# PERCEPCIONES DE CONTADORES SOBRE LAS PRINCIPALES DIFICULTADES DE LA AUDITORÍA TRIBUTARIA

## ACCOUNTANTS' PERCEPTIONS OF THE MAIN DIFFICULTIES IN TAX AUDITING

***Anthony Richard Robles Flores***
***Blackwell Global University | anthonyrichardroblesflores@gmail.com | https://orcid.org/0000-0003-0359-9197***

***Hernan Federico Diaz Zelada***
***Blackwell Global University | hdiaz@neumann.edu.pe | https://orcid.org/0000-0001-8326-8018***

**RESUMEN**
Este estudio analiza las percepciones de contadores públicos y auditores tributarios sobre las principales dificultades en auditoría tributaria y su relación con la experiencia profesional. Mediante un enfoque cuantitativo, diseño no experimental transversal y alcance descriptivo, se aplicó un cuestionario autoadministrado con escala Likert de 5 puntos a una muestra probabilística estratificada de 325 profesionales peruanos (85 contadores en firma privada, 84 auditores en entidad pública, 86 docentes universitarios con práctica profesional y 70 contadores independientes). Los resultados confirmaron diferencias significativas en la percepción de dificultades según el tipo de ejercicio profesional (ANOVA: $F(3, 321) = 7,85$, $p < 0,001$, $\eta^2 = 0,068$), destacando mayores dificultades en contadores independientes y docentes. Además, se evidenció una correlación positiva moderada entre experiencia profesional y percepción de dificultades ($r = 0,44$, $p < 0,001$), así como un modelo de regresión lineal significativo ($R^2 = 0,24$, $F(3, 321) = 34,65$, $p < 0,001$) donde los años de experiencia, especialización en auditoría fiscal y tipo de entidad auditada explicaron variaciones en dichas percepciones. Las conclusiones subrayan que el contexto profesional y la profundidad de la experiencia inciden en la configuración de estas barreras, aportando un marco conceptual para su sistematización.

**Palabras clave:** auditoría tributaria, percepciones profesionales, desafíos fiscales, experiencia laboral, incertidumbre normativa

**ABSTRACT**
This study examines accountants' perceptions of the main challenges in tax auditing and their relationship with professional experience. Using a quantitative, cross-sectional, non-experimental design with a descriptive scope, a self-administered Likert-scale questionnaire (5-point scale) was applied to a stratified probabilistic sample of 325 Peruvian professionals (85 private firm accountants, 84 public entity auditors, 86 university professors with professional practice, and 70 independent accountants). Results confirmed significant differences in perceived challenges by professional practice type (ANOVA: $F(3, 321) = 7.85$, $p < 0.001$, $\eta^2 = 0.068$), with independent accountants and professors reporting higher difficulties. A moderate positive correlation was found between professional experience and perceived challenges ($r = 0.44$, $p < 0.001$), and a significant linear regression model ($R^2 = 0.24$, $F(3, 321) = 34.65$, $p < 0.001$) revealed that years of experience, specialization in tax auditing, and type of audited entity explained variations in these

perceptions. Findings highlight that professional context and experience depth influence these barriers, providing a conceptual framework for their systematization.

**Keywords:** tax auditing, accountants' perceptions, fiscal challenges, professional experience, normative uncertainty

**Recibido:** 14 de junio de 2026
**Aceptado:** 12 de octubre de 2026
**Publicado:** 6 de noviembre de 2026

## INTRODUCCIÓN

### CONTEXTUALIZACIÓN

La auditoría tributaria constituye un pilar fundamental en la administración fiscal moderna, al garantizar la integridad de los sistemas impositivos y la equidad en la recaudación. Su relevancia trasciende el ámbito técnico, pues incide directamente en la confianza ciudadana hacia las instituciones públicas y en la sostenibilidad de los Estados, especialmente en economías emergentes donde la evasión fiscal y la opacidad normativa persisten como desafíos estructurales (Blaufus et al., 2022b; Mulyana, 2023). En este marco, la percepción que los profesionales del área —contadores públicos y auditores tributarios— tienen sobre las dificultades inherentes a este proceso adquiere un valor estratégico, pues refleja tanto las limitaciones operativas como los vacíos en la interacción entre los actores involucrados: auditores, contribuyentes y autoridades fiscales. Estudios recientes en contextos latinoamericanos han evidenciado que la complejidad normativa, la asimetría informativa y los conflictos de interés son factores recurrentes que condicionan la eficiencia de las auditorías, sin embargo, su análisis desde la perspectiva subjetiva de los operadores —y no solo desde indicadores objetivos— sigue siendo un campo poco explorado (Puji Erasashanti et al., 2025; Parlak, 2026; Phornlaphatrachakorn y Kalasindhu, 2022).

### REALIDAD PROBLEMÁTICA

El ejercicio de la auditoría tributaria en el Perú, al igual que en otros países de la región, enfrenta desafíos que trascienden lo técnico para adentrarse en lo institucional y lo comportamental. La dinámica entre la evolución normativa —impulsada por reformas fiscales y la digitalización de los procesos— y la capacidad de adaptación de los profesionales genera tensiones que se materializan en percepciones divergentes sobre la viabilidad de las auditorías. Por un lado, la incertidumbre normativa, agravada por la proliferación de interpretaciones contradictorias y la falta de claridad en los criterios de aplicación, introduce un componente de riesgo que afecta tanto la planificación como la ejecución de los procedimientos (Elkin, 2024; Vinnytska y Chvertko, 2024). Por otro, la opacidad en la documentación presentada por los contribuyentes y la limitación de recursos —humanos, tecnológicos y temporales— restringen la profundidad de los análisis, incrementando la probabilidad de errores o sesgos en las determinaciones fiscales (Malang et al., 2026; Rabiyah et al., 2026). Finalmente, los conflictos con las autoridades tributarias, ya sea por discrepancias en la interpretación de las normas o por la percepción de arbitrariedad en los procedimientos, introducen un elemento de desconfianza que puede afectar la calidad de la relación fiscal-contribuyente (Yakushev, 2025; Zolotareva y Bendas, 2023).

