

Control interno, gestión contable y eficiencia administrativa en universidades públicas: una revisión sistemática

*Internal control, accounting management, and administrative efficiency in public universities:
A systematic review*

^a Andrés Murrieta Dávila ✉

Resumen

Introducción: El control interno y la gestión contable constituyen componentes esenciales para fortalecer la transparencia, la rendición de cuentas, la confiabilidad de la información financiera y el uso eficiente de los recursos en las universidades públicas. Su adecuada articulación puede contribuir a mejorar los procesos administrativos, presupuestarios y de toma de decisiones institucionales. **Objetivo:** Analizar la relación entre control interno, gestión contable y eficiencia administrativa en universidades públicas, identificando los principales mecanismos mediante los cuales estas dimensiones se vinculan con el desempeño institucional. **Métodos:** Se realizó una revisión sistemática de alcance analítico conforme a las directrices PRISMA 2020. La búsqueda identificó 300 registros; después de eliminar 12 duplicados, se cribaron 288 documentos y se incluyeron 27 estudios que cumplieron los criterios temáticos, institucionales y metodológicos establecidos. La información fue organizada y analizada mediante síntesis narrativa. **Resultados:** La evidencia mostró que el control interno fortalece la calidad, confiabilidad y trazabilidad de la información contable; la auditoría interna y la gestión de riesgos favorecen la identificación de deficiencias y la implementación de acciones correctivas; mientras que los presupuestos, costos e indicadores contribuyen a orientar la asignación eficiente de los recursos. Asimismo, la autonomía institucional, las competencias profesionales, la cultura organizacional y la integración de procesos condicionan la efectividad de los controles. **Conclusión:** La articulación entre control interno, gestión contable, presupuesto y gestión de riesgos favorece la eficiencia administrativa y fortalece la gobernanza universitaria.

Palabras clave: control interno; gestión contable; universidad pública; auditoría interna; eficiencia administrativa

Abstract

Background: Internal control and accounting management are essential components for strengthening transparency, accountability, the reliability of financial information, and the efficient use of resources in public universities. Their proper integration can contribute to improving administrative, budgetary, and institutional decision-making processes. **Objective:** To analyze the relationship between internal control, accounting management, and administrative efficiency in public universities, identifying the main mechanisms through which these dimensions are linked to institutional performance. **Methods:** An analytical systematic review was conducted following the PRISMA 2020 guidelines. The search identified 300 records; after removing 12 duplicates, 288 documents were screened, and 27 studies that met the established thematic, institutional, and methodological criteria were included. The information was organized and analyzed using narrative synthesis. **Results:** The evidence showed that internal control strengthens the quality, reliability, and traceability of accounting information; internal auditing and risk management facilitate the identification of deficiencies and the implementation of corrective actions; while budgets, costs, and indicators contribute to guiding the efficient allocation of resources. Furthermore, institutional autonomy, professional competencies, organizational culture, and process integration condition the effectiveness of controls. **Conclusion:** The linkage between internal control, accounting

^a Universidad Nacional de la Amazonia
Peruana. Iquitos, Perú
andres.murrieta@unapikitos.edu.pe
<https://orcid.org/0000-0002-4513-5633>

Historia del artículo:
Artículo recibido 19 de mayo 2026 |
Aceptado 09 de junio 2026 |
Publicado 01 de julio 2026

Cómo citar:
Murrieta Dávila, A. (2026). Control
interno, gestión contable y eficiencia
administrativa en universidades
públicas: una revisión sistemática.
Impulso, Revista de Administración,
6(15), 1-14.
<http://doi.org/10.59659/impulso.v.6i15.361>

management, budgeting, and risk management promotes administrative efficiency and strengthens university governance.

Keywords: internal control; accounting management; public university; internal audit; administrative efficiency

Introducción

La universidad pública administra recursos cuya utilización está vinculada simultáneamente con derechos sociales, responsabilidades fiscales, autonomía académica y obligaciones de rendición de cuentas. Por ello, la gestión administrativa no puede reducirse a tramitar gastos o emitir estados financieros. Requiere un sistema capaz de convertir decisiones, operaciones y riesgos en registros fiables, verificables y útiles para asignar recursos, cumplir obligaciones y corregir desviaciones. En este contexto, el **control interno** comprende las políticas, procedimientos, responsabilidades, flujos de información y mecanismos de supervisión que permiten asegurar razonablemente la consecución de objetivos. La **gestión contable**, por su parte, comprende el conjunto de procesos que identifica, registra, clasifica, reporta e interpreta hechos económicos y patrimoniales para respaldar decisiones y transparencia.

La relación entre ambos constructos es sustantiva. Los registros contables no adquieren calidad solo por estar digitalizados o por ajustarse formalmente a normas; dependen de autorizaciones, segregación de funciones, conciliaciones, custodia documental, competencia del personal, comunicación interáreas y revisión independiente. A la inversa, un control que no se apoya en datos contables oportunos y comprensibles pierde capacidad de advertir problemas, priorizar riesgos y demostrar resultados. Las investigaciones en instituciones de educación superior muestran que la auditoría interna, la información financiera y los mecanismos de gobierno se enlazan con la transparencia, la calidad del reporte, la mitigación del fraude y el acceso a recursos externos (Sofyani et al., 2022; DeSimone & Rich, 2020).

La literatura empírica disponible ilustra esta tensión. En universidades públicas portuguesas, la auditoría interna es percibida como una herramienta que apoya transparencia, efectividad gerencial y toma de decisiones (Fonseca et al., 2020). En instituciones estadounidenses, la existencia de una función de auditoría interna se asocia con menos debilidades materiales reportadas en programas significativos y con mejores resultados en subvenciones federales (DeSimone & Rich, 2020). En el otro extremo, los estudios de universidades federales brasileñas, etíopes, ghanesas, malayas y zimbabuenses evidencian que la adopción de control y gestión de riesgos afronta carencias de mapeo de procesos, competencias, definición de roles y recursos especializados (Araújo & Gomes, 2021; Demeke et al., 2020; Denhere, 2023; Wan Mustapha & Zainal Abidin, 2017).

