

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA.**



**“LA EDUCACIÓN FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA FORTALECER LA  
RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN EL CUMPLIMIENTO  
TRIBUTARIO.”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:**

**LINARES LÓPEZ, CARLOS ERNESTO**

**MENJIVAR OLIVA, GIOVANNI ARMANDO**

**MORÁN CRISTALES, NESTOR EDGARDO**

**PARA OPTAR EL GRADO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**ABRIL 2019**

**SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

## **AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez de Hernández
Coordinador General del Seminario de Graduación	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador General del Seminario de Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. José Rodolfo Pérez Córdova
Jurado Examinado	: Lic. Jorge Luis Martínez Bonilla : Lic. Carlos Ernesto Ramírez

Abril 2019

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco primeramente a Dios por haberme permitido culminar mis estudios, brindándome sabiduría, fuerzas y guiarme en el camino correcto, también a mis padres María Julia López y Jaime Ernesto Linares, por su enorme sacrificio y apoyo incondicional, por mostrarme que las cosas correctas requieren mucho empeño y esfuerzo, por confiar y creer en la culminación de mis estudios. A mi hermana Eva María Linares por el apoyo que me brinda, su esmero y tolerancia que ha mostrado en todo este tiempo por eso va dedicado para ella, igualmente a mi novia Abigail por estar en momentos difíciles, brindándome su confianza, apoyo y comprensión.

**Carlos Ernesto Linares López**

Doy gracias a Dios por finalizar una etapa más de mi formación académica, debido a que fue él quien me brindó de su sabiduría y apoyo espiritual en cada fase de este trabajo, me orientó a seguir adelante y así poder lograr ser un buen profesional. También agradezco a mi familia, especialmente a mi hijo Fernando Morán quien fue fuente y motivo de inspiración para demostrar lo mejor de mí, así mismo a mi madre Mercedes Cristales y a mi padre Nelson Morán quienes siempre me han motivado a ser una mejor persona, de igual forma me ayudaron económicamente en toda esta fase de mi carrera, y ofrecieron de su amor incondicional a pesar de las cosas inesperadas que nos demuestra la vida; así mismo les agradezco a mi hermana Lisseth y mi hermano Elmer por su motivación y apoyo.

**Nestor Edgardo Morán Cristales**

Eternamente agradecido con Dios Todo poderoso por permitir culminar una etapa esencial en mi vida, por la fortaleza, protección y sabiduría que me ha brindado, a mi padre Oscar Menjivar, Mi madre Zoila Oliva, hermana Leslie Menjivar, por sus sacrificios, compañía, y su apoyo en seguir adelante sin importar los obstáculos. Agradezco a mi equipo de trabajo, por haber compartido conmigo tantos buenos y duros momentos, por su comprensión, por su dedicación y perseverancia, a nuestros asesores por su tiempo y dedicación durante el seminario.

**Giovanni Armando Menjivar Oliva**

## ÍNDICE

Contenido	Pág. N°
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iv
CAPÍTULO I – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1 Situación de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario	1
1.2 Enunciado del problema	5
1.3 Justificación de la investigación	5
1.3.1. Novedoso	7
1.3.2. Factibilidad	8
1.3.3. Utilidad Social	8
1.4 Objetivos de la investigación	9
1.4.1 Objetivo general	9
1.4.2 Objetivos específicos	9
1.5 Hipótesis	10
1.5.1 Hipótesis de trabajo	10
1.5.2 Determinación de variables	11
CAPÍTULO II – MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.	12

2.1	Estado actual de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario.	12
2.2	Educación fiscal	13
2.2.1	Ejes de la educación fiscal	15
2.3	Actuación de la administración tributaria	18
2.3.1	Limitaciones de la administración tributaria para la incorporación del auditor en la educación fiscal	21
2.4	Incorporación del profesional en la educación fiscal.	22
2.4.1	Proceso para establecer convenios con el Consejo de vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.	24
2.5	Metodología del CVPCPA para evaluar la incorporación de temas en la malla curricular.	26
2.6	Responsabilidades del auditor en el desarrollo de la auditoría.	27
2.7	Competencias del auditor fiscal.	29
2.8	Importancia de la norma de educación continuada y el programa de educación fiscal	31
2.9	Ética profesional en la realización de encargos de auditoría fiscal	32
2.9.1	Incumplimientos en el desarrollo de la auditoría fiscal.	33
2.10	Base legal	35
2.11	Base técnica.	36
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA EDUCACIÓN FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA FORTALECER LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.		44

3.1	Enfoque y tipo de investigación	44
3.1.1	Tipo de estudio	44
3.2	Delimitación espacial y temporal	44
3.2.1	Teórica.	44
3.2.2	Temporal.	45
3.2.3	Espacial o geográfica.	46
3.3	Sujetos y objeto de estudio	46
3.3.1	Unidades de análisis	46
3.3.2	Universo y muestra	46
3.4	Técnicas materiales e instrumentos	48
3.4.1	Técnicas.	48
3.4.2	Instrumentos.	49
3.5	Procesamiento, análisis e interpretación de la información.	49
3.5.1	Procesamiento de la información	49
3.5.2	Análisis e interpretación de los datos	49
3.6	Cronograma de actividades de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario 2018-2019.	50
3.7	Presentación de los resultados.	51
3.7.1	Tabulación Cruzada.	51
3.7.2	Diagnóstico de los resultados.	62

CAPÍTULO IV. PLAN DE EDUCACIÓN FISCAL COMO UNA HERRAMIENTA DE FORTALECIMIENTO EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DEL PROFESIONAL EN AUDITORÍA.	65
4.1 Planteamiento del caso	65
4.2 Estructura y descripción del programa	65
4.2.1 Descripción	68
4.2.2 Objetivos	68
4.2.3 Principios y valores	69
4.2.4 Alcance	70
4.2.5 Metodología	71
4.2.6 Marco legal	73
4.2.7 Sujetos de aplicación	73
4.2.8 Evaluación de los módulos	74
4.2.9 Actividades del expositor	74
4.3 Beneficios y limitantes	75
4.4 Estructura y desarrollo de módulos	77
4.4.1 Desarrollo del módulo I	80
4.4.2 Desarrollo del Módulo II	86
4.4.3 Desarrollo del Módulo III	104
4.4.4 Desarrollo del Módulo IV	114

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	126
BIBLIOGRAFÍA	128
ANEXOS	130



## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.	Etapas de firmar convenio	25
Figura 2.	Áreas de estudio para contadores públicos.	31
Figura 3	Estructura simplificada del plan de la capacitación	67
Figura 4	Principios	69
Figura 5	Los valores	70
Figura 6	Relación de la educación fiscal y el sentido social de los tributos	76
Figura 7	Principios de la administración tributaria	87
Figura 8	Etapas ante el TAIIA	89
Figura 9	Obligaciones de pago	96
Figura 10	Sanciones a las que están sujetos los contribuyentes	98
Figura 11	Atenuantes	99
Figura 12	Responsabilidades del auditor	101
Figura 13	Hechos considerados renta	105
Figura 14	Sujetos excluidos de renta	107
Figura 15	Fase de valoración de riesgo y planificación de la auditoría fiscal.	118
Figura 16	Respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría fiscal.	119

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.	Requerimientos Legales de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	36
Tabla 2.	Requerimientos Norma de Educación Continuada.	37
Tabla 3.	Requerimientos del Código de Ética Profesional Para Auditores y Contadores.	39
Tabla 4.	Requerimiento de la Norma para el Aseguramiento sobre el cumplimiento de Obligaciones Tributarias	41

Tabla 5.	Temario del plan de educación fiscal como una herramienta de fortalecimiento en la responsabilidad social del profesional en auditoría	77
Tabla 6	Derechos del sujeto pasivo	88
Tabla 7	Obligaciones formales del IVA E ISR	93
Tabla 8	Incumplimientos del auditor fiscal	120

#### ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo N° 1.	Guía de preguntas para entrevista #1	130
Anexo N° 2.	Resultados de la entrevista	131
Anexo N° 3.	Guía de preguntas para entrevista # 2	138
Anexo N° 4.	Resultados de la entrevista	139
Anexo N° 5.	Instrumento de recolección de datos cuestionario	144
Anexo N° 6.	Resultados.	148

## RESUMEN EJECUTIVO

La formación del auditor es medida por las experiencias, habilidades y actitudes que posee, así mismo del conocimiento ha adquirido para aceptar y por consiguiente llevar a cabo encargos de auditoría; por tanto, para asegurar un nivel de calidad de sus servicios se requiere que se mantenga a la vanguardia de todas las reformas, modificaciones y surgimiento de normativas y/o leyes, mediante asistencia a seminarios, capacitaciones, convenciones y o cualquier otra actividad que mejore su calidad profesional. Además del conocimiento técnico y legal que debe poseer el auditor, existe un área que mantiene el mismo nivel de trascendencia, como lo es la educación fiscal, ya que permite el desarrollo de valores, actitudes y competencias idóneas para estimular un juicio crítico del profesional en los tributos y el gasto público, además se busca fomentar una mayor confianza y cooperación dentro de un contexto fiscal. Haciendo hincapié en la ética profesional la cual posee un impacto dentro de la educación fiscal mejorando las relaciones de confianza, sin suponer una debilidad en la fuerza coactiva del Estado.

No obstante, debido a la falta de interés o poca disponibilidad de tiempo del auditor, este solamente desempeña su trabajo de forma sistemática sin tener en cuenta un enfoque social, por ello, en la actualidad existe una serie de iniciativas orientadas a lograr un mayor acercamiento de los miembros y la sociedad en los destinos de cada país, entre ellos, se puede mencionar un destacado programa llevado a cabo entre el continente Americano específicamente América latina en colaboración con la Unión Europea, el cual ha contribuido a la mejora de la cohesión social por medio del Ministerio de Hacienda, el cual permitió en el año 2008 la creación de la Unidad de Educación fiscal como área encargada de fortalecer la cultura tributaria a través de la implementación del programa de educación fiscal.

En el desarrollo de la investigación se identificaron algunas de las causas por las cuales los contribuyentes no están dispuestos a tributar correctamente y por tanto el auditor debe ser más cauteloso en la aplicación de procedimientos y programas para detectar cualquier hecho o circunstancia que tenga incidencia con la evasión y fraude fiscal, que en última instancia tiene un efecto negativo en la recaudación de tributaria. Algunos países han utilizado como una estrategia la inclusión de la educación fiscal para disminuir los niveles de evasión y elusión fiscal por parte de algunos contribuyentes, pues mediante esta se pretende crear una ciudadanía consciente de sus derechos y deberes en relación a los tributos.

En consecuencia, la hipótesis planteada en la investigación realizada enfatiza como la educación fiscal fortalecerá las competencias del auditor y de qué manera se relaciona con la responsabilidad para el desarrollo de los encargos de aseguramiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte del contribuyente. Además, se investigó un marco teórico sobre las acciones que ha realizado la Administración Tributaria a través de EDUFIS (Unidad de Educación Fiscal). De igual forma se resaltan las responsabilidades del auditor establecidas en normativa técnica, algunas limitantes que se afrontan al incorporar al auditor en la educación fiscal, entre otros temas que se han considerado para mejorar el actuar del profesional de auditoría.

La metodología fue basada en un estudio hipotético deductivo, que proporcionó un parámetro para establecer las unidades de análisis teniendo como resultado al personal clave del Ministerio de Hacienda y a los socios de las firmas de auditoría determinados en la muestra. Para la recopilación de datos se utilizó la entrevista y la técnica de la encuesta, en ambos casos se procesó la información y se efectuó el diagnóstico para la preparación de los análisis e interpretación de datos, en la cual fue relevante relacionar la variables e indicadores para una mejor comprensión de los mismos.

Finalmente, en la elaboración del plan metodológico de formación en educación fiscal se incluyeron los principios y valores, propósitos y objetivos enfocados en generar una cultura tributaria, además incorpora elementos fundamentales como la forma de ser impartidas las capacitaciones, tiempo de duración, forma de evaluar, entre otros elementos; así mismo, para lograr un mayor entendimiento se ejemplificaron unos casos de lo que se busca suplir con la propuesta la cual consta de cuatro módulos de temas que fortalecerán las capacidades tributarias del auditor.

## INTRODUCCIÓN

El auditor fiscal autorizado y nombrado debe tomar en cuenta la aplicación de normativa técnica-legal para la prestación de sus servicios, siendo así un elemento fundamental que debe incluir el desarrollo de las auditorías, además de una serie de principios y valores que proporcionan prestigio, integridad, transparencia y objetividad al desempeño de su trabajo.

El presente trabajo consiste en dar seguimiento e incorporar la educación fiscal como una herramienta que fortalezca la responsabilidad del auditor en la ejecución de encargos de aseguramiento de obligaciones tributarias, lo cual contribuye a la emisión de un dictamen e informe fiscal más objetivo, por tanto, el documento contiene temáticas que responde a las siguientes interrogantes ¿Qué es la educación fiscal?, ¿Cuáles son los beneficios que genera una cultura tributaria? y ¿De qué manera se debe formar el auditor para crear una consciencia fiscal que le permitirá tener un mayor grado de responsabilidad en las revisiones fiscales?, entre otras.

El documento enfatiza aspectos esenciales, técnicos, legales y éticos que el auditor debe incluir en los encargos de auditoría para mantener el debido cuidado profesional en el desempeño de sus labores, además de poder incrementar la capacidad de detectar situaciones reportables hacia la Administración Tributaria, los cuales contribuirán a un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, pero a su vez también se muestra la responsabilidad que posee el profesional y los incumplimientos más frecuentes que comete, igualmente se muestran casos de como suplir tales incumplimientos.

Con el objetivo de conocer las respuestas a las interrogantes mencionadas y la responsabilidad que deberá tener el profesional de auditoría en el desempeño de sus labores el presente trabajo se ha estructurado en los siguientes capítulos.

Capítulo I: contiene la situación problemática del tema, antecedentes del problema tanto a nivel nacional como internacional, justificación de la investigación, la hipótesis a investigar y la determinación de las variables.

Capítulo II: presenta la investigación del problema, el desarrollo del marco teórico que incluye la definición de la educación fiscal, los ejes que la conforman, La manera de incorporar al profesional en la educación fiscal, como debe de formarse al auditor para incrementar su responsabilidad fiscal, cuáles son las limitaciones que afronta la Administración Tributaria para implementar una formación en valores fiscales hacia el auditor, así mismo, se detallan los incumplimientos tributarios que se cometen con mayor frecuencia por parte de los contribuyentes y el grado de ética que poseen los auditores para afrontar las revisiones fiscales.

También se aborda toda la normativa legal, técnica y ética que debe incorporar el profesional al momento de ejecutar las auditorías fiscales y como llevar a cabo un convenio con el ente regulador de la profesión como lo es el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría

Capítulo III: describe la metodología, instrumentos y técnicas de investigación utilizadas para definir el tipo de estudio, unidades de análisis y el procesamiento de la información, logrando así mostrar la tabulación de los datos con sus respectivos gráficos y análisis.

Capítulo IV: este contiene la propuesta que responde a las variables y elementos que intervienen en la problemática de la falta de formación en materia de educación fiscal de los auditores; finalmente se establecen las conclusiones y recomendaciones que culminan con la investigación y los anexos junto a la bibliografía utilizada.

## **CAPÍTULO I – PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **1.1 Situación de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario**

Los profesionales especializados en el área fiscal tienen que cumplir una amplia gama de principios, normas, leyes y reglamentos; por tanto, la prestación de sus servicios debe ser altamente calificada y desarrollada de forma competente, ya que son ellos quienes dan fe ante la Administración Tributaria del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los contribuyentes, quienes son los responsables de rendir cuentas y sobre su situación impositiva ante el Estado.

De igual forma se busca la incorporación del profesional en auditoría en programas fiscales, ya que posee un papel importante en el desempeño de sus labores, tal como lo determina la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT) el auditor revisará el cumplimiento de las obligaciones tributarias: formales y sustantivas a cargo de los contribuyentes obligados a ellos, por lo que será responsable fiscalmente según lo dictamina el Código Tributario (Asamblea Legislativa de El Salvador, 2015) así:

- Emitir el dictamen e informe fiscal
- Guardar absoluta independencia del sujeto pasivo que lo nombró.
- Examinar las transacciones y operaciones del contribuyente de acuerdo a leyes tributarias y normativa técnica.
- Garantizar que el dictamen fiscal e informe este respaldado con asientos contables, libros legales, transacciones.



- Reflejar en el dictamen e informe fiscal, la situación tributaria del contribuyente, entre otras.

Ante estas obligaciones y responsabilidades que posee el auditor es necesario que fortalezca sus competencias, en ese sentido el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) en cumplimiento de sus facultades que le otorga la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría promueve la Norma de Educación Continuada para asegurar la competencia suficiente y calidad profesional en la prestación de sus servicios.

Para todas las responsabilidades que posee el auditor, existen diversas instituciones competentes que se centran en capacitar al profesional en normativa técnica y práctica de la profesión, permitiendo asegurar el nivel de calidad de los profesionales, siendo más efectivos en sus labores y así, estar preparados ante toda modificación y/o actualización de leyes y normativa técnica; no obstante las instituciones dejan relegados temas asociados a la ética cuya ausencia incide en el comportamiento del profesional lo cual puede perjudicar la independencia del auditor, así mismo existen falencias en fomentar una responsabilidad fiscal, la cual debe contrarrestarse mediante capacitaciones que motiven el uso valores y principios éticos que guíen el actuar del auditor ante la Administración Tributaria y la de los contribuyentes con el fin de establecer una relación de confianza mutua entre el Estado y los ciudadanos.

Otro aspecto importante que se debe considerar es la regulación de la profesión de contaduría y auditoría, por lo que se creó la “Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría” en el año 2000, y para un mayor fortalecimiento de las actuaciones éticas del auditor se adoptó en El Salvador el Código de Ética Profesional para los Contadores Públicos en el año 2005 el cual fue emitido por la Federación Internacional de Contadores conocido por sus siglas en inglés como IFAC; cada uno de ellos han sido objeto de modificaciones y/o actualizaciones, la más recientes fueron las reformas

dadas en el año 2017 a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y en el año 2018 se promulgó en el país el Código de Ética Profesional para los Auditores y Contadores, con el propósito de mantener y mejorar las capacidades de los profesionales, todos estos cambios se han realizado por medio de resoluciones emitidas por CVPCPA, el cual es el ente regulador de la profesión en el país. Que a su vez es el ente encargado de emitir normativa, dotar al profesional de competencias suficientes y adecuadas para el desarrollo de su ejercicio laboral.

Por tanto, es importante que el auditor mantenga las competencias necesarias para no incurrir en sanciones y amonestaciones por parte del CVPCPA, en este sentido se busca dotar al auditor con una mayor responsabilidad fiscal, con conocimientos actualizados con el propósito de forjar un cambio en un actuar, siendo honesto, solidario e íntegro ante sus clientes y el Estado.

Ante los componentes mencionados, se puede afirmar que no existe programas, seminarios o planes que respondan a la necesidad de forjar una conciencia fiscal sobre el sentido social de los impuestos, los principios y valores sobre el cual descansa el deber de cumplir con las obligaciones y del pago de los tributos, esta falencia se origina y/o complementa con las críticas a la gestión pública (corrupción, deficiencia, inequidad de tributaria), ausencia o débil ética ciudadana y limitada práctica de valores sociales, deficiencia de los servicios brindados y conductas transgresivas de normativa tributaria (evasión, fraude y elusión fiscal), sumado a esto, se encuentra la poca probabilidad de ser fiscalizado. De modo que, la carencia de sanciones éticas-legales, la falta de conocimiento y entendimiento en temas de educación fiscal, permiten que el profesional realice actos que no promueven una ciudadanía responsable.

Lo cual repercute en acciones contrarias la ley, siendo estas promovidas por el contribuyente o por el mismo auditor quien por la falta de principios y/o valores, se presta a hacer acciones

contrarias a la ley denominadas comúnmente como “vacíos de ley o elusión fiscal”; las cuales en su mayoría ponen en juicio el actuar del profesional en su papel como asesor. (TAPIA, 2012)

Otro hecho relevante es disminuir o erradicar la elusión y hacer énfasis en la evasión fiscal puesto que, estas dos causas poseen una estrecha vinculación el incumplimiento tributario que existe en el país. Así mismo, existen varios factores por los cuales los contribuyentes y el auditor en su rol como ciudadano muestran desinterés hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre estos se pueden mencionar:

- a) Poseen una percepción negativa del uso de recursos públicos, lo cual lleva a tener una apatía del cumplimiento de las obligaciones sustantivas descritas en las leyes tributarias.
- b) Inconformidad del contribuyente al percibir ventajas a favor de una minoría con respecto al pago de tributos y exoneración de multas; por tanto, el beneficio no es equitativo lo cual genera una abstención al cumplimiento tributario de sus obligaciones.
- c) Aumentos salariales no justificados a trabajadores públicos, que no significan una mejor prestación de servicios para el contribuyente, por ende, el contribuyente presenta una actitud negativa hacia el pago de tributos.
- d) Falta de conocimientos tributarios y éticos por parte de algunos profesionales de auditoría, lo cual puede generar posibles situaciones en donde se transgredan sus principios llegando a generar perjuicios fiscales y judiciales.
- e) Apreciación de un trato diferenciado según la posición económica-social con respecto a las multas o sanciones por infracciones tributarias.
- f) Escasa o nula competencia para la realización de auditorías fiscales, teniendo negligencia en el desarrollo de sus labores, lo que generaría percances fiscales. (Unidad de Educación Fiscal, 2017)

El Ministerio de Hacienda ha desarrollado diferentes modalidades que facilitan a los contribuyentes a tributar con la mayor practicidad posible, un ejemplo de ello es la presentación y/o pago de declaraciones en línea, sin embargo, existen algunos contribuyentes que aún no tienen confianza ante el actual sistema y en cierta medida no logran percibir una transparencia de la correcta gestión los recursos públicos, desarrollo y ejecución de obras, que garanticen a los ciudadanos bienes y servicios de calidad.

## **1.2 Enunciado del problema**

La educación fiscal es una herramienta que ha servido a las diversas administraciones tributarias de cada país para disminuir niveles de elusión y evasión fiscal, además de crear una cultura tributaria en la población en general, a través de programa de enseñanza-aprendizaje; sin embargo, en El Salvador no se ha considerado la inclusión del profesional de auditoría dentro de la temática de la educación fiscal para la realización de revisiones fiscales, todo lo anterior permite el planteamiento de la siguiente interrogante:

¿Cómo la carencia de competencias en temas de educación fiscal influye negativamente en la responsabilidad del auditor, al momento de emitir su opinión sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias?