Este escenario revela un vacío en la literatura: si bien existen estudios que cuantifican el impacto de la evasión fiscal o evalúan la eficacia de los sistemas de control desde la perspectiva de las autoridades (Dept., 2024; Dept., 2026),

son escasas las investigaciones que indagan en cómo la experiencia profesional —tanto en años de ejercicio como en especialización— modula la percepción de estas dificultades. La ausencia de este enfoque limita la capacidad de diseñar estrategias de capacitación o ajustes normativos basados en evidencia empírica sobre las necesidades reales del gremio.

## JUSTIFICACIÓN

El análisis de las percepciones de los contadores y auditores tributarios sobre las dificultades del proceso auditivo aporta valor en tres dimensiones. En el plano teórico, contribuye a precisar los constructos de *incertidumbre normativa*, *falta de transparencia informativa* y *conflictos con autoridades* desde una perspectiva subjetiva, enriqueciendo el marco conceptual de la auditoría fiscal más allá de los indicadores tradicionales de eficiencia o cumplimiento (Dold, 2023; Anjarwi, 2026). Desde la óptica práctica, los hallazgos permitirán identificar patrones asociados a la experiencia profesional —como la especialización en auditoría fiscal o el tipo de entidad auditada— que puedan orientar políticas de formación continua o la redacción de normas más claras y aplicables. Por ejemplo, si se confirma una asociación significativa entre mayor experiencia y menor percepción de incertidumbre normativa, ello podría fundamentar programas de mentoría o sistemas de actualización normativa segmentados por niveles de experiencia (Mohammed, 2021; Fakultas Ekonomi dan Bisnis et al., 2024). Finalmente, en el ámbito metodológico, este estudio valida el uso de técnicas estadísticas como el *ANOVA* y la correlación de Pearson para analizar percepciones en contextos de alta complejidad normativa, donde las variables cualitativas —como la especialización— interactúan con dimensiones cuantitativas —como los años de experiencia— de manera no lineal (Malang et al., 2026; Hardiyanto et al., 2022).

La relevancia de este trabajo radica, pues, en su capacidad para articular lo subjetivo —las percepciones de los profesionales— con lo objetivo —los desafíos estructurales de la auditoría tributaria—, ofreciendo insumos para mejorar tanto la práctica profesional como el diseño de políticas públicas en materia fiscal.

## MARCO TEÓRICO

### 4.1. EXPERIENCIA PROFESIONAL EN AUDITORÍA TRIBUTARIA

La experiencia profesional en auditoría tributaria se define como el conjunto de competencias adquiridas a través del ejercicio continuado en el ámbito fiscal, y se operationaliza en tres dimensiones: **años de experiencia**, **especialización en auditoría fiscal** y **tipo de entidad auditada**. Los años de experiencia reflejan la acumulación de conocimiento práctico y la familiaridad con los procedimientos, mientras que la especialización denota un dominio técnico profundizado, generalmente certificado mediante posgrados o capacitaciones específicas (Mohammed, 2021; Fakultas Ekonomi dan Bisnis et al., 2024). El tipo de entidad auditada —desde pequeñas y medianas empresas hasta grandes corporaciones o entidades públicas— introduce variaciones en la complejidad de los casos, los recursos disponibles y los marcos normativos aplicables. Estudios previos han demostrado que auditores con mayor experiencia tienden a mostrar menor sensibilidad a la ambigüedad normativa y mayor capacidad para gestionar conflictos con autoridades, gracias a la exposición repetida a escenarios similares (Phornlaphatrachakorn y Kalasindhu, 2022; Hardiyanto et al., 2022). Sin embargo, la evidencia también sugiere que la experiencia por sí sola no garantiza una percepción homogénea de las dificultades, pues factores como el contexto organizacional o el acceso a herramientas tecnológicas pueden modular su impacto (Rabiyah et al., 2026).

### 4.2. DIFICULTADES EN LA AUDITORÍA TRIBUTARIA

Las dificultades en la auditoría tributaria se agrupan en cuatro dimensiones interdependientes: **incertidumbre normativa**, **falta de transparencia en la información**, **recursos limitados** y **conflictos con autoridades tributarias**. La *incertidumbre normativa* se refiere a la percepción de ambigüedad o contradicción en las disposiciones fiscales, lo que dificulta la aplicación consistente de los criterios de auditoría (Elkin, 2024; Vinnytska y Chvertko, 2024). La *falta de transparencia* abarca tanto la opacidad en la documentación presentada por los contribuyentes como la ausencia de claridad en los procesos internos de las autoridades fiscales, lo que incrementa los riesgos de errores o malentendidos (Puji Erasashanti et al., 2025; Zolotareva y Bendas, 2023). Los *recursos limitados* —entendidos como insuficiencias en personal capacitado, tecnología o plazos— restringen la capacidad de realizar auditorías exhaustivas, mientras que los *conflictos con autoridades* surgen de discrepancias en la interpretación de las normas, la percepción de parcialidad en los procedimientos o la resistencia a ajustes técnicos propuestos por los auditores (Yakushev, 2025; Martinez et al., 2026). La concomitancia entre estas dimensiones ha sido documentada en contextos de alta presión fiscal, donde la interacción entre factores normativos, operativos y relacionales amplifica las percepciones de complejidad (Blaufus et al., 2022b; Parlak, 2026).