Estas evidencias cuestionan una visión lineal según la cual “más control” produce automáticamente “más eficiencia”. Un control puede ser preventivo, correctivo, informativo y habilitante cuando delimita responsabilidades sin bloquear la actividad académica. También puede ser redundante, tardío o simbólico si se multiplica la documentación sin que los hallazgos retroalimenten las decisiones. Los sistemas de control de gestión en educación superior pueden amplificar presiones externas y desplazar valores académicos cuando los indicadores son usados exclusivamente como dispositivos de vigilancia (Agyemang & Broadbent, 2015; Kallio & Kallio, 2014). Por ello, conviene analizar la relación mediante mecanismos organizacionales y no como una asociación mecánica entre dos puntajes.

Este artículo responde a la pregunta: ¿cómo se relacionan los componentes del control interno con la gestión contable y la eficiencia administrativa en las universidades públicas? El objetivo fue sintetizar la evidencia sobre esa relación y proponer una lectura integradora útil para la gestión universitaria. De manera específica, se buscó identificar los componentes de control más frecuentes, reconocer sus efectos sobre los procesos contables y presupuestarios, describir condiciones que favorecen o limitan la eficiencia administrativa y distinguir los hallazgos que son directamente transferibles a universidades públicas de aquellos que requieren adaptación contextual.

Método

Se realizó una revisión sistemática con síntesis narrativa. El reporte siguió las recomendaciones de PRISMA 2020, que actualiza los elementos necesarios para comunicar con transparencia los procesos de identificación, selección y síntesis de los estudios incluidos en una revisión (Page et al., 2021; Sarkis-Onofre et al., 2021). La elección de una síntesis narrativa respondió a la heterogeneidad metodológica de los estudios identificados, entre ellos encuestas, estudios de caso, análisis documentales, estudios de percepción, modelos presupuestarios y revisiones previas. Esta diversidad limitó la posibilidad de integrar los resultados mediante un único estimador cuantitativo sin perder las particularidades de los contextos institucionales analizados.

El protocolo se fundamentó, además, en los principios de reproducibilidad aplicados a las revisiones en el ámbito de la gestión, considerando la definición previa de la pregunta de investigación, una estrategia explícita de búsqueda, criterios de elegibilidad previamente establecidos, trazabilidad de las exclusiones y una síntesis contextualizada de los hallazgos (Tranfield et al., 2003). No se registró un protocolo prospectivo en una plataforma externa; por ello, los criterios metodológicos y el flujo completo de selección se describen en el manuscrito. En consecuencia, el estudio debe interpretarse como una revisión sistemática con síntesis narrativa y no como un metaanálisis orientado a estimar efectos causales.

La identificación de la literatura se realizó mediante consultas en Crossref, complementadas con búsquedas y verificaciones en SciELO, PubMed cuando la naturaleza metodológica de los estudios lo justificó y páginas oficiales de revistas y editoriales académicas. Se priorizaron publicaciones científicas cuya información bibliográfica, metodología y resultados pudieran ser verificados de manera suficiente. Se excluyeron tesis, informes institucionales, preprints y otros documentos que no cumplieran los criterios de elegibilidad establecidos. Esta decisión permitió mantener criterios homogéneos de calidad y verificabilidad, aunque puede haber limitado la incorporación de evidencia administrativa local producida por universidades latinoamericanas en formatos no académicos.

La estrategia de búsqueda combinó términos en español, inglés y portugués relacionados con los principales ejes de la investigación, entre ellos *internal control*, *internal audit*, *risk management*, *financial management*, *accounting information*, *budget management*, *management control*, *public university*, *higher education institution* y *public higher education*. Las búsquedas se ejecutaron inicialmente sin restricción temporal y posteriormente los registros fueron depurados de acuerdo con su pertinencia temática e institucional. También se realizaron búsquedas por títulos exactos cuando los resultados preliminares identificaron estudios potencialmente relevantes desarrollados en universidades públicas. La recopilación, verificación y revisión de la literatura se efectuó durante mayo de 2026.

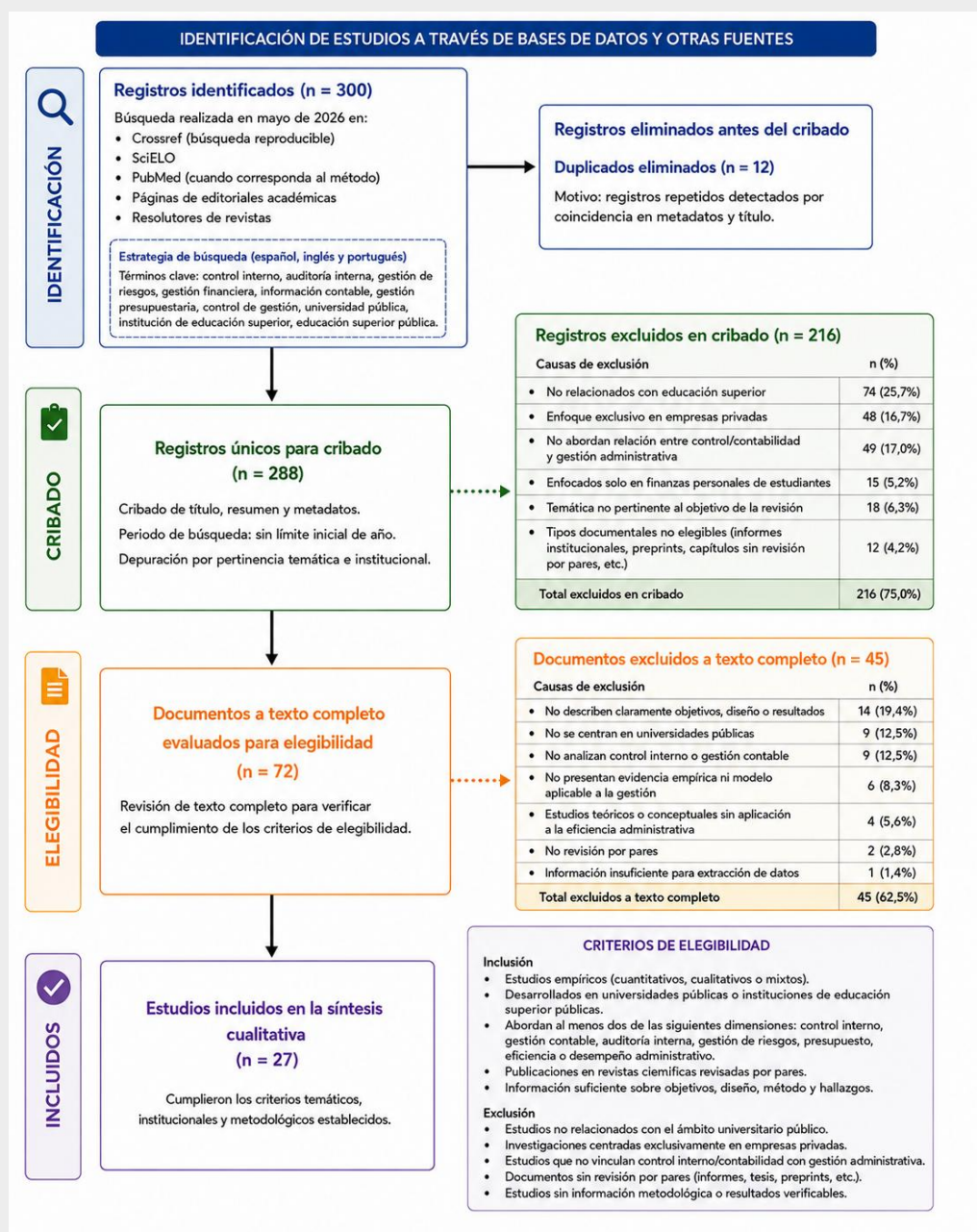
Se incluyeron artículos y documentos académicos que abordaran al menos dos de los tres dominios analíticos: control interno o auditoría interna; gestión contable, presupuestaria o información financiera; y eficiencia, desempeño, transparencia, rendición de cuentas, gestión de riesgos o toma de decisiones. Los estudios debían referirse directamente a universidades públicas, instituciones públicas de educación superior o, en casos comparativos, informar un resultado distinguible para ese segmento. Se admitieron estudios de países y sistemas jurídicos distintos porque el interés de la revisión es identificar mecanismos organizacionales y condiciones de transferencia, no calcular un efecto universal.

