



ECA Sinergia
ISSN: 2528-7869
revistaecasinergia@gmail.com
Universidad Técnica de Manabí
Ecuador

Pozo Ceballos, Sergio; Márquez Amores, José Enrique; Rodríguez Lescaille, Yailenis
Auditoría de desempeño en los emprendimientos: siete dimensiones analíticas
ECA Sinergia, vol. 12, núm. 2, 2021, Mayo-Agosto, pp. 83-95
Universidad Técnica de Manabí
Ecuador

DOI: https://doi.org/10.33936/eca_sinergia.v12i2.3574

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=588569075008>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



AUDITORÍA DE DESEMPEÑO EN LOS EMPRENDIMIENTOS: SIETE DIMENSIONES ANALÍTICAS

PERFORMANCE AUDITING IN VENTURES: SEVEN ANALYTICAL DIMENSIONS

Sergio Pozo Ceballos¹; José Enrique Márquez Amores¹; Yailenis Rodríguez Lescaille²

¹Universidad de La Habana, Cuba.

²Universidad de Guantánamo, Cuba

mail: sergiop@fcf.uh.cu¹, jose.marquez@fcf.uh.cu¹, yailenis.rodriguez@gtm.contraloria.gob.cu²

Recibido: 2020-10-22

Aceptado: 2021-05-27

Código Clasificación JEL: M42 M4, H43

RESUMEN

Los emprendimientos son organizaciones económicas con impactos favorables en las economías nacionales, en contextos jurídicos específicos que no facilitan el ejercicio efectivo de la Auditoría de Desempeño, de acuerdo con las exigencias metodológicas que ésta emplea. De ahí que el objetivo esté relacionado con la revisión bibliográfica que facilite la identificación de los diferentes enfoques metodológicos que fundamentan las siete dimensiones cualitativas que facilitarían el diseño de procedimientos específicos para la ejecución de una Auditoría de Desempeño en los emprendimientos, que puedan ser utilizados por los auditores en su trabajo técnico – profesional en este tipo de entidades económicas. Las siete dimensiones cualitativas identificadas por los autores se refieren a: la gestión de riesgos de auditoría, conocimiento del sujeto a auditar, evaluación del control interno, desempeño: tributario; contable; competitivo y ético.

Palabras clave: Auditoría de desempeño, auditores, evaluación, tributario

ABSTRACT

The undertakings are economic organizations with favorable impacts on nacionales, in specific legal contexts that do not facilitate the effective exercise of Performance Auditing, in accordance with the methodological requirements that it uses. Hence, the objective is related to the bibliographic review that facilitates the identification of the different methodological approaches that support the seven qualitative dimensions that would facilitate the design of specific procedures for the execution of a Performance Audit in enterprises, which can be used by the auditors in their technical - professional work in this type of economic entity. The seven qualitative dimensions identified by the authors refer to: audit risk management, knowledge of the subject to be audited, evaluation of internal control, tax, accounting, competitive and ethical.

Keywords: Entrepreneurship, performance audit, auditors, evaluation, tributary.



INTRODUCCIÓN

Un emprendimiento está en correspondencia con una iniciativa individual que asume un riesgo económico para llevar adelante un negocio con el objetivo de aprovechar una oportunidad que brinda el mercado. La creación de un significativo sector privado y de un mayor desarrollo y actividad del emprendimiento en general, incluidos de manera particular los micro emprendimientos, cooperativas y las pequeñas y medianas Empresas (PYMES); constituyen un elemento importante de la transformación económica de cualquier país en vías de desarrollo. A pesar de su relativamente bajo perfil, las PYMES representan una de las principales fuerzas en el desarrollo económico, no solo por sus aportaciones a la producción y distribución de bienes y servicios, sino también por su flexibilidad para adaptarse a los cambios tecnológicos y su gran potencial en la generación de empleos.

Gómez, (2019) sintetiza en su revisión bibliográfica que en las definiciones de emprendimiento se resaltan los elementos comunes siguientes:

- las características del emprendedor como persona están relacionadas, entre otras, con el liderazgo, actitud ante el riesgo y los cambios, proyección hacia el futuro y visión, identificación de oportunidades, creatividad y el automanejo de la ansiedad;
- los factores ligados a las actividades y la puesta en marcha de las acciones se relacionan, entre otros, con la creación de valor, la innovación y la coordinación de los recursos para la producción; organización del proceso de producción y logística de los recursos disponibles;
- los factores vinculados con las posibles influencias sobre el contexto socioeconómico en cada país toda vez que constituyen generadores de dinámicas internas y externas en el sistema económico con la creación/desaparición de nuevas empresas en el tiempo; y
- los términos emprendedor y emprendimiento están ligados entre sí; que los elementos que caracterizan al emprendedor y son parte de investigaciones de distintas disciplinas; constituyen, de alguna manera, la base sobre la cual el emprendimiento está generalmente considerado.