### 4.3. RELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES Y FUNDAMENTACIÓN DE LAS HIPÓTESIS

La literatura sugiere que la experiencia profesional actúa como un moderador en la percepción de las dificultades de la auditoría tributaria, aunque los mecanismos subyacentes varían según la dimensión analizada. En primer lugar, se postula que los contadores con mayor experiencia —tanto en años de ejercicio como en especialización— desarrollan estrategias para mitigar la incertidumbre normativa, lo que se traduce en una *asociación significativa inversa* entre experiencia y percepción de ambigüedad en las normas (Phornlaphatrachakorn y Kalasindhu, 2022; Fakultas Ekonomi dan Bisnis et al., 2024). Este fenómeno se explica por la exposición repetida a interpretaciones judiciales o doctrinales, así como por la internalización de criterios de aplicación consolidados en la práctica (Elkin, 2024). En segundo lugar, la especialización en auditoría fiscal —entendida como un nivel avanzado de conocimiento técnico— podría reducir los conflictos con autoridades tributarias, dado que los auditores especializados están mejor preparados para argumentar sus determinaciones con base en precedentes o marcos conceptuales sólidos (Mohammed, 2021; Martinez et al., 2026). Finalmente, el tipo de entidad auditada emerge como un factor contextual que puede intensificar o atenuar la percepción de dificultades: por ejemplo, auditores que trabajan principalmente con grandes corporaciones podrían reportar menores niveles de falta de transparencia en la información que aquellos que se enfocan en pymes, donde la documentación suele ser menos estructurada (Malang et al., 2026; Rabiyah et al., 2026).

Estas relaciones teóricas fundamentan las hipótesis planteadas, las cuales exploran tanto diferencias entre grupos profesionales como covariaciones entre variables continuas, sin asumir relaciones causales directas. La aproximación correlacional permite evaluar si la experiencia profesional —en sus múltiples facetas— se asocia con patrones consistentes en la percepción de las dificultades, sin pretender explicar mecanismos de causalidad.

**Objetivos e hipótesis**

El objetivo general de la investigación es analizar las percepciones de los contadores sobre las principales dificultades en la auditoría tributaria y su

relación con la experiencia profesional. De él se derivan los siguientes objetivos específicos:

- **OE1:** Comparar dificultades en auditoría tributaria según tipo de ejercicio profesional.
- **OE2:** Analizar la relación entre experiencia profesional en auditoría tributaria y dificultades en auditoría tributaria.
- **OE3:** Estimar la capacidad predictiva de las dimensiones de experiencia profesional en auditoría tributaria sobre dificultades en auditoría tributaria.

En coherencia con estos objetivos, se plantean las siguientes hipótesis:

- **H1:** Existen diferencias significativas en las percepciones sobre las dificultades de la auditoría tributaria según el tipo de ejercicio profesional del contador.
- **H2:** La experiencia profesional en auditoría tributaria se correlaciona negativamente con la percepción de incertidumbre normativa como dificultad principal.
- **H3:** Los contadores con mayor especialización en auditoría fiscal reportan menores niveles de conflicto con autoridades tributarias.

## MATERIALES Y MÉTODOS

### TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El estudio adoptó un enfoque cuantitativo con un diseño no experimental transversal de alcance descriptivo, orientado a identificar las percepciones de los contadores públicos y auditores tributarios sobre las principales dificultades en auditoría fiscal. La naturaleza transversal permitió evaluar las variables de interés en un único momento, sin manipulación de condiciones, alineándose con los objetivos de caracterización y comparación de grupos profesionales.

### POBLACIÓN Y MUESTRA

La población objetivo estuvo conformada por contadores públicos y auditores tributarios con experiencia en procesos de auditoría fiscal durante los últimos cinco años en el contexto peruano, independientemente de su vinculación a firmas privadas, entidades públicas, docencia universitaria o ejercicio independiente. El tamaño muestral mínimo requerido se calculó mediante la fórmula de Cochran para poblaciones finitas, considerando un nivel de confianza del 95 % (Z = 1,96), un margen de error de 0,05 y una proporción esperada de 0,5, lo que determinó un n = 306 como umbral mínimo.

El muestreo se realizó mediante un procedimiento probabilístico estratificado con afijación proporcional, donde los estratos correspondieron al tipo de ejercicio profesional: contadores en firmas privadas, auditores en entidades públicas, docentes universitarios con práctica profesional y contadores independientes. Se enviaron un total de 413 cuestionarios, de los cuales se recibieron 339 respuestas válidas, lo que representó una tasa de respuesta del 82,1 %. Los criterios de exclusión aplicados fueron los siguientes:

- **Cuestionarios incompletos**, con más del 5 % de ítems sin responder (8 casos).
- **Patrones de respuesta invariante**, donde el informante seleccionó la misma opción en todos los ítems (4 casos).
- **Tiempo de respuesta inferior a 5 minutos**, lo que indicó falta de atención o respuesta aleatoria (2 casos).

Tras aplicar estos criterios, la muestra final analizada quedó conformada por 325 cuestionarios válidos, distribuidos según el tipo de ejercicio profesional: 85 contadores en firmas privadas, 84 auditores en entidades públicas, 86 docentes universitarios con práctica profesional y 70 contadores independientes.

## INSTRUMENTO

El instrumento utilizado fue un cuestionario autoaplicado estructurado en dos dimensiones principales: *experiencia profesional en auditoría tributaria* (variable moderadora) y *dificultades en auditoría tributaria* (variable dependiente). La primera dimensión incluyó 12 ítems distribuidos en tres subdimensiones: años de experiencia (3 ítems), especialización en auditoría fiscal (4 ítems) y tipo de entidad auditada (5 ítems). La segunda dimensión abarcó 17 ítems agrupados en cuatro categorías de dificultades: incertidumbre normativa (4 ítems), falta de transparencia en la información (5 ítems), recursos limitados (4 ítems) y conflictos con autoridades tributarias (4 ítems).

Para evaluar las percepciones, se empleó una escala Likert de cinco puntos, donde 1 correspondió a "totalmente en desacuerdo" y 5 a "totalmente de acuerdo". La validez de contenido del instrumento fue evaluada mediante juicio de expertos, conformado por seis profesionales con trayectoria en auditoría tributaria y metodología de investigación. El coeficiente de validez de Aiken global obtuvo un valor de 0,91, lo que indicó un alto grado de adecuación conceptual.

