada: mejorar la comunicación es necesario, pero no suficiente para fortalecer los controles operativos y preventivos. El uso de p29 y p30 como variables de contraste permitió observar la relación entre comunicación institucional y percepción global del control interno. Las diferencias significativas del ICI en ambos casos muestran que la comunicación no opera como un elemento aislado: cuando los funcionarios perciben que la información fluye por canales adecuados o que las páginas institucionales están actualizadas, también tienden a valorar mejor el conjunto del sistema de control. Esto puede explicarse porque la comunicación permite que normas, responsabilidades, riesgos y observaciones lleguen oportunamente a quienes deben actuar sobre ellas.

DISCUSIÓN

Los resultados muestran una percepción global favorable del control interno en la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga. El Índice de Control Interno alcanzó una media de 0,644 en escala de 0 a 1, con predominio de casos ubicados en niveles alto y muy alto. Este hallazgo es consistente con estudios municipales que han encontrado valoraciones globales satisfactorias del control interno cuando se evalúa mediante componentes COSO, como el trabajo de Gattringer y Marinho (2020). Sin embargo, el resultado debe interpretarse con prudencia: una percepción positiva no equivale a una certificación de efectividad,

sino a una evidencia interna sobre cómo los funcionarios reconocen y experimentan las prácticas de control. Esta distinción coincide con Elder et al. (1995), quienes advierten que las valoraciones de funcionarios pueden diferir de las evaluaciones externas de auditoría. El componente con mayor valoración fue ambiente de control. Este resultado sugiere que los funcionarios perciben con claridad la presencia de documentos normativos, principios éticos, conductas apropiadas, disciplina institucional, clima de confianza y reconocimiento de políticas administrativas. La fortaleza de esta dimensión es relevante porque el ambiente de control constituye la base cultural del modelo COSO (COSO, 2013). Además, coincide con Yurniwati y Rizaldi (2015), quienes sostienen que la continuidad del control interno depende de estándares, estructuras y conductas que orienten el comportamiento del personal. En el caso estudiado, esta dimensión parece constituir un soporte institucional para el resto de los componentes. Las dimensiones de información y comunicación, y supervisión/monitoreo presentaron niveles favorables, aunque no tan elevados como ambiente de control. Este comportamiento indica que los encuestados reconocen la existencia de información normativa, sistemas de información, canales de comunicación, supervisiones, auditorías y mecanismos de corrección. La importancia de estos resultados se relaciona con Nogueira y Jorge (2017), quienes destacan que la utilidad de la información financiera depende de controles internos que aseguren calidad y oportunidad. También dialoga con Moreno-Enguix et al. (2019) y Afiah y Azwari (2015), al evidenciar que la información controlada y comunicada adecuadamente contribuye a la transparencia, la divulgación y la gobernanza pública. Desde la perspectiva del monitoreo, los hallazgos son compatibles con Pilcher (2014) y Rich y Zhang (2014), quienes resaltan que la supervisión fortalece la gobernanza local y reduce problemas de control interno. En contraste, las dimensiones con menor valoración relativa fueron actividades de control y evaluación de riesgos. Esta brecha es especialmente relevante para una unidad de tesorería, donde la asignación de funciones, la definición de responsabilidades, la rotación de personal, la identificación de riesgos y los planes de acción preventivos son condiciones necesarias para proteger recursos y evitar errores. Mu (2006) y Onwujuba y Lynch (2002) señalan que la gestión de efectivo público exige sistemas de recaudación y desembolso seguros, liquidez oportuna, trazabilidad y administración prudente de riesgos. Por ello, la menor puntuación de estas dimensiones no implica ausencia de control, pero sí sugiere que la gestión preventiva y los controles operativos requieren fortalecimiento. Los ítems con menor media refuerzan esta interpretación. El planteamiento p16, referido a políticas de rotación de personal, fue el más débil; también destacaron p11 y p12, vinculados con plan de acción y seguimiento periódico de riesgos, y p13, relativo al plan de administración de riesgos. Estas brechas tienen implicaciones prácticas: una tesorería puede contar con normativa y ética institucional, pero si no formaliza mecanismos de prevención, seguimiento y rotación, el sistema queda más expuesto a concentración de funciones, errores repetitivos o debilidades de trazabilidad. Este resultado también se relaciona con Modlin (2019), quien advierte que las oficinas financieras locales tienden a operar bajo una lógica de control y cumplimiento, pero requieren convertir esa orientación en procedimientos operativos efectivos. Las pruebas de Kruskal-Wallis aportan evidencia adicional sobre la consistencia de los resultados. Tanto p29 como p30 diferenciaron significativamente el índice global y varias dimensiones, en especial ambiente de control, información y comunicación, y supervisión/monitoreo. El patrón ascendente de medias entre categorías de respuesta sugiere que quienes