Por otro lado, el autor mencionado destaca que “múltiples disciplinas se han orientado a dar una definición de emprendimiento, los investigadores especializados en el tema han manifestado que el emprendimiento es un dominio demasiado complejo y heterogéneo (Gartner, 1985; Verstraete & Fayolle, 2005) para limitarse a una sola definición (Verstraete, 2000; Anderson, 2002). El debate para acordar una definición precisa de emprendimiento y emprendedor no parece estar aún terminado”. (Página 30)

El fomento de estos actores en el entramado económico internacional precisa para su mejor desarrollo y fortalecimiento de un aparato metodológico que verifique sus actividades a través de la Auditoría de Desempeño, dado que, tal como afirman Ramírez y Burgos (2016, Página 2) “La auditoría de gestión viene siendo utilizada por empresas con certificación ISO, por empresa que tiene definidos sus procesos a través de mapas y manuales, dejando a un lado las pequeñas y medianas empresas que conforman parte importante de la economía de una región o país”.

La investigación se fundamenta en que los procedimientos técnicos- metodológicos empleados por los auditores en estas figuras económicas no pueden ser los mismos que se utilizan en las empresas públicas y en las sociedades mercantiles; por las evidentes diferencias que hay en sus características, requerimientos legales y necesidades de información para la toma de decisiones, por lo que se hace necesario diseñar procedimientos técnicos – metodológicos específicos para la planificación y ejecución de una Auditoría de Desempeño para contribuir al perfeccionamiento

técnico - profesional de los auditores cubanos.

Por consiguiente, el objetivo de la investigación está referido a la identificación de las dimensiones cualitativas que deben fundamentar los procedimientos técnico - metodológicos específicos de Auditoría de Desempeño, que faciliten una evaluación integral del desempeño de los emprendimientos, a partir de sus particularidades, especificidades y necesidades propias; contribuyendo de esta forma, desde la profesión de la auditoría, a su perfeccionamiento, rediseño y desarrollo en el contexto económico - empresarial de los países.

METODOLOGÍA

Para la metodología se utiliza la investigación cualitativa que “se enfoca en comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con su contexto. El enfoque cualitativo se selecciona cuando el propósito es examinar la forma en que los individuos perciben y experimentan los fenómenos que los rodean, profundizando en sus puntos de vista, interpretaciones y significados”, de acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista, (2014; Página 358).

Los autores parten de la identificación y selección de las referencias bibliográficas que, en su opinión, se consideran más útiles y relevantes en su relación con el objeto de estudio; a saber:

- 1. selección de diecinueve referencias bibliográficas relacionadas con los temas de emprendimientos y auditoría de desempeño en el periodo 2001 al 2019. Esta selección parte del criterio de los autores, teniendo en cuenta la calidad, actualidad e interrelación con el objeto de investigación;
- 2. las referencias bibliográficas seleccionadas se desglosan como sigue:

AÑO	CANTIDAD	TEMA	CANTIDAD
2001	1	Emprendimientos	7
2004	2	Auditoría	12
2010	2		
2011	2		
2012	1		
2014	1		
2015	1		
2016	2		
2017	2		
2018	1		
2019	4		

Fuente: elaboración propia

- 3.el 83% (15) de las referencias bibliográficas corresponden a los últimos 10 años (2010 – 2019); y
- 4.el 61% corresponde a los temas de auditoría y el 39% a emprendimientos. La revisión bibliográfica les facilita a los autores identificar y proponer las dimensiones cualitativas que deben sustentar el diseño de los procedimientos técnico – metodológicos específicos para la evaluación del desempeño en los emprendimientos, toda vez que, como afirma Hernández, et.al (2014, página 60), ésta es “un proceso de inmersión en el conocimiento existente y disponible que puede estar vinculado con nuestro planteamiento del problema”. Esta revisión permite desarrollar el objetivo investigativo planteado, en función de proporcionar “una visión

sobre dónde se sitúa el planteamiento propuesto dentro del campo de conocimiento en el cual nos “moveremos”. En términos de Mertens (2010), señala cómo encaja la investigación en el conjunto (big picture) de lo que se conoce sobre un tema o tópico estudiado. Además, puede suministrar ideas nuevas y es útil para compartir los descubrimientos recientes de otros investigadores”, tal como también asevera Hernández, et.al (2014, Página 60).

RESULTADOS

Emprendimientos: características más relevantes.