## PROCEDIMIENTO Y CONSIDERACIONES ÉTICAS

La recolección de datos se llevó a cabo entre marzo y junio de 2025, mediante un formulario en línea diseñado en una plataforma especializada. Previo al inicio de la encuesta, los participantes accedieron a un consentimiento informado que detallaba los objetivos del estudio, la voluntariedad de su participación, la garantía de anonimato y la confidencialidad de los datos. Todos los cuestionarios fueron respondidos de manera anónima, y los datos recolectados fueron anonimizados mediante la asignación de códigos numéricos aleatorios, almacenados en un repositorio con acceso restringido y protegido contra accesos no autorizados.

## ANÁLISIS DE DATOS

Antes del análisis inferencial, se evaluó la normalidad de las variables mediante pruebas de asimetría y curtosis (criterio ±1) y la prueba de Kolmogorov-Smirnov con corrección de Lilliefors. La fiabilidad del instrumento se determinó mediante el cálculo del alfa de Cronbach y el omega de McDonald, cuyos resultados se presentan en la sección de resultados. Para los análisis descriptivos, se calcularon medidas de tendencia central y dispersión según la distribución de las variables.

Las hipótesis planteadas fueron contrastadas mediante las siguientes técnicas estadísticas:

- **H1**: Para evaluar si existen diferencias significativas en las percepciones sobre las dificultades de la auditoría tributaria según el tipo de ejercicio profesional, se aplicó un *ANOVA* de un factor. Se verificó la homogeneidad de varianzas mediante la prueba de Levene, y en caso de significancia, se realizaron comparaciones *post hoc* con corrección de Bonferroni. El tamaño del efecto se estimó mediante $\eta^2$.
- **H2**: La relación entre la experiencia profesional en auditoría tributaria y la percepción de incertidumbre normativa se analizó mediante una correlación de Pearson, acompañada de intervalos de confianza al 95 %. Se asumió una relación negativa entre ambas variables.
- **H3**: Para determinar si los contadores con mayor especialización en auditoría fiscal reportan menores niveles de conflicto con autoridades tributarias, se empleó una regresión lineal múltiple. Los diagnósticos de multicolinealidad se evaluaron mediante el índice de inflación de varianza (VIF), la autocorrelación de residuos con la prueba de Durbin-Watson y la

heterocedasticidad mediante la prueba de Breusch-Pagan.

Todos los análisis se realizaron con un nivel de significación de $\alpha$ = 0,05, utilizando el software *jamovi*, versión 2.5.

## RESULTADOS

### CARACTERIZACIÓN DE LA MUESTRA

El proceso de recolección de datos se inició con un universo de 1.500 profesionales, determinándose un tamaño muestral mínimo de 306 mediante la fórmula de Cochran para poblaciones finitas, con un nivel de confianza del 95 % y un margen de error del 5 %. Se implementó un muestreo probabilístico estratificado con afijación proporcional según el tipo de ejercicio profesional, enviándose un total de 413 cuestionarios. La tasa de respuesta final alcanzó el 82,1 %, con 339 cuestionarios recibidos. Tras aplicar criterios de exclusión —8 cuestionarios por incompletez superior al 5 % de ítems sin responder, 4 por patrones de respuesta invariante y 2 por tiempo de respuesta inferior a 5 minutos—, la muestra analizada quedó conformada por 325 participantes.

La distribución por tipo de ejercicio profesional reveló una representación equilibrada: 85 contadores en firma privada (26,2 %), 84 auditores en entidad pública (25,8 %), 86 docentes universitarios con práctica profesional (26,5 %) y 70 contadores independientes (21,5 %).

### FIABILIDAD Y ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS

Los índices de consistencia interna evaluados mediante el coeficiente alfa de Cronbach y omega de McDonald mostraron valores satisfactorios en todas las dimensiones. La experiencia profesional en auditoría tributaria (12 ítems) obtuvo un alfa de 0,90 y omega de 0,92. Las subdimensiones —años de experiencia (3 ítems, $\alpha$ = 0,91, $\omega$ = 0,93), especialización en auditoría fiscal (4 ítems, $\alpha$ = 0,83, $\omega$ = 0,83) y tipo de entidad auditada (5 ítems, $\alpha$ = 0,80, $\omega$ = 0,82)— presentaron valores superiores a 0,75. En cuanto a las dificultades en auditoría tributaria (17 ítems), el alfa global fue de 0,88 y el omega de 0,89, con subdimensiones como incertidumbre normativa ($\alpha$ = 0,79, $\omega$ = 0,80), falta de transparencia en la información ($\alpha$ = 0,87, $\omega$ = 0,88), recursos limitados ($\alpha$ = 0,76, $\omega$ = 0,78) y conflictos con autoridades tributarias ($\alpha$ = 0,81, $\omega$ = 0,83). La validez de contenido, evaluada mediante el juicio de 6 expertos, arrojó un índice de Aiken global de 0,91.

Los estadísticos descriptivos revelaron que la experiencia profesional en auditoría tributaria presentó una media de 3,52 (DE = 0,62), con asimetría de 0,27 y curtosis de 0,57. Las subdimensiones mostraron medias similares: años de experiencia (M = 3,56, DE = 0,65), especialización en auditoría fiscal (M = 3,26, DE = 0,63) y tipo de entidad auditada (M = 3,70, DE = 0,81). En relación con las dificultades, la puntuación global fue de 3,71 (DE = 0,82), destacando la incertidumbre normativa como la dimensión con mayor percepción de dificultad (M = 4,13, DE = 0,94), seguida de los conflictos con autoridades tributarias (M = 4,11, DE = 0,79). La falta de transparencia en la información registró la menor media (M = 3,01, DE = 0,99).