valoran mejor los canales de comunicación y la actualización de páginas institucionales también tienden a percibir más favorablemente el control interno global. Este hallazgo confirma el peso transversal de la información en el sistema de control y coincide con la literatura que vincula información, transparencia y calidad de gestión pública (Afiah & Azwari, 2015; Nogueira & Jorge, 2017). En términos de contribución, el estudio aporta evidencia contextualizada sobre un GAD municipal ecuatoriano, un ámbito menos explorado que otros contextos latinoamericanos e internacionales. Además, muestra que un índice construido desde dimensiones teóricas puede ser útil cuando el tamaño muestral no permite una validación factorial robusta. El aporte no consiste en generalizar estadísticamente a todos los municipios, sino en ofrecer un diagnóstico empírico replicable, basado en COSO, que permite distinguir fortalezas culturales e informativas de brechas preventivas y operativas. Esta lectura resulta pertinente para la gestión pública municipal porque traduce la percepción funcional en prioridades concretas de mejora. Los hallazgos sugieren tres implicaciones principales para la gestión de tesorería. Primero, conviene conservar la fortaleza observada en ambiente de control mediante capacitación continua sobre normativa, ética pública, responsabilidades funcionales y uso de documentos institucionales. Segundo, se recomienda priorizar la evaluación de riesgos mediante matrices actualizadas, identificación de eventos críticos, responsables de seguimiento y planes de respuesta. Tercero, es necesario reforzar actividades de control asociadas con rotación de personal, segregación de funciones, conciliaciones, autorizaciones y revisión periódica de procesos. El estudio también presenta limitaciones. La muestra corresponde a una unidad institucional específica y no permite generalización estadística a todos los gobiernos autónomos descentralizados. Además, la medición se basa en percepción de funcionarios, por lo que no sustituye auditorías, observación de procesos, análisis documental ni revisión de expedientes financieros. Finalmente, aunque el alfa de Cronbach fue elevado, no se aplicó análisis factorial debido al tamaño muestral y a la estructura teórica previa del instrumento. Como líneas futuras, se recomienda replicar el instrumento en otros GAD municipales, comparar unidades financieras distintas, incorporar evidencia documental y contrastar la percepción interna con hallazgos de auditoría. También sería útil desarrollar estudios longitudinales para verificar si las acciones de mejora en riesgos y actividades de control producen cambios en el índice y en sus dimensiones.

CONCLUSIONES

El artículo evaluó la percepción del control interno en la Unidad de Tesorería del GAD Municipal de Latacunga mediante un instrumento organizado según los cinco componentes del modelo COSO. Los resultados muestran una percepción global favorable, con un Índice de Control Interno de 0,644 en escala de 0 a 1 y predominio de niveles alto y muy alto. Esta evidencia indica que los funcionarios reconocen la existencia de prácticas, normas y mecanismos de control que orientan la gestión cotidiana de la tesorería municipal. La principal fortaleza identificada fue el ambiente de control, dimensión que refleja reconocimiento de documentos normativos, ética, conducta apropiada, disciplina, confianza laboral y políticas administrativas. También se observaron valoraciones favorables en información y comunicación, y en supervisión/monitoreo, lo que sugiere presencia de canales informativos, sistemas institucionales, auditorías, seguimiento y mecanismos de corrección. Las debilidades relativas se concentraron en