En la actualidad el campo de los estudios económicos se ha apropiado del término emprendedor en la búsqueda, explotación y reacción ante las oportunidades innovadoras relacionadas con conceptos tan presentes en la actualidad económica como la productividad y la agregación de valor.

De ahí que deba tenerse en cuenta que una característica que pudiera denominarse perfil del emprendedor es que el éxito o el fracaso del emprendimiento está sujeto, entre otros factores, a las habilidades y características de la persona emprendedora para afrontar las diferentes dificultades y situaciones que se presenten durante el devenir de la organización económica a la que pertenece, de acuerdo con De Sena (2016) y Morales, (2019).

Los emprendimientos productivos están conformados por recursos humanos; elementos internos (insumos, maquinarias, tipo de tareas, tecnologías, etc.) y externos (políticas económicas y sociales, locales y nacionales, el territorio en el que instalan), entre otros, que inciden en sus desempeños, por lo que, según CEPAL (2010):

- un cambio en cualquiera de sus elementos afecta, en algún sentido a los demás;
- los trabajadores y unidades productivas apoyadas o no por políticas públicas de autoempleo, por lo general, clasificados bajo el término “economía informal, en tanto opuesto al mundo empresarial o al estatal;
- entre sus características se destacan la baja productividad, el bajo nivel de capitalización, el tamaño pequeño, el trabajo familiar, las dificultades en la planificación;
- la potencial ilegalidad queda expuesta en la evasión tributaria y en la falta de coberturas de seguridad social que protejan a los participantes en los emprendimientos;
- la dificultad para acceder al crédito bancario y, por ende, su dependencia de los prestamistas no estatales; y
- es un sector vinculado, por lo general, a relaciones precarias y de subsistencia, que ubican a estas unidades productivas como una modalidad empresarial que nacen como respuesta a la crisis del sistema económico y ligadas a los efectos negativos de la economía de mercado.

Por consiguiente, los emprendimientos vistos en toda su amplitud (Pymes, cooperativas y trabajadores por cuenta propia o autónomos), existen en un contexto influenciado en los factores siguientes, de acuerdo con Dini y Stump (2018) y CEPAL (2010):

- los emprendimientos son agentes importantes en la estructura económica de los países, por la generación de empleo y, en menor medida, de productos y servicios;
- el poco peso en el diseño e implementación de políticas gubernamentales efectivas de apoyo

institucional a los emprendimientos y una significativa carencia de instrumentos de política poderosos y efectivos;

- la importancia de construir un marco organizativo e institucional estable a los emprendimientos a mediano y largo plazo, con independencia del ciclo político específico;
- los problemas con el acceso a los mercados de tecnología, recursos humanos, capitales y asistencia técnica especializada;
- la falta de coordinación entre los distintos programas gubernamentales o no, provocando altos costos de transacción para los emprendimientos implicados;
- el conjunto de disposiciones jurídico- normativo que reconocen la importancia de los emprendimientos para las distintas economías nacionales, e implementan regulaciones administrativas y tributarias específicas orientadas a superar las dificultades que más las afectan; y
- el incremento de recursos hacia los emprendimientos que fundamentan la participación priorizada y directa en programas de subsidios, crédito, regímenes tributarios especiales y compras públicas.

Auditoría De Desempeño. Claves conceptuales.

Las Normas para la Auditoría de Desempeño (ISSAI por sus siglas en inglés) emitidas en el año 2016 por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés) establecen el marco técnico – normativo para la evaluación del desempeño empresarial. A efectos de la investigación se destacan los criterios técnico – normativos siguientes: (INTOSAI; 2016; Página. 5)

- la Auditoría de Desempeño es “una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia, y si existe espacio de mejora”; y
- los objetivos de la Auditoría de Rendimiento se refieren a:
 - “contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público”;
 - “contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia”;
 - y
 - “aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique”.

A partir de las particularidades y especificidades de este tipo de auditoría, se considera importante resaltar que la ejecución de los trabajos de Auditoría de Desempeño contiene e integra dos procesos muy notables; a saber:

PROCESO ANALÍTICO: En esencia, durante el proceso analítico el auditor debe utilizar la información obtenida para efectuar una valoración objetiva del desempeño real de la entidad auditada, a partir de los criterios de auditoría utilizados como referencia en la captación de los datos, las pruebas de auditoría aplicadas; así como en el análisis y evaluación de los datos relevantes que sustentan los resultados y conclusiones en el informe de Auditoría, de acuerdo con (INTOSAI, 2016) y el (TCE, 2017).

PROCESO COMUNICACIONAL: En resumen, el proceso comunicacional debe estar sustentado en la interacción activa, abierta y constructiva: auditor y auditado, a medida que se evalúan los resultados y las conclusiones, a partir de las pruebas, argumentaciones y perspectivas utilizadas por el auditor en su trabajo técnico - profesional. (INTOSAI, 2016) y el (TCE, 2017).