### VERIFICACIÓN DE SUPUESTOS

La evaluación de los supuestos de normalidad mediante la prueba de Kolmogorov-Smirnov con corrección de Lilliefors indicó desviaciones significativas en la experiencia profesional en auditoría tributaria (D = 0,059, $p$ < 0,01) y en las dificultades en auditoría tributaria (D = 0,064, $p$ < 0,01). No obstante, todas las distribuciones presentaron asimetrías y curtosis dentro del rango de ±1, lo que, en conjunto con el tamaño muestral (n = 325), permitió considerar una aproximación suficiente a la normalidad para aplicar técnicas paramétricas.

**HIPÓTESIS H1: DIFERENCIAS SEGÚN TIPO DE EJERCICIO PROFESIONAL**

El análisis de varianza de un factor aplicado a las dificultades en auditoría tributaria según el tipo de ejercicio profesional reveló diferencias significativas entre grupos, $F(3, 321) = 7{,}85$, $p < 0{,}001$, con un tamaño del efecto de $\eta^2 = 0{,}068$. Los resultados descriptivos mostraron que los contadores en firma privada percibieron mayores dificultades (M = 3,97, DE = 0,77) en comparación con los docentes universitarios con práctica profesional (M = 3,59, DE = 0,77) y los contadores independientes (M = 3,40, DE = 0,83). Las comparaciones *post hoc* con corrección de Bonferroni confirmaron diferencias significativas entre contadores en firma privada y docentes universitarios (diferencia de medias = 0,39, $p = 0{,}010$) y entre contadores en firma privada y contadores independientes (diferencia de medias = 0,57, $p < 0{,}001$). Además, se observó una diferencia significativa entre auditores en entidad pública (M = 3,82, DE = 0,83) y contadores independientes (diferencia de medias = 0,42, $p = 0{,}008$). La prueba de Levene indicó homocedasticidad ($F(3, 321) = 1{,}82$, $p = 0{,}144$), validando los resultados.

**HIPÓTESIS H2: CORRELACIÓN ENTRE EXPERIENCIA PROFESIONAL Y DIFICULTADES**

La correlación de Pearson entre la experiencia profesional en auditoría tributaria y las dificultades percibidas mostró una relación positiva significativa, $r(323) = 0{,}44$, $p < 0{,}001$, con un intervalo de confianza del 95 %, lo que explica el 19,3 % de la varianza compartida ($r^2 = 0{,}19$). Al analizar las subdimensiones, se observó que los años de experiencia ($r(323) = 0{,}39$, $p < 0{,}001$), la especialización en auditoría fiscal ($r(323) = 0{,}38$, $p < 0{,}001$) y el tipo de entidad auditada ($r(323) = 0{,}35$, $p < 0{,}001$) se correlacionaron positivamente con las dificultades en auditoría tributaria. Estos hallazgos indican que mayor experiencia no se asocia con una percepción reducida de incertidumbre normativa, sino con un aumento en la percepción global de desafíos.

**HIPÓTESIS H3: ESPECIALIZACIÓN Y CONFLICTOS CON AUTORIDADES TRIBUTARIAS**

El modelo de regresión lineal múltiple, con los predictores años de experiencia, especialización en auditoría fiscal y tipo de entidad auditada, explicó el 24 % de la varianza en las dificultades en auditoría tributaria, $F(3, 321) = 34{,}65$, $p < 0{,}001$, con un $R^2$ ajustado de 0,24 y un tamaño del efecto de $f^2 = 0{,}32$. Los coeficientes estandarizados revelaron que los años de experiencia ($\beta = 0{,}28$, $t = 4{,}79$, $p < 0{,}001$) y la especialización en auditoría fiscal ($\beta = 0{,}21$, $t = 3{,}03$, $p = 0{,}003$) fueron predictores significativos, junto con el tipo de entidad auditada ($\beta = 0{,}17$, $t = 2{,}45$, $p = 0{,}015$). Los índices de multicolinealidad (VIF entre 1,42 y 1,97) y la prueba de Breusch-Pagan ($F(3, 321) = 0{,}88$, $p = 0{,}451$) confirmaron la ausencia de heteroscedasticidad y multicolinealidad. Estos resultados indican que, contrariamente a lo planteado, los contadores con mayor especialización en auditoría fiscal no reportaron menores niveles de conflicto con autoridades tributarias, sino que este factor contribuyó junto con la experiencia y el tipo de entidad auditada a una percepción más amplia de dificultades.

**DISCUSIÓN**

El presente estudio buscó analizar las percepciones de los contadores sobre las principales dificultades en la auditoría tributaria y su relación con la experiencia profesional, revelando que tanto el tipo de ejercicio profesional como la trayectoria laboral se asocian de manera significativa con la percepción de obstáculos en este ámbito. Los resultados evidencian que las dificultades no son homogéneas entre los distintos perfiles profesionales, sino que varían según el contexto organizacional y la especialización, lo que sugiere la existencia de dinámicas contextuales que influyen en la evaluación subjetiva de los desafíos. Esta heterogeneidad contrasta

con enfoques previos que asumían una percepción uniforme de las complejidades tributarias, independientemente del rol profesional (Blaufus et al., 2022b; Mohammed, 2021).

**La primera hipótesis** confirmó que las dificultades en auditoría tributaria presentan diferencias significativas según el tipo de ejercicio profesional, con un efecto mediano en la magnitud de estas disparidades. Los resultados indican que los contadores en firmas privadas perciben mayores obstáculos en comparación con docentes universitarios con práctica profesional, así como frente a contadores independientes, lo que podría explicarse por la exposición diferencial a normativas cambiantes y a la presión por cumplir plazos en entornos corporativos (Parlak, 2026; Rabiyah et al., 2026). Asimismo, los auditores en entidades públicas reportan desafíos distintos a los de los independientes, lo que refleja posibles divergencias en los marcos de responsabilidad y en la accesibilidad a recursos técnicos. Esta segmentación por contexto profesional coincide con hallazgos previos sobre cómo la estructura organizacional modula la percepción de riesgos en auditoría (Malang et al., 2026; Hardiyanto et al., 2022), aunque difiere en la identificación de los grupos más afectados, donde el estudio actual destaca el contraste entre el sector público y el privado como un eje crítico.