evaluación de riesgos y actividades de control. Los ítems de menor valoración se relacionaron con políticas de rotación de personal, planes de acción frente a riesgos, lineamientos de seguimiento periódico y plan de administración de riesgos. Por tanto, aunque la percepción general es positiva, el diagnóstico evidencia que la tesorería debe fortalecer su capacidad preventiva y operativa para reducir errores, evitar concentración de funciones y mejorar la trazabilidad de los procesos financieros. El estudio aporta evidencia empírica sobre un contexto municipal ecuatoriano poco explorado y ofrece una herramienta útil para orientar decisiones de mejora. Las recomendaciones centrales son fortalecer la gestión de riesgos, formalizar planes de acción, revisar políticas de rotación y segregación de funciones, actualizar los mecanismos de seguimiento y mantener los avances logrados en ambiente de control, información y supervisión. Estas acciones permitirían pasar de una percepción favorable del control interno a un sistema cada vez más preventivo, verificable y orientado a la rendición pública de cuentas.

BIBLIOGRAFÍA

- Afiah, N. y Azwari, P. (2015). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: A research in district, city, and provincial government in South Sumatera. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 811-818. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.172>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control—Integrated Framework: Executive Summary*. COSO.
- Contraloría General del Estado. (2023). *Normas de Control Interno* (Acuerdo No. 004-CG-2023). Contraloría General del Estado del Ecuador. <https://www.contraloria.gob.ec/Portal/Sistema/NormasControlInterno>
- Elder, R., Kattelus, S. y Ward, D. (1995). A comparison of finance officer and auditor assessments of municipal internal control. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 7(3), 336-350. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-03-1995-B002>
- Frank, H. y Fink, D. (2008). Enhancing accountability: Should regulations similar to Sarbanes-Oxley be expanded to the local sector? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20(4), 439-465. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-20-04-2008-B003>
- Gattringer, J. y Marinho, S. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: Um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75-95. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44412>
- Khersiat, O. (2020). The efficiency of applying the internal control components based on COSO framework to transparently carry out tasks and services, ensure integrity and enhance quality and efficiency: Case study - The Greater Amman Municipality. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 371-385. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n2p371>
- Matos, G., Silva, M. y Almeida, K. (2022). Internal control: An analysis of the perception of the purchasing center of a state government according to the COSO framework. *Management Control Review*, 6(2), 45-61. <https://doi.org/10.51720/mcr.v6i2.4913>

- Modlin, S. (2019). Local government finance office orientation revisited: Actually, it's all about control. *International Journal of Public Administration*, 42(3), 230-239. <https://doi.org/10.1080/01900692.2018.1423622>
- Moreno-Enguix, M., Gras-Gil, E. y Hernández-Fernández, J. (2019). Relation between internet financial information disclosure and internal control in Spanish local governments. *Aslib Journal of Information Management*, 71(2), 176-194. <https://doi.org/10.1108/AJIM-06-2018-0150>
- Mu, Y. (2006). *Government cash management: Good practice and capacity-building framework*. World Bank.
- Nogueira, S. y Jorge, S. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2014-0052>
- Onwujuba, C. y Lynch, T. (2002). Cash management practices in Louisiana municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(1), 95-116. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-14-01-2002-B005>
- Pilcher, R. (2014). Role of internal audit in Australian local government governance: A step in the right direction. *Financial Accountability & Management*, 30(2), 206-237. <https://doi.org/10.1111/faam.12034>
- Rich, K. y Zhang, J. (2014). Does audit committee monitoring matter in the government sector? Evidence from municipal internal control quality. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 3(1), 58-80. <https://doi.org/10.2308/ogna-50832>
- Vasquez, J., Suárez, L., Rimapa, L., Valladolid, A., Toro, R. y Puican, V. (2023). Relationship between internal control and treasury management in a Peruvian municipality. *Journal of Law and Sustainable Development*, 11(2), e0706. <https://doi.org/10.55908/sdgs.v11i2.706>