## **1.3 Justificación de la investigación**

Las investigaciones realizadas por diferentes universidades e instituciones de carácter público y privado en el país, respecto al área tributaria han sido llevadas bajo un enfoque operativo; además, se han identificado estudios por parte de diferentes universidades sobre ética en los profesionales de contaduría, las competencias a fortalecer, sin embargo dicha temática no ha sido abordada desde una perspectiva de integración al profesional en auditoría en mejorar la cultura fiscal, por tanto, se considera que el estudio es de suma importancia, ya que a través de los tres

ejes fundamentales de la educación fiscal el auditor fortalecerá sus competencias en el ejercicio de sus labores.

Por otra parte, el CVPCPA ha realizado diversos esfuerzos con el objetivo de fomentar temas en apego a las disposiciones legales y técnicas, como por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley IVA, entre otros, con la ayuda de diferentes gremios de la profesión, sin embargo, no se ha trabajado en implementar temas que fortalezcan la responsabilidad social del auditor. Por otra parte, la Administración Tributaria si ha fomentado esfuerzos para dar a conocer e implementar la educación fiscal en estudiantes y personal docente de instituciones públicas y privadas, así mismo, en el ámbito universitarios mediante diplomados en educación fiscal; no obstante, se ha dejado fuera a los profesionales en auditoría, sin embargo, son ellos quienes deberían tener un trato especial debido a que se encargan de realizar revisiones fiscales dando fe mediante una opinión del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias del contribuyente, por esta razón es relevante que el CVPCPA, con sus facultades de poder exigir y capacitar al profesional de auditoría mantenga las competencias técnicas y legales actualizadas, mediante un proceso de educación continua que considere en su formación la educación fiscal como un tema de cumplimiento para el profesional en el área ética y legal.

De igual forma, con lo mencionado con anterioridad se tiene la falta de interés de algunos auditores fiscales por la temática en estudio, ya que estos se han limitado al análisis de operaciones, elaboración de procesos y procedimientos de verificación de cumplimientos fiscales del contribuyente, por tal razón el profesional no se enfoca en dar cumplimiento integral con cada una de las normativas que regulan su actuar, Para el profesional debe ser indispensable y exigible completar la cantidad de horas continuas determinadas por el CVPCPA, llevadas a cabo mediante

capacitaciones, programas de estudio, entre otros, que buscan fortalecer las actitudes y capacidades para aplicar normativa que sustenta la profesión.

De la misma forma, existe el apoyo de otras instituciones que buscan fortalecer las competencias del profesional de la contabilidad, entre estos se encuentran el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), Ministerio de Hacienda, Red de Contadores de El Salvador (REDCOES), Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP) entre otros; logrando crear un profesional íntegro, solidario, responsable y consciente de sus derechos y obligaciones como asesor del área tributaria.

### **1.3.1. Novedoso**

Involucrar al auditor en tema de educación fiscal para fortalecer las competencias resulta importante, debido a que permite mejorar habilidades y aptitudes tomando en cuenta aspectos relevantes del Código de Ética actual, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y de la Norma de Educación Continuada, siendo estos indispensables para la preparación académica y ejercicio de sus labores.

Además, cabe destacar que las indagaciones pasadas fueron enfocadas en mostrar la ética en los contadores y del fortalecimiento de las competencias, basado en un enfoque de cumplimiento hacia las disposiciones del Consejo; sin embargo, no se ha realizado bajo un enfoque que involucre al profesional de auditoría en la educación fiscal con el apoyo de la Administración Tributaria, siendo esta última indispensable por ser la única institución del Estado en fomentar la educación fiscal en el país.

El principal punto a resaltar de la temática es su incorporación en el marco de la educación continuada, para que sea tomada como una nueva área exigible, o como un tema anexo al área de

tributos y ética, con la finalidad de fomentar y fortalecer las capacidades del auditor fiscal en el desarrollo de sus encargos de auditoría, debido a que debe de cumplir con una cantidad de horas de educación que le permitan mantener sus habilidades y aptitudes actualizados de acuerdo con la normativa legal vigente del país, lo cual otorgará certeza plena del cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo o contribuyente y a su vez adquirir una mayor responsabilidad fiscal en pro de la sociedad.

### **1.3.2. Factibilidad**

La investigación se tuvo diversas fuentes de información entre ellas estuvieron:

- **Factibilidad Bibliográfica:** debido a que la información relacionada al tema de la educación fiscal es numerosa entre ellas están la página web de la red de educación fiscal, la unidad de educación fiscal entre otras más, por tanto, existen diversas fuentes conteniendo suficientes informaciones para la obtención de la misma. Además de existir boletines, libros, revistas en relación al tema.
- **Factibilidad de Campo:** esta fue posible ya que se pudo entrevistar y/o encuestar al personal clave de las firmas de auditoría y de la Administración Tributaria, respetando el área geográfica establecida de cada una; así mismo, se contó con el apoyo del personal de instituciones en enseñanza y metodología para la introducción de la temática en los profesionales.

### **1.3.3. Utilidad Social**

La investigación es de utilidad para todo profesional de la contaduría y auditoría, así también a especialistas en la profesión, de igual forma puede servir de apoyo para las instituciones como el CVPCPA, Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP), Red de Contadores de El Salvador (REDCOES), Corporación de Contadores de El Salvador y otros gremios, como una

herramienta para fortalecer las competencias de los contadores y auditores que desempeñan funciones importantes dentro de las empresas o entidades públicas o privadas, además podrá ser de utilidad a todo aquel interesado en el estudio de la temática a investigar.

Todo esto permite que la educación fiscal sea la herramienta de fortalecimiento de las competencias del profesional al momento de realizar los encargos de auditoría en función del cumplimiento tributario del contribuyente, de igual forma permitirá hacer un trabajo eficiente y objetivo para el auditor libre de sesgos o inferencias, dado que fortalecerá su responsabilidad social mediante capacitaciones, diplomados, congresos, que fomenten la ética, valores, principios logren cambios en el actuar del auditor, estos podrán ser impartidos por instituciones autorizadas de forma presencial y dinámica mostrando la educación fiscal como aquel campo de acción que lograra novedades y un mayor compromiso social en el profesional.

## **1.4 Objetivos de la investigación**

### **1.4.1 Objetivo general**

Desarrollar una propuesta de un plan metodológico que permita hacer un diagnóstico de los contenidos impartidos por el CVPCPA, para efectuar un cambio curricular y mejore las competencias y responsabilidad social del profesional en auditoría, con el apoyo de la actuación de la Administración Tributaria firmando un convenio de cooperación para que los temas de educación fiscal puedan ser incluidos en las horas acreditadas por el consejo.

### **1.4.2 Objetivos específicos**

- Indagar sobre los contenidos que imparte la Administración Tributaria en los programas de educación fiscal para involucrar al auditor y evaluar los beneficios de su incorporación.



- Establecer un convenio de cooperación entre la Administración Tributaria y el CVPCPA que permita incorporar el tema de educación fiscal en las competencias del profesional por medio de la acreditación de horas continuadas, fomentando una mayor responsabilidad social en la revisión cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes.
  
- Elaborar una propuesta de un plan metodológico sobre el diagnóstico, diseño de contenidos, cambio curricular dirigido al CVPCPA, a efectos de incluir la educación fiscal, en las temáticas necesarias en el acreditamiento de las horas de educación continuada y que permita una formación integral y responsable hacia la ciudadanía.

## **1.5 Hipótesis**

### **1.5.1 Hipótesis de trabajo**

Con el propósito de dar respuesta a la problemática objeto de estudio, es importante considerar diferentes alternativas que pueden surgir al momento de encontrar una solución adecuada, es por ello, que se plantea la siguiente hipótesis:

“La educación fiscal como una herramienta de fortalecimiento de competencias contribuirá en la responsabilidad del auditor para la emisión de su opinión respecto al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente ante la Administración Tributaria”

### 1.5.2 Determinación de variables

Tomando de referencia la formulación del problema y el planteamiento de la hipótesis, se han considerado las siguientes variables:

- Independiente: “La educación fiscal como una herramienta para fortalecer la responsabilidad social del auditor” y sus indicadores son los siguientes:
  - a) Número de horas acreditadas en educación fiscal
  - b) Cantidad de observaciones en el expediente del CVPCPA
- Dependiente: “Opinión del auditor respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente ante la Administración Tributaria”
  - a) Cantidad de situaciones reportables encontradas en el desarrollo de la auditoría
  - b) Disminución de niveles de evasión y elusión fiscal.

## **CAPÍTULO II – MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL.**

### **2.1 Estado actual de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario.**

La educación fiscal surge en El Salvador como una estrategia que busca la creación de una sociedad solidaria y participativa, la cual permita la generación de una cultura fiscal y formación en valores, cuyo propósito sea comprender la importancia e impacto que tienen los tributos en la ciudadanía; a raíz de esto se creó un convenio entre la Administración Tributaria y el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología, a través de la creación de la Unidad de Educación Fiscal (EDUFIS, 2008); encargada en desarrollar cursos y programas dirigidos hacia estudiantes y personal docente de instituciones públicas y privadas.

En el país el proceso de enseñanza y aprendizaje ha tomado mayor auge con los diversos diplomados que se han llevado a cabo a nivel de centro de estudios de educación superior con el objetivo de crear una iniciativa y formar futuros profesionales en el área fiscal, lo cual permitirá una relación integral con el Ministerio de Hacienda; por tanto se trata de una estrategia que beneficiará a todos los participantes inmersos en este proceso, asimismo llevará a mantener una conducta responsable y un mejor nivel de cumplimiento tributario.

A pesar que se ha tomado en cuenta a la población estudiantil y docente de educación básica y media, no obstante, existen diplomados on line que van enfocados a profesionales incorporando al auditor, sin embargo, este no muestra interés o cierto grado de relevancia por no estar incluidos en la acreditación de horas continuadas requeridas por parte del consejo, El auditor es un agente primordial para el consejo y la Administración Tributaria, ya que asegura el correcto cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente; por lo tanto, es relevante que mantenga las competencias necesarias e incremente su responsabilidad en el desarrollo de las revisiones fiscales,

por ello es importante que el profesional sea participe temas de educación fiscal y mejor aunque sean parte de su formación exigida, esto lograra crear un criterio más consciente sobre los tributos y a su vez generara un valor agregado a la profesión que beneficiará a la ciudadanía.

## **2.2 Educación fiscal**

La educación fiscal es un instrumento de enseñanza y aprendizaje para la ciudadanía, que comprende iniciativas educativas en el seno del cumplimiento tributario, de igual forma busca generar una relación entre el Estado y la sociedad la cual se basará en la confianza, colaboración y la relevancia que tienen los impuestos, partiendo de la vinculación que estos tienen con el gasto público mediante la transparencia de los recursos.

Así mismo, “es una política de Estado que tiene como objetivo fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente de sus derechos y obligaciones. Se trata de un proceso de enseñanza y aprendizaje basada en tres ejes: formación de valores, ciudadanía y cultura fiscal.” (EDUFIS, 2017)

Es importante resaltar que el pago de impuestos tiene una relación intrínseca con el principio de solidaridad, debido a que el Estado es garante de los derechos fundamentales de la sociedad, pero esta también posee deberes como lo son el cumplimiento de obligaciones tributarias. La educación fiscal tiene como objetivo el desarrollo de valores, actitudes y habilidades encaminados a incentivar en los ciudadanos un juicio crítico sobre el papel que tiene el Estado en la recolección de tributos, el uso de los recursos, estrategias y medios para el ejercicio social.

De igual forma la educación fiscal es un proceso democrático que posee dos rumbos, por una parte, generar una conciencia en la población sobre sus derechos y deberes en cuanto a la comprensión de la función socioeconómica de los tributos y, por otra parte, pretende estimular

estrategias para la lucha contra el fraude fiscal, evasión y corrupción, mediante iniciativas educativas que permitan fomentar conductas fiscalmente responsables que vinculen el cumplimiento tributario y el control social del gasto.

Por tanto, la Administración Tributaria, ha apostado a mejorar la conciencia fiscal, la cual se basa en una educación asentada en valores que permita un vínculo entre los impuestos y el ciudadano, facilitando el cumplimiento de las responsabilidades por parte del contribuyente; es así como la Administración Tributaria tiene como propósito establecer un ambiente armonizado en el cual se disminuyan los niveles de evasión, elusión y fraude fiscal, y que en última instancia los ciudadanos perciban un mayor bienestar en la prestación de bienes y servicios que garantiza el Estado.

Sin embargo, estos esfuerzos llevados a cabo no son suficientes, debido a que a los ciudadanos no solo se han de limitar a determinados conocimientos tributarios, sino a tener una mayor capacidad de entendimiento de las acciones que perjudiquen el interés fiscal. En este punto es donde se busca que la Administración Tributaria eleve este nivel de responsabilidad hasta los profesionales, ya que son ellos quienes se encargan de realizar las revisiones fiscales del contribuyente.

De este modo el CVPCPA con ayuda de la Administración Tributaria deben incorporar al auditor en temas de educación fiscal transmitiéndole ideas, valores y actitudes, las cuales fortalezcan la responsabilidad de este, tanto en lo profesional como social, haciendo un mayor énfasis en generar conciencia sobre todas aquellas conductas contrarias a las actividades defraudadoras, mediante la correcta aplicación de leyes, disposiciones técnicas y la forma adecuada de tributar, que permita al profesional actuar en relación al cumplimiento tributario en beneficio de la ciudadanía como un deber social.

### **2.2.1 Ejes de la educación fiscal**

Los ejes de la educación fiscal son pilares importantes ya que proporcionan una formación en valores éticos asociado al deber de tributar logrando crear en el ciudadano una actitud responsable, solidaria, honesta y justa con los demás, el eje de cultura fiscal busca poner en práctica conocimientos técnicos como normativas tributarias, legal y contable, es decir una correcta aplicación de las mismas. Por último, tenemos el eje ciudadanía el cual se encarga de ejercer un estímulo en los derechos y obligaciones de la sociedad.

La educación fiscal no solo se queda en el ámbito de temas relacionado a leyes tributarias, sino que incluye un acercamiento a la enseñanza de las finanzas públicas, presupuesto, gasto y control es por esto que se fundamenta los ejes anteriormente citados.

- Formación en valores
- Construcción de ciudadanía
- Una nueva cultura tributaria

#### ***A. Formación en valores.***

La formación en valores radica en el comportamiento correcto del ser humano y su desarrollo depende del entorno que lo rodea; debido a que individualmente las personas no pueden mejorar el crecimiento de una sociedad, es necesario la participación de cada individuo para la generación de prácticas que propicien una convivencia democrática mediante valores como: igualdad, honestidad, respeto, tolerancia, solidaridad, transparencia, justicia, integridad, cooperación, estos permiten mejorar todas las percepción, hábitos y criterios de la sociedad respecto a la tributación, por lo tanto el ejercicio de una ciudadanía responsable implica un compromiso en hacer valer los derechos de cada uno y del cumplimiento de las funciones del Estado.

Estos valores se relacionan con la tributación, ya que promueven una cultura de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante actitudes y comportamientos que debe poseer un auditor al momento de realizar sus encargos de auditoría, ya que estos le permitirán tener un mayor nivel de ética y por tanto de responsabilidad social frente a la ciudadanía y el Estado.

Por tanto, es necesario desarrollar valores, que permitan a los ciudadanos imaginar las obligaciones tributarias como un deber sustantivo, acorde con principios y valores. Mejorando así los niveles de conciencia respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo por el incumplimiento, todo esto permitirá al país disminuir los índices de evasión, elusión y fraude que enfrenta la Administración Tributaria.

### ***B. Construcción de ciudadanía***

La enseñanza en la ciudadanía es clave a la hora de comprender la cultura fiscal de un país, ya que esta relaciona los derechos y deberes de los ciudadanos en la construcción de la democracia; para formar una ciudadanía, debe de pasar por un proceso arduo y con resultados esperados a mediano y largo plazo, lo que implica un esfuerzo de una sociedad participativa y responsable, desde esta perspectiva se hace hincapié en el pago de tributos como un deber cívico denominado “autoimpuesto”, por lo que es imprescindible que el ciudadano tenga comprensión que el pago de impuestos es positivo para el bienestar colectivo, además esto requiere de una conciencia tributaria que supone la aceptación voluntaria de las obligaciones y del pago de tributos interiorizando valores de justicia, solidaridad, cooperación, generando cambios en la población mediante el conociendo de los ingresos, gastos y la forma en que el Estado administra los recursos de forma transparente y permite brindar bienes y servicios en pro de la sociedad.

### *C. Cultura tributaria*

En algunos países de América Latina la educación fiscal es conocida también como cultura tributaria, la cual consiste en poseer una conducta y compromiso voluntario con respecto al pago de tributos ; sin embargo, este último término está inmerso, debido a que forma parte de los ejes transversales descrito anteriormente, donde se hizo mención sobre la enseñanza de buenas prácticas acerca de los requerimientos fiscales, y su forma de aprendizaje académica; sin embargo, no solamente se limitaba a ello, sino también busca una formación de valores basada en la confianza, respeto y solidaridad social hacia la población en general.

En ese sentido la educación fiscal tiene como propósito orientar e incrementar la responsabilidad fiscal y disminuir conductas defraudadoras, mediante la divulgación de los ingresos y presupuestos del Estado, lo cual significa que los ciudadanos deben de asumir las obligaciones tributarias por dos razones: la primera porque es un mandato de ley, la segunda por ser un compromiso cívico, ya que de esta forma se coopera con la recaudación de tributos para contribuir en brindar bienes y servicios por parte del Estado.

Por lo tanto, es indispensable fomentar en los ciudadanos una cultura tributaria, que generara un conocimiento integral de aspectos tributarios, legales y que relacionado a la formación en valores y una ciudadanía brindaran de forma oportuna y apropiada una nueva cultura tributaria basada en el sentido social de los impuestos. Por esta razón es relevante que se incorpore al profesional en auditoría en temas de educación fiscal ya que es él, quien debe poseer una amplia gama de conocimientos tributarios, valores, criterios, actitudes y/o percepciones, que debe aplicar según disposiciones técnicas o legales, que le ayudaran a tener un mayor compromiso y responsabilidad con la población.



### **2.3 Actuación de la administración tributaria**

Con el propósito de incentivar en la población la forma correcta de tributar y con ello crear una cultura fiscal, las administraciones tributarias de cada país han hecho un esfuerzo para superar etapas cruciales que les permitan mantener bajos niveles de evasión y fraude fiscal, trabajando en fomentar una ciudadanía solidaria, participativa y consciente de sus derechos y obligaciones.

Por tanto, se trata de un proceso que va dirigido en crear una conciencia fiscal en los ciudadanos, lo que implica un mayor uso de valores como la solidaridad, honestidad, cooperación e integridad, que logren crear comportamientos responsables y la participación de los ciudadanos frente al cumplimiento tributario, este proceso involucra un mayor conocimiento de las funciones de las entidades del Estado, las cuales brindan bienes y servicios en favor de la población. Que a su vez inciden en el cumplimiento de las obligaciones, esto debido a la percepción que posee el contribuyente, profesional y toda la población en general. Para lograr estos cambios en las percepciones se hacen por medio de programas, capacitaciones y la inserción de planes de estudio en niveles de educación básica y bachillerato en conjunto de otras dependencias del país. Es así como la Administración Tributaria ha desarrollado técnicas innovadoras, tales como Recre hacienda, Expresate y Hacienda va a la escuela los cuales buscan una enseñanza dinámica para los estudiantes y jóvenes para generar un compromiso sobre la realidad tributaria y el pago voluntario de los tributos.

De esta manera, la Administración Tributaria ha trabajado en un proceso de enseñanza y aprendizaje en niños, jóvenes, universitarios y docentes donde muestras la importancia de tributar y la estrecha relación que existe entre la recaudación y el gasto social en la ciudadanía, ya que la educación fiscal, tiene que verse como una herramienta que contribuya a mejorar los niveles de

recaudación fiscal, pero también debe informarse sobre gasto público y que va en función de la población en general.

De modo que se debe trabajar en cada individuo para formar y fortalecer una cultura tributaria a través de un proceso de educativo que conlleve forjar una conciencia fiscal del ciudadano; sea este en su rol de profesional o como contribuyente, que permita ver la importancia y necesidad que generan los impuestos para cubrir las necesidades colectivas de la población.

En el país se tienen debilidades en la recaudación de impuestos directos e indirectos, lo que genera bajos niveles de ingresos fiscales, ya que el ciudadano no posee una cultura tributaria adecuada, por ende, muestra un gran desconocimiento de sus deberes y obligaciones, lo que repercute en una serie de actos que afectan el desarrollo social, al no contar con principios, valores, y el conocimiento pleno del funcionamiento del Estado. En este sentido la Administración Tributaria trabaja actualmente por fomentar una educación fiscal por medio del convenio entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología, lo que permite incorporar temas fiscales en los planes de estudios de estudiantes en educación básica, media y bachillerato, de igual forma se tienen acuerdos con diferentes países para el intercambio de información en materia de educación fiscal. Con lo cual se ejecutan acciones orientadas a lograr una ciudadanía con valores y actitudes que permitan el correcto cumplimiento de normativa legal y fortalezca la responsabilidad de la población, en lograr un sistema tributario equitativo y solidario.

Es importante señalar que la eficacia en la lucha contra la evasión y elusión fiscal por parte de la Administración Tributaria va enfocada en crear incentivos al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Debido a que la percepción de la población es que los contribuyentes que más dinero poseen no pagan impuestos, por lo que el camino a seguir por parte de cada país es crear conciencia

por medio del conocimiento, educación, capacitaciones, difusión de las obligaciones y deberes que se deben cumplir por parte del contribuyente y ciudadano en general.

Otro aspecto a considerar es el comportamiento del contribuyente, el cual se manifiesta en la dispersión o predisposición de pagar voluntariamente los tributos bajo el convencimiento de que son buenos para el bienestar de la sociedad. Por tanto, la Administración Tributaria trabaja en reducir la brecha que existe entre el Estado y los contribuyentes para el pago de tributos, fortaleciendo los lazos y creando un entorno propicio en todas sus actuaciones mediante capacitaciones presenciales y en línea, diplomados a nivel de educación media y superior, con el propósito de incorporar una conducta ética mediante la formación valores.

Así mismo brinda material de apoyo referente a la importancia de la recaudación de tributos y del papel que tiene el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones y de la importancia que tiene la exigibilidad de documentos (factura, ticket) al momento de adquirir bienes o servicios.