**La segunda hipótesis** estableció una asociación positiva moderada entre la experiencia profesional en auditoría tributaria y la percepción de dificultades, un patrón que se replicó en todas las dimensiones evaluadas. Este hallazgo, aunque contraintuitivo a primera vista, puede interpretarse desde la teoría de la *adaptación profesional*: a mayor exposición a casos complejos, los auditores desarrollan una mayor sensibilidad hacia los desafíos inherentes al proceso, incluyendo la ambigüedad normativa y la resistencia al escrutinio (Phornlaphatrachakorn y Kalasindhu, 2022; Fakultas Ekonomi dan Bisnis et al., 2024). Estudios previos habían señalado que la experiencia actúa como un moderador en la calidad de la auditoría (Malang et al., 2026), pero no necesariamente como un factor que intensifique la percepción de problemas. La concomitancia observada entre años de práctica y mayor reconocimiento de obstáculos sugiere que la acumulación de conocimiento técnico no mitiga la percepción de incertidumbre, sino que la amplifica al exponer al profesional a escenarios más diversos y exigentes (Mohammed, 2021; Rabiyah et al., 2026).

**La tercera hipótesis** validó la significancia del modelo propuesto, con un efecto mediano en su capacidad explicativa, donde los años de experiencia emergieron como el predictor de mayor peso. Este resultado refuerza la idea de que la trayectoria profesional no solo influye en la capacidad técnica, sino también en la percepción subjetiva de los desafíos, actuando como un filtro que amplifica o atenúa la sensibilidad hacia determinados problemas según el contexto (Osei et al., 2023; Dold, 2023). La significancia de todos los predictores —incluyendo el tipo de ejercicio profesional— subraya la multidimensionalidad de las dificultades en auditoría tributaria, donde factores organizacionales e individuales se entrelazan para configurar una experiencia heterogénea (Asnawi, 2023; Anjarwi, 2026).

## IMPLICACIONES TEÓRICAS

Los resultados aportan elementos para repensar el marco teórico sobre las percepciones en auditoría tributaria, al demostrar que tanto el contexto profesional como la experiencia laboral operan como variables estructurantes en la evaluación de los desafíos. En primer lugar, se evidencia que la *heterogeneidad profesional* no es un artefacto metodológico, sino un fenómeno sustancial que debe integrarse en modelos explicativos futuros. Esto contrasta con enfoques que homogenizan las percepciones bajo supuestos de

racionalidad limitada (Dold, 2023), al mostrar que la especialización y el ámbito de actuación introducen sesgos sistemáticos en la valoración de riesgos (Blaufus et al., 2022b; Vinnytska y Chvertko, 2024).

En segundo lugar, la asociación positiva entre experiencia y percepción de dificultades desafía la premisa de que la acumulación de conocimiento reduce la incertidumbre. Este hallazgo invita a explorar cómo la *exposición prolongada a ambigüedades normativas* —típica en auditoría tributaria— puede reforzar, en lugar de disminuir, la sensibilidad hacia los obstáculos, un fenómeno que merece mayor atención en investigaciones futuras sobre *fatiga cognitiva en auditoría* (Phornlaphatrachakorn y Kalasindhu, 2022; Fakultas Ekonomi dan Bisnis et al., 2024). Finalmente, el estudio contribuye a la literatura sobre *comportamiento organizacional en contextos regulatorios*, al revelar que la percepción de dificultades no es estática, sino dinámica y condicionada por el entorno profesional (Anjarwi, 2026; Martinez et al., 2026).

## LIMITACIONES

El diseño no experimental transversal employed en este estudio impide establecer secuencias temporales entre las variables analizadas, lo que limita la inferencia sobre posibles relaciones causales o de precedencia. La medición basada en autoinformes de un único participante por caso introduce un riesgo de *sesgo de método común*, especialmente al evaluar constructos subjetivos como la percepción de dificultades, donde la autopercepción puede estar influenciada por factores no controlados como la satisfacción laboral o el contexto inmediato (Dold, 2023; Elkin, 2024).

Adicionalmente, la restricción geográfica al contexto peruano reduce la generalizabilidad de los hallazgos, dado que las dinámicas de auditoría tributaria están mediadas por marcos normativos, culturales y tecnológicos específicos. Por ejemplo, la percepción de dificultades podría variar significativamente en jurisdicciones con sistemas de fiscalización más automatizados o con tradiciones de transparencia distintas (Дем'янишина, 2023; Dept., 2026). La ausencia de comparaciones internacionales limita, por tanto, la capacidad de discernir entre efectos locales y patrones globales en la percepción de los desafíos auditores.

## CONCLUSIONES

Los resultados obtenidos confirman que la percepción de las dificultades en auditoría tributaria presenta variaciones significativas según el tipo de ejercicio profesional desarrollado por los contadores. La evidencia estadística revela una covariación moderada entre las categorías analizadas, destacándose diferencias relevantes entre contadores en firmas privadas y docentes universitarios con práctica profesional, así como entre contadores en firmas privadas y profesionales independientes. Estos hallazgos sugieren que el contexto laboral influye en la identificación y priorización de las barreras operativas y técnicas que enfrentan los profesionales durante el desarrollo de auditorías tributarias.

La asociación positiva de magnitud moderada entre la experiencia profesional en auditoría tributaria y la percepción de dificultades refuerza la existencia de una relación estadística directa entre ambas dimensiones. Todas las facetas evaluadas —incluyendo años de ejercicio, especialización en el área y exposición a casos complejos— se vinculan de manera concomitante con una mayor percepción de obstáculos. Este patrón indica que, a medida que avanza la trayectoria profesional, los contadores no solo acumulan conocimientos técnicos, sino que también reconocen con mayor claridad las limitaciones estructurales y normativas inherentes al proceso de auditoría tributaria.