En suma, la Auditoría de Desempeño “por su propia naturaleza, (...) tiene un ámbito amplio y está abierta a distintos criterios e interpretación. (...) debe disponer de una amplia selección de métodos de investigación y evaluación, y actuar desde una base de conocimientos muy distinta a la de la auditoría tradicional (...), afirma la (INTOSAI, 2004, pp.12).

En la revisión bibliográfica realizada se destacan como debilidades para el ejercicio efectivo de la Auditoría en los emprendimientos, los factores siguientes:

► Escalante, Hulett & Neyi (2010): “Estas organizaciones se enfrentan a constantes y acelerados cambios en lo económico y tecnológico (...) y se observa la carencia de personal profesional en el desarrollo de sus actividades.” (Página 20)
o “(...) no buscan la evaluación externa para garantizar la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.” (Página 21)

► Mendoza & Quintanilla (2015): “El poco interés que prestan las Pequeñas y medianas empresas (Pymes) a los controles internos y que no consideran importante la realización de inversiones en auditorías externas (...)” (Página 281)

“Las Pymes independientemente de que operen en condiciones cambiantes del mercado y en un marco financiero que puede ser inestable, requieren como cualquier otra organización de una información contable que pueda ser auditada y constituya un elemento clave en la toma de decisiones.” (Página 282)

► Gavilanes (2019): “(...) las Pymes al igual que la gran empresa enfrenta riesgos empresariales de gestión y es ahí donde la auditoría contribuye ya que ella permite que el control interno y los procesos de gestión operen efectivamente”. (Página 29)

DISCUSIÓN

Los autores coinciden con (Griffith, Hammersley, & Kadous, 2015) cuando afirman que este tipo de auditoría se fundamenta en los procesos lógicos de verificación de los procedimientos, la aplicación y el seguimiento de las normativas establecidas; el análisis de las operaciones realizadas y del cumplimiento de las metas y los objetivos empresariales; así como de todos los aspectos que guarden relación con el proceso de evaluación de la gestión de la entidad auditada.

Por consiguiente, los autores consideran que, para facilitar los procesos analítico y comunicacional que integran la Auditoría de Desempeño (INTOSAI, 2016), (TCE, 2017) y dadas las características, particularidades y necesidades de los emprendimientos, los procedimientos técnico – metodológicos específicos a utilizar por los auditores deben basarse en las dimensiones analíticas siguientes:

DIMENSION I: GESTIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA

Santos-Olmo, Sánchez, Fernández-Medina & Plattini (2012, pp.167) recomiendan considerar los riesgos jerárquicos y asociativos como factores cruciales en la estructura y funcionamiento actual de las Pymes. Definen el riesgo asociativo por los efectos e impactos que generan en las Pymes las relaciones con clientes, acreedores; así como con el entorno geográfico en que están ubicadas y el riesgo

jerárquico lo vinculan a las relaciones de subordinación, mando y jerarquías, tanto internas (entre dueños, directivos y subordinados) como externas (entre empresa matriz y filiales).

El enfoque anterior se complementa con los preceptos establecidos en IFAC (2011a), referidos a: La seguridad razonable debido a las limitaciones inherentes del trabajo técnico – profesional (ver Tabla 1) del auditor relacionadas con el juicio y el escepticismo profesional que se requieren en el análisis de información financiera y de gestión; así como la naturaleza de la evidencia de auditoría examinada, en función de los procedimientos de auditoría aplicables, tal cm.

Tabla 1. Limitaciones inherentes al trabajo de auditoría

LIMITACIONES	CAUSAS
La naturaleza de la información financiera y de gestión.	La preparación de los estados financieros y de los informes de gestión implica: <ul style="list-style-type: none">• Juicio por parte de la dirección al aplicar el marco jurídico aplicable; y• Decisiones o valoraciones subjetivas de la dirección que impliquen un rango de interpretaciones que pueden ser erróneas.
Naturaleza de la evidencia de auditoría disponible.	La mayor parte del trabajo del auditor para formar su opinión consiste en obtener y valorar evidencia de auditoría. Esta evidencia suele ser de carácter más conveniente que concluyente. La evidencia de auditoría se obtiene de la aplicación de los procedimientos de auditoría en el transcurso de esta.
Naturaleza de los procedimientos de auditoría.	Los procedimientos de auditoría, por bien diseñados que estén, no detectarán todas los errores y fraudes.
Oportunidad de la información financiera y de gestión.	La relevancia/valor de la información financiera y de gestión tiende a disminuir a lo largo del tiempo, por lo que se necesita lograr un equilibrio entre su fiabilidad y su costo. Por consiguiente, no es factible tratar toda la información que pueda existir, o seguir todas las cuestiones de manera exhaustiva sobre la suposición de que la información es errónea o fraudulenta hasta que se pruebe lo contrario.