Por otro lado, esto lleva a la necesidad que la Administración Tributaria en apoyo con otras instituciones busque la manera de mostrar transparencia fiscal, permitiendo al contribuyente conocer el manejo y destino de los fondos, así mismo alcanzar que el ciudadano asuma sus obligaciones tributarias, en primera instancia porque así lo determina la ley y segundo porque tiene que ser un deber cívico, con esto lograra que el ciudadano o profesional tenga una percepción favorable del Estado y de sus delegados en materia tributaria. De igual forma conocerá las implicaciones que trae el incumplimiento de sus obligaciones.

Por tanto, la actuación de la Administración Tributaria busca a través de la educación fiscal lograr un ambiente armonizado en las relaciones recíprocas entre el contribuyente y el Estado que permitan una mayor responsabilidad de sus actos, teniendo como herramienta la educación y concientización de los tributos para lograr una cohesión social de la población.

### **2.3.1 Limitaciones de la administración tributaria para la incorporación del auditor en la educación fiscal**

La educación fiscal busca el establecimiento de relaciones de confianza entre el Estado y el profesional de auditoría a través de estrategias educativas que fomenten una conciencia cívica tributaria; sin embargo, existen algunos obstáculos con los cuales debe tratar la Administración Tributaria, ya que no solo se limita a fomentar valores o una conciencia social, si no también busca cambiar las actitudes y perspectivas del auditor, a pesar de que existan entidades que regulan la conducta del auditor mediante correcciones disciplinarias que van desde un escrito de advertencia hasta la cancelación de su registro.

Por tal razón la Administración Tributaria tiene que buscar mecanismos que superen las limitantes, ya que son varias por las cuales el profesional puede negarse a participar en temas de educación fiscal, ética, deducciones, incumplimientos tributarios entre otros, por tanto, se deben implementar estrategias que permitan superar las siguientes limitantes.

- Percepción de confianza con el Estado
- Variables socioeconómicas (edad, religión, género, estatus laboral y educación recibida).
- Calidad de servicios públicos frente a los tributos aportados.
- Manejo transparente de los recursos.
- Falta de tiempo por parte del profesional
- Falta de interés en las temáticas
- Solidaridad en el pago de tributos
- Entre otras.

De modo que tener identificados los factores que pudieran no motivar al profesional en auditoría, puede constituir un desafío para la Administración Tributarias, por tanto, este debe

buscar aliados que permitan incorporar los temas fiscales en la acreditación de horas del profesional, mejorando así el comportamiento del auditor aumentando la responsabilidad social en su ejercicio laboral.

Entre las estrategias a implementar debe incluirse un convenio con el CVPCPA, para que motiven un cambio de actitud en el auditor y que permita mejorar sus competencias mediante la acreditación de horas continuadas en temas fiscales y ética, para que sea un apoyo en la recaudación y pueda contribuir a reducir los niveles de evasión e ilusión fiscal ante la Administración Tributaria.

#### **2.4 Incorporación del profesional en la educación fiscal.**

La forma de incorporar al profesional en auditoría en temas de educación fiscal es mediante la educación continuada exigida al auditor ya que es facultad del consejo promoverla y hacer requerida, por lo que existen formas de poder plantear temas al consejo, una de estas son los convenios, los cuales son una alianza estratégica que puede adoptar el CVPCPA, para el caso de llevar temas de edición fiscal se tendrá que hacer un convenio con el Ministerio de Hacienda por medio de la Unidad de Educación Fiscal (EDUFIS) y el consejo por medio de la comisión de educación continuada para que establezcan el convenio de cooperación institucional.

El CVPCPA es quien debe promover y garantizar la actualización de conocimientos para los auditores para garantizar un nivel de cualificación hacia el personal que solicita sus servicios. Por tanto, dentro de la norma de educación se tienen materias como lo son las leyes tributarias y la ética profesional, las cuales serán pilares para poder implementar la educación fiscal que es promovida por valores, ciudadanía y una nueva cultura fiscal.

Ya que es el CVPCPA, quien tiene la facultad de crear y establecer convenios con instituciones públicas y privadas para el fortalecimiento de competencias de los profesionales del área contable y de auditoría. El consejo tiene la potestad de poder otorgar el acreditamiento de horas que le sean impartidas al profesional, siempre y cuando este participe en eventos autorizados por instituciones, gremios o entidades aprobadas por el consejo

Para crear una cultura tributaria y poder transmitir un comportamiento ético en el profesional, es una labor ardua debido a que deben poder incorporar en las materias ya establecidas por el consejo nuevos temas, de modo que se tiene que hacer un cambio curricular del contenido impartido al profesional con el fin de fomentar una mayor responsabilidad fiscal en las revisiones de cumplimiento tributario.

Los profesionales en auditoría deberán actuar ante toda revisión sin ningún tipo injerencias, por lo que la incorporación a temas en educación fiscal será de ayuda y traerán consigo una serie de beneficios en sus competencias mediante un cumplimiento de normativa técnica y legal. Además, que es el profesional quien actúa como un agente que coopera con los objetivos de la Administración Tributaria, ya que brinda una seguridad razonable del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente por medio de una opinión, plasmada en el dictamen.

Los beneficios que trae la inserción del profesional en educación fiscal radican en:

- Mejores competencias tributarias, las cuales le permitirán identificar situaciones reportables o inusuales a la autoridad competente.
- Programas y procedimientos con un enfoque ético en el cumplimiento de normativa técnica y legal.
- Mayor responsabilidad ante la población.

- Menor riesgo de ser amonestado o sancionado por la Administración Tributaria e instituciones que norman su actuación.
- Mayor compromiso ante los deberes y obligaciones tanto como profesional y ciudadano.

Estas ventajas, solo podrán ser alcanzadas cuando el consejo y el Estado, establezcan lazos de cooperación, para fomentar una cultura fiscal en el profesional, partiendo de lo importante que es la recaudación de tributos y el sentido social de los tributos, aumentando sus competencias fiscales y su responsabilidad social.

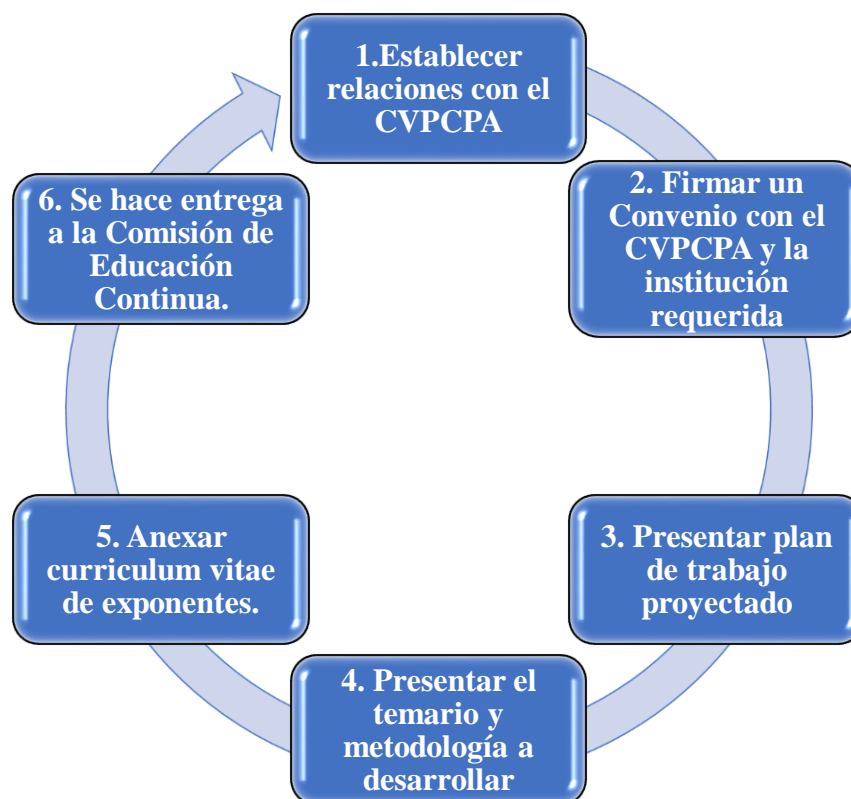
Por lo tanto, el profesional de la auditoría al mantener competencias de carácter fiscal, adquiere conciencia de la importancia de los tributos para la sociedad, de la responsabilidad que posee y de las sanciones que le pueden conducir el no llevar revisiones fiscales bajo principios y valores éticos, que determinaran su conducta en el bienestar del ciudadano.

#### **2.4.1 Proceso para establecer convenios con el Consejo de vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.**

Para el establecimiento de convenio de cooperación con el CVPCPA, hay una serie de requisitos a cumplir por parte de las diferentes gremiales de la profesión de contaduría, entidades educativas superiores, firmas de auditoría entre otras, el consejo mediante su comisión de educación continuada, determina que para poder capacitar al profesional y formarlo y/o actualizarlo en disposiciones técnicas y legales en el campo contable, tributario, mercantil, ética y otras áreas, por tanto, deberán establecerse convenios de cooperación para instituciones públicas, mientras que para una firma de auditoría debe firmarse una carta de entendimiento, donde se evaluará la temática, material de apoyo y exponentes para autorizar o no la acreditación de horas

en educación continuada. De esta forma se hace una representación gráfica de los pasos a seguir para poder realizar un convenio con el consejo como se muestra en la siguiente figura.

**Figura 1. Etapas para firmar convenio**



**Fuente:** Extraído de la Norma de Educación Continuada

La figura anterior muestra el proceso que debe llevar una institución para lograr firmar un acuerdo y presentarlo a la comisión de educación continua, para que esta evalúe si es pertinente y cumple con los requisitos que estiman convenientes y así aprobarlo. Dejando claro que deberán atender otros requisitos como los que se mencionan a continuación.

- Testimonio de escritura de constitución (en caso de ser firma)
- NIT de la sociedad
- Copia de elección de representante legal
- DUI y NIT del representante legal que firmará convenio.



- Presentar listado de los participantes de cada curso
- Fechas de las capacitaciones
- Debe reconocer y transferir al consejo el 10% por cada participante (Cuando no es entidad pública).

El convenio se extinguirá por:

- Incumplimiento de una de las partes
- Acuerdo de ambas partes.

Los convenios firmados con las diferentes entidades o instituciones serán revisados cada año, y su renovación será de forma automática, con excepción que se extinga por los casos mencionados con anterioridad.

## **2.5 Metodología del CVPCPA para evaluar la incorporación de temas en la malla curricular.**

Para desarrollar una metodología didáctica que permita fortalecer las competencias del profesional es necesario hacer cambios y/o actualizaciones en los temas que imparten el consejo, institutos, gremiales y otras entidades que capacitan al profesional en contaduría y auditoría. Para eso es necesario que el consejo revise constantemente los temas de actualidad que permitan fortalecer factores importantes del auditor como lo son criterios, actitudes y conocimientos que le permitan aplicar normativa técnica y legal de forma adecuada en su labor diaria.

Por tanto, cada año el CVPCPA analiza y propone el número de horas de educación continua que deben cumplir los profesionales, establecido grupos de trabajo con los representantes de los gremios contables, institutos y universidades, para mejorar el pensum de estudio de la carrera de contaduría pública, así mismo evalúan los programas de capacitación que se desarrollan dentro de

las firmas de auditoría con el fin de asegurar un nivel de competencias idóneo para el auditor impulsando la aplicación de aspectos técnicos, legales y éticos en el ejercicio profesional.

Para poder evaluar todos los campos de estudio que requiere el profesional para mantener sus competencias actualizadas, el consejo mediante la comisión de educación continuada evalúa solicitudes de las entidades que promueven seminarios y solicitan acreditación de horas continuas, de igual forma verifica las instituciones con las que posee convenios firmados para asegurar la calidad de las capacitaciones y hacer las mejoras correspondientes evaluando en los cursos, aula, objetivos, equipo utilizado, ambientación, material de apoyo y valorando los resultados de los participantes. Sin dejar relegados aspectos como la calidad técnica del expositor, definiendo condiciones como dominio de tema, interacción, expresión oral, uso de material entre otros.

## **2.6 Responsabilidades del auditor en el desarrollo de la auditoría.**

Las responsabilidades del auditor no solo se limitan a expresar una opinión sobre los estados financieros, sino que también posee un compromiso con la profesión y la ciudadanía, por tanto existen disposiciones técnicas que debe cumplir como lo son las Normas Internacionales de Auditoría las cuales muestra la responsabilidad del auditor en el cumplimiento del ejercicio, entre las normas están la NIA 240 que regula la responsabilidad del profesional respecto al fraude, la NIA 250 la cual considera las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, pero no solo se circunscribe a estas, pues también tiene responsabilidades establecidas en la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), ya que esta brinda orientación al momento de una aceptación de un encargo de auditoría, así mismo resalta las obligaciones que se le otorgan al profesional.

Con base a los párrafos anteriores y con el propósito de comprender más sobre la importancia de la problemática y la necesidad de fortalecer y aplicar el uso de mejores prácticas de normas morales y éticas en el desarrollo de un trabajo de auditoría fiscal, se mencionan algunas de las responsabilidades que deben de cumplir los profesionales de la contaduría y auditoría en el ejercicio de sus labores.

- El auditor debe mantener un correcto manejo de relaciones personales y profesionales.
- Todos los informes de cualquier tipo que sean emitidos por el auditor o contador con su respectiva firma deberán ser el trabajo desarrollado por ellos, según sea el caso y/o por alguien bajo su supervisión.
- Mantener una independencia y escepticismo profesional
- Desarrollar los servicios para los cuales haya sido contratado de forma objetiva e integral evitando y previniendo sobornos.
- En el caso de que exista una dependencia hacia otro auditor, se deberá mantener el secreto profesional de la información que recibe, siendo responsables éticamente de la divulgación no autorizada de la información que se recibe.
- Mantener sus conocimientos profesionales debidamente actualizados, conforme a la norma de educación continuada vigente. (Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 2018)

Se han mencionado las principales responsabilidades que tanto el contador y auditor deben de cumplir en el ejercicio de sus labores, sin embargo, siempre existen situaciones en las que algunos profesionales no acatan o cumplen con tales reglas; por tanto, es necesario establecer prohibiciones, así también sus respectivas sanciones, no con el objeto de intimidar sino con el propósito de no menospreciar la profesión en general, algunas de ellas son:

- ✓ Omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos utilizados, así como el nivel de contabilidad estadístico de ellas, cuando la naturaleza del trabajo lo requiera.
- ✓ Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que les sean encomendados por Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión.
- ✓ Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el Registro del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 2017)

En definitiva, la profesión de la contaduría pública, está regulada por diferentes normas, leyes y reglamentos, con el fin de garantizar un buen desempeño del trabajo, independientemente del área o especialidad en la que se desempeñe. Por lo tanto, se busca que el auditor sea responsable, integro, objetivo, crítico y respete la normativa ética que regulen su actuar y le permitan alcanzar un crecimiento personal y profesional.

## **2.7 Competencias del auditor fiscal.**

El término competencias hace referencia al conjunto de conocimientos, destrezas y habilidades que debe poseer una persona, ya sea por experiencia propia o por todos aquellos atributos personales que le favorecen para actualizar e innovar en el desempeño de sus labores, por tanto, la experiencia práctica de los auditores debe proporcionar fundamentos como el conocimiento, capacidad y valores profesionales, que se relacionan con la ética y las actitudes que le permiten identificar problemas, solucionarlos, aplicando de forma ética soluciones apropiadas. Al mismo tiempo la integridad, objetividad y la conducta de hacer bien las cosas, son atributos que la sociedad valora hoy más que nunca. Lo que permite dejar relegados actos deshonestos como la corrupción, fraude y la evasión.

De esta forma, el auditor debe mantenerse al margen de todos los cambios en normativa y disposiciones legales que le permitan brindar servicios de calidad, pero a su vez ser un profesional responsable en el ejercicio de sus labores. Para esto debe nutrir y actualizar sus conocimientos de forma permanente, por tal razón se detallan las competencias que debe poseer.

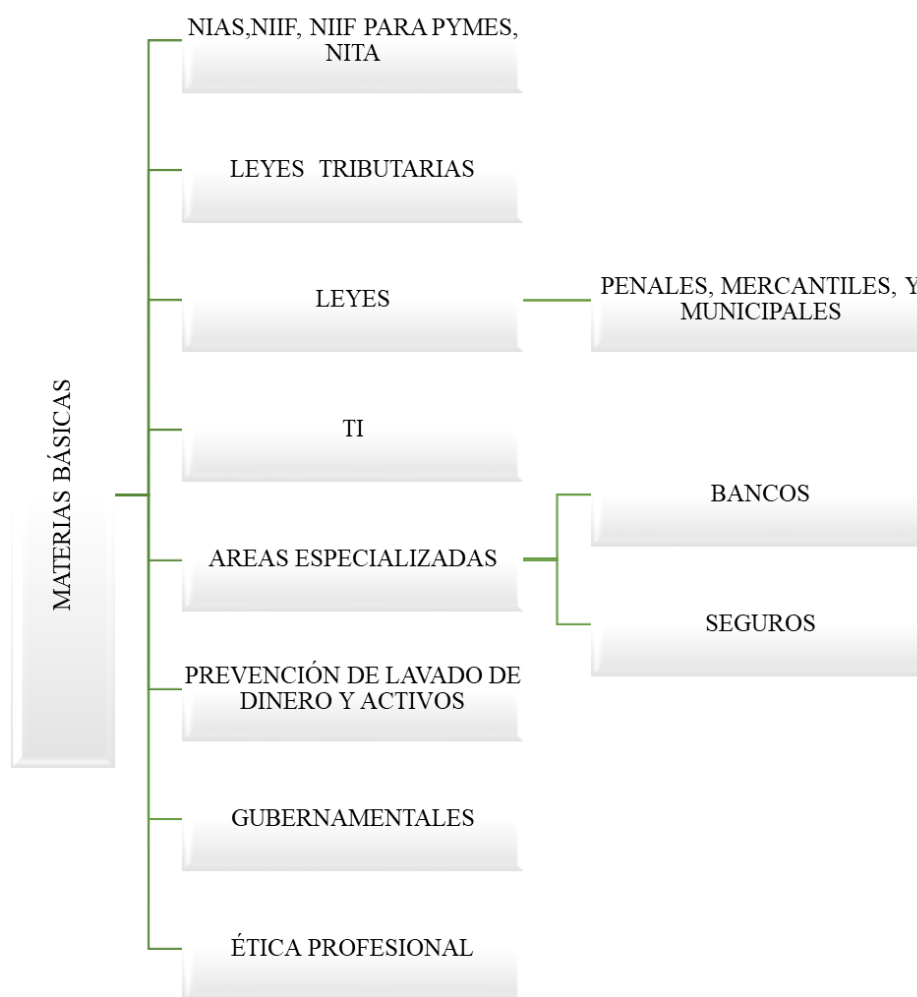
- ✓ Conocimientos legales, técnicos, culturales y éticos
- ✓ Ser independiente, íntegro y honesto en el desarrollo de la auditoría.
- ✓ Mantener un alto nivel de discreción y confidencialidad.
- ✓ Aceptar consultas, opiniones del personal de la entidad como de sus colegas.
- ✓ Toda actuación tiene que tener un fundamento legal, técnico y normativo, para el respaldo de sus hallazgos.
- ✓ Mantener un nivel alto de cuidado profesional, que ayude a minimizar riesgos.
- ✓ Fundamentar correctamente su dictamen fiscal, mediante el respaldo de sus procedimientos de forma íntegra.
- ✓ Manteniendo un comportamiento profesional siendo responsable y solidario con la sociedad.

Para poder adquirir estos conocimientos el profesional debe autoformarse en primer lugar mediante la lectura, seguido de la asistencia a capacitaciones, seminarios o cursos que doten estas competencias al profesional.

## 2.8 Importancia de la norma de educación continuada y el programa de educación fiscal

La norma de educación continuada describe las directrices a seguir por parte de los contadores públicos inscritos en el CVPCPA, asimismo establece las áreas de estudio que debe actualizar y determina una cantidad de cuarentas horas a cumplir. (Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, 2014). Por tanto, la finalidad de esta norma es mantener actualizado al contador en las diferentes ramas de la profesión, las cuales se muestran en la Figura 2.

Figura 2. Áreas de estudio para contadores públicos y auditores.



**Fuente:** información extraída de la Norma de Educación Continuada

Hay que destacar que dentro de los temas de estudio se encuentra el área tributaria; donde se muestra teoría de las diferentes normativas, sin embargo, no se capacita con un enfoque ético, solidario y responsable, ya que el profesional solo asiste debido a que se le exige cumplir con las horas de educación continua sin importar el contenido que le imparten. Por tal razón la educación fiscal busca desarrollar a un auditor más comprometido, responsable y con una visión más clara de la importancia de recolectar tributos conociendo el sentido social de estos, y de sus obligaciones como persona y profesional.

En consecuencia, lo descrito en los párrafos anteriores, establece que son temas completamente diferentes y relevantes para el ejercicio de las labores del auditor, por ende, se busca complementar y/o modificar los temas que se imparten dentro del área tributaria y ética. Ya que esto permitirá un mantenimiento de las competencias para resolver y hacer frente a cualquier circunstancia que se presente a futuro. De igual forma concederá al profesional actuar y desarrollarse de forma íntegra, responsable y ética.

## **2.9 Ética profesional en la realización de encargos de auditoría fiscal**

El auditor fiscal debe de considerar la normativa técnica y legal para el ejercicio de sus funciones, relacionando aspectos éticos y morales que le permita mantener una cultura tributaria manteniendo un compromiso solidario con la ciudadanía. Ya que los valores y la ética son la base de todo lo que ellos hacen como profesionales. De igual forma le otorgará una mayor responsabilidad e integridad en el desarrollo de su trabajo, ayudándole a evitar cualquier tipo de sanción estipulada en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Los problemas éticos relacionados al desempeño de encargos de auditoría en la mayoría de los casos surgen debido a la falta de principios y valores, los cuales se pueden fortalecer por medio de

programas de educación que inciten a tener un compromiso con el interés público y tener una sensibilidad a la responsabilidad social.

Por tanto, los procesos de una auditoría implican un amplio conocimiento para planificar encargos de revisiones fiscales, los cuales se desarrollan en fases como lo son: la valoración de riesgos y planificación de la auditoría fiscal, respuesta a los riesgos y desarrollo de la auditoría fiscal y formación del dictamen e informe de aseguramiento.

Cada una de estas fases tiene que ser desarrollada de forma íntegra, respetando lineamientos establecidos y aplicando principios éticos y morales. Al incorporar estos aspectos se puede relacionar con la educación fiscal, debido a que en los encargos de auditoría se requiere determinar si los sujetos pasivos cumplen o no con sus obligaciones tributarias, por lo que el auditor deberá ser objetivo y responsable al momento de desarrollar su labor. Pero también debe mantener actitudes de compromiso frente al bien común y poniendo de relevancia el sentido social de los impuestos.