Se excluyeron estudios sobre educación escolar que no fueran transferibles a la universidad, investigaciones de universidades privadas sin comparación pública, textos puramente normativos sin resultado analítico, duplicados, y publicaciones cuyo único vínculo fuera la formación contable de estudiantes. También se excluyeron trabajos cuyos metadatos no permitieran confirmar autoría, título o identificador persistente. La inclusión de algunos análisis generales de educación superior se justificó solo cuando aportaban evidencia directa sobre presupuesto, contabilidad de gestión, auditoría o servicios administrativos universitarios.

Para cada documento se extrajeron autoría, año, contexto institucional, método, dominio de control, dominio contable o presupuestario, resultado relevante y limitación de transferencia. La codificación temática se organizó en cinco categorías: **(a)** ambiente y arquitectura del control; **(b)** auditoría interna y aseguramiento; **(c)** riesgos y cumplimiento; **(d)** información contable, costos y reporte; y **(e)** presupuesto, desempeño y eficiencia administrativa. Posteriormente se compararon los hallazgos para identificar cadenas plausibles de relación.

La búsqueda inicial recuperó 300 registros. Después de eliminar 12 registros duplicados, quedaron 288 documentos para el proceso de cribado mediante título, resumen y metadatos. Se excluyeron estudios sin relación con la educación superior, investigaciones centradas exclusivamente en empresas privadas, publicaciones que no abordaban la relación entre control interno, contabilidad y gestión administrativa, así como trabajos enfocados únicamente en las finanzas personales de estudiantes. En la fase de elegibilidad se priorizaron publicaciones revisadas por pares que presentaran con claridad sus objetivos, diseño metodológico y principales hallazgos. Finalmente, 27 documentos cumplieron los criterios establecidos y fueron incorporados a la síntesis narrativa.

Figura 1. Diagrama de flujo PRISMA 2020 del proceso de selección de estudios incluidos en la revisión sistemática



Resultados

Caracterización general del corpus

Los 27 documentos incluidos abarcan experiencias de Australia, Brasil, China, Estados Unidos, Etiopía, Ghana, Italia, Malasia, Portugal, Reino Unido, Vietnam y Zimbabue, además de estudios comparativos de educación superior. La diversidad geográfica es una fortaleza para identificar patrones recurrentes, pero limita la extrapolación literal de prácticas entre marcos normativos. Predominan las encuestas a gestores, auditores o personal administrativo, los estudios de caso y los análisis documentales; son menos frecuentes los diseños longitudinales que midan cambios antes y después de implantar controles.

El conjunto ofrece tres tipos de evidencia. El primero aborda la **estructura** del control: existencia de unidades de auditoría, comités, roles, modelos COSO y procedimientos. El segundo examina los **procesos**: gestión de riesgos, elaboración de presupuestos, información contable, reportes y controles de costos. El tercero analiza resultados: calidad de reportes, transparencia, rendición de cuentas, prevención de fraude, disciplina presupuestaria, subvenciones y eficiencia de servicios administrativos. La siguiente tabla sintetiza los documentos incluidos y constituye el núcleo empírico de la revisión.

Tabla 1. Documentos incluidos en la revisión sistemática.

N.º	Autor y año	Hallazgos relevantes
1	Sofyani et al. (2022)	Las entrevistas a auditores de educación superior muestran diferencias importantes en el diseño del control interno. Una implementación efectiva aporta a la rendición de cuentas y mitigación de fraude, pero está condicionada por obstáculos institucionales y capacidad de auditoría.
2	DeSimone y Rich (2020)	En universidades y colleges de Estados Unidos, la función de auditoría interna se asocia con menor probabilidad de debilidades materiales en programas significativos y con mejores resultados en la recepción de subvenciones federales.
3	Fonseca et al. (2020)	Los órganos de gobierno de instituciones públicas portuguesas perciben que la auditoría interna favorece transparencia, rendición de cuentas, efectividad de gestión y toma de decisiones.
4	Demeke et al. (2020)	El análisis de instituciones públicas etíopes identifica prácticas y limitaciones de auditoría interna; resalta la importancia de fortalecer efectividad, independencia y recursos de la función auditora.
5	Gyimah et al. (2022)	La evidencia de universidades públicas de Ghana vincula los componentes del marco COSO con la efectividad del sistema de control interno, destacando la relevancia de evaluación de riesgos y ambiente de control.
6	Barreto et al. (2023)	En una institución estatal brasileña, 40 cuestionarios evidencian alineación parcial del control con COSO ERM y necesidad de mejorar prácticas de gestión de riesgos; el diagnóstico permite priorizar competencias y acciones.
7	Binh (2021)	El estudio de universidades públicas vietnamitas sostiene que la autonomía exige fortalecer controles internos y el marco legal para reducir riesgos de gestión y reforzar la responsabilidad institucional.