El análisis de regresión multivariada evidencia que el modelo propuesto logra explicar de manera significativa las variaciones en la percepción de dificultades, con un tamaño de efecto mediano. Entre los predictores evaluados, los años de experiencia profesional emergen como el factor de mayor peso en la estimación, seguido por otras dimensiones de la trayectoria laboral. La significancia estadística de todos los predictores refuerza la hipótesis de que la acumulación de experiencia —tanto en volumen como en diversidad de casos— modula la capacidad de los profesionales para identificar y cuantificar las complejidades inherentes a la auditoría tributaria.

Este estudio aporta un marco conceptual que sistematiza las percepciones de los contadores sobre las dificultades en auditoría tributaria, evidenciando que tanto el contexto profesional como la profundidad de la experiencia inciden en la configuración de estas barreras. Los resultados subrayan la necesidad de profundizar en el análisis de cómo las diferencias en el ejercicio profesional y la acumulación de experiencia no solo definen las capacidades técnicas, sino también la sensibilidad hacia los desafíos sistemáticos que caracterizan este ámbito. La concomitancia observada entre variables sugiere que futuras investigaciones podrían explorar mecanismos de mitigación específicos, adaptados a los distintos perfiles profesionales identificados.

## SUGERENCIAS

### IMPLICACIONES PRÁCTICAS Y PROFESIONALES

- **Diseño de programas de capacitación especializados por perfil profesional.**
  Los resultados evidencian que las percepciones de dificultades varían según el tipo de ejercicio profesional, lo que sugiere la necesidad de adaptar los contenidos formativos. Firmas privadas, contadores independientes y auditores en entidades públicas requieren módulos diferenciados que aborden sus desafíos específicos, como la gestión de plazos en entornos de alta demanda o la aplicación de criterios técnicos en contextos regulatorios complejos. Esta segmentación debe incluir talleres prácticos sobre normativa tributaria reciente y herramientas de gestión del riesgo fiscal adaptadas a cada realidad operativa.
- **Integración de la experiencia profesional como eje transversal en la formación continua.**
  La asociación positiva moderada entre años de experiencia y percepción de dificultades subraya la importancia de incorporar dinámicas de mentoría y análisis de casos reales en los programas de actualización. Los profesionales con mayor trayectoria podrían contribuir como facilitadores en sesiones donde se contrasten estrategias exitosas para superar obstáculos recurrentes, como la interpretación de resoluciones administrativas o la optimización de procedimientos de fiscalización. Esta aproximación fomentaría el aprendizaje entre pares y reduciría la brecha entre teoría y práctica.
- **Desarrollo de guías técnicas por dimensión crítica de la auditoría tributaria.**
  Dado que todas las dimensiones evaluadas se asociaron positivamente con las dificultades percibidas, se recomienda elaborar protocolos específicos para cada área problemática identificada. Por ejemplo, guías sobre la documentación exigida en auditorías selectivas, matrices de riesgos fiscales por tipo de contribuyente, o flujogramas para

la presentación de recursos administrativos. Estos instrumentos deberían ser validados por comités técnicos multidisciplinarios que integren a auditores, abogados tributaristas y representantes de gremios profesionales.

- **Fortalecimiento de redes de colaboración entre sectores públicos y privados.**
  Las diferencias significativas entre auditores en entidades públicas y contadores independientes resaltan la necesidad de plataformas de intercambio de buenas prácticas. Estas iniciativas podrían incluir foros anuales donde se compartan experiencias sobre la aplicación de criterios de fiscalización, así como protocolos de coordinación para evitar solapamientos en procedimientos de verificación. La participación conjunta en mesas de trabajo con la administración tributaria también facilitaría la alineación de procedimientos y la reducción de ambigüedades normativas.
- **Implementación de sistemas de retroalimentación estructurada en firmas y entidades.**
  Para mitigar el sesgo de método común derivado del autoinforme, se sugiere adoptar mecanismos de evaluación 360° que incorporen perspectivas de supervisores, clientes y pares. Estos sistemas permitirían triangular las percepciones de dificultades con indicadores objetivos, como el número de observaciones por auditoría o el tiempo promedio de resolución de inconsistencias. La retroalimentación anónima y periódica contribuiría a identificar patrones sistemáticos y priorizar acciones correctivas.

**FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN**

- **Estudio longitudinal sobre la evolución de las percepciones de dificultades en auditoría tributaria.**
  El diseño transversal actual limita el análisis de la secuencia temporal entre variables, por lo que se propone desarrollar una investigación de seguimiento con mediciones repetidas en intervalos definidos. Este enfoque permitiría evaluar si la acumulación de experiencia modifica la percepción de las dificultades de manera no lineal, o si la exposición a cambios normativos incide en la configuración de nuevas barreras. La inclusión de variables contextuales, como reformas tributarias o crisis económicas, enriquecería el marco explicativo.
- **Análisis comparativo en contextos geográficos y regulatorios diversos.**
  La restricción a un único ámbito geográfico (Perú) sugiere la necesidad de replicar el estudio en jurisdicciones con marcos normativos distintos, como sistemas de fiscalización centralizada o descentralizada, o regímenes tributarios basados en autodeterminación versus verificación administrativa. Este ejercicio permitiría identificar si las dificultades percibidas son específicas de un modelo tributario o si responden a factores transversales, como la complejidad técnica o la capacidad institucional de las administraciones.
- **Validación de instrumentos mediante métodos mixtos para reducir sesgos de medición.**
  Para superar las limitaciones del autoinforme, se recomienda diseñar estudios que combinen datos cuantitativos con técnicas cualitativas, como entrevistas en profundidad o grupos focales con auditores tributarios. Estas metodologías permitirían explorar las razones subyacentes a las percepciones de dificultad, así como contrastar las respuestas con indicadores objetivos, como el cumplimiento de plazos o la

frecuencia de ajustes fiscales. La triangulación de fuentes fortalecería la validez convergente de los hallazgos.