### **2.9.1 Incumplimientos en el desarrollo de la auditoría fiscal.**

Se debe tener en cuenta que para la realización de la auditoría se presentan riesgos, en los cuales el auditor deberá de actuar con el debido cuidado profesional para evitar cualquier inclusión de negligencia en el desarrollo de las revisiones fiscales, las cuales pueden afectar la recaudación de impuestos.

Por tanto, se debe hacer énfasis en las áreas a revisar, de forma imparcial, debido a que cualquier acto indebido por parte del auditor puede ser notificado por la Administración Tributaria al CVPCPA, Por tal razón se dan a conocer algunos incumplimientos que afronta el auditor en el desarrollo de las auditorías: (Ministerio de Hacienda, 2017)



- 1) Falta de procedimientos para la verificación de la deducibilidad de los costos y gastos.
- 2) Carencia de evidencia suficiente y adecuada para la verificación de deducibilidad de reservas legales.
- 3) Inexistencia de papeles de trabajo que comprueben la verificación de ingresos gravables, exentos y no sujetos.
- 4) Ausencia de verificación de registros de control de inventarios y la toma física de los mismos.
- 5) Falta de presentación de la situación real tributaria del sujeto pasivo en el informe y dictamen fiscal. (Molina Moreno, 2014)
- 6) Falta de requisitos técnicos en la elaboración del dictamen fiscal.

Lo descrito con anterioridad son algunos de los principales incumplimientos que se presentan en el desarrollo un encargo de auditoría, sean estos por parte del contribuyente o por el auditor, sin embargo, también hay otros factores como los éticos que se deben de considerar para salvaguardar la independencia del profesional y mantener una actitud imparcial; debido a ello es importante forjar y establecer conductas éticas que generen una mayor responsabilidad social.

En resumen, se debe trabajar en crear una cultura tributaria en el auditor, no para que conozca mucho de leyes, reglamentos, si no para que sus prácticas tributarias sean en apego a una actitud de cumplimiento voluntario y responsable ante el fisco y la sociedad; en definitiva, la cultura tributaria se reflejará más en el comportamiento que en el conocimiento, debido a que una persona puede tener un amplio estudio normativo-técnico, pero sin ninguna cultura tributaria.

## **2.10 Base legal**

Para desarrollar la investigación se tomó normativa técnica y legal aplicable al profesional en auditoría, pero también tomando de referencia aquellos convenios que dan vida a la educación fiscal como lo es el Convenio de Cooperación Interinstitucional entre el Ministerio de Educación y el Ministerio de Hacienda, para contribuir al fortalecimiento de la educación fiscal en El Salvador. Así mismo, se considera toda normativa legal que tiene una relación directa o indirecta con el profesional de auditoría, como es la Norma de Educación Continuada, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores adoptado por el CVPCPA, entre otros.

### **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.**

Esta ley es una base importante para el profesional, ya que establece quienes pueden ejercer dicha profesión y además regula las atribuciones y prohibiciones que poseen; con respecto a la última reforma de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría establece que la función de la fe pública corresponde al auditor y que debe cumplir con el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, adoptado por el consejo y con la Norma de Educación Continua emitido por el mismo; todo con la finalidad de prestar mejores servicios y mantenerse a la vanguardia de nuevos conocimientos tal como se muestra en la Tabla 1.

Tabla 1 *Requerimientos Legales de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría*

Art.	Descripción
Art. 2	Establece parámetros para el profesional de auditoría, exigiendo cumplir con normativa ética en sus labores, por tanto, el auditor deberá tener un alto nivel de integridad y responsabilidad con sus clientes y con la sociedad en general.
Art. 4	Para ejercer la función de auditoría, el profesional debe cumplir con una formación y actualización técnica por medio de entidades y gremiales autorizados, mediante convenios firmados con el CVPCPA.
Art. 36 Lit. J) y Q)	Faculta al Consejo de Vigilancia a emitir o autorizar normas de ética profesional, así mismo podrá solicitar a las asociaciones gremiales la colaboración para emitir normativa, además obliga al cumplimiento de una educación continuada, logrando mantener las competencias del profesional actualizadas.

**Fuente:** Información extraída de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

## 2.11 Base técnica.

### Norma de Educación Continuada

Para que el auditor fiscal desarrolle los encargos fiscales debe tener en cuenta el cumplimiento de la normativa técnica, una de ellas se encarga de dar lineamientos con el objetivo que el profesional mantenga las capacidades necesarias, las cuales se pueden observar en la Tabla 2, en

la cual se muestra un detalle sobre las áreas de conocimiento que debe dominar el profesional de la contaduría

Las normas de ética actuales tratan de asegurar el cumplimiento de un comportamiento adecuado del profesional para realizar una labor responsable, honesta e íntegra con el propósito de brindar seguridad en el desarrollado de su trabajo, de esta forma el auditor reflejará mayor veracidad y fidelidad de acuerdo con las leyes; por tanto, el cumplimiento de esta norma se relaciona con el objetivo que busca la educación fiscal que es crear conciencia entre la ciudadanía con el fin de obtener una actitud del cumplimiento voluntario del pago de tributos. Para una mayor comprensión, en la Tabla 3 se detallan algunas directrices sobre el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores.

Tabla 2. *Requerimientos Norma de Educación Continuada.*

<b>Norma de Educación Continuada</b>	
El consejo establece los siguientes objetivos:	
<b>Objetivos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Proporcionar documentos informativos de forma física o virtual sobre las buenas prácticas necesarias para el desarrollo de la formación del profesional</li> <li>➤ Instaurar un ambiente en el cual, el contador público preste servicios de calidad y alta competencia profesional a través del fortalecimiento de criterios y actitudes al momento de aplicar las normativas correspondientes.</li> </ul>

---

## Norma de Educación Continuada

---

Con el propósito de mejorar los procesos de capacitaciones, el Consejo permite la cooperación de otras instituciones, dentro de las que podemos mencionar:

- 1) Gremiales de contadores
- 2) Instituciones de enseñanza superior
- 3) Instituciones de especialización cuya característica sea ofrecer cursos al público en general

**Alcance** Como parte integral del desarrollo de la educación continuada, el contador público deberá cumplir con una cantidad mínima de horas acreditables establecidas por el consejo, dichas cantidad de horas se acreditarán mediante la participación en los diversos eventos aprobados por el consejo.

Así mismo el consejo llevará un formulario de actualización vigente de educación continuada del contador público y podrá requerir un certificado de participación para verificar su validez.

**Áreas de educación** De acuerdo con el tema de investigación sobre educación fiscal, el contador y auditor son responsables de realizar trabajos competentes, por lo tanto, deben poseer conocimiento sobre las siguientes temáticas:

1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)
2. Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)
3. Tributación
4. Leyes penales

---

### Norma de Educación Continuada

---

5. Leyes mercantiles
  6. Código de ética profesional
  7. Áreas especializadas (Bancos, Seguros, Administradoras de pensiones, Gubernamentales, entre otros.
  8. Otras materias relacionadas con el trabajo del profesional
- 

**Fuente:** Información extraída de la Norma de Educación Continuada

Tabla 3. *Requerimientos del Código de Ética Profesional Para Auditores y Contadores.*

<b>CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL PARA AUDITORES Y CONTADORES</b>	
Alcance	<p>Los auditores y contadores deberán guardar una adecuada conducta con el público en general, compañeros de trabajo y con sus clientes, debiendo cumplir con las obligaciones, atribuciones y funciones que establezca dicho código.</p> <p>Dentro de las responsabilidades que debe seguir el auditor están:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Podrá brindar más de un servicio a un mismo cliente, siempre que se realice en áreas que no está expresamente prohibido.</li> <li>➤ Mantener independencia de criterio en aquellos trabajos que realice, vinculado a expresar opiniones libres de perjuicios de acuerdo a sus propias convicciones.</li> </ul>
Responsabilidades	

- Comunicar o informar cualquier relación significativa que tenga con personas, entidades productos o servicios, que pudieran implicar un conflicto de intereses.
- ✓ Mantener altos niveles de conocimientos para la prestación de servicios competentes.
- Tomar medidas razonables para gestionar el riesgo de pérdida o filtración de información.
- Abstenerse de intervenir en tareas que un tercer bien informado, considere que no cumplen con la moral.

Cualquier incumplimiento que realice el contador o auditor con respecto al código de ética, será aplicable lo dispuesto en el Art. 22 Literal g) en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; además el Consejo podrá imponer las sanciones respectivas por la violación al Código de Ética.

#### Sanciones

Para imposición de las sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida y se evaluará la seriedad con respecto a la trascendencia que la falta tenga.

## Norma para el aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias

Para que el auditor fiscal logre el desarrollo de los encargos fiscales debe tener en cuenta el cumplimiento de la normativa técnica, ya que con este brindará certeza que el trabajo desarrollado se enmarca en los parámetros éticos establecidos. Además de poder sustentar cada una de sus acciones guardando independencia y cumpliendo con las disposiciones técnicas que dictaminan su actuar.

Tabla 4. *Requerimientos de la norma para el aseguramiento sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

<b>NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</b>	
Ética	El Profesional de Contaduría debe cumplir con los requerimientos de ética y evaluar la independencia sobre el encargo con el fin de mitigar los riesgos y amenazas según establece el Código de Ética
Independencia	El Auditor Fiscal no podrá prestar servicios de consultoría y aseguramiento cuando sean prestados a un mismo cliente, o cuando existan amenazas a la independencia.
Control de Calidad,	El Auditor Fiscal deberá implementar la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) para el desarrollo de las auditorías.
Aceptación y continuidad del encargo	Se debe realizar un estudio y análisis del cliente, además de obtener conocimiento de todas las leyes tributarias y sus reglamentos que sean aplicables, verificando que se cumplan todos los requerimientos establecidos en el Código de Ética y la NACOT



Acuerdo de los términos del encargo	El desarrollo de la auditoria debe estar basada en una estrategia global, mediante una adecuada y oportuna planeación que incluye procedimientos que brindaran sustento a la opinión del Auditor Fiscal
Enfoques generales del encargo	<p>El Auditor Fiscal debe realizar un análisis en las operaciones del sujeto pasivo que estas incluyan el enfoque todos los aspectos tributarios aplicables a las operaciones.</p> <p>El Auditor Fiscal podrá utilizar el trabajo de un especialista cuando por motivos de las operaciones del sujeto pasivo lo demanden.</p> <p>Control interno: el auditor fiscal debe tener en cuenta el nivel de control del sujeto pasivo para determinar los riesgos que posee.</p> <p>Obtención de evidencia suficiente y apropiada: la evidencia obtenida por parte del auditor fiscal del sujeto pasivo debe responder a los objetivos contenidos en la planeación de auditoria.</p>
Riesgos de auditoria	El Auditor fiscal debe tomar en cuenta diferentes riesgos en el desarrollo de la auditoria para dar que la opinión emitida sea libre de sesgo, estos riesgos son: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección
Materialidad o Importancia relativa.	Es la base en la que el auditor determinará los procedimientos de auditoría sean mayores a uno o varios elementos.

Opinión	Basado en los resultados de la auditoria y la evidencia obtenida el auditor fiscal dará su opinión acerca del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.
Dictamen fiscal	Documento que se remite a la Administración Tributaria donde se muestra los resultados de los análisis obtenidos sobre la situación del sujeto pasivo ante las obligaciones tributarias

---

**Fuente:** Información extraída de la NACOT.

## **CAPÍTULO III. METODOLOGÍA DE LA EDUCACIÓN FISCAL COMO HERRAMIENTA PARA FORTALECER LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.**

### **3.1 Enfoque y tipo de investigación**

#### **3.1.1 Tipo de estudio**

La investigación fue desarrollada con un tipo de estudio exploratorio, ya que este permitió un acercamiento a la problemática, en donde se pudo conocer, examinar y analizar el tema en estudio, esto facilitó obtener información para aumentar el grado de entendimiento del comportamiento del sujeto en estudio, como una etapa previa al estudio de la problemática.

Además, para una mayor certeza de la investigación se tomó de base una metodología hipotético deductivo, la cual permitió conocer las conductas, actitudes y desempeño del profesional de la contaduría pública en su rol como auditor fiscal, sobre todo porque tiene que alcanzar un nivel aceptable en la aplicación de la normativa técnico-legal, para poseer una mayor responsabilidad en materia de educación fiscal junto a una serie de principios e insumos de mejoramiento continuo.

Así mismo, el cumplimiento y conocimiento en materia de educación fiscal contribuyó en la formación de un profesional altamente calificado.

### **3.2 Delimitación espacial y temporal**

La delimitación de la investigación se dividió en tres aspectos los cuales fueron:

#### **3.2.1 Teórica.**

La investigación se desarrolló bajo un enfoque ético y moral del profesional de la Contaduría Pública incorporando matices del área de educación fiscal relacionada con auditoría fiscal, con

esto se tuvo diversidad de fuentes bibliográficas de tipo normativo, técnico y legal. Como las mencionadas a continuación

- 1) Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública
- 2) Código de Ética adoptado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)
- 3) Normas Internacionales de Auditoría NIAS
- 4) Educación fiscal y Cohesión social (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid)
- 5) Recopilación de leyes tributarias.
- 6) Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)
- 7) Norma de Educación Continuada
- 8) Entre otra documentación relacionada al tema.

Lo anteriormente citado proporcionó elementos específicos que enriquecieron la investigación. Sin descartar otros documentos relacionados a la investigación como lo fueron revistas, boletines, noticias entre otras fuentes.

### **3.2.2 Temporal.**

La investigación comprendió el periodo de tiempo desde el año 2016 hasta el año vigente, periodo que se consideró apropiado, debido a que son varias las modificaciones al Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, así mismo se tuvieron avances en la promoción y divulgación de la Educación Fiscal en el país, junto con otra normativa relacionada al tema.

### **3.2.3 Espacial o geográfica.**

La delimitación geográfica se realizó con personas naturales y jurídicas inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, ubicados en el área de San Salvador y La Libertad, debido a que son los departamentos que concentran la mayor cantidad de firmas de auditoría inscritas en el CVPCPA. De estos departamentos antes mencionados se tomó una muestra para llevar a cabo la recolección de la información que se necesitaba para el desarrollo de la investigación.

## **3.3 Sujetos y objeto de estudio**

### **3.3.1 Unidades de análisis**

Para el desarrollo de la problemática a investigar se tomó como agentes claves, a los socios directores de diferentes firmas de auditoría, auditores supervisores y asistentes, ya que son los auditores los encargados de realizar las revisiones fiscales y de comunicar a la Administración Tributaria el cumplimiento o no de las obligaciones del contribuyente, Además se tuvo al personal clave de la Administración Tributaria por crear programas de educación fiscal, por ende, fueron sujetos que brindaron información relevante para la realización de la investigación.

### **3.3.2 Universo y muestra**

Para la obtención del universo de estudio se consideraron las firmas de auditoría ubicadas en los departamentos de San Salvador y La Libertad, debido a que la base de datos utilizada concentraba la mayor cantidad de firmas en estos departamentos, haciendo un total de 200 firmas de auditoría, las cuales fueron base para la aplicación de la fórmula estadística de poblaciones finitas.

Para la determinación del universo examinado se tomó como población de estudio las firmas de auditoría registradas en la base de datos que posee el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Datos para la aplicación de la fórmula:

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z^2}{(N - 1)e^2 + P \cdot Q \cdot Z^2}$$

Donde:

n: Tamaño de la muestra

N: Población

Z<sup>2</sup>: Coeficiente de confianza

e<sup>2</sup>: Margen de error

P: probabilidad de éxito de que la problemática exista

Q: Probabilidad de fracaso

Entonces:

n:?

N: 200

P: 0.95

Q: 0.05

Z: 1.96

e: 0.05

Sustituyendo valores en la formula anterior se obtiene:

$$n = \frac{(200)(0.95)(0.05)(1.96)^2}{(200 - 1)(0.05)^2 + (0.95)(0.05)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{36.4952}{0.679976}$$

$$n = 53.67$$

$$n \approx 54$$

### 3.4 Técnicas materiales e instrumentos

#### 3.4.1 Técnicas.

Dentro de las técnicas que se utilizaron para el desarrollo de la investigación tenemos:

- La encuesta, se implementó debido a que presenta las opiniones con un nivel bajo de sesgo, ya que fue preparada para tener datos más específicos sobre el tema en estudio, estas fueron dirigidas a auditores que laboran en firmas de auditorías específicamente a un número de cincuenta y cuatro auditores, que están legalmente autorizados para ejercer la profesión.
- Entrevista, la cual permitió recopilar información relacionada a la problemática, por medio de la unidad de análisis, ya que se entrevistó al personal clave de la Unidad de Educación Fiscal de la Administración Tributaria., donde por medio de la experiencia de dos participantes se obtuvo una mayor percepción de la problemática.

### **3.4.2 Instrumentos.**

- Cuestionario, en este instrumento se plasmaron preguntas cerradas para obtener una información más objetiva y veraz, donde se confirmó la problemática y una necesidad de solución.
- Guía de preguntas, en ella se plasmaron interrogantes abiertas que permitieron que los entrevistados dieran sus opiniones en relación a la implementación de la educación fiscal en el auditor para fortalecer la responsabilidad fiscal.

## **3.5 Procesamiento, análisis e interpretación de la información.**

### **3.5.1 Procesamiento de la información**

Para el procesamiento de la información se utilizaron paquetes informáticos, entre estos están Microsoft Excel y Microsoft Word, tales programas sirvieron de apoyo para la redacción documentos, diseño de cuadros y matrices estadísticas lo que permitió que la información recopilada de las encuestas estuviera de forma ordenada y resumida.

### **3.5.2 Análisis e interpretación de los datos**

Los análisis y la interpretación de los datos, tuvieron como punto de inicio tablas estadísticas obtenidas de los resultados de la encuesta, posteriormente se elaboraron gráficos, los cuales sirvieron de apoyo para una mejor comprensión de la información, luego se realizaron los respectivos análisis, considerando las variables e indicadores contenidos en cada una de las preguntas.



### 3.6 Cronograma de actividades de la educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario 2018-2019.

ACTIVIDADES	MAY				JUN				JUL				AGO				SEP				OCT				NOV				DIC				ENE				FEB				MAR				ABR			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4				
<b>APROBACIÓN DEL ANTEPROYECTO</b>	■																																															
<b>ELABORACIÓN DEL CAPITULO I</b>																																																
Planteamiento del problema	■																																															
Delimitación de la investigación		■	■	■																																												
Justificación de la investigación			■	■	■	■	■	■																																								
Objetivos de la investigación				■	■	■	■	■	■	■	■	■																																				
Elaboración del marco teórico					■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■																																
Revisión y corrección del marco teórico									■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■																												
<b>ELABORACIÓN DEL CAPITULO II</b>																																																
Elaboración de instrumentos de datos									■	■	■	■	■	■	■	■																																
Recolección de datos													■	■	■	■	■	■	■	■																												
Procesamiento de datos																	■	■	■	■	■	■	■	■																								
Análisis e interpretación de datos																					■	■	■	■	■	■	■	■																				
Entrega de Investigación de campo																									■	■	■	■																				
Corrección de la investigación de campo																													■	■	■	■																
<b>ELABORACIÓN DEL CAPITULO IV</b>																																																
Revisión de propuesta																																																
Corrección de propuesta																																																
Redacción de borrador de trabajo final																																																
Revisión y corrección del borrador del trabajo final																																																
<b>ELABORACIÓN DE CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</b>																																																
Conclusiones y Recomendaciones																																																
Entrega de trabajo final																																																
<b>DEFENSA DEL TRABAJO FINAL</b>																																																

### 3.7 Presentación de los resultados.

#### 3.7.1 Tabulación Cruzada.

#### Sección 1 Importancia de la educación fiscal en el trabajo del auditor

1. ¿Sabe cuál es la importancia de promover la educación fiscal en el auditor?

14. ¿Conoce usted algún programa donde el Ministerio de Hacienda capacite al profesional de auditoría en educación fiscal?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 1

Tabulación 1 *Relación entre pregunta 1 y 14*

OPCIONES	No	Si	Total
Concientizar al profesional	41%	0%	41%
Establecer derechos y responsabilidad	22%	11%	33%
Realizar programas de revisión con enfoque social	13%	2%	15%
Reconocer la importancia en la recaudación	7%	4%	11%
Total, general	83%	17%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

#### **Análisis e interpretación**

Según los datos recolectados, el 41% de los auditores afirman que la importancia de promover la educación fiscal es concientizar al profesional en sus labores y un 22% afirman que establecer derechos y responsabilidades contribuirá al mismo propósito, sin embargo, manifiestan que carecen de conocimiento sobre algún programa de educación fiscal para profesionales brindado por el Ministerio de Hacienda que ayude a promover los beneficios, por lo que la inclusión de un programa ayudara a subsanar las necesidades de los auditores en materia fiscal con enfoque social.

11. ¿Cuáles son las leyes tributarias se utiliza mayormente en las revisiones fiscales?

5. ¿Considera adecuado un programa de educación fiscal para fortalecer sus competencias en las revisiones fiscales?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar el la Tabulación 2.

Tabulación 2 *Relación entre pregunta 11 y 5*

OPCIONES	Si	No	Tal Vez	Total
Ley Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA)	0%	0%	0%	0%
Ley de Impuesto sobre la Renta	0%	0%	0%	0%
Otras	4%	0%	0%	4%
Todas las Anteriores	87%	2%	7%	96%
Total	91%	2%	7%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Con los resultados obtenidos en el cruce de preguntas, se afirma que en un 96% los auditores utilizan de forma íntegra las leyes tributarias tales como Ley de Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA), Ley de Impuesto Sobre la Renta, así como otra normativa técnica o legal no mencionada, De igual forma aseguran con un 87% que es adecuado un programa de educación fiscal donde se les brinde la metodología para revisar las obligaciones tributarias de los contribuyentes con un enfoque social, apoyando a la población mientras aumenta el valor agregado a los servicios prestados.

### **Sección 2 Responsabilidad del auditor en la realización de encargos de aseguramiento del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas**

12. ¿Con que frecuencia al año asiste seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?

13. ¿En alguno de los seminarios o capacitaciones le muestran lo importante del cumplimiento tributario?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 3.