N.º	Autor y año	Hallazgos relevantes
8	Kwame y Bosomtwe (2021)	El análisis de una universidad pública ghanesa sitúa a la auditoría interna como pieza central del sistema de controles, con incidencia en supervisión de procesos y disciplina financiera.
9	Abdulai et al. (2021)	En la University for Development Studies de Ghana, la competencia del personal, el sistema contable informatizado y la precisión del reporte se identifican como determinantes de la calidad financiera; se observaron debilidades en ambiente de control e información/comunicación.
10	Araújo y Gomes (2021)	La encuesta a 68 universidades federales brasileñas muestra barreras para adoptar gestión de riesgos: escaso mapeo de procesos, necesidad de capacitación y compromiso, desacuerdos sobre tratamiento de riesgos y sobrecarga laboral.
11	Denhere (2023)	En universidades públicas zimbabuenses, parte de los auditores realiza roles permitidos en ERM, pero una proporción asume funciones que amenazan objetividad; se recomienda una unidad de riesgos dirigida por especialistas.
12	Wan Mustapha y Zainal Abidin (2017)	En veinte universidades públicas malasias todas tenían unidad de auditoría interna, pero las universidades más nuevas mostraban niveles básicos o en desarrollo de gestión de riesgos frente a las más antiguas.
13	Christopher (2012)	Las opiniones de directivos de universidades públicas australianas muestran que la auditoría interna se adopta como mecanismo de gobierno, aunque su diseño y alcance dependen de condiciones organizacionales y regulatorias.
14	Christopher (2015)	Una encuesta en universidades públicas australianas indica que la mayoría de funciones de auditoría opera con arreglos flexibles; una minoría no cumple buenas prácticas, en parte por ausencia de requisitos obligatorios.
15	Arena (2013)	El estudio empírico de universidades italianas evidencia que la auditoría interna se relaciona con la evolución de gobierno y control de procesos, y subraya la necesidad de adaptar la función al contexto universitario.
16	Zakaria et al. (2006)	En Malasia, el estudio de 17 universidades públicas y 49 privadas muestra percepciones similares sobre rol y áreas de auditoría; la existencia de la función auditora es una condición institucional relevante.
17	Kawatu et al. (2018)	El caso de Manado State University vincula una gestión financiera institucional ordenada con buen gobierno, rendición de cuentas y desempeño financiero, lo que resalta la integración entre administración y controles.
18	Jorge de Jesus y Eirado (2012)	El estudio de universidades federales brasileñas analiza la relevancia de la información contable para la responsabilidad pública y destaca el valor de reportes útiles para responder a interesados institucionales.
19	Agasisti y Catalano (2013)	La introducción de contabilidad devengada en la educación superior pública italiana se presenta como una innovación que puede ampliar la información para gestión, aunque requiere cambios organizacionales y de capacidades.

N.º	Autor y año	Hallazgos relevantes
20	Siklósi et al. (2018)	El análisis de instituciones públicas húngaras muestra la importancia del cálculo de costos para conocer el uso de recursos y apoyar decisiones, aunque la implantación requiere datos y criterios de imputación consistentes.
21	del Sord et al. (2012)	Las prácticas contables en la educación superior italiana reflejan que los cambios de información financiera deben articularse con necesidades de gestión y no limitarse a cumplimiento formal.
22	Moll y Hoque (2011)	El caso de una universidad australiana evidencia que el presupuesto cumple funciones de legitimidad y coordinación; su uso puede diferir de una lógica estrictamente técnica de eficiencia.
23	Bertheussen (2025)	En una facultad de universidad pública noruega, restricciones presupuestarias blandas se relacionan con estructura disfuncional y gestión centralizada no transparente; ello afecta disciplina financiera, asignación y eficiencia.
24	Li y Guo (2022)	El modelo de presupuesto integral para universidades emplea análisis de eficiencia y ajuste de proporciones de inversión; el estudio reporta potencial para mejorar la evaluación de la ejecución presupuestaria.
25	Casu y Thanassoulis (2006)	La evaluación de eficiencia de servicios administrativos centrales en universidades británicas demuestra que los costos y productos administrativos pueden analizarse comparativamente para detectar oportunidades de mejora.
26	Agyemang y Broadbent (2015)	Los sistemas internos de control desarrollados para gestionar investigación universitaria pueden amplificar controles externos y alterar valores académicos, lo cual exige cautela en el uso de métricas de desempeño.
27	Heinicke y Guenther (2020)	Las distintas percepciones sobre controles de gestión en educación superior revelan que aceptación, diseño y uso de los controles condicionan su contribución al desempeño institucional.

Control interno, auditoría y calidad de la información contable

El primer patrón emergente es que el control interno robustece la gestión contable cuando funciona como una arquitectura de responsabilidades y evidencias, no como una revisión aislada al final del proceso. Los estudios centrados en auditoría interna muestran que la presencia formal de una unidad no basta; importan su independencia, su alcance, su conexión con comités de gobierno, sus competencias y la oportunidad con que sus recomendaciones se traducen en correcciones. Esta conclusión aparece tanto en estudios de universidades públicas australianas como en trabajos de Ghana, Etiopía, Malasia, Portugal y Estados Unidos (Christopher, 2012, 2015; Demeke et al., 2020; Fonseca et al., 2020; Kwame & Bosomtwe, 2021; Wan Mustapha & Zainal Abidin, 2017).