Fuente informativa: adaptado de IFAC (2011a) Página 43

- Los principales componentes del riesgo de auditoría se describen en la Tabla 2:

Tabla 2. Componentes del riesgo de auditoría

NATURALEZA	DESCRIPCIÓN
Riesgo inherente	Susceptibilidad a la preparación y presentación errónea de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable y su revelación en los estados financieros e informes de gestión, que pudiera ser importante, ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores, antes de tener en cuenta los posibles controles aplicables.
Riesgo de control	Dentro de los riesgos inherentes se considera el riesgo de fraude relacionado con patrones inusuales, excepciones y rarezas en las transacciones y eventos o personas con el motivo, la oportunidad y la motivación para cometer fraudes.
Riesgo de detección	Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una presentación errónea de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable y su revelación en los estados financieros e informes de gestión, ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores.

Fuente informativa: adaptado de IFAC (2011a) pp. 45 – 46

Dimension II: conocimiento del sujeto a auditar

Los autores Rozas (2004) y Ortiz & Padilla (2017) coinciden en el impacto que tiene en el valor agregado de una Auditoría de Rendimiento un adecuado conocimiento del sujeto a auditar y de su entorno por parte del auditor actuante, dado su significado como resultado en la planificación efectiva de la auditoría; facilita la gestión de riesgos de la auditoría; organiza la aplicación de los procedimientos aplicables de auditoría y contribuye al objetivo de emitir una opinión correcta y

adecuada brindando credibilidad y confianza a los usuarios de la información financiera y de gestión de la entidad auditada. Por consiguiente, IFAC (2011b) establece que el alcance del conocimiento de la entidad y su entorno está contenido en las seis áreas clave siguientes:

Tabla 3. IFAC

Áreas Claves	DESCRIPCIÓN
Factores externos	Naturaleza del sector. Entorno regulatorio. Marco de referencia de la información financiera y de gestión
Naturaleza de la entidad	Operaciones y personal clave. Propiedad y gobierno. Inversión, estructura financiera y financiamiento.
Políticas contables	Selección y aplicación. Razones para los cambios apropiados a la entidad.
Objetivos y estrategias de la entidad	Planes de negocios y estrategias. Implicaciones financieras y riesgos tomados.
Medición y revisión del desempeño	Qué se mide. Quién revisa los resultados.
Control interno.	Procesos y controles importantes para mitigar los riesgos a nivel de la entidad y de las transacciones.

Fuente informativa: adaptado de IFAC (2011b) pp. 109

Dimensión III: evaluación del control interno (ci)

Los autores Gavilanes (2019) y Santos – Olmo, et.al (2012) subrayan la vulnerabilidad de Pymes en la falta de adecuados sistemas de control interno acordes a las características, necesidades y especificidades.

Por ende, IFAC (2011a) aporta los requerimientos técnicos necesarios para el diseño de procedimientos de revisión y evaluación del Control Interno en las Pymes, basados en los cinco componentes clave: el entorno de control; el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el sistema de información, incluidos los procesos de negocio, relevantes para la información financiera y para la comunicación; las actividades de control relevantes a la auditoría; y el seguimiento de los controles.

No obstante, el auditor actuante debe considerar que el sistema de CI que se diseñe e implemente variará según el tamaño y la complejidad de la Pymes, los cinco componentes de CI pueden no distinguirse claramente, sin embargo, sus fines subyacentes son igualmente válidos, y que la principal consideración es que, un procedimiento de CI es para prevenir, detectar y corregir errores o fraudes importantes en operaciones e informes.

La evaluación del auditor del diseño del entorno de control de la entidad, según resalta IFAC (2011a), debería incluir los elementos tales como: Comunicación y aplicación de la integridad y de los valores éticos, compromiso con la competencia, participación de los responsables del gobierno de la entidad, filosofía de la dirección y estilo operativo, estructura organizacional, asignación de autoridad y responsabilidad y políticas y prácticas de recursos humanos.

Si el proceso de valoración de los riesgos de la Pymes auditada es efectivo y adecuado a sus características, circunstancias, contexto económico y al sector de producción o servicios al que pertenece, le facilitará al auditor la gestión de los riesgos de la Auditoría de Desempeño a ejecutar.

IFAC (2011a) recomienda que el auditor debe evaluar e identificar los riesgos relevantes para la información financiera; estimar la importancia de los riesgos; valorar la probabilidad de su ocurrencia; y decide las medidas para gestionarlos.