Tabulación 3 *Relación entre pregunta 12 y 13*

<b>OPCIONES</b>	<b>En rara ocasión lo demuestran</b>	<b>En todos los seminarios lo demuestran</b>	<b>Lo demuestran muy seguido</b>	<b>No lo demuestran</b>	<b>Total</b>
De 1 a 2 veces	26%	7%	13%	2%	48%
De 3 a 5 veces	9%	11%	11%	0%	31%
Más de 5 veces	0%	4%	6%	0%	10%
No asisto	7%	0%	2%	2%	11%
Total	42%	22%	32%	4%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Según los datos obtenidos se observa que los profesionales que tienen una asistencia de 3 a 5 veces al año a los seminarios o capacitaciones tributarias, afirman con un 11% que en reiteradas ocasiones demuestran la importancia del cumplimiento tributario; sin embargo esto no significa que sean dirigidos con un enfoque social, además los auditores que solamente asisten de una a dos veces a capacitaciones afirman con un 26% que es rara la ocasión en que estas temáticas son abordadas con un enfoque social manifestando el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

**6.** ¿Realiza los programas de Auditoría con un enfoque social?

**8.** ¿Qué normativa se toma en cuenta al momento de realizar y ejecutar los programas de auditoría?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 4.

Tabulación 4 *Relación entre pregunta 6 y 8*

OPCIONES	Leyes Tributarias	Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)	Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)	Todas las Anteriores	Total
Algunas Veces	4%	7%	2%	37%	50%
Nunca	0%	0%	2%	6%	8%
Rara Vez	0%	9%	0%	18%	27%
Siempre	0%	2%	4%	9%	15%
Total	4%	18%	8%	70%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Los datos obtenidos demuestran que el profesional en auditoría en ocasiones realizan programas de auditoría con un enfoque social, dicha afirmación lo demuestra el 50% de los datos arrojados, Sin embargo, hay un 27% que contestaron que es rara la ocasión en que lo hacen, esto debido a que mayormente utilizan la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT), lo cual pone en evidencia que el profesional necesita de competencias que fortalezcan temas fiscales, manteniendo de forma simultánea temas que fortalezcan la cultura fiscal del auditor. Lo cual permitirá de forma indirecta una mayor recaudación fiscal debido a que se mantendrá una mejor responsabilidad de sus labores.

**6.** ¿Realiza los programas de Auditoría con un enfoque social?

**12.** ¿Con que frecuencia al año asiste seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar el la Tabulación 5.

Tabulación 5 *Relación entre pregunta 6 y 12*

<b>OPCIONES</b>	<b>De 1 a 2 veces</b>	<b>De 3 a 5 veces</b>	<b>Más de 5 veces</b>	<b>No asisto</b>	<b>Total</b>
<b>Algunas Veces</b>	28%	13%	5%	4%	50%
<b>Nunca</b>	0%	5%	0%	2%	7%
<b>Rara Vez</b>	15%	7%	2%	4%	28%
<b>Siempre</b>	5%	6%	2%	2%	15%
<b>Total</b>	48%	31%	9%	12%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

En efecto los resultados de la gráfica demuestran que aquellos auditores que asisten de una a dos veces a seminarios, cursos o capacitaciones son aquellos que realizan sus papeles de trabajo bajo un enfoque de cultura tributaria dicha afirmación lo demuestran con un 50%, este dato es de mucha importancia, porque además de agregar eficiencia y valor a su trabajo está contribuyendo de forma implícita a que crezca una ciudadanía de principios y valores conscientes de sus derechos y obligaciones en el área tributaria, que en última instancia conlleva a un bien común y lo que demuestra que la asistencia a seminarios no necesita ser constante si se implantan o demuestran bien los valores y la cultura fiscal relacionada a sus papeles de trabajo.

### **Sección 3 Beneficios de promover la cultura tributaria en el desarrollo de las auditorías**

**9.** ¿Cuántas veces ha detectado situaciones contrarias a la ley en las revisiones fiscales?

**10.** ¿Qué tan preparado esta para detectar situaciones catalogadas como elusión fiscal?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 6.

Tabulación 6 *Relación entre pregunta 9 y 10*

<b>OPCIONES</b>	<b>Medio Preparado</b>	<b>Muy preparado</b>	<b>Poco preparado</b>	<b>Total</b>
Cuatro veces	15%	0%	2%	17%
En todas las auditorías	31%	17%	15%	63%
Tres veces	4%	0%	5%	9%
Una vez	5%	4%	2%	11%
Total	55%	21%	24%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Según los datos obtenidos, los encuestados manifiestan en un 55% estar medio preparados para detectar situaciones de elusión fiscal, sin embargo, con un 31% revelan que en todas las revisiones fiscales encuentran estas situaciones, por lo que se ve manifestado que necesitan una preparación para poder detectar dicha problemática, de igual forma a aquellos profesionales que dicen estar muy preparados con un 21%, no son capaces de detectar en todas las auditorías situaciones catalogadas como elusión fiscal, por lo que la Administración Tributaria debe trabajar en suplir las carencias del profesional, lo cual un plan de capacitación con temas fiscales podrá ser de mucha ayuda para lograr la preparación requerida, además de hacerles conciencia de lo importante que es no dejar pasar estas acciones.

1. ¿Sabe cuál es la importancia de promover la educación fiscal en el auditor?
12. ¿Con que frecuencia al año asiste seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 7.

Tabulación 7 *Relación entre pregunta 1 y 12*

<b>OPCIONES</b>	<b>De 1 a 2 veces</b>	<b>De 3 a 5 veces</b>	<b>Más de 5 veces</b>	<b>No asisto</b>	<b>Total</b>
<b>Concientizar al profesional</b>	20%	11%	4%	6%	41%
<b>Establecer derechos y responsabilidad</b>	17%	9%	5%	2%	33%
<b>Realizar programas de revisión con enfoque social</b>	6%	7%	0%	2%	15%
<b>Reconocer la importancia en la recaudación</b>	5%	4%	0%	2%	11%
<b>Total</b>	48%	31%	9%	12%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación.

### **Análisis e interpretación**

Según los datos obtenidos, se observa que los profesionales que asisten a capacitaciones en temáticas de tributos de una a cinco veces en el año, son los que afirman en un 20% que la importancia de promover la educación fiscal es concientizar al profesional, y que luego de la conciencia lo otro aspecto más notable e importante es el establecer derechos y responsabilidades con un 17%, pudiendo implementar estos beneficios con la incorporación de la educación fiscal con objeto de fortalecer una cultura tributaria en los contribuyentes y profesionales.

#### **4. ¿Qué Beneficios Puede Generar la educación Fiscal?**

**14. ¿Conoce usted algún programa donde el Ministerio de Hacienda capacite al profesional de auditoría en educación fiscal?**

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 8.



Tabulación 8 *Relación entre pregunta 4 y 14*

<b>OPCIONES</b>	<b>No</b>	<b>Si</b>	<b>Total</b>
<b>Conciencia tributaria</b>	24%	2%	26%
<b>Generación de una mayor responsabilidad</b>	15%	2%	17%
<b>Mejores competencias</b>	11%	2%	13%
<b>Todas las Anteriores</b>	33%	11%	44%
<b>Total</b>	83%	17%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación.**

Los encuestados afirman que los beneficios de la educación fiscal es el fortalecimiento de una conciencia tributaria en un 24%, además afirman con un 33% que la educación fiscal beneficiaria en la generación de una mayor responsabilidad, el mejoramiento de las competencias del auditor logrando así la formación de un profesional integro, sin embargo, aseveran no tener conocimiento de un programa de educación fiscal, brindado por el Ministerio de Hacienda que apoye al profesional a la obtención de estos beneficios.

**6.** ¿Realiza los programas de Auditoría con un enfoque social?

**7.** ¿Conoce usted cuales son los beneficios de una Auditoría con enfoque Social?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 9.

Tabulación 9 *Relación entre pregunta 6 y 7*

OPCIONES	Mayor recaudación por parte de la Administración Tributaria	Mayor Tributación por parte del contribuyente	Mejora de los procesos de Auditoría	Todas Las anteriores	Total
Algunas Veces	0%	7%	13%	30%	50%
Nunca	2%	4%	0%	2%	8%
Rara Vez	5%	0%	15%	7%	27%
Siempre	0%	2%	4%	9%	15%
Total	7%	13%	32%	48%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación.**

El resultados de los datos obtenidos demuestran en un 50%, que los auditores algunas veces realizan sus programas con enfoque social, así mismo, reconocen que el desarrollo de los programas anteriormente mencionados, mejorarían sus procedimientos de auditoría, de igual manera se puede evidenciar que los profesionales que rara vez realizan sus programas con enfoque social, afirman con un 5%; que estos contribuirían a generar una mayor recaudación fiscal, por lo que cabe resaltar la actitud o apatía que posee el profesional en ayudar a contribuir a tener mayores recaudaciones tributarias, sin embargo es evidente que realizar programas con enfoque social trae consigo beneficios, pero no se está realizando de dicha manera ya que no existe programa alguno o institución que este brindando temas de educación fiscal.

### **Sección 4 Incremento de la recaudación fiscal mediante el fortalecimiento de las competencias del auditor**

**3. ¿Cuáles cree que son los factores que inciden más para que se dé la evasión fiscal?**

5. ¿Considera adecuado un programa de educación fiscal para fortalecer sus competencias en las revisiones fiscales?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 10.

Tabulación 10 *Relación entre pregunta 3 y 5*

<b>OPCIONES</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>Tal Ves</b>	<b>Total</b>
<b>Complejidad y limitación de legislación tributaria</b>	7%	0%	2%	9%
<b>Ineficiencia de la Administración Tributaria</b>	9%	0%	2%	11%
<b>Poca cultura fiscal</b>	37%	2%	2%	41%
<b>Todas las Anteriores</b>	37%	0%	2%	39%
<b>Total</b>	90%	2%	8%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación.**

Los profesionales de auditoría fiscal aseguran que la elaboración de un programa de educación fiscal contribuirá en el fortalecimiento de las competencias del auditor en un 90%; ya que los factores que más inciden en que se dé la elusión fiscal son la poca cultura fiscal que existe en un 37%, seguido de la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria con otro 37%, de igual manera manifiestan que parte de estos factores son la ineficiencia de la Administración Tributaria con 11%, ya que no ha incluido al profesional a temas de educación fiscal para la generación de una cultura tributaria que genere conciencia en el auditor y contribuyente.

2. ¿Qué factores considera que afectan la recaudación fiscal?

12. ¿Con que frecuencia al año asiste seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 11

Tabulación 11 *Relación entre pregunta 2 y 12*

<b>OPCIONES</b>	<b>De 1 a 2 veces</b>	<b>De 3 a 5 veces</b>	<b>Más de 5 veces</b>	<b>No asisto</b>	<b>Total</b>
<b>Deficiente administración por parte de las instituciones del Estado</b>	7%	7%	4%	5%	23%
<b>Negligencia del profesional</b>	5%	4%	0%	0%	9%
<b>Percepción y actitud del contribuyente</b>	15%	4%	2%	2%	23%
<b>Todas las anteriores</b>	20%	17%	4%	4%	45%
<b>Total</b>	47%	32%	10%	11%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Los resultados obtenidos demuestran que los auditores que poseen una asistencia a capacitaciones de una o dos veces al año, considerando que el factor que mayormente afectan a la recaudación tributaria es la percepción que tienen los contribuyentes con un 15%, así mismo; el 23% de los profesionales opinan que existe una deficiente administración por parte de las instituciones del Estado en cuanto al manejo de los recursos económicos, otro punto a resaltar es que dentro de los profesionales que poseen una asistencia de uno a dos capacitaciones al año, poseen un conocimiento más crítico y afirman con un 5% que también existe negligencia profesional, por tanto, es necesario trabajar en esa percepción negativa que posee el profesional sobre las instituciones para fomentar una mayor conciencia fiscal del papel de las entidades logrando un mayor conocimientos en temas de educación fiscal, que permitan mejorar la responsabilidad social del auditor.

**3.** ¿Cuáles cree que son los factores que inciden más para que se dé la evasión fiscal?

**10.** ¿Qué tan preparado esta para detectar situaciones catalogadas como elusión fiscal?

La relación de las preguntas antes mencionadas con las respuestas e indicadores se pueden observar en la Tabulación 12.

Tabulación 12 *Relación entre pregunta 3 y 10*

<b>OPCIONES</b>	<b>Medio Preparado</b>	<b>Muy preparado</b>	<b>Poco preparado</b>	<b>Total</b>
<b>Complejidad y limitación de legislación tributaria</b>	6%	0%	4%	10%
<b>Ineficiencia de la Administración Tributaria</b>	6%	4%	2%	12%
<b>Poca cultura fiscal</b>	24%	7%	9%	40%
<b>Todas las Anteriores</b>	20%	9%	9%	38%
<b>Total</b>	56%	20%	24%	100%

**Fuente:** Elaboración del Equipo de Investigación

### **Análisis e interpretación**

Según la gráfica los resultados obtenidos demuestran que el profesional que está muy preparado con un 20% considera que el factor que más afecta para que se de evasión fiscal es la poca cultura fiscal con un 7%; seguido de la ineficiencia de la Administración Tributaria con un 4%, los auditores que consideran estar medio preparados manifiestan que es la poca cultura fiscal el factor que más incide con un 24%, precedido por la complejidad y limitación de la legislación tributaria con un 6%, por lo que se puede concluir que el profesional no está debidamente preparado para detectar acciones contrarias a la normativa técnica y/o legal, ya que aún existe un 24% que manifiesta no estar preparado para detectar situaciones catalogadas como evasión fiscal, a pesar de no tener dificultades para manejar la normativa legal tributaria, ya que fue uno de los factores que ellos consideran no tener mayor relevancia con un 10% en total.

#### **3.7.2 Diagnóstico de los resultados.**

La investigación realizada tuvo como principal objetivo determinar la importancia que tiene la educación fiscal como una herramienta para el fortalecimiento de la responsabilidad fiscal del auditor en el país.

En consecuencia, se determinó como resultado un notorio interés que muestran los auditores por temas en educación fiscal, además los auditores afirman que en el ejercicio de sus labores detectan en sus revisiones fiscales situaciones contrarias a las leyes tributarias, las cuales deben ser informadas ante la Administración Tributaria por medio del dictamen e informe fiscal, en ese sentido los auditores también presentaron una actitud favorable en la inclusión de una cultura tributaria en los profesionales de auditoría fiscal, contribuyentes y la sociedad en general.

Asimismo, los auditores muestran compromiso en recibir capacitaciones, seminarios y asistir a conferencias sobre temas de educación fiscal para mejorar sus programas de auditoría y logrando así una mayor formación profesional.

De igual forma los auditores afirman que la educación fiscal contribuye a lograr una cultura tributaria en la ciudadanía; además permite que los contribuyentes mejoren su comportamiento en el cumplimiento tributario de sus obligaciones, sin embargo, el auditor carece de una formación en temas de educación fiscal los cuales pueden mejorar sus competencias, grado de independencia y la calidad de los servicios prestados; no obstante no se poseen programas o capacitaciones que resalten estos aspectos al auditor fiscal, si bien es cierto, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, gremiales y otras entidades, por medio de la Norma de Educación Continuada exigen al profesional una constante formación y actualización de su conocimiento, estos no reflejan en los temas impartidos la responsabilidad fiscal-social que los auditores fiscales deben tener en cada uno de sus encargos.

Por estos motivos es importante establecer una alianza estratégica entre el CVPCPA y la Administración Tributaria las cuales permitan una formación en materia de educación fiscal en el profesional para realizar programas de auditoría con un enfoque social, por tanto en este momento prevalece una falencia en la realización de dichos programas, lo cual al solventarse traerá consigo

ventajas tales como, mejorar las revisiones fiscal, un incremento de forma indirecta de la recaudación tributaria y mejorar el bienestar social de la población.

## **CAPÍTULO IV. PLAN DE EDUCACIÓN FISCAL COMO UNA HERRAMIENTA DE FORTALECIMIENTO EN LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DEL PROFESIONAL EN AUDITORÍA.**

### **4.1 Planteamiento del caso**

El diseño del plan de educación fiscal que se presenta, tiene como propósito en primera instancia establecer una alianza estratégica entre el CVPCPA y la Administración Tributaria para la formación de profesionales, conscientes de sus responsabilidades sociales durante el desarrollo de sus auditorías; en la medida en que la alianza vea la necesidad de realizar un programa para fortalecer la responsabilidad del auditor, se tendrán mayores oportunidades de adquirir conocimientos, destrezas y habilidades en materia tributaria con un mayor grado de responsabilidad fiscal, de igual forma el profesional podrá obtener una mejor percepción para lograr resolver situaciones con efectividad y productividad mediante una conducta adecuada basada en valores, permitiendo así forjar una cultura fiscal en él. De igual forma posibilita el cumplimiento de la Norma de Educación Continuada, al acreditarle al profesional parte de las horas exigidas anualmente que requiere la actualización técnica para una mejor preparación profesional, brindando servicios de calidad, manteniendo el conocimiento y capacidades necesarias para realizar sus labores.

### **4.2 Estructura y descripción del programa**

El plan de capacitación está diseñado para incorporar la educación fiscal, basado en la necesidad de actualizar el conocimiento del profesional en las diferentes áreas de acción que demanda la profesión, como la ética, tributación y la responsabilidad personal y profesional, en atención a lo requerido por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y la Norma de Educación Continuada, por tanto se han tomado elementos introductorios que permitirán una mayor



comprensión, relacionando normativa técnica-legal, pero resaltando aquellos aspectos fundamentales que el profesional de auditoría pone en práctica en el ejercicio de sus labores.

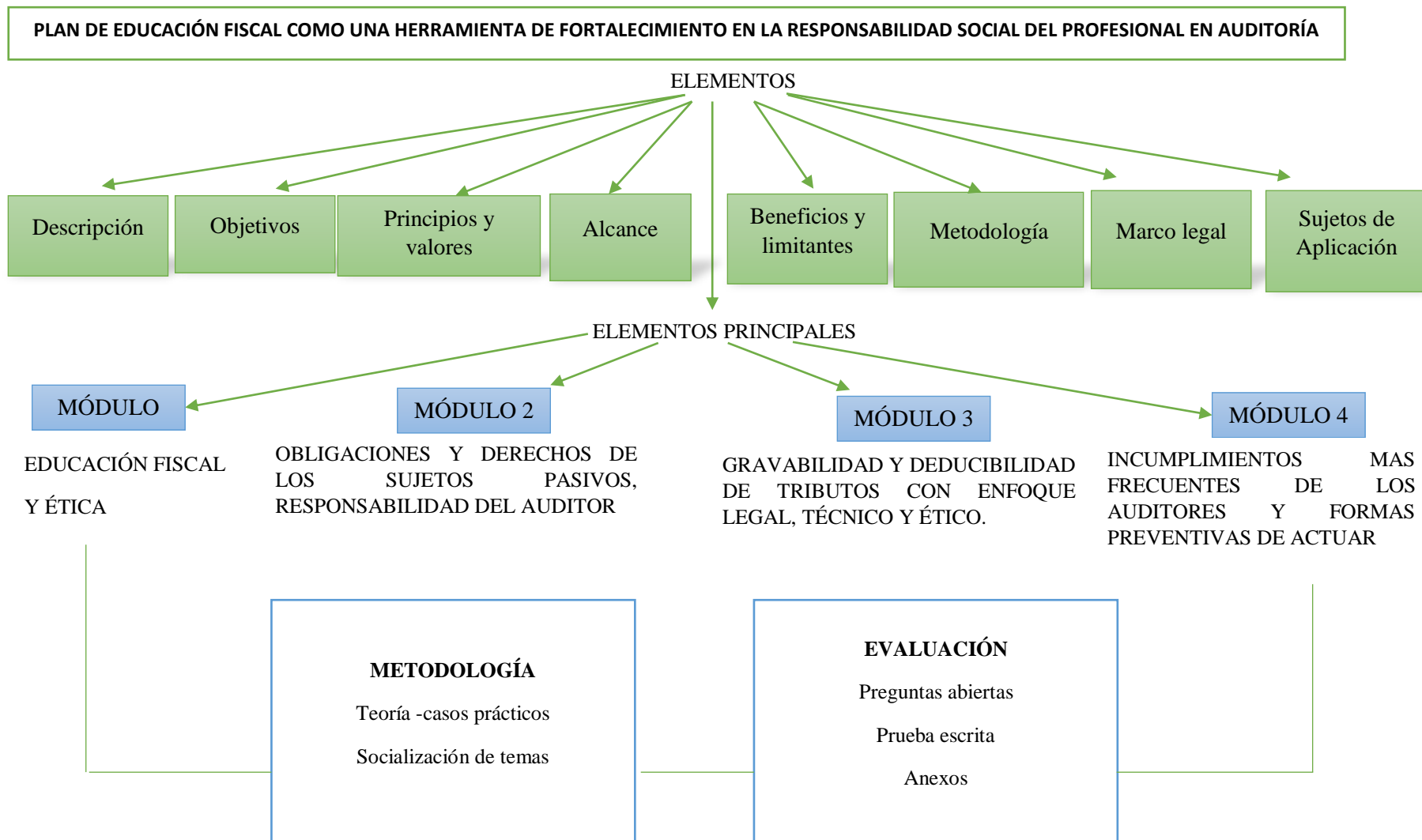
Siguiendo con la estructura del plan, a continuación, se mencionan elementos introductorios que incluyen: descripción del programa, objetivos, principios y valores, alcance, beneficios y limitantes, metodología a utilizar, marco legal, sujetos de aplicación y los cuatro módulos a desarrollar.

Elementos principales: los cuales incluyen normativa técnica como el Código de Ética, Norma de Educación Continuada emitida por el CVPCPA, de igual forma incorpora normativa legal como; Código Tributario, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en este sentido se describen contenidos específicos referentes a la ética y leyes tributarias en el campo laboral con un enfoque de responsabilidad social y fiscal por parte del profesional. En la figura N° 3 se muestra una representación gráfica de la estructura general del plan.

El plan responde a la necesidad de actualizar al profesional, partiendo de estudio a los temas que imparte el consejo en sus capacitaciones y seminarios. Estableciendo que la comisión de educación continua es la encargada de elaborar, estudiar y aprobar temas que van en pro del profesional. No incluye a la educación fiscal en ninguna formación, a pesar de ser un tema de interés nacional y que permite dar a conocer y a forjar una cultura fiscal en el auditor. Por tal razón se considera importante la inclusión al pensum la formación de nuevos temas como el que se propone a continuación.

## Estructura y descripción de módulos

Figura 3. Estructura simplificada del plan de la capacitación



Fuente: elaboración del equipo de trabajo

#### **4.2.1 Descripción**

El plan de capacitación de educación fiscal está diseñado para fortalecer la responsabilidad del auditor mediante aspectos tributarios y éticos; entre ellos se pueden mencionar derechos y obligaciones del sujeto pasivo, gravabilidad y deducibilidad de impuestos, ética e incumplimientos del auditor, entre otros, los cuales permitirán mejorar el desempeño y comportamiento del profesional mediante el establecimiento de una cultura tributaria.