La relación más directa con la gestión contable se observa en el caso de la University for Development Studies: la calidad del reporte se asocia con precisión, sistema contable informatizado y competencia del personal, mientras que el ambiente de control y la comunicación insuficientes debilitan el sistema (Abdulai et al., 2021). Esta evidencia sugiere que la tecnología es necesaria, pero no suficiente. Un sistema digital reproduce los problemas de autorización, codificación, documentación o comunicación si estos no se resuelven en el proceso. La contabilidad de calidad depende de controles preventivos

en el origen de la transacción, de controles detectivos como conciliaciones y revisiones, y de un circuito de retroalimentación para corregir fallas recurrentes.

La evidencia de [DeSimone y Rich \(2020\)](#) añade un resultado especialmente relevante: la función de auditoría interna se asocia con menos debilidades materiales y mejores resultados en subvenciones federales. Aunque la asociación no permite afirmar causalidad absoluta, es consistente con un mecanismo de eficiencia administrativa: los controles reducen errores de cumplimiento y reprocesos, hacen más confiable la información usada para justificar fondos y preservan la capacidad institucional de captar y ejecutar recursos. Así, el beneficio no se limita a evitar pérdidas; también mejora la posición de la universidad ante financiadores y organismos de control.

Gestión de riesgos como puente entre control y eficiencia

El segundo patrón es que la gestión de riesgos opera como puente entre el control interno y las decisiones administrativas. Mientras la contabilidad informa qué ocurrió y cuál es la situación financiera, la gestión de riesgos anticipa dónde puede fallar el proceso: pagos sin soporte, registros tardíos, activos no conciliados, ejecución presupuestaria desviada, incumplimiento en convenios, concentración de autorizaciones o pérdida de información. Esta función anticipatoria explica que los modelos COSO y ERM aparezcan de modo recurrente en el corpus.

En Brasil, [Araújo y Gomes \(2021\)](#) identifican que el principal desafío para universidades federales no es la inexistencia nominal de comités, sino la falta de mapeo de procesos, formación y acuerdos sobre tratamiento de riesgos. [Barreto et al. \(2023\)](#) llegan a una conclusión compatible: el análisis de componentes COSO ERM permite observar el nivel de alineación de controles con objetivos institucionales y orientar mejoras operativas. La relevancia del mapeo radica en que cada proceso contable —adquisición, recepción, devengo, pago, conciliación, inventario, rendición de proyectos— puede asociarse con riesgos, responsables, evidencias de control e indicadores de seguimiento. Sin esta trazabilidad, la matriz de riesgos se convierte en un documento separado de la gestión cotidiana.

Las experiencias de Malasia y Zimbabwe precisan una condición crítica: la coordinación entre auditoría interna y gestión de riesgos no debe confundir responsabilidades. En universidades públicas malasias, la madurez de las prácticas de riesgo varía entre instituciones consolidadas y nuevas, pese a que todas cuentan con unidades de auditoría ([Wan Mustapha & Zainal Abidin, 2017](#)). En Zimbabwe, [Denhere \(2023\)](#) observa que una parte de los auditores desarrolla roles prohibidos en ERM y propone unidades de riesgo encabezadas por especialistas para proteger la objetividad de la auditoría. La lección para la universidad pública es clara: la administración debe poseer y gestionar los riesgos; una unidad especializada puede facilitar metodología y consolidación; y auditoría interna debe evaluar de manera independiente el diseño y funcionamiento del proceso. Cuando las tres funciones se superponen, se diluye la rendición de cuentas.

El hallazgo de [Gyimah et al. \(2022\)](#) sobre universidades públicas de Ghana también resulta útil porque sitúa la efectividad del control dentro de un conjunto de componentes interdependientes. Un buen ambiente de control sin información oportuna, una evaluación de riesgos sin actividades de control, o procedimientos robustos sin comunicación interáreas generan resultados parciales. De allí que la eficiencia no provenga de adoptar una lista de verificación, sino de coordinar los componentes con los riesgos reales de la institución. La aportación de la revisión previa de [Vale et al. \(2022\)](#) coincide con esta interpretación: en educación superior, las herramientas de contabilidad y control son necesarias, pero su implantación suele ser parcial debido a percepciones, actitudes y presiones institucionales.

Contabilidad, costos y presupuesto para decidir, no solo reportar

El tercer patrón muestra que la gestión contable contribuye a la eficiencia cuando transforma registros en información analítica para la asignación de recursos. [Jorge de Jesus y Eirado \(2012\)](#) sitúan la información contable en el centro de la responsabilidad de las universidades federales brasileñas. [Agasisti y Catalano \(2013\)](#) argumentan que la contabilidad devengada constituye una innovación para la educación superior pública italiana porque amplía la comprensión de costos, obligaciones y

patrimonio más allá de la caja. Del Sord et al. (2012) advierten, sin embargo, que los cambios de prácticas contables deben responder a necesidades de gestión y no limitarse a la conformidad formal.

Esta distinción es crucial. Una universidad puede elaborar estados financieros correctos y aun así carecer de información para saber cuánto cuesta sostener un programa, administrar una beca, tramitar una compra, mantener un edificio o ejecutar un proyecto. El trabajo de Siklósi et al. (2018) destaca que el cálculo de costos en instituciones públicas húngaras sirve para visibilizar consumo de recursos y apoyar decisiones, siempre que existan datos y criterios de imputación consistentes. El desafío no consiste necesariamente en implantar un sistema complejo de costeo en toda la institución, sino en definir objetos de costo que respondan a decisiones reales: unidades académicas, actividades administrativas, procesos de investigación, servicios de biblioteca, laboratorios o proyectos estratégicos.

Los estudios sobre presupuesto muestran una ambivalencia similar. Moll y Hoque (2011) demuestran que el presupuesto universitario cumple funciones de legitimidad, coordinación y negociación, además de control financiero. Bertheussen (2025) identifica que una estructura departamental disfuncional y una gestión centralizada y opaca pueden sostener restricciones presupuestarias blandas, con efectos negativos en disciplina, asignación de recursos y eficiencia. Por lo tanto, un presupuesto eficiente no es aquel que impone topes sin diálogo, sino aquel que vincula previsiones, responsabilidades, autorizaciones, resultados, justificación de variaciones y correcciones oportunas.