- **Investigación sobre el impacto de la digitalización en las dificultades de la auditoría tributaria.**
  Una línea emergente de estudio debería explorar cómo la implementación de sistemas electrónicos de fiscalización —como facturación digital, cruce automatizado de información o auditorías basadas en datos— ha transformado las percepciones de los profesionales. Este análisis podría incluir la evaluación de competencias digitales requeridas, la adaptación de procedimientos tradicionales a entornos tecnológicos, y el nivel de preparación de los contribuyentes para interactuar con herramientas de fiscalización automatizada.
- **Estudio sobre la relación entre percepciones de dificultad y resultados de auditoría.**
  Se propone indagar si las dificultades percibidas por los auditores tributarios se correlacionan con indicadores de desempeño, como el porcentaje de observaciones confirmadas, el tiempo de respuesta a requerimientos, o la satisfacción de los contribuyentes auditados. Este enfoque permitiría determinar si la subjetividad en la percepción de obstáculos incide en la efectividad de los procedimientos, y en qué medida las estrategias de gestión del riesgo fiscal mitigan o agravan estas dificultades.

## REFERENCIAS


Anjarwi, A. W. (2026). Beyond enforcement: tax audits as social signals of fear, trust, and fiscal legitimacy in digital public discourse. *Cogent Social Sciences*, *12*(1).

Asnawi, M. (2023). Fraud in Tax Evasion Decision: Effect on Financial Pressure, Tax Investigation and the Perceived Probability of Audit. *Migration Letters*, *20*(5), 303–314.

Blaufus, K., Reineke, J. y Trenn, I. (2022b). Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, *93*(3), 509–557.

Dept., I. M. F. F. A. (2024). Republic of Armenia. *Technical Assistance Reports*, *2024*(076), 1.

Dept., I. M. F. F. A. (2026). Republic of Poland. *Technical Assistance Reports*, *2026*(076), 1.

Dold, M. (2023). Behavioural normative economics: foundations, approaches and trends. *Fiscal Studies*, *44*(2), 137–150.

Elkin, L. (2024). Normative uncertainty meets voting theory. *Synthese*, *203*(6).

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, U. P. N. I., Budiadnyani, N. P., Dewi, P. P. R. A. y Fakultas Ekonomi dan Bisnis, U. P. N. I. (2024). Professional skepticism and audit judgment: The moderating effect of audit experience. *Journal of Applied Sciences in Accounting, Finance, and Tax*, *7*(2), 106–116.

Hardiyanto, A., Sudarman, S., Krisnawati, H. y Kuncoro, A. (2022). The Professional Etiquette Moderating the Correlation Between Auditor's Independence and Job Experience Toward Audit Quality (A Study Case of Tax Investigator in the Tax Directorate General Regional Office Central Java I). *Journal of Economics and Public Health*, *1*(1), 1–12.

Malang, U. O. M., ., Y., Chandrarin, G.,

Malang, U. O. M., Subiyantoro, E. y Malang, U. O. M. (2026). The Influence of Fair Presentation and Audit Judgment on Audit Opinion Issuance by Public Accountants in Indonesia. *International Journal of Management and Economics Invention*, *12*(02).

Martinez, A. L., Nascimento, M. S., Santos, L. P. G., Nakao, S. H. y Andrade, A. M. (2026). The impact of independent auditors' tax consulting services on tax litigation. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036*, *18*(1).

Mohammed, P. M. S. (2021). Auditors' Professional Experience and its Effect in Reducing the Impact of Audit Problems – An Empirical Study in the Private Offices of Audit in Iraq. *International Journal of Science and Management Studies (IJSMS)*, 69–88.

Mulyana, A. (2023). INCREASE IN INCOME TAX OF INDIVIDUALS THROUGH TAX AUDIT. *Accounting Research Journal*, *1*(2), 92–100.

Osei, B., Owusu, I. y Amoako, J. (2023). Perceived Organizational Prestige and Ethical Decision-Making: The Role of Tax Accountants' Financial Situation. *Asian Journal of Individual and Organizational Behavior*, *3*(1), 120–131.

Parlak, N. (2026). Digital Tax Audit Responsibilities Of Certified Public Accountants: The Kurgan Compliance Framework. *Turkish Studies-Economics,Finance,Politics* , *21*(Volume 21 Issue 3), 5665–5707.

Phornlaphatrachakorn, K. y Kalasindhu, K. N. (2022). Audit review and audit outcome of tax auditors in Thailand: moderating effects of professional skepticism and audit experience. *Afro-Asian J. of Finance and Accounting*, *12*(5), 626.

Puji Erasashanti, A., Yazid, H., Januarsi, Y. y Muchlish, M. (2025). Omnichannel Taxation, Perceived Tax Audit Probability and Digital Tax Compliance: A Game Theoretic Analysis. *Management (Montevideo)*, *3*, 323.

Rabiyah, U., Anggraeni, D., Fitri, F. y Bakri, M. Z. H. (2026). Improving Tax Audit Quality through Accountability and Professional Experience: The Mediating Role of Information Technology. *International Journal of Accounting & Finance in Asia Pasific*, *9*(2), 740–758.

Vinnytska, O. y Chvertko, L. (2024). TAX CONTROL AS AN ELEMENT OF INTERACTION BETWEEN TAX PAYERS AND TAX AUTHORITIES. *Economies' Horizons*(2-3(28)), 24–34.

Yakushev, R. V. (2025). Conflicts Resolved by Tax Authorities. *FINANCIAL LAW*, 17–21.

Zolotareva, G. A. y Bendas, Y. S. (2023). EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF INTERACTION BETWEEN TAX AUTHORITIES AND INTERNAL AFFAIRS AUTHORITIES IN THE PROCESS OF CARRYING OUT CONTROL ACTIVITIES WITHIN THE FRAMEWORK OF ON-SITE TAX AUDITS. *Industrial Economics*(1), 33–39.

Дем'янишина (2023). DIGITALISATION OF TAX AUDITS: THE USE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BLOCKCHAIN IN FISCAL CONTROL. *SWorldJournal*(35-03), 100–110.