#### **4.2.2 Objetivos**

##### **Objetivo General**

Elaborar un programa de capacitación que promueva la cultura tributaria y fortalezca la responsabilidad del auditor mediante el establecimiento de una relación entre la normativa técnica y las leyes tributarias para mejorar la competencia de los profesionales y reconocer la importancia del sentido social del pago de tributos.

##### **Objetivos Específicos**

- Diseñar un programa de capacitaciones que permita mostrar la relación que existe entre las disposiciones legales y la responsabilidad social del auditor.
- Incluir al profesional de auditoría en la educación fiscal mediante el desarrollo de contenido que fomente una cultura tributaria.
- Propiciar al profesional en auditoría conocimientos técnicos y legales en materia tributaria para una constante actualización de sus competencias con el fin de brindar servicios de calidad.

### 4.2.3 Principios y valores

La ciudadanía en general y las entidades económicas son sometidas a varias influencias externas. El profesional en auditoría en el desarrollo de sus actividades debe examinar cada uno de los casos, manteniendo cierto grado de prudencia por las situaciones que se le presentan, por tanto, debe mantener una conducta correcta, íntegra y disciplinada que le permita no participar en arreglos o asuntos que puedan desacreditar y faltar el honor a la profesión y a la sociedad. Así mismo, debe resguardarse de no cometer faltas a la dignidad de la carrera, en ese sentido debe ser prevenido para evitar sanciones o amonestaciones escritas, multas y suspensión para ejercer la profesión. Por tal razón, el programa incluye una serie de principios y valores éticos que deben ser impartidos, con lo que se podrá dotar de competencias fiscales y éticas al profesional al momento de realizar sus revisiones fiscales, en este sentido se presentan algunos principios y valores a ser incorporados en cada uno de los módulos que el auditor recibirá.

#### ¿Qué son los principios?

Valores morales establecidos para guiar el accionar de los contadores públicos, auditores y contadores en sus actuaciones. De acuerdo a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), un profesional en contaduría o auditoría debe basar sus actuaciones en apego al Código de Ética, por tanto, debe cumplir con los siguientes principios.

**Figura N° 4. Principios**



**Fuente:** Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores

## ¿Qué son los valores?

Son aquellos principios que regulan la conducta humana. Son aceptados de manera universal, estando a favor de la sociedad en general.

**Figura N° 5. Los valores**



**Fuente:** Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores

### 4.2.4 Alcance

El programa de educación fiscal responde a la necesidad formativa del profesional en auditoría, que labora en una diversidad de entidades, por lo que desarrollar sus habilidades y actitudes le permitirán transmitir una cultura tributaria, así mismo facilitará las relaciones con sus clientes de forma íntegra con una visión de responsabilidad social a fin de mejorar la calidad de sus servicios, debido a que el programa está basado en valores permitiendo así, tener una actuación ética en todo momento, además el programa puede ser utilizado para capacitar a todo aquel profesional interesado en la temática; por último se busca demostrar la relación que existe entre las revisiones fiscales y la responsabilidad social que posee como auditor, ya que de esta manera se podrá exponer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos y del aporte que genera el profesional al mantener un compromiso social mediante una cultura fiscal.

#### 4.2.5 Metodología

El desarrollo del plan de educación fiscal implica la aplicación de la siguiente metodología:

**Análisis de recursos a utilizar:** se llevará a cabo una observación del entorno donde se dictará la formación, estableciendo recursos de infraestructura, materiales, entre otros.

**Requerimientos del profesional a capacitar:** inicia con una evaluación de aspectos éticos y tributarios, para establecer los requerimientos del plan. Esto se obtiene mediante la interacción con los participantes.

Las capacitaciones serán impartidas por el CVPCPA, en las instalaciones que esta entidad designe, y los módulos y estructura del plan estarán sujetas a modificaciones futuras según las necesidades del momento. Todos los módulos se desarrollarán de acuerdo a la programación de los temas propuestos, esto facilitará el aprovechamiento de los recursos y el manejo del grupo, manteniendo así un grado de convivencia entre los participantes.

##### *Metodología específica*

El desarrollo de los módulos requerirá de la utilización de recursos básicos para la realización, entre ellos aula, pizarra, plumones, proyector, computadora, gráficos, diapositivas, videos entre otros. Así mismo cada módulo será llevado en el horario y día acordado por la entidad y por el personal a cargo de dirigir el tema. Para que el personal tenga una directriz de lo que hará se presentan los siguientes pasos a seguir.

- a. Presentación del personal a impartir la capacitación.
- b. Presentación general del programa, haciendo énfasis en los temas a impartir, la duración del curso y la forma en que se evaluara al finalizar.
- c. Inicio y desarrollo de la capacitación

- d. La formación se impartirá de manera teórica-práctica, además de la interacción constante con los participantes a fin de responder a las inquietudes y percepciones.
- e. La teoría será presentada en forma digital mediante diapositivas previamente preparadas, además de tener la opción de entregar material didáctico a los participantes.
- f. Se deben realizar evaluaciones de forma escrita y oral, así mismo se debe desarrollar una serie de ejercicios prácticos.
- g. El tiempo destinado será de 4 sesiones con una duración de 6 horas cada una, para un total de 24 horas de clases.

***Para la ejecución del plan de educación fiscal se debe considerar los siguientes aspectos:***

Modalidad	Presencial
Ubicación del aula.	Instalaciones del CVPCPA
Instructores	Internos-externos
Tipo de curso	Teórico- práctico
Número de participantes por aula	Se permitirá un mínimo de 10 personas para apertura del curso, con un máximo de 40 participantes por aula, atendiendo a la capacidad de la misma.
Nivel del curso	Intermedio
Tipo de participantes	Dirigido a auditores y contadores
Horario	Mínimo. 4 horas – máximo 6 horas

#### **4.2.6 Marco legal**

- Ley de Impuesto sobre la Renta
- Ley de Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
- Código Tributario y su reglamento
- Convenio de capacitación entre la Administración Tributaria y el CVPCPA

El marco legal descrito en el párrafo anterior; da la facultad para el desarrollo del plan de formación de educación fiscal, el cual busca fortalecer las competencias del auditor en materia tributaria creando una mayor cultura fiscal, sin embargo, cabe aclarar que los temas presentados no son los únicos para demostrar la importancia de los tributos establecidos en la normativa tributaria y técnica, por tanto, los temas y contenidos elegidos son una muestra para iniciar el contenido. Ya que estos podrán ser modificados y ampliados según las necesidades requeridas.

#### **4.2.7 Sujetos de aplicación**

El plan de educación fiscal va dirigido al profesional en auditoría como especialista en las revisiones fiscales; sin embargo, es aplicable a los auditores y contadores debido a que la Norma de Educación Continua exige una preparación y competencias de calidad para la prestación de sus servicios, por ende, mantener actualizados sus conocimientos le permitirá mejores procesos y procedimientos con una alta calidad profesional y ética.



#### 4.2.8 Evaluación de los módulos

Modulo I:	Actividad	Puntaje	Porcentaje
<b>Educación fiscal y ética</b>	Prueba grupal	4	40%
	Prueba escrita	6	60%
<b>Total</b>		<b>10</b>	<b>100%</b>
Módulo II:	Actividad	Puntaje	
<b>Obligaciones y derechos del sujeto pasivo, responsabilidad del auditor</b>	Participación	1	10%
	Ejercicios prácticos	4.5	45%
	Prueba teórica	4.5	45%
<b>Total</b>		<b>10</b>	<b>10%</b>
Módulo III:	Actividad	Puntaje	
<b>Gravabilidad y deducibilidad tributaria, con enfoque legal, técnico y ético</b>	Participación	1.5	15%
	Ejercicios prácticos	4	40%
	Prueba escrita	4.5	45%
<b>Total</b>		<b>10</b>	<b>100%</b>
Módulo IV:	Actividad	Puntaje	
<b>Incumplimientos más frecuentes de los auditores y formas preventivas de actuar</b>	Participación	1.5	15%
	Ejercicios prácticos	4.0	40%
	Prueba escrita	4.5	45%
<b>Total</b>			<b>100%</b>

**Nota:** Las actividades y evaluaciones descritas pueden estar sujetas a cambios y porcentajes.

#### 4.2.9 Actividades del expositor

Dentro del curso a impartir, el facilitador debe poseer ciertos criterios y actividades a seguir para realizar una correcta pedagogía en cada una de las sesiones con los profesionales, a continuación, se muestra un desglose de las actividades básicas, pero no únicas que deben estar presentes en la capacitación.

- Dirigirse a los profesionales mediante un saludo.

- Conocer a los participantes
- Repartir material de apoyo
- Exposición de la temática
- Hablar con una velocidad normal y controlar el tono de voz
- Conocimientos profundos sobre el tema a impartir
- Tener capacidad comunicativa, tener carisma y empatía para transmitir ideas.
- Dar 20 minutos de receso en la mañana y tarde
- Ejemplificar la teoría con casos prácticos en cada módulo
- Realizar la evaluación del profesional

### **4.3 Beneficios y limitantes**

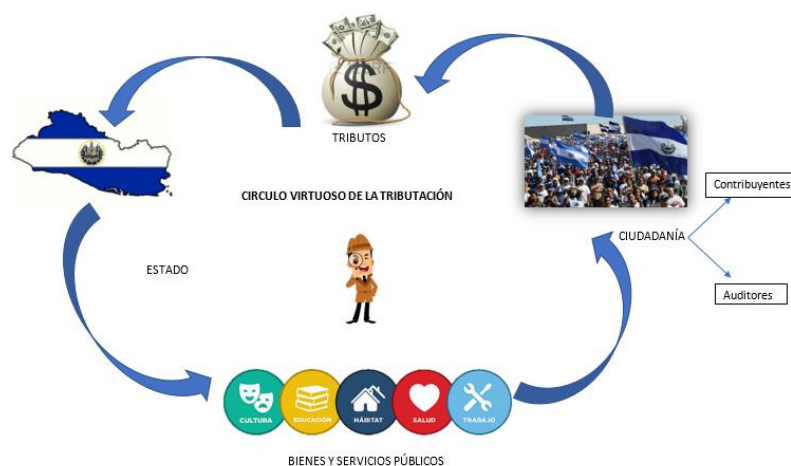
Dentro de las ventajas que conlleva un programa de educación fiscal hacia los profesionales en contaduría y auditoría se encuentran:

- Generación de actitudes responsables y críticas constructivas sobre el Estado.
- Conocer y poner en práctica los derechos y obligaciones tanto del profesional como de sus clientes (Contribuyentes).
- Creación de una reputación honorable e íntegra a nivel profesional.
- Menor cantidad de amonestaciones por parte de la Administración Tributaria debido al cumplimiento correcto por parte de los contribuyentes.
- Menor cantidad de amonestaciones por parte del CVPCPA debido a malas prácticas de los profesionales.
- Mejores competencias y habilidades para realizar encargos de auditoría con un enfoque de responsabilidad social.

- Incrementar la eficiencia en la preparación de programas de auditoría y mejora su conocimiento legal y técnico.
- Actúa bajo principios y valores en todo momento.
- Ayudar a reducir los niveles de evasión y elusión fiscal mejorando sus prácticas laborales.

Todos esos beneficios se lograrán en la medida que los profesionales comprendan el sentido social de los tributos y su responsabilidad con la sociedad. La figura N° 5 muestra un esquema de la relación que existe para cumplir con el objetivo de la educación fiscal:

**Figura N°: 6.** Relación de la educación fiscal y el sentido social de los tributos.



**Fuente:** Elaboración del equipo de investigación.

A pesar de conocer alguno de los beneficios que acompaña el tema de educación fiscal existen limitantes que pueden presentarse al momento de cumplir con los propósitos de la misma:

### **Limitantes:**

- Disponibilidad de tiempo por parte de contadores y auditores al asistir a los seminarios, capacitaciones, foros, entre otros.
- Falta de recursos económicos para llevar a cabo las capacitaciones y seminarios.
- Falta de interés al tema en estudio.

#### 4.4 Estructura y desarrollo de módulos

Tabla 5. Temario del plan de educación fiscal como una herramienta de fortalecimiento en la responsabilidad social del profesional en auditoría.

Nombre del módulo	Objetivo	Contenido	Metodología	Evaluación	Duración
Educación fiscal y ética	Dar a conocer la educación fiscal en los auditores para fomentar una adecuada cultura fiscal, que contribuya con una mayor responsabilidad fiscal el ejercicio de sus labores con alto grado de solidaridad, compromiso social y consiente de sus derechos y obligaciones	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ejes de la educación fiscal</li> <li>➤ Valores éticos</li> <li>➤ Educación fiscal</li> <li>➤ Ingresos y gasto público</li> <li>➤ Responsabilidad del auditor en las revisiones fiscales</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exposición teórica y practica</li> <li>➤ Ejemplos ilustrativos de casos</li> <li>➤ Dinámicas de aprendizaje del usuario</li> <li>➤ Aplicación de ejercicios éticos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Preguntas abiertas</li> <li>➤ Prueba escrita</li> </ul>	6 horas
Obligaciones y derechos de los sujetos pasivos, responsabilidad del auditor	Conocer los derechos y obligaciones tributarias que poseen los sujetos pasivos ante la Administración Tributaria, el	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Derechos de los sujetos pasivos</li> <li>➤ Obligaciones tributarias de los sujetos pasivos</li> <li>➤ Otras obligaciones</li> <li>➤ Régimen sancionatorio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exposición teórica y magistral</li> <li>➤ Ejemplos ilustrativos</li> <li>➤ Aplicación de ejercicios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Preguntas abiertas</li> <li>➤ Prueba escrita</li> </ul>	6 horas

	<p>régimen sancionatorio y las consecuencias aplicables. De igual forma se expresa la responsabilidad que debe poseer el auditor en el cumplimiento de las revisiones fiscales.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sanción genérica</li> <li>➤ Atenuantes</li> <li>➤ Agravantes de sanciones</li> <li>➤ Responsabilidades del auditor fiscal</li> </ul>			
<p>Gravabilidad y deducibilidad tributaria con enfoque legal, técnico y ético.</p>	<p>Indagar sobre los fundamentos legales contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios y sus respectivos reglamentos para su correcta aplicación en el ejercicio de las labores del auditor a través de las buenas prácticas que transmite la educación fiscal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Aspectos legales a considerar en los ingresos</li> <li>➤ Renta gravada</li> <li>➤ Renta no gravada</li> <li>➤ Sujetos excluidos del impuesto</li> <li>➤ Ingresos excluidos de renta</li> <li>➤ Aspectos técnicos a considerar en la gravabilidad de ingresos</li> <li>➤ Deducibilidad</li> <li>➤ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios</li> <li>➤ Incidencia de la educación fiscal en el ejercicio del auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exposición teórica y magistral</li> <li>➤ Ejemplos ilustrativos</li> <li>➤ Ejercicios prácticos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Preguntas abiertas</li> <li>➤ Prueba escrita</li> </ul>	<p>6 horas</p>

<p>Incumplimientos más frecuentes de los auditores y formas preventivas de actuar.</p>	<p>Conocer los incumplimientos más frecuentes de los auditores y la manera en que la educación fiscal proporciona medidas preventivas para evitar posibles sanciones y mejorar el nivel de cultura tributaria en el ejercicio profesional.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Marco regulatorio</li> <li>➤ Procedimientos técnicos del auditor</li> <li>➤ Incumplimientos del auditor</li> <li>➤ Medidas preventivas para disminuir incumplimientos por parte del auditor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exposición teórica y magistral</li> <li>➤ Ejemplos ilustrativos</li> <li>➤ Ejercicios prácticos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Preguntas abiertas</li> <li>➤ Prueba escrita</li> </ul>	<p>6 horas</p>
--	--	---	---	--	----------------

#### **4.4.1 Desarrollo del módulo I**

##### **Diseño de capacitación sobre educación fiscal y ética profesional en el auditor.**

##### **Objetivo**

Dar a conocer la educación fiscal en los auditores para fomentar una adecuada cultura fiscal, que contribuya con una mayor responsabilidad fiscal el ejercicio de sus labores con alto grado de solidaridad, compromiso social y consiente de sus derechos y obligaciones

##### **Introducción**

Este módulo tiene como objetivo la transmisión de ideas, valores y actitudes que favorezcan la responsabilidad fiscal del profesional en auditoría, mediante tres ejes como lo son: formación en valores, construcción de ciudadanía y cultura fiscal, para crear una ciudadanía solidaria, participativa, cooperativa y consciente de sus derechos y obligaciones, mediante un proceso de formación de temas tributarios y éticos dirigidos al profesional en auditoría.

##### **Educación fiscal.**

Al desarrollar el módulo I, se debe tener presente que es el primero de una serie de cuatro. Sin embargo, este es el más importante debido a que en este se debe incentivar al auditor a establecer principios y valores en cada una de sus actuaciones tanto como profesional y como ciudadano. Por tal razón se debe mantener una actitud positiva para estimular y orientar sobre la importancia que tiene la educación fiscal en el país y los objetivos que se persiguen con ella.

Es un proceso de enseñanza aprendizaje que busca crear una serie de actitudes de compromiso en la ciudadanía para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por ende, esta busca instaurar una sociedad comprometida con el desarrollo cívico, económico y social del país.

El plan debe ser desarrollado bajo principios éticos y valores que deben ser incorporados en cada uno de los temas, por ende, se deben dar ejemplos de aspectos cotidianos que afronta el auditor al momento de realizar un encargo fiscal, con lo cual se pondrá hacer inflexión en su propia actuación o en que tan responsable es con el Estado, poniendo a prueba que tanta conciencia posee respecto a los casos de su entorno.

### **Ejes de la educación fiscal**

#### **➤ Formación en valores**

El módulo I, incluye al profesional al actuar en forma correcta ante cualquier circunstancia, por lo tanto, es fundamental que sea responsable, comprensivo y que actúe con respeto y discreción, haciendo de él una persona confiable y honrada. El constante cambio de normativas técnicas y legales requieren de una permanente actualización de conocimientos, pero también de una serie de principios y valores éticos que lleven al auditor a ser un profesional competitivo y de confianza. El cumplimiento del código de ética estimula en el auditor a prestar un servicio profesional de calidad a lograr un equilibrio entre el conocimiento técnico y humano.

De modo que este módulo hace hincapié en hacer reflexionar al profesional en su propio actuar, en la toma de decisiones que este hace basado en principios y valores, guardando un alto nivel de independencia y objetividad para generar una imagen positiva ante la sociedad. Otro aspecto a considerar son las responsabilidades que posee también como ciudadano, ya que los bienes y servicios que brinda el Estado no van enfocadas un solo sector sino hacia toda la población en general incluyendo al auditor como tal, ya sea una su faceta como profesional o como ciudadano.



➤ **Ciudadanía**

Este eje busca forjar una ciudadanía consciente de sus derechos y obligaciones dentro la sociedad, sobre todo en el aspecto tributario y el papel que tiene cada participante como tal en la reducción de tributos, se debe fomentar la participación y la responsabilidad que cada ciudadano tiene desde su hogar u/o trabajo y la relación que existe entre la sociedad y el Estado. Por otra parte, se trabajar en el concepto de ciudadanía para hacer conciencia sobre el compromiso que se tiene como sujeto ante una sociedad democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fiscales. El rol que tiene cada entidad, persona y Estado posee para el cumplimiento voluntario de los tributos y hacer hincapié en la eficiencia y transparencia con que actúa la Administración Tributaria.

➤ **Cultura tributaria.**

Este eje busca que el profesional comprenda que existen normativas que regulan su actuar bajo aspectos éticos y legales, ya que la normativa tributaria incita al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y es el auditor quien da fe de este. Por ende, se deben tener competencias y valores muy arraigados para que su trabajo sea realizado de la mejor forma posible, cambiando aquellas percepciones negativas al cumplimiento de las obligaciones y no dejarse llevar por actos indebidos a los que se encuentra en su diario vivir. Demostrando así estar comprometido con la sociedad teniendo una cultura fiscal y dando el ejemplo de hacer revisiones fiscales en con un alto grado de responsabilidad y compromiso ciudadano. Debiendo hacer énfasis en el cumplimiento voluntario y la forma de como transmitir estas ideas, conductas y percepciones hacia sus clientes.

**Principios y valores éticos.**

Este apartado debe desarrollarse partiendo de los valores vistos en los ejes transversales de la educación fiscal, así mismo, se deben incluir los principios que dictamina el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el IFAC y adoptado por el CVPCPA, para brindar una capacitación integra en concordancia con la normativa que debe cumplir, de igual forma el Código Tributario, NACOT, Nías resaltan que se deben de cumplir con normativa ética. Por ende, el auditor será un veedor del cumplimiento tributario, no solo siendo un ciudadano que cumple con sus deberes si no también verificando que los otros ciudadanos cumplan, con un actuar responsable, así mismo se comprobará la eficiencia y la transparencia con que actúa la propia Administración Tributaria.

**Ingresos y gasto público.**

La formulación de los ingresos y gastos realiza conciencia en el profesional de auditoría en la importancia que tiene la correcta revisión de las obligaciones del contribuyente (sujeto pasivo), para hacer efectiva una recaudación de tributos, demostrando la relación jurídica que existe entre la ciudadanía y el Estado, para hacer efectivo todos los ingresos que posibilitan la prestación de bienes y servicios de calidad hacia la población se debe hacer énfasis en el sentido social de los impuestos. Dando a conocer la constitución del gasto, en función de que se realiza, como se administra, así mismo, debe mostrarse las diferentes formas de obtener ingresos, por ese motivo el auditor tiene que ser un medio de apoyo hacia la Administración Tributaria que resguarde y asegure un nivel óptimo de los recursos. El docente que imparta la capacitación tiene que transmitir todas aquellas percepciones positivas como sus ventajas y el beneficio que generaran en la sociedad siendo personas responsables, honestas y transparentes al momento de realizar sus labores.

### **Responsabilidad del auditor en las revisiones fiscales.**

Este módulo hincapié en las responsabilidades que posee el auditor al momento de realizar una auditoría, pues este es responsable al asegurar el cumplimiento de los sujetos pasivos, desde el momento en ser juramentado adquiere un compromiso con la Administración Tributaria y con la sociedad, por tanto, no se trata de solo cumplir con las disposiciones técnicas, legales y morales, sino también, en contribuir en mejorar el bienestar social del país, haciendo las cosas de forma correcta y de ser un ciudadano comprometido y responsable por sus actos, que no incurra en ilegalidades que puedan afectar la reputación de la profesión o personal. Por consiguiente, se debe explicar cómo incursionar en esta área al profesional para que realice sus encargos de forma responsable.