Li y Guo (2022) proponen un modelo de presupuesto integral que usa análisis de eficiencia para ajustar proporciones de inversión y evaluar ejecución financiera. Casu y Thanassoulis (2006) muestran, desde la evaluación de servicios administrativos centrales de universidades británicas, que es posible comparar costos y productos para identificar oportunidades de mejora. Ambos trabajos respaldan el uso de datos para la eficiencia, pero obligan a precisar el indicador. Reducir el costo por trámite puede ser positivo si no disminuye el control de calidad ni aumenta riesgos posteriores; puede ser perjudicial si genera expedientes incompletos, atrasos en rendiciones o dependencia de soluciones informales. Por ello, la unidad de análisis debe combinar indicadores de costo, tiempo, calidad, cumplimiento y satisfacción de usuarios internos.

Control de gestión, desempeño y tensiones de la misión universitaria

El cuarto patrón indica que los sistemas de desempeño pueden fortalecer o debilitar la eficiencia según su diseño y uso. Agyemang y Broadbent (2015) evidencian que controles creados para gestionar investigación en universidades pueden amplificar los controles externos y modificar valores académicos. Heinicke y Guenther (2020) resaltan que la percepción de los distintos actores sobre los controles influye en su uso y aceptación. Pilonato y Monfardini (2020) muestran que los sistemas de medición de desempeño en educación superior revelan ambigüedades de las reformas cuando se aplican de forma unilateral o se desconectan de los procesos reales.

Kallio y Kallio (2014) agregan que la gestión por resultados y la medición de desempeño pueden afectar la motivación del trabajo universitario. Esto no implica abandonar indicadores, sino utilizarlos con una lógica de aprendizaje. Un tablero para administración universitaria debe explicar el desempeño, no solo clasificar unidades. En compras, por ejemplo, resulta más útil relacionar tiempo de ciclo, porcentaje de procesos con observaciones, competencia de proveedores, cumplimiento de contrato y ahorros verificables que premiar únicamente el menor precio. En proyectos de investigación, los controles deben facilitar la ejecución legal y oportuna, no agregar autorizaciones que hagan inviable el cronograma.

Broadbent et al. (2010) ayudan a comprender esta tensión al describir cómo los mecanismos de financiación regulan y orientan la educación superior. El control institucional nunca es neutral: las reglas de financiamiento, los requerimientos de reporte y los indicadores transmiten prioridades. En consecuencia, la dirección universitaria debe negociar una arquitectura donde los requerimientos externos se traduzcan en procesos internos comprensibles, proporcionados y conectados con la estrategia. Cuando cada organismo crea su propio formato y validación, se producen sistemas paralelos, conciliaciones manuales y fatiga de cumplimiento; cuando se integra la información desde el diseño del proceso, se reducen reprocesos y se preserva capacidad administrativa.

Discusión

La síntesis permite responder la pregunta de investigación: el control interno se relaciona con la eficiencia administrativa de una universidad pública a través de su capacidad para asegurar información confiable, gestionar riesgos, ordenar responsabilidades y retroalimentar decisiones contables y presupuestarias. La relación no opera como un efecto directo y uniforme. Es una cadena de mediaciones: diseño de control → calidad y oportunidad de la información → decisiones y correcciones → uso de recursos, cumplimiento y resultados administrativos. Cada eslabón puede fallar; por eso la mera existencia de normativa, comités o plataformas no garantiza eficiencia.

El primer mecanismo es la calidad de información. La evidencia sobre auditoría y reporte financiero muestra que controles en autorizaciones, comunicación, competencia y seguimiento son determinantes de la fiabilidad contable (Abdulai et al., 2021; DeSimone & Rich, 2020). Esto tiene implicaciones prácticas directas. Las universidades deberían evitar que el cierre contable sea el primer momento en que se detectan inconsistencias. La información debe validarse en la fuente: identificación del centro de costo, clasificación presupuestaria, autorización, contrato, recepción de bien o servicio, devengo, registro de activo y conciliación. Un diseño así reduce ajustes de cierre, observaciones de auditoría y tiempos de respuesta ante autoridades financieras.

El segundo mecanismo es la gestión preventiva de riesgos. Los estudios de Brasil, Ghana, Malasia y Zimbabwe revelan que el obstáculo recurrente no es la ausencia de un marco conceptual, sino la distancia entre el marco y la operación. Una matriz de riesgos genérica puede satisfacer una exigencia regulatoria, pero no previene pagos irregulares ni errores contables si no está ligada a los procesos, responsables, controles existentes, evidencia esperada y revisión periódica. De forma más precisa, la universidad debería mapear los procesos administrativos de mayor materialidad y riesgo, definir eventos de riesgo y establecer indicadores tempranos. La prioridad no tendría que ser producir más matrices, sino mejorar el ciclo de identificación, respuesta, monitoreo y aprendizaje.

El tercer mecanismo es la capacidad de decisión presupuestaria y de costos. La contabilidad devengada, el costeo y los modelos de ejecución presupuestaria amplían el repertorio de información para decidir, pero su utilidad está condicionada a que se conecten con decisiones específicas (Agasisti & Catalano, 2013; Li & Guo, 2022; Siklósi et al., 2018). La evidencia sugiere que un enfoque gradual es más viable que una transformación total simultánea: iniciar con procesos transversales de alto costo o alto volumen, establecer definiciones comunes, fortalecer calidad de datos y usar los resultados en comités de decisión. La eficiencia se vuelve observable cuando se comparan costos y tiempos antes y después de modificar un proceso, y no cuando se acumulan reportes que nadie consulta.

El cuarto mecanismo es el equilibrio entre control y autonomía. La universidad es una organización profesional con unidades académicas que necesitan capacidad de respuesta. La descentralización puede mejorar pertinencia y rapidez, pero expone a variabilidad en controles. La centralización puede estandarizar, pero puede volver opaca la asignación de recursos o retrasar servicios. Bertheussen (2025) muestra cómo la centralización no transparente se vincula con debilidad de disciplina financiera, mientras Binh (2021) sostiene que la autonomía necesita un marco de controles fortalecido. El equilibrio más prometedor consiste en centralizar estándares, datos maestros, políticas de control y supervisión independiente, mientras se descentraliza la responsabilidad operativa dentro de reglas, umbrales y tableros transparentes.