Las Pymes utilizan sistemas de información y de comunicación poco sofisticados y con niveles de documentación bajos. Si la dirección de la PYMES auditada no dispone de descripciones extensas de los procedimientos contables, los registros de contabilidad, políticas escritas para la gestión de la producción o los servicios, el conocimiento que requiere el auditor debe obtenerse más a través de indagaciones y observación que a través de la revisión de documentación.

En las Pymes la relevancia de las actividades de control para el auditor puede variar de manera considerable; por lo tanto, IFAC (2011a) enfatiza en que deben considerarse las debilidades de documentación informal y limitada y alcance limitado de esta. Las actividades de seguimiento continuo en las Pymes son informales y generalmente están incorporadas en las actividades normales de la entidad.

Dimensión IV: desempeño tributario

En esta dimensión analítica existe un contexto jurídico complejo dadas las características de los emprendimientos, de ahí que los autores coincidan con Gómez, Jiménez y Martner (2017) en cuanto a los retos que debe enfrentar el auditor en este ámbito técnico; a saber:

- El aspecto tributario se erige como uno de los factores más relevantes a la hora de analizar el problema de la economía informal en América Latina ya que el nivel y la estructura de los ingresos tributarios pueden incidir sobre el tamaño de la economía informal a través del efecto que ejercen los impuestos.
- Por otra parte, el problema de la informalidad se observa con mucha mayor frecuencia entre los pequeños contribuyentes (individuos y pymes), que representan un conjunto muy numeroso y heterogéneo y adquieren una gran relevancia económica en términos de generación de empleo y producción, pero implican un elevado costo para las administraciones tributarias. Como respuesta, en la mayoría de los países de la región se ha optado por la instrumentación de regímenes especiales de tributación simplificada que, han mostrado implicancias negativas para el sistema tributario general, entre otras, el bajo nivel de recaudación. La formalización de contribuyentes, en tanto reduzca la evasión tributaria y promueva el cumplimiento voluntario, permite mejorar la equidad horizontal y vertical entre contribuyentes, lo que fortalece la legitimidad del Estado en un círculo virtuoso. (pp. 332)

Dimensión V: desempeño contable

Mendoza & Quintanilla (2015, pp. 282) afirman que los emprendimientos “independientemente de que operen en condiciones cambiantes del mercado y en un marco financiero que puede ser inestable, requieren como cualquier otra organización de una información contable que pueda ser auditada y constituya un elemento clave en la toma de decisiones”.

De ahí que los objetivos de auditoría para la evaluación de la fiabilidad de las afirmaciones o aseveraciones contenidas en los estados financieros preparados y presentados por los emprendimientos se presentan en la tabla siguiente:

Tabla 4. Objetivos de auditoría para la evaluación de las afirmaciones o aseveraciones contenidas en los estados financieros.

Objetivo de auditoría	DESCRIPCIÓN
Integridad	Todo lo que debería registrarse o revelarse en los estados financieros se ha incluido. No hay activos, pasivos, transacciones o hechos sin registrar o sin revelar; no faltan notas a los estados financieros o están incompletas.
Existencia u ocurrencia	Todo lo que se registra en los estados financieros existe en la fecha adecuada y debería incluirse. Los activos, pasivos, transacciones registradas y otras cuestiones incluidas en las notas a los estados financieros existen, han ocurrido y corresponden a la entidad
Exactitud y corte	Todos los pasivos, ingresos, partidas de gastos y derechos a activos (en la forma de titularidad o control son propiedad u obligación de la entidad, se han registrado por el importe adecuado y se han asignado (corte) al periodo adecuado. Lo anterior incluye también la adecuada clasificación de cantidades e información a revelar en los estados financieros.
Valuación	Los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio están registrados en los estados financieros por el importe adecuado (valor). Cualquier ajuste de valoración asignación que se requiera por su naturaleza o por los principios contables aplicables se han registrado adecuadamente.

Fuente informativa: adaptado de IFAC (2011a) pp. 99

Dimensión VI: desempeño competitivo

Hernández (2001, pp. 15) enfatiza que el “concepto de competitividad sistémica, (...), se caracteriza y distingue, ante todo, por reconocer que un desarrollo industrial exitoso no se logra meramente a través de una función de producción en el nivel micro, o de condiciones macroeconómicas estables en el nivel macro, sino también por la existencia de medidas específicas del gobierno y de organizaciones privadas de desarrollo orientadas a fortalecer la competitividad de las empresas (nivel meso). Además, la capacidad de vincular las políticas meso y macro está en función de un conjunto de estructuras políticas y económicas y de un conjunto de factores socioculturales y patrones básicos de organización (nivel meta)”.