### **Normas morales y sanciones que debe considerar en el desempeño de sus labores.**

Se debe dotar al profesional sobre los aspectos éticos que rigen la profesión, para que sus actuaciones sean en apego a normas morales, así mismo, deberá mostrarse el marco regulatorio y sancionador que es aplicado al profesional en auditoría y que debe cumplir. Pues el no cumplimiento puede acarrear actos ilícitos que no van en cumplimiento de las leyes. De igual forma, se debe aclarar que aquellos incumplimientos que existan por omisión a leyes o normativas dentro de una auditoría de estados financieros, son responsabilidad de la administración, siempre y cuando el profesional no tenga participación alguna en dichos actos. Por ende, se deben dar lineamientos sobre la responsabilidad que el auditor posea para que pueda resguardarse de hechos que puedan comprometer su integridad y dañar su imagen.

El cumplimiento de las regulaciones se debe aplicar para realizar las revisiones fiscales para una revisión de forma integral, además se le dará a conocer todos aquellos beneficios que traerá el

respetar las regulaciones ya mencionadas, y como podrá al mismo tiempo mantener una responsabilidad social con la ciudadanía, ya que al estar preparado se espera contribuya a reducir los niveles de elusión y evasión que se presentan en el país.

### **Planificación y desarrollo del encargo de auditoría con enfoque de responsabilidad social**

Para desarrollar este tema se debe fortalecer los conocimientos del profesional en materia fiscal con una mayor responsabilidad, para que sea inmerso al momento de llevar a cabo una planificación y desarrollo del encargo de auditoría. Se debe hacer conciencia sobre lo importante que es el pago de tributos, como revisar aspectos mercantiles, documentación que puede comprometer el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Por ende, la educación fiscal mejorará el conocimiento para poder incluir aspectos éticos que resguarden o garanticen el correcto cumplimiento. Además, el docente expositor deberá traer casos prácticos y ejemplos de cómo abordar y ejecutar los procedimientos de forma eficaz con el objetivo de mejorar las competencias del auditor.

#### **4.4.2 Desarrollo del Módulo II**

### **Derechos y obligaciones tributarias de los sujetos pasivos y responsabilidades del auditor fiscal.**

#### **Objetivo**

Conocer los derechos y obligaciones tributarias que poseen los sujetos pasivos ante la Administración Tributaria, el régimen sancionatorio y las consecuencias aplicables. De igual forma se expresa la responsabilidad que debe poseer el auditor en el cumplimiento de las revisiones fiscales.

#### **Descripción**

Este módulo pretende dar a conocer los derechos y obligaciones que tienen los sujetos pasivos, de igual forma busca mostrar la responsabilidad fiscal que posee el profesional en auditoría al momento de realizar sus revisiones fiscales, los aspectos tributarios a impartir harán un auditor comprometido con la sociedad y su profesión, ya que podrá incrementar sus competencias tributarias y tendrá noción de la importancia que tiene el cumplimiento de los derechos y obligaciones a los que está sujeto el contribuyente ante la Administración Tributaria.

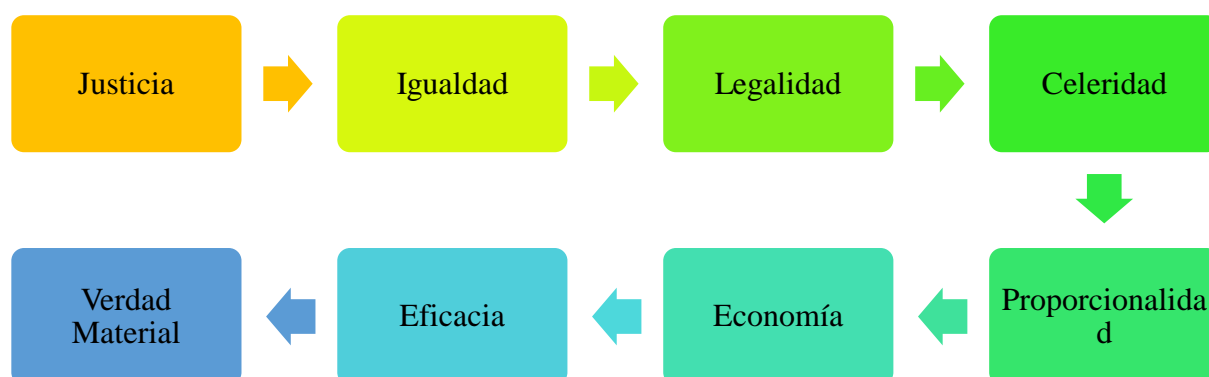
#### **Contenido a Desarrollar**

- Derechos de los sujetos pasivos
- Obligaciones tributarias de los sujetos pasivos
- Otras obligaciones
- Régimen sancionatorio
- Sanción genérica
- Atenuantes
- Agravantes de sanciones
- Responsabilidades del auditor fiscal

### Los derechos tributarios del sujeto pasivo.

Los derechos del contribuyente (sujeto pasivo) constituyen la contrapartida a las facultades u obligaciones de la Administración tributaria, puesto que la participación del sujeto pasivo no solo se concibe al entregar, prestar o aportar información requerida en un procedimiento que se le exige. Por ende, el contribuyente tiene la potestad de someter a un régimen judicial a la Administración Tributaria, cuando en su sustentación se le hayan obviado sus derechos, garantías en alguna fase de un procedimiento de fiscalización, revisión o administrativo y se le haya sido desviado de los principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria.

Entre los principios a los que se deben ajustar las actuaciones de la Administración Tributaria están: **Figura N° 7 Principios de la Administración Tributaria**



**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

Estos principios son los que debe respetar la Administración Tributaria y por los cuales también debe el contribuyente respetar, por ende, el código tributario en su art. 4 establece los derechos que el administrado o contribuyente posee.

**Tabla. 6.** Derechos del sujeto pasivo

<b>Derechos</b>	<b>Descripción</b>
De petición	Este consiste en que el contribuyente posee el derecho a que le sea notificado por escrito todas las peticiones que este haga.
De contradicción	Este se basa en que el administrado pueda utilizar medios de prueba para cualquier inconformidad que tenga, siempre y cuando este establecido en el código Tributario.  Así mismo tiene derechos a ser oído, sea este en una audiencia y en un plazo para defenderse, ofrecer y presentar pruebas, alegar sobre méritos de estas, que se tomen decisiones fundadas en leyes, códigos y a interponer recursos correspondientes.
De acceso	Este derecho consiste en que el administrado puede tener acceso al expediente administrativo, sea este por sí mismo o por su representante o apoderado legal debidamente acreditado

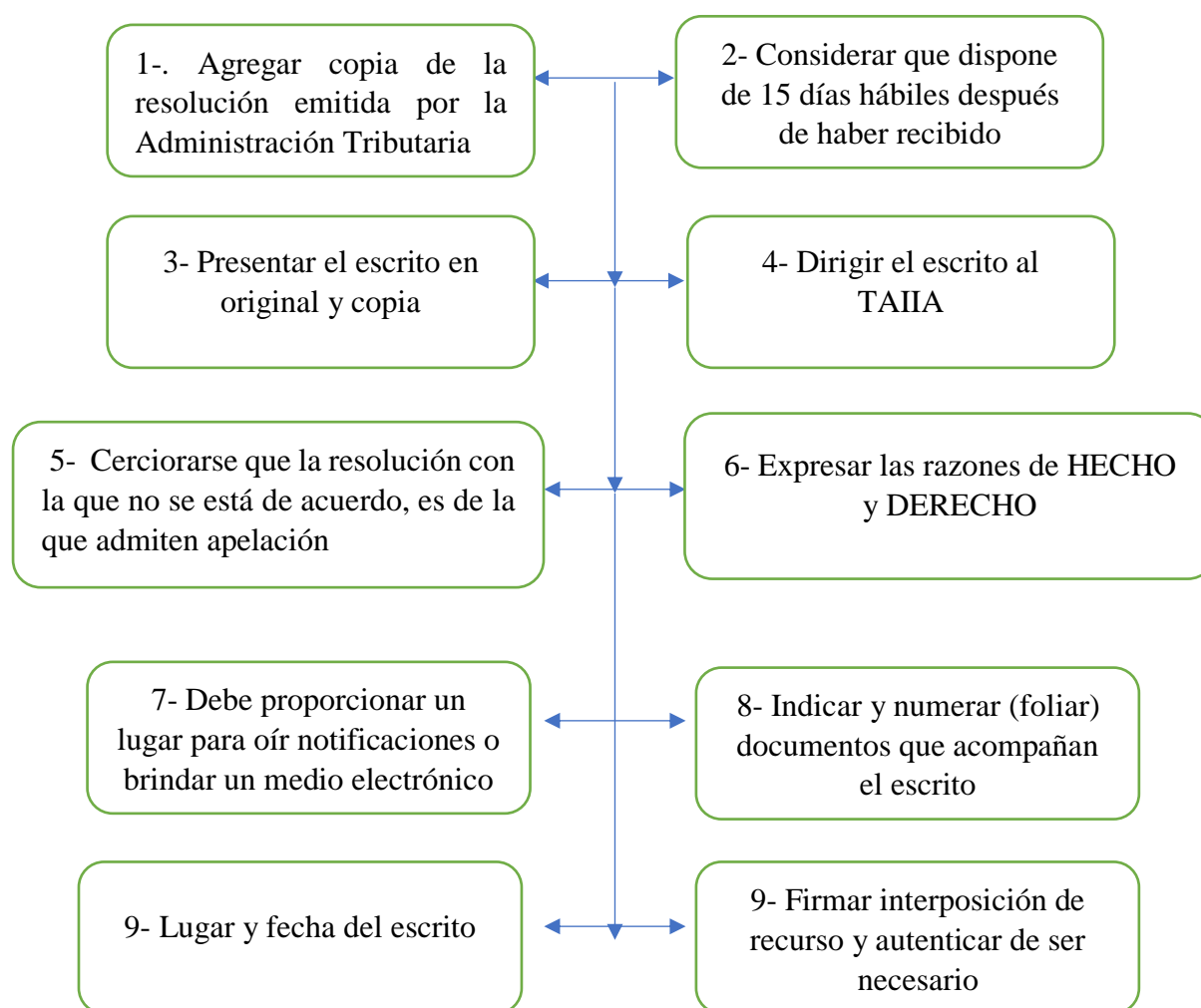
**Fuente:** Información extraído de Código Tributario

Estos deberes del contribuyente los defiende en nuestro país el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA), ya que su función es garantizar el ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes, responsable de conocer y resolver conforme a la constitución y ley, todas aquellas reclamaciones que presenten los sujetos pasivos mediante una interposición de recursos de apelación contra resoluciones definitivas sobre liquidación de oficio, imposición de multas entre otras dictadas por la administración tributaria en materia de impuestos de Renta, IVA.

Las resoluciones que emite el TAIIA por reclamaciones pueden ser: Confirmatorio, revocatorio, modificatorio, inadmisibles e improcedentes. Así como también el desistimiento que ocurre cuando el recurrente desiste de continuar con el recurso de apelación.

Para poder hacer efectivo las reclamaciones hacia el TAIIA, el contribuyente debe respetar una serie de pasos o etapas que conlleva dicho proceso. Las etapas se muestran en la figura siguiente.

**Figura N°. 8 etapas ante el TAIIA**



**Fuente:** Información extraída del TAIIA



**Otros requisitos a cumplir.**

- Identificarse con DUI u otro documento
- Consignar el número de NIT y NRC
- Si no se presenta personalmente enviarlo con firma autenticada ante notario
- También podrá presentarlo mediante un apoderado u representante legal.

***Generalidades del proceso***

- En etapa de apertura a pruebas, el contribuyente debe presentar por escrito la producción de la prueba por el ofrecida
- Una vez aceptadas las pruebas en el proceso, el TAIIA mandara a oír al interesado para que presente por escrito sus alegaciones finales, para lo cual contara con 8 días hábiles.
- Debe presentar por escrito cualquier contestación requerida por el tribunal, teniendo presente que las prevenciones deben ser cumplidas dentro del plazo que el tribunal señala en el auto.
- Todo escrito debe estar debidamente autenticado ante notario, cuando no comparezca personalmente el interesado.
- Los documentos anexos que se presenten, de no ser originales tienen que ir debidamente certificados por notario.
- La forma de notificación puede ser: lugar señalado para oír notificaciones, FAX, correo electrónico, o presentarse personalmente ante el TAIIA.

Nota: el proceso es gratis y su tiempo de duración es de 9 meses, los cuales están de conformidad con los artículos 4 y 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA y los art. 46 y 48 del Código Procesal Civil y Mercantil. Y se contabilizan días hábiles.

## **Las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.**

Así como los sujetos pasivos o contribuyentes poseen derechos, también tienen obligaciones en relación con el cumplimiento de leyes tributarias (IVA, ISR, pago de contribuciones, entre otras) por tanto, desde que una persona natural o jurídica desarrolla actividades mercantiles, están sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias, y de acá comienza la interacción contribuyente y Administración Tributaria.

Las obligaciones nacen por un mandato legal de la constitución. Por ende, no existe una obligación para un determinado sujeto, si no hay una ley de intermedio. Para comprender mejor como se establece esta relación, el código tributario determina en su artículo 16. Que la obligación tributaria es el vínculo jurídico del derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por ley y que le da origen. De esta forma el vínculo jurídico creado por la administración tributaria es de carácter personal.

En este sentido las obligaciones tributarias que adquieren los sujetos pasivos, pueden ser de dos índoles, las cuales son formales y sustantivas, ambas van relacionadas con el pago de tributos que requiere el Estado. Es así como el obligado tributario es quien paga impuestos y la Administración Tributaria es quien lo recauda.

Las obligaciones formales son aquellas que no implican un desembolso de dinero, sino más bien están orientadas a la forma de presentación de la información como, por ejemplo, la inscripción del sujeto pasivo, la elaboración y presentación de una declaración, cumplimiento de plazos, llevar libros legales o entregar y presentar facturas, créditos fiscales o débitos entre otros.

Por otro lado, las obligaciones sustantivas son aquellas que se refieren directamente al pago de tributos. Por ejemplo, las personas naturales asalariadas que obtenga ingresos de diversas fuentes

tienen la obligación de presentar y pagar al fisco por lo que resulte de la autoliquidación anal o cuando las personas jurídicas trasladan lo que reciben en concepto de IVA de los consumidores finales, este impuesto percibido deben enterarlo a la Administración Tributaria.

### **Obligaciones formales para IVA y Renta (ISR)**

#### **Concepto de obligaciones formales.**

Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto. Art. 85 CT.

#### ***Momento en que nace la obligación.***

<b>IVA</b>	<b>ISR</b>
Se origina para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, garantizar el pago del impuesto; Esta obligación nace cuando se materializa en la realidad establecida en el hecho generador, de no ser así la obligación no nace.	Estas surgen cuando se da por realizados el hecho generador, el cual da origen a la obligación tributaria. La obtención de renta en el periodo de imposición genera la obligación de pago del impuesto sobre la renta. (Art. 1 LISR)

**Tabla N° 7. Obligaciones formales del IVA E ISR.**

IVA	ISR
<b>Obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes e informar (art. 86 CT.)</b>	Inscripción como contribuyente e informar (art. 86 CT.)
<b>Solicitar la asignación y autorización de la numeración correlativa a la Administración Tributaria (Art. 115-A CT)</b>	Obligación de acreditar inscripción (art. 88. CT)
<b>Indicar en todo documento que se presente ante la Administración Tributaria el número de identificación tributaria y número de registro de contribuyente (Art. 88 CT)</b>	Señalar lugar, actualizar dirección e informar cambio de dirección para recibir notificación (Art. 90 CT)
<b>Señalar lugar para recibir notificaciones por parte de la Administración Tributaria, así como actualizar la dirección por cambio de la misma. (Art. 90 CT)</b>	Presentar declaración del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no dé lugar al pago del impuesto.
<b>Presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, por medio de formularios que disponga la Dirección General de Impuestos Internos Art. 91 CT, art. 93 y 94 LIVA</b>	Remitir informe de retenciones (art. 123 CT)
<b>Obligación de expedir comprobante de retención (Art. 12 CT)</b>	Expedir constancia de retención de Impuesto Sobre la Renta (art. 145 CT)

<p><b>Obligación de llevar contabilidad formal y registros especiales e inventarios (Art. 139 CT) y Llevar los Libros o Registros de Compras y de Ventas relativos al control del referido Impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control de dicho Impuesto. (Art. 141 CT. Art. 82 Reglamento CT. Informar el cese definitivo de actividades Art. 144 CT)</b></p>	<p>Informar todas las donaciones a entidades a las que refiere el art. 6 de la LISR (Art. 146 LISR)</p>
<p><b>Obligación de declarar y pagar IVA</b></p>	<p>Obligación de informar sobre accionistas y utilidades (Art. 124 CT)</p>
<p><b>Consignar en el Formulario de la Declaración Tributaria los datos; e información que el Impuesto requiera. (Art. 95 CT)</b></p>	<p>Obligación de informar operaciones con sujetos relacionados (Art. 124-A CT)</p>
<p><b>Emitir y entregar por cada operación con otros contribuyentes comprobantes de crédito fiscal, cuando sean consumidores finales deben emitir facturas (Art. 107 CT)</b></p>	<p>Obligación de reconstruir la contabilidad por documentos extraviados (art. 149 CT)</p>

<b>En caso de retenciones deberán emitir y entregar comprobantes de retención (Art. 112 CT)</b>	Obligación de facilitar información a la Administración Tributaria (Art. 120 CT)
<b>Los Contribuyentes del Impuesto (IVA) deberán exigir que se consigne tanto en original como en la copia de los recibos, factura u otro tipo de documento que reciban de Sujetos Excluidos de la calidad de Contribuyente del Impuesto. (Art. 119 CT)</b>	Obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente (art. 130 CT)
<b>Obligación de presentar o exhibir la información y permitir el control por parte de la Administración Tributaria. (Art. 126 CT)</b>	Obligaciones adicionales a la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la renta
<b>Obligación de nombrar Auditor para dictaminarse fiscalmente aquellos Contribuyentes que cumplan con cualquiera de las condiciones señaladas en el (Art. 131 CT)</b>	Obligación de anticipar a cuenta el Impuesto Sobre la Renta
<b>Llevar Contabilidad Formal, Registros, Inventarios y Utilizar Métodos de Evaluación. (Art. 139 CT y art. 437 Código de Comercio)</b>	Obligación de documentar contratación de servicios de contador (Art. 149-B)

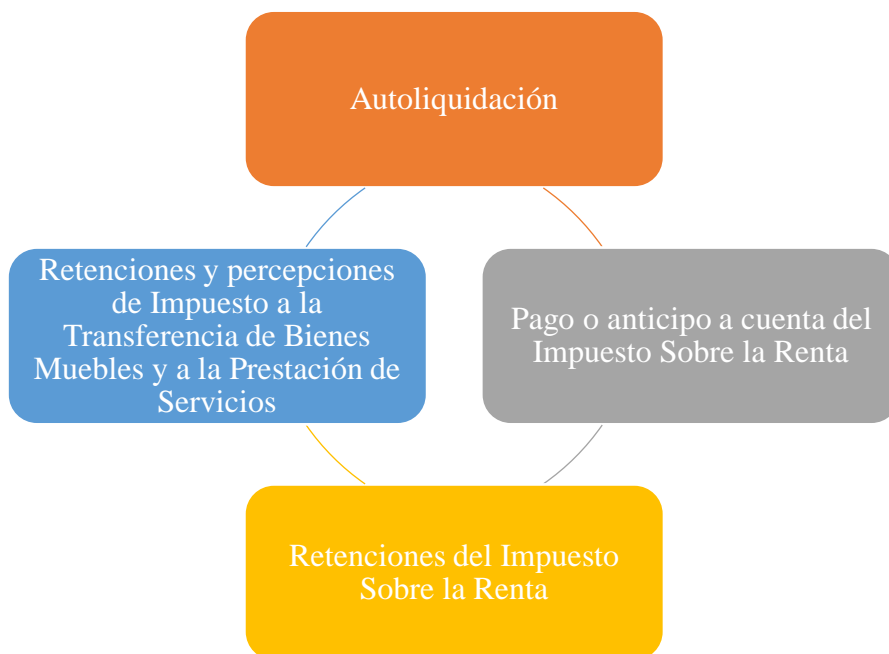
**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

### ***Obligaciones sustantivas del IVA E ISR.***

La obligación sustantiva que debe cumplir el sujeto pasivo es aquellas que están contempladas en la legislación tributaria y que implican el desembolso de dinero. Por tanto, es el deber a cargo de un contribuyente o responsable de pagar un tributo. Esta acción de pago puede ser mensual, anual o por ejercicio de imposición.

Las obligaciones de pago son las establecidas en el Código Tributario y que debe cumplir el sujeto pasivo, las cuales son:

**Figura N° 9. Obligaciones de pago**



**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

Al tratarse de estas obligaciones y la forma en que deben pagarse, también se deben mencionar las formas en que puede extinguirse dicha obligación, entre las formas que permite la legislación tributaria están:

- Pago
  - a) En dinero, mediante moneda de curso legal (dólar de los Estados Unidos de América y el colón)
  - b) Notas del tesoro (títulos valores autorizados)
  - c) Por medio de cheque certificado
  - d) Por acreditamiento de retenciones, créditos fiscales o anticipos a cuenta.
- Compensación
- Confusión
- Prescripción

Por medio de estas el sujeto pasivo podrá librarse de la responsabilidad del pago, sin embargo, si el pago de la deuda es extemporáneo el contribuyente decidirá a que deuda abonar, pero si no lo hiciera la Administración Tributaria decidirá el orden de imputación de la deuda según el art. 76 del Cód. Tributario.

### **Otras obligaciones**

Dentro de las obligaciones sustantivas y formales, también existen una serie de deberes que se deben cumplir ante la Administraciones Tributaria, las cuales van dirigidas a instituciones financieras, imprentas, jueces y notarios, hospitales y médicos, así como también para el sujeto pasivo el cual debe documentar toda contratación de los servicios que adquiere de un contador. Estas obligaciones se encuentran a partir del art. 148 del Cód. Tributario.

### **Régimen Sancionatorio**

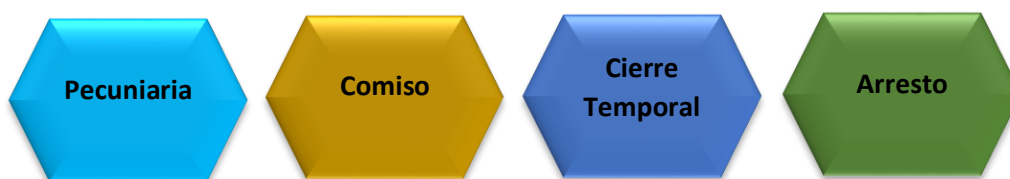
#### **a) Sanciones**

El régimen sancionatorio se aplicará cuando el sujeto pasivo cometa una infracción u omisión a las normas tributarias por las cuales no se puede cumplir con las obligaciones sean formales o



sustantivas, así mismo, se sancionarán en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un sólo acto.