Esta lectura coincide con la idea de sistemas de control como paquetes interdependientes (Malmi & Brown, 2008). Los resultados no dependen de un control aislado, sino de la interacción entre planificación, controles administrativos, controles culturales, medición de desempeño y compensaciones o incentivos. En una universidad pública, se puede extender esta idea a la interacción entre normatividad estatal, órganos de gobierno, presupuesto, sistemas contables, gestión de riesgos, auditoría interna y gestión de personas. Si las unidades trabajan con catálogos distintos, si las aprobaciones no se registran en el sistema transaccional o si auditoría no puede rastrear recomendaciones hasta su cierre, el paquete se rompe y la eficiencia se deteriora.

A partir de la evidencia, se propone el siguiente modelo de integración. El primer nivel, gobierno y ambiente de control, define responsabilidades, comité de auditoría o equivalente, políticas de integridad, delegaciones y competencias. El segundo nivel, riesgos y procesos, mapea actividades críticas, identifica eventos, define controles preventivos y detectivos, y fija responsables. El tercer nivel, gestión contable y presupuestaria, asegura un catálogo común, trazabilidad documental, conciliaciones, contabilidad de costos seleccionada y análisis de variaciones. El cuarto nivel, auditoría y mejora continua, prueba controles, comunica hallazgos, verifica planes de acción y transforma incidencias repetidas en cambios de proceso. El quinto nivel, desempeño, integra indicadores de costo, tiempo, calidad, cumplimiento y valor público para evitar que el ahorro inmediato desplace la calidad del servicio.

Implicaciones para la gestión universitaria

Para las autoridades universitarias, el principal mensaje es que el control interno debe gestionarse como infraestructura de decisión. El rectorado y los órganos colegiados requieren una visión consolidada de riesgos, ejecución presupuestaria, calidad de información, hallazgos y planes de acción. Esta visión no se logra agregando reportes aislados al final del período; requiere definir un calendario común, dueños de datos, estándares de evidencia y rutas de escalamiento. La auditoría interna puede contribuir de modo particularmente valioso si prioriza procesos de mayor exposición y revisa no solo el cumplimiento de reglas, sino la eficacia de los controles para alcanzar objetivos.

Esta revisión tiene limitaciones. La primera es bibliográfica: la exigencia de DOI verificable excluye informes de auditoría, normativa nacional y tesis que podrían ofrecer detalle contextual, especialmente en América Latina. La segunda es metodológica: el corpus reúne diseños heterogéneos y, por tanto, no permite estimar un tamaño de efecto causal del control interno sobre la eficiencia. La tercera es contextual: conceptos como autonomía, auditoría interna, presupuesto y contabilidad devengada se aplican bajo marcos legales diferentes. Los hallazgos deben transferirse como mecanismos y preguntas de diseño, no como recetas institucionales.

La agenda de investigación debería incluir estudios longitudinales que midan cambios antes y después de implementar controles integrados; evaluaciones de costo-beneficio de digitalización y analítica de auditoría; análisis de la relación entre calidad de datos, tiempos de proceso y observaciones de entes de control; y estudios comparativos de unidades académicas con distintos niveles de autonomía. También se requieren indicadores de eficiencia que incorporen valor público y calidad de servicio, de modo que la simplificación administrativa no genere riesgos ocultos o exclusión de usuarios.

Conclusiones

La revisión permite concluir que el control interno y la gestión contable guardan una relación estrecha con la eficiencia administrativa de las universidades públicas. Esta relación se manifiesta cuando los controles aseguran calidad de registros, trazabilidad de operaciones, gestión preventiva de riesgos, disciplina presupuestaria y uso de información para corregir decisiones. La auditoría interna aporta mayor valor cuando conserva independencia, se integra con el gobierno institucional y verifica que las recomendaciones produzcan cambios sostenibles.

La eficiencia administrativa no debe medirse únicamente por ahorro o rapidez. En el contexto universitario público, una administración eficiente es aquella que procesa recursos con legalidad, calidad, oportunidad, transparencia y coherencia con la docencia, investigación y responsabilidad social. Los controles que se limitan a generar evidencia formal pueden aumentar burocracia; los controles conectados con riesgos, contabilidad, presupuesto y aprendizaje reducen reprocesos y mejoran decisiones.

En consecuencia, se recomienda que las universidades públicas desarrollen una arquitectura integrada: ambiente de control y roles claros; procesos mapeados y evaluados por riesgo; sistemas contables y presupuestarios interoperables; auditoría interna independiente; y tableros de

desempeño que combinen costos, tiempos, calidad, cumplimiento y valor público. El paso decisivo no es añadir más procedimientos, sino asegurar que cada control tenga un propósito, un responsable, una evidencia y una conexión observable con decisiones administrativas. Esta integración convierte al control interno de una obligación de cumplimiento en una capacidad estratégica de gestión universitaria.

Acerca de

Contribución de los autores: El autor contribuyó en la conceptualización del estudio, al desarrollo metodológico, al análisis e interpretación de los datos, a la redacción del manuscrito y a la revisión crítica de su contenido intelectual. Asimismo, aprobó la versión final para su publicación.

Financiamiento: El autor declara que no recibió financiamiento para esta investigación.

Conflicto de interés: El autor declara no tener conflicto de intereses.

Certificación ética: La naturaleza de la presente investigación, consistente en una revisión sistemática de literatura científica publicada, no requiere de certificación ética, por cuanto no involucra participantes humanos ni datos sensibles.