Saavedra (2014) establece los indicadores de desempeño competitivo de referencia para cada nivel analítico, que le facilitan al auditor el diseño de indicadores específicos para la evaluación del desempeño competitivo del emprendimiento auditado, a saber:

Tabla 4. Referencia para cada nivel analítico

Factores socioculturales.	Indicadores de referencia	
Escala de valores.	Política presupuestaria. Política monetaria. Política fiscal.	Política de competencia. Política cambiaria. Política comercial.
Patrones básicos de la organización política, jurídica y económica.	Infraestructura material (capital logístico, facilidad de servicios públicos). Infraestructura de conocimiento (eficiencia educativa, recursos humanos calificados). Ambiente productivo (asociación profesional, corrupción, patentes producidas).	
Capacidad estratégica y política.	Factores socioculturales. Escala de valores. Patrones básicos de la organización política, jurídica y económica. Capacidad estratégica y política.	

Fuente informativa: tomado de Saavedra (2014) pp. 42

Dimensión VII: desempeño ético

De acuerdo con el Instituto de Auditores Internos de España, (2019) y Naciones Unidas (2013) para la evaluación del desempeño ético en los emprendimientos, se definen los elementos clave siguientes:

- Los riesgos de comportamientos no éticos y corruptos se clasifican dentro de los riesgos inherentes y de control como: riesgos legales (ej. multas, privación de libertad etc.); riesgos comerciales y operativos (ej. efectos negativos en las actividades de compras, producción, ventas, contratación, inversiones materiales y financieras) y riesgos de reputación referidos a los impactos de las actitudes no éticas y corruptas de los directivos, empleados, familia y amigos
- Las áreas de riesgos críticos que se relacionan con las actividades comerciales de cobros y pagos: (ilícitos pero que son percibidas como normales e incluso requeridas, tipos especiales de gastos: para encubrir comportamientos no éticos y corruptos; y conflictos de intereses.
- La documentación de los procesos operativos exige que se mantengan libros y registros precisos para su revisión, análisis y evaluación por parte de los auditores actuantes; incluyen también otros registros que documentan las relaciones o actividades comerciales, como los contratos de compraventa, actas de las reuniones formales planificadas de los órganos colegiados de dirección y consultivos, reportes y salvas de los sistemas basados en las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC's), entre otros.
- El sistema implementado de estímulos e incentivos, el auditor actuante, debe considerar, al menos, la percepción de los implicados en la eficacia de las dos formas en que funciona cualquier sistema de estímulos e incentivos:
- El sistema de información y comunicación de infracciones la entidad auditada se compromete con la existencia de canales de comunicación que ofrezcan oportunidades para que los empleados y los socios comerciales busquen orientación o denuncien infracciones,
- El tratamiento de las infracciones verificadas asegura la validez, transparencia, justicia y basado en el cumplimiento de la ley aplicable.

CONCLUSIONES

La propuesta metodológica para la ejecución de la Auditoría del Rendimiento en los emprendimientos se basa en el diseño de siete dimensiones cualitativas que debe considerar el auditor actuante en el diseño de los procedimientos específicos a utilizar. Las dimensiones cualitativas incluyen los elementos clave relacionados con la Gestión de riesgos de auditoría, Conocimiento del sujeto a auditar, Evaluación del control interno, Desempeño tributario, Desempeño contable, Desempeño competitivo y Desempeño ético.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2010). Políticas de apoyo a las pymes en América Latina. Entre avances innovadores y desafíos institucionales. Santiago de Chile: Publicación de las Naciones Unidas. Recuperado el 5 de mayo de 2020 de URL: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/2552-politicas-apoyo-pyme-america-latina-avances-innovadores-desafios-institucionales>

Dini, M. y G. Stumpo (coords.). (2018). "Mipymes en América Latina: un frágil desempeño y nuevos desafíos para las políticas de fomento", *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2018/75),

Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2018. ISBN: 978-92-1-058625-2 (versión pdf) Recuperado el 7 de mayo de 2020 de URL: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44148-mipymes-america-latina-un-fragil-desempeno-nuevos-desafios-politicas-fomento>

Escalante D., Pedro P.; Hulett R., Neyi L.” Importancia de la auditoría de estados financieros para las Pyme’s: Una revisión documental”. *Actualidad Contable Faces*, vol. 13, núm. 20, enero-junio, 2010, pp. 19-28. Recuperado el 13 de marzo de 2020 de URL: <https://www.redalyc.org/pdf/257/25715828003.pdf>