Referencias

- Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B. (2021). Internal audit and quality of financial reporting in the public sector: The case of University for Development Studies. *Finance & Accounting Research Journal*, 3(1), 1–23. <https://doi.org/10.51594/farj.v3i1.231>
- Agasisti, T., & Catalano, G. (2013). Debate: Innovation in the Italian public higher education system: Introducing accrual accounting. *Public Money & Management*, 33(2), 92–94. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.763414>
- Agyemang, G., & Broadbent, J. (2015). Management control systems and research management in universities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1018–1046. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1531>
- Araújo, A., & Gomes, A. M. (2021). Risk management in the public sector: Challenges in its adoption by Brazilian federal universities. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(86), 241–254. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112300>
- Arena, M. (2013). Internal audit in Italian universities: An empirical study. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 93, 2000–2005. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.10.155>
- Barreto, K. A., Callado, A. A. C., & Callado, A. L. C. (2023). Internal control under the approach of COSO ERM framework components: A study in a higher education institution. *Revista Ambiente Contábil*, 15(2). <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2023v15n2id33077>
- Bertheussen, B. A. (2025). Institutional logics and soft budget constraints: A study of financial management practices at a public university faculty. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(6), 129–155. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2024-0093>
- Binh, D. T. (2021). University autonomy and internal control: A case study of Vietnam public higher education institutions. *Laplace em Revista*, 7(1), 589–601. <https://doi.org/10.24115/S2446-6220202171861p.589-601>
- Broadbent, J., Gallop, C., & Laughlin, R. (2010). Analysing societal regulatory control systems with specific reference to higher education in England. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 506–531. <https://doi.org/10.1108/09513571011041606>

- Casu, B., & Thanassoulis, E. (2006). Evaluating cost efficiency in central administrative services in UK universities. *Omega*, 34(5), 417–426. <https://doi.org/10.1016/j.omega.2004.07.020>
- Christopher, J. (2012). The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities – Views from the CEOs. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 34(5), 529–541. <https://doi.org/10.1080/1360080X.2012.716001>
- Christopher, J. (2015). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? *Educational Management Administration & Leadership*, 43(6), 954–971. <https://doi.org/10.1177/1741143214543206>
- del Sord, C., Orelli, R. L., & Padovan, E. (2012). Accounting practices in Italian higher education system. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(3), 825–845. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517535>
- Demeke, T., Kaur, J., & Kansal, R. (2020). The practices and effectiveness of internal auditing among public higher education institutions, Ethiopia. *American Journal of Industrial and Business Management*, 10(7), 1291–1315. <https://doi.org/10.4236/ajibm.2020.107086>
- Denhere, V. (2023). Internal audit involvement in enterprise risk management (ERM): The case of Zimbabwean public universities. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 12(4), 471–482. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v12i4.2581>
- DeSimone, S., & Rich, K. (2020). Determinants and consequences of internal audit functions within colleges and universities. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1143–1166. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2019-2444>
- Fonseca, A. R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). The role of internal auditing in promoting accountability in higher education institutions. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 243–265. <https://doi.org/10.1590/0034-761220190267x>
- Gyimah, P., Otoo, J. A., Zoiku, S., & Krapah, E. O. (2022). Nexus between the COSO framework and the effectiveness of internal control systems: Public universities' perspectives. *EuroMed Journal of Management*, 4(4), Article 127445. <https://doi.org/10.1504/EMJM.2022.127445>
- Heinicke, X., & Guenther, T. W. (2020). The role of management controls in the higher education sector: An investigation of different perceptions. *European Accounting Review*, 29(3), 581–630. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1619603>
- Jorge de Jesus, M. A., & Eirado, J. S. B. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Téchne*, 10(2), 87–98. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2012.10.001>
- Kallio, K.-M., & Kallio, T. J. (2014). Management-by-results and performance measurement in universities – Implications for work motivation. *Studies in Higher Education*, 39(4), 574–589. <https://doi.org/10.1080/03075079.2012.709497>
- Kawatu, F. S., Tumiwa, R. A. F., Rumagit, M. N., & Mamuaya, N. (2018). Analysis of institutional financial management in realizing good governance and accountability of financial performance at Manado State University. *Journal of International Conference Proceedings*, 1(2). <https://doi.org/10.32535/jicp.v1i2.254>
- Kwame, N. T., & Bosomtwe, J. (2021). The role of internal audit in internal controls of a public university in Ghana. *The International Journal of Business & Management*, 9(8). <https://doi.org/10.24940/theijbm/2021/v9/i8/bm2108-029>
- Li, H., & Guo, Y. (2022). Performance management of university financial budget execution relying on comprehensive budget management strengthening model. *Advances in Multimedia*, 2022, 1–11. <https://doi.org/10.1155/2022/4758609>

- Malmi, T., & Brown, D. A.** (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Moll, J., & Hoque, Z.** (2011). Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. *Accounting, Organizations and Society*, 36(2), 86–101. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.02.006>
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., McGuinness, L. A., Stewart, L. A., Thomas, J., Tricco, A. C., Welch, V. A., Whiting, P., & Moher, D.** (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *BMJ*, 372, n71. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Pilonato, S., & Monfardini, P.** (2020). Performance measurement systems in higher education: How levers of control reveal the ambiguities of reforms. *The British Accounting Review*, 52(3), Article 100908. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100908>
- Sarkis-Onofre, R., Catalá-López, F., Aromataris, E., & Lockwood, C.** (2021). How to properly use the PRISMA statement. *Systematic Reviews*, 10, Article 117. <https://doi.org/10.1186/s13643-021-01671-z>
- Siklósi, Á., Sisa, K., & Szijártó, B.** (2018). Cost accounting in Hungarian public higher education institutions. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 515, 278–285. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.515.22>
- Sofyani, H., Abu Hasan, H., & Saleh, Z.** (2022). Internal control implementation in higher education institutions: Determinants, obstacles and contributions toward governance practices and fraud mitigation. *Journal of Financial Crime*, 29(1), 141–158. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2020-0246>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P.** (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
- Vale, J., Amaral, J., Abrantes, L., Leal, C., & Silva, R.** (2022). Management accounting and control in higher education institutions: A systematic literature review. *Administrative Sciences*, 12(1), Article 14. <https://doi.org/10.3390/admsci12010014>
- Wan Mustapha, W. M., & Zainal Abidin, N. H.** (2017). Internal audit and risk management practices among public universities in Malaysia. *IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management*, 7(1), 1–14. <https://doi.org/10.58458/ipnj.v07.01.01.0045>
- Zakaria, Z., Devi Selvaraj, S., & Zakaria, Z.** (2006). Internal auditors: Their role in the institutions of higher education in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 892–904. <https://doi.org/10.1108/02686900610704993>