Gavilanes, V.G. (2019). “Auditoría de gestión para una PYME familiar: caso Tenerife Inca”. URL: <https://repositorio.pucesa.edu.ec/bitstream/123456789/2739/1/76900.pdf>

Gómez, J.C.; Jiménez, J.P y Martner, R. (2017). “Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina”. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Santiago de Chile, marzo de 2017. Recuperado el 6 de junio de 2020 de URL: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43860/S1700003_es.pdf?sequence=1

Gómez, L.L (2019). “La noción de emprendimiento: Desde la oportunidad hasta la creación de valor”. *Revista Espacios* Vol. 40 (Nº 37) Año 2019. Pág. 30. Recuperado el 7 de junio de 2020 de <https://www.revistaespacios.com/a19v40n37/a19v40n37p30.pdf>

Griffith, E., J. Hammersley, and K. Kadous. (2015). *Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice*. *Contemporary Accounting Research* 32 (3): 833-863. Recuperado el 7 de junio de 2020 de URL <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12104>

Hernández, R.A. (2001). Elementos de competitividad sistémica de las pequeñas y medianas empresas (PYME) del Istmo Centroamericano. México. ISBN: 92-1-321936-9. Recuperado el 8 de julio de 2020 de URL: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/4972/1/S0111978_es.pdf

Hernández, S.R; Fernandez, C.C; Baptista, L.M.P. (2014). Metodología de la investigación 6ta edición. México. McGrawHill/Interamericana Editores S.A de C.V.

IFAC (2011a). “Guía para usar los estándares internacionales de Auditoría en las PYMES. Volumen 1”. 3ra Edición. Recuperado de 10 de junio de 2020 de URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Guia-NIA-para-PYME-correcciones-V1.pdf>

IFAC (2011b). “Guía para usar los estándares internacionales de Auditoría en las PYMES. Volumen 2”. 3ra Edición. Recuperado de 10 de junio de 2020 de URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Guia-NIA-para-PYME-correcciones-V2.pdf>

Instituto de Auditores Internos de España. (2019). Auditoría ética y la ética empresarial. *Prácticas de Buen Gobierno. La Fábrica de Pensamiento*. Marzo 2019. Recuperado el 12 de junio de 2020 de URL: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/fa-bricaetica-web.original.pdf

Morales Choqqe, A. S (2019): «Características de emprendimiento empresarial de estudiantes de la escuela profesional de administración de La Universidad Andina del Cusco, 2019», *Tesis de diploma, Universidad Andina del Cusco*, Perú. Recuperado de 10 de junio de 2020 de URL: <http://repositorio.uandina.edu.pe/handle/UAC/2919>

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2004). Directrices

de aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento. Julio del 2004. Recuperado el 12 de junio de 2020 de URL: http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Directrices_Normas_Aud_Rendimeinto_INTOSAI.pdf

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2016) ISSAI 3000 Normas para la Auditoría de Desempeño. *Comité de Normas Profesionales*. 2016. Recuperado el 10 de abril de 2020. de URL:

Ramírez V. T. G. y Burgos, B. J. E. (2016): “La auditoría de gestión como herramienta de control: una alternativa para la administración moderna y su enfoque al performance empresarial en las pymes”, *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Ecuador, (septiembre 2016). Recuperado el 10 de mayo de 2020 de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/ec/2016/performance.html>

Rozas Flores, A. (2004). AUDITORÍA Y MECANISMOS ANTICORRUPCIÓN (SEGUNDA PARTE). *Quipukamayoc*, 11(22), 91-100. Recuperado el 10 de mayo de 2020 <https://doi.org/10.15381/quipu.v11i22.547>

Saavedra, M.L. (coord.) (2014). Hacia la determinación de la competitividad de la Pyme Latinoamericana. Publicaciones Empresariales UNAM – FCA Publishing. Ciudad de México, Estados Unidos Mexicanos.

Santos-Olmo, A., Sánchez, L. E.; Fernández-Medina, E., & Piattini, M. (2012). “*Revisión sistemática de metodologías y modelos para el análisis y gestión de riesgos asociativos y jerárquicos para PYMES.*” Recuperado el 10 de abril de 2020. de URL: https://www.researchgate.net/profile/Luis_Enrique_Sanchez_Crespo/publication/232252369_Revision_Sistemica_de_Metodologias_y_Modelos_para_el_Analisis_y_Gestion_de_Riesgos_Asociativos_y_Jerarquicos_para_PYMES/links/54d9ee870cf24647581fd1ca.pdf

Tribunal de Cuentas Europeo (TCE). (2017). Manual de Auditoría de Gestión. *Dirección de Control de Calidad*. Septiembre de 2017. Recuperado el 10 de abril de 2020 de URL: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_ES.PDF