**Figura N° 10.** Sanciones a las que están sujetas los contribuyentes.



**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

De igual forma, en la legislación tributaria y/ o leyes, se hace mención de salarios mínimos o salarios mínimos mensuales, los cuales serán la base para la imposición de sanciones, estos serán los establecidos por el órgano ejecutivo por medio de un decreto, y se tomarán las jornadas diurnas por treinta días.

Otra sanción que puede ser aplicada es al patrimonio o capital contable, que se tomara del balance general, con excepción de si es una persona natural y no está obligada a llevar contabilidad formal, se tomara del balance general o declaración patrimonial que disponga.

#### **b) Sanción genérica. (multa mínima)**

Todas aquellas infracciones que se cometan a las obligaciones por parte del sujeto pasivo y que no posean una sanción específica señalada, serán sancionadas con una multa de ciento doce a quinientos sesenta y ocho dólares, Si la infracción tuviere como consecuencia la omisión en el pago del impuesto la sanción corresponderá al cincuenta por ciento del impuesto omitido, pero esta no podrá ser inferior a ciento doce dólares.

### c) Atenuantes a sanciones

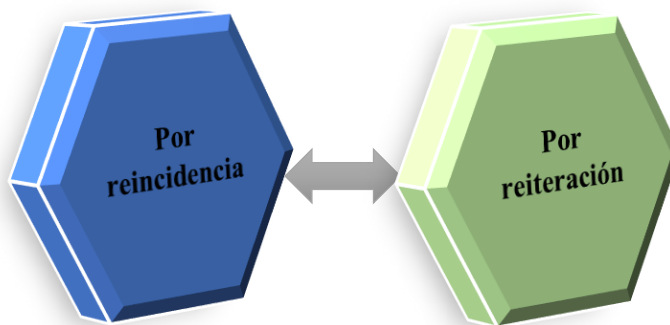
Son aquellas causas o circunstancias que modifican una sanción, sin llegar a reducir la responsabilidad de quien comete la infracción. Las atenuantes están reguladas en el código de tributario artículo 261.

Las sanciones serán atenuadas cuando:

- El infractor subsanare en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido. Siempre y cuando la Administración Tributaria no haya requerido o emplazado para obtener correcciones, o notificado en el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales.
- Cuando el infractor subsanase el incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado en audiencia, la sanción le será atenuada en un treinta por ciento.

### d) Agravantes de sanciones.

Para poder aplicar una atenuante es necesario ver las circunstancias que logran reducir una sanción. Las agravantes son. **Figura N° 11. Atenuantes**



**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

Las obligaciones que no sean subsanadas dentro de los plazos concedidos por la Administración Tributaria o los establecidos por las diferentes leyes tributarias, por tanto, la sanción que impondrá serán regidas por los siguientes plazos:

1. Cuando el retardo fuese mayor a diez días la sanción que se aplicará será del 35% de la multa estipulada.
2. Si el retardo fuese mayor a diez días, pero no mayor a veinte días, se aplicará el 65% de la multa estipulada.
3. Si el retardo es mayor a veinte días, pero no mayor a treinta días, se aplicará el 75% de la multa estipulada.

### **Responsabilidad del auditor fiscal.**

Cuando hablamos de responsabilidad, nos referimos a todo lo relacionado con la moral, lo ético y lo legal, por tanto, guarda una estrecha relación con el hecho de asumir todos aquellos actos que fueron realizados de manera consciente e intencionada.

La responsabilidad es considerada como uno de los principios más significativos para el ser humano, ya que este permite hacer frente a las circunstancias de la vida, tratando de actuar de forma correcta. Esto significa que cada individuo es libre de asumir sus actos o no.

Para el revisor fiscal, que actúa como un agente intermedio entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, también existe una responsabilidad, debido que es el quien examina los estados financieros del contribuyente, sin embargo, no es responsable de su elaboración, presentación y divulgación, sino que es la gerencia. No obstante, si recae la responsabilidad sobre el auditor por poner ante la opinión pública los estados financieros, ya que son divulgados por su juicio y opinión técnica que sobre dichos estados financieros ha emitido.

Por tanto, el auditor posee ciertas responsabilidades al momento de realizar las revisiones, sean estas de orden civil, penal y tributario que son aplicables en su actividad. Así mismo, está sometido a disposiciones éticas y técnicas que regulan el actuar del profesional. De igual forma hay

instituciones que norman el actuar del auditor, como lo es el CVPCPA, que mediante la Ley Reguladora del Ejercicio de la Profesión de Contaduría Pública y el Código de Ética para Profesionales, aplican correcciones disciplinarias que pueden ir desde una advertencia por escrito hasta la cancelación de su registro, por tal motivo es importante resaltar los tipos de responsabilidad que señala el Código de Ética para profesionales y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Profesión de Contaduría Pública, las responsabilidades son:

**Figura N° 12.** Responsabilidades del auditor

Responsabilidad con la profesión	Responsabilidad hacia la sociedad	Responsabilidad personal
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Respeto hacia los colegas y la profesión</li> <li>• Dignificación de la imagen profesional</li> <li>• Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independencia de criterio</li> <li>• Calidad profesional de los servicios</li> <li>• Preparación y calidad profesional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilidad hacia quien patrocina sus servicios</li> <li>• secreto profesional</li> <li>• Rechazar ofertas que no cumplen con la moral</li> <li>• Lealtad hacia el patrocinador de sus servicios</li> <li>• Retribución económica</li> <li>• Honestidad y comportamiento adecuado.</li> </ul>

**Fuente:** Información obtenida del Código de Ética para Profesionales

Al realizar trabajos de revisiones fiscales, el auditor debe actuar con el debido cumplimiento de estándares éticos y legales, libre criterio y diligencia profesional, para fomentar principios de responsabilidad al momento de elaborar su dictamen y conclusiones, su opinión debe ser con total imparcialidad e independencia, mostrando en todo momento evidencias claras del desarrollo de su trabajo.

De igual forma, el auditor debe tener claro que el posee la total responsabilidad de lo indicado en su informe, así como de lo realizado bajo sus órdenes por personal de la firma. Sin olvidar que también recae sobre su responsabilidad los trabajos elaborados por especialistas en cuanto a la capacidad y competencia de dicho profesional, Ya que en todo momento se debe cumplir con los

requisitos que establece la normativa técnica, por tal razón, debe mantener en su poder todas las pruebas concernientes de lo realizado, observado y de sus conclusiones.

### ***Responsabilidad Fiscal.***

Al hablar de la responsabilidad que posee el auditor en una revisión fiscal, se retoman algunas descritas en el Código Tributario, Reglamento de Aplicación del Código Tributario y leyes de la profesión que rigen el CVPCPA. Entre las responsabilidades tributarias que posee están:

- Estar autorizado como contador público por la autoridad competente, en este caso el CVPCPA, para poseer la firma de auditor, sello y número de registro.
- Que el dictamen e informe que emita estén de acuerdo a las disposiciones establecidas en este Código, su Reglamento, leyes tributarias, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
- Presentar en el plazo correspondiente el dictamen e informe ante la Administración Tributaria. (a más tardar el 31 de mayo)
- Garantizar que lo expresado en el dictamen fiscal este respaldado por asientos contables, libros legalizados y registros auxiliares, conforme a las disposiciones de leyes y reglamentos.
- Cumplir con los requerimientos que haga la Administración Tributaria, proporcionando datos, ampliaciones, justificación entre otros requisitos en el plazo estipulado.
- Reflejar la situación tributaria del sujeto pasivo en el dictamen e informe fiscal respecto al cumplimiento o no de las obligaciones.

Mencionadas las responsabilidades que posee el auditor fiscal, se presume que toda la información que este presenta es cierta, sin embargo, la Administración Tributaria tiene la facultad

de verificarla. Por tanto, las opciones, conclusiones e interpretaciones contenidas en el dictamen no obligan a la autoridad fiscal.

Cuando en cumplimiento de su facultad de revisión, la autoridad solicite información al auditor y no se dé cumplimiento a lo solicitado, o no hubiera aplicado las normas y procedimientos de auditoría, la Administración Tributaria podrá informar al CVPCPA, sobre los incumplimientos de los auditores y la falta de requisitos técnicos en la elaboración del dictamen, por tanto, puede tener amonestaciones en donde se le puede sancionar desde un escrito, quince salarios mínimos e incluso suspender hasta por cinco años al ejercicio de su profesión.

### **4.4.3 Desarrollo del Módulo III**

#### **Gravabilidad y deducibilidad tributaria con enfoque legal, técnico y ético**

##### **Objetivo**

Indagar sobre los fundamentos legales contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios y sus respectivos reglamentos para su correcta aplicación en el ejercicio de las labores del auditor a través de las buenas prácticas que transmite la educación fiscal.

##### **Introducción**

En el desarrollo de este módulo se desarrollarán conceptos básicos sobre tema de gravabilidad y deducibilidad de impuestos y cuál es la forma correcta de aplicación según las disposiciones legales vigentes; además se abordará como la educación fiscal influye para las buenas prácticas laborales por parte del auditor.

##### **Contenido a desarrollar**

- Aspectos legales a considerar en los ingresos
- Renta gravada
- Renta no gravada
- Sujetos excluidos del impuesto.
- Ingresos excluidos de renta
- Aspectos técnicos a considerar en la gravabilidad de ingresos.
- Deducibilidad
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
- Incidencia de la educación fiscal en el ejercicio del auditor

## Aspectos legales a considerar en los ingresos.

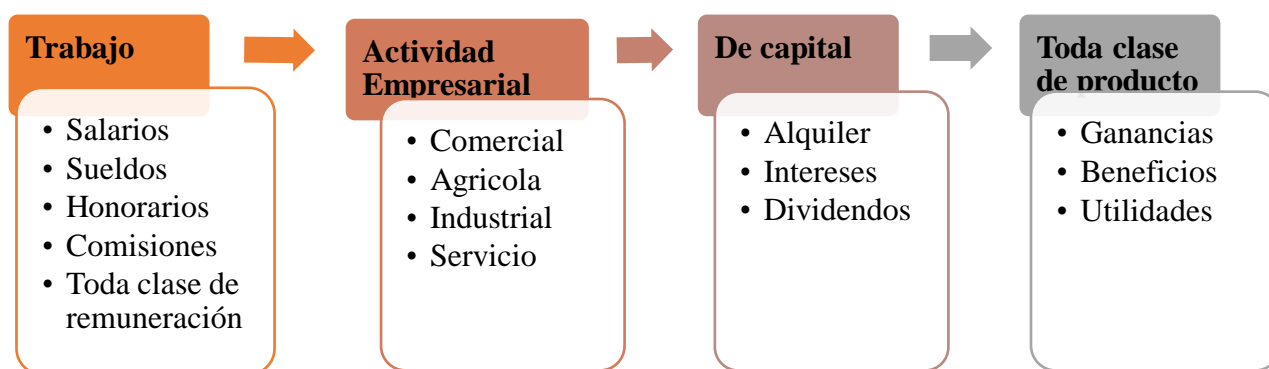
El Estado tiene la facultad de garantizar los bienes y servicios a la ciudadanía, sin embargo, necesita de recursos, los cuales adquiere mediante el mandato de exigir a los ciudadanos el pago de tributos. Cabe aclarar que el Estado grava todos aquellos ingresos que devengan o perciben ya sea las personas naturales, jurídicas, sucesiones, fideicomisos domiciliados o no, entre otras sucesiones. Por tanto, se presentan las disposiciones que regulan estos ingresos.

### Renta gravada

La renta gravada se entiende por aquellos ingresos devengados o percibidos en dinero o en especie por un sujeto pasivo (contribuyente) que suministra bienes y servicios, incluyendo aquellas rentas de ganancias de capital y patrimonial, siempre que estas se constituyan o integren como rentas de actividades económicas.

Así mismo la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su art. 2 establece como renta: todos los productos o utilidades percibidas o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, como, por ejemplo:

**Figura N° 13.** Hechos considerados renta.



**Fuente:** Información obtenida de la LISR

Las empresas que sean del rubro de seguros, finanzas, capitalización o de ahorro, tendrán que tener presente lo que establece el art. 36 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.



**Renta no Gravada.**

Son todas aquellas rentas no gravadas con el impuesto, quedando por tanto excluidas del cómputo de la renta obtenida. Entre estas están:

- Las que por decreto legislativo o provenientes de contratos aprobados por el órgano legislativo sean declaradas no gravadas
- Las remuneración, compensaciones y gastos de representación recibidos por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes de países extranjeros
- Las indemnizaciones que en forma de capital o renta se perciben por causa de muerte, incapacidad, accidente o enfermedad, y que sean otorgados por vía judicial o por convenio privado.
- Las remuneraciones, compensaciones y gastos de representación percibidos en el desempeño de sus funciones por personas naturales salvadores en el servicio exterior como funcionarios o empleados del Gobierno de la Republica.
- Los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en bancos y asociaciones financieras, siempre que el sujeto pasivo beneficiado sea persona natural y además titular de los depósitos.
- El valor del arrendamiento que produciría la casa de la habitación del contribuyente, la quién o casa de recreo o esparcimiento, propiedad del contribuyente, que el mismo habita.
- Entre otros regulados en el art. 4 LISR.

### Sujetos excluidos del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando la Administración Tributaria determina a los sujetos obligados al pago de impuestos, también pone énfasis en aquellos que no están obligados al pago de tributos, por ejemplo, el art. 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta determina como sujetos excluidos a:

**Figura N° 14.** Sujetos excluidos de renta



**Nota:** Las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, primero deber haber sido calificadas previamente por la DGII, para ostentar la calidad de sujeto excluido al que hace referencia el art. 6 de LISR.

### Ingresos excluidos de renta.

Estos ingresos son aquellos que el legislador ha considera no constituir renta para efectos del impuesto, por tanto, no se incluyen en la declaración, siendo los siguientes:

- Los valores recibidos en dinero o especie por el trabajador del patrono para el desempeño de su trabajo, no así para beneficio ni para subvenir a sus necesidades, ni para aumentar su

patrimonio, estos valores son: viáticos, herramientas de trabajo, equipo de oficina entre otros.

- El valor de los bienes en concepto de herencias o legados que reciba el contribuyente.
- El valor de los bienes que, por concepto de donaciones, reciba el contribuyente, siempre que la transferencia se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y conyugues. Sin incluir el compañero de vida.

Estas disposiciones legales son las que tiene que cumplir el sujeto pasivo al momento de considerarse un hecho generador del impuesto para poder ser base del cobro de impuestos, sin embargo, también el revisor fiscal (auditor) tiene la obligación de revisar todas aquellas operaciones que haga el contribuyente para verificar si estas son gravadas, no gravadas y si son sujetos a estos impuestos. Por ende, este debe apegarse a las leyes para determinar el cumplimiento o no de las obligaciones del contribuyente.

### **Aspectos técnicos a considerar en la gravabilidad de ingresos.**

Para las disposiciones técnicas como lo es la normativa financiera, los ingresos serán aquellos incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de las relaciones con las aportaciones de los propietarios.

Esto requiere de un revisor fiscal bien preparado para poder verificar si los ingresos que posee un sujeto pasivo están siendo reconocidos en el momento adecuado, medidos de la forma correcta, clasificados y presentados como determina la norma. A los ingresos que más énfasis debe poner un auditor son:

- Ingresos de actividades ordinarias
- Ganancias

Los ingresos de actividades ordinarias proceden de las siguientes transacciones:

- a) Venta de bienes
- b) Prestación de servicios
- c) Contratos de construcción desde el punto de vista del contratista (encargado de realizar la obra)
- d) El uso por parte de terceros de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Estos son los ingresos que mayormente debe examinar y verificar un auditor para determinar si los sujetos pasivos hacen su reconocimiento oportuno, en relación a la normativa contable, determinando así, si la ganancia está sujeta al pago de tributos por parte del contribuyente. Debe tener en cuenta que para la normativa técnica prevalecen más las transacciones donde son determinadas más por su sustancia sobre la forma, mientras que para efectos legales, la forma es la que determina las consecuencias fiscales de las transacciones. Por lo cual, la esencia (verdad material) es importantísima, el cumplimiento de la forma legal, es suficiente para que se reconozca fiscalmente el ingreso.

Otro aspecto a considerar son que para efectos fiscales todo incremento de los ingresos sean monetarios o en especie, dará lugar al nacimiento del impuesto, indistintamente del tratamiento contable o financiero que tal operación haya requerido por la norma financiera.

Por tanto, el auditor deberá comprobar si los ingresos han reconocido en el periodo correcto esto en apego al art. 13 LISR, respetando también que estos ingresos según normativa técnica

contable deben ser incluidos en el periodo respectivo, por ende, serán gravados. Ya que para efectos fiscales el ingreso se declarará cuando el hecho generador esté consumado tanto en ISR como para IVA.

## **Deducibilidad de impuestos**

### **Gastos deducibles**

Según el artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta algunos gastos deducibles son:

- ✓ Remuneraciones
- ✓ Mantenimiento
- ✓ Primas de seguro
- ✓ Intereses
- ✓ Combustibles
- ✓ Tributos y cotizaciones de seguridad social

Las obligaciones tributarias son responsabilidad de dos sujetos vinculados de acuerdo a normativas legales, por una parte el Estado es encargado de recaudar, administrar y efectuar las erogaciones y por otro lado se tiene al sujeto pasivo (contribuyente) quien tiene la obligación de tributar de acuerdo a su capacidad tributaria, por tal razón, se debe estudiar cuáles son los derechos y obligaciones de cada uno, para ver el cumplimiento por parte del contribuyente, existe el rol del profesional quien dictamina el cumplimiento o no de las obligaciones, por tanto, el módulo busca reforzar el conocimiento del auditor sobre aspectos y criterios relevantes de gravabilidad y deducibilidad de tributos, dando énfasis en las actualizaciones con un enfoque ético que permita fomentar una cultura tributaria en pro de la ciudadanía.

## **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**

Cuando se habla de concientizar se debe mencionar que a la par de este concepto se encuentra la cultura tributaria, ya que solo esto permitiría un cambio de conducta colectiva que va encaminada a una formación integral, en este caso para el profesional de auditoría. El presente módulo pretende formar al auditor en aspectos generales y otros específicos sobre la importancia del sentido social de los impuestos, abordar la problemática de inadecuada aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la buena práctica de aplicación de esta ley basada en una verdadera cultura tributaria.

Es importante que los contribuyentes cumplan con lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, el cual establece la obligación de declarar y pagar el impuesto a más tardar dentro de los primeros diez días hábiles del periodo tributario siguiente al que se declara

Hay que señalar que el recurso económico principal del Estado es el pago de tributos, tanto es así, que la misma constitución da el compromiso hacia toda la población de cumplir según corresponda con las obligaciones pertinentes de acuerdo al papel que desempeñan, por ende, se debe hacer conciencia sobre las necesidades sociales que debe suplir el Estado hacia la ciudadanía, con lo cual logra financiar los bienes y servicios para la ciudadanía. Para comprender mejor se presenta un caso como ejemplo de lo expresado:

### **Ejemplo de caso práctico**

“Al momento de realizar una compra sobre un bien o prestación de servicios, como rol de un ciudadano comprometido se debe de exigir factura, ticket o comprobante de pago, debido a que la mayoría de esas compras pagan IVA y al no exigir, existe la posibilidad de que el dueño del

negocio se apodere la cantidad correspondiente del impuesto y por tanto no formara parte de ingresos del Estado”

Para el caso del auditor, debe de considerar siempre en el desarrollo de sus programas de auditoría procedimientos para detectar cualquier falta de emisión de documentos los cuales están descritos en el artículo 107 y siguientes del código tributario.

### **Incidencia de la educación fiscal en el ejercicio del auditor**

El tema de educación fiscal no solo se limita a que el profesional examine las operaciones contables y fiscales del contribuyente; sino también que en la medida de lo posible proporcione una incidencia para el sujeto pasivo y de esa forma asuma el cumplimiento de sus obligaciones, y con ello este consciente del rol que posee como ciudadano, debido a que en la sociedad todos son responsables de más de algún deber, lo que convierte al ciudadano como contribuyente y al auditor como profesional en personas con responsabilidad fiscal, ya que estas son capaces de desarrollar actitudes de compromiso frente al bien común de los demás. De esta forma se hace énfasis en el sentido social de los impuestos, pero a su vez se hace hincapié en el gasto público y en perjuicio que conllevan las actividades defraudadoras.

Por consiguiente, los contribuyentes deben cumplir en primer lugar con una serie de principios generales ya vistos en el código tributario; además cabe resaltar que el Estado tiene el deber para recaudación de tributos. El trabajo del auditor influye en este proceso pues es quien proporciona una base con fundamento del cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.

De esta forma la educación fiscal fomenta en el auditor nuevas prácticas en relación con su labor, desarrollando valores, actitudes y habilidades destinadas a estimular en los ciudadanos una reflexión crítica sobre su relación con el Estado y con otros ciudadanos en materia fiscal.

En el presente modulo se ha desarrollado algunos casos prácticos de Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Ley de Impuesto sobre la Renta; de esta misma forma se podrá desarrollar entre otros temas mostrando el sentido social de los impuestos y la responsabilidad que estos poseen al momento de ejecutar su trabajo, examinando las diferentes operaciones, transacciones, saldos y hechos como la deducibilidad, exenciones, sujetos obligados a pagos entre otros, concientizando al profesional en mantener una cultura tributaria que le permitirá contribuir y marcar diferencias en la sociedad, logrando también mantener competencias idóneas para cualquier situación inesperada que pueda presentarse.



#### **4.4.4 Desarrollo del Módulo IV**

**Diseño de capacitación sobre incumplimientos más frecuentes de los auditores y formas preventivas de actuar.**

##### **Objetivo**

Conocer los incumplimientos más frecuentes de los auditores y la manera en que la educación fiscal proporciona medidas preventivas para evitar posibles sanciones y mejorar el nivel de cultura tributaria en el ejercicio profesional.

##### **Introducción**

Para el desarrollo de este módulo es necesario conocer acerca de las obligaciones que posee el auditor para establecer un vínculo con los incumplimientos que se presentan al momento del encargo de la auditoría. Además, proporciona una base para formular las medidas preventivas de actuar ante cada uno de ellos.

##### **Contenidos a desarrollar**

- Marco regulatorio
- Procedimientos técnicos del auditor
- Incumplimientos del auditor
- Medidas preventivas para disminuir incumplimientos por parte del auditor

##### **Marco regulatorio**

Las obligaciones legales y técnicas que el auditor debe de cumplir para el buen actuar en el desarrollo de sus encargos de auditoría es de suma importancia; debido a que influye en la prestación de los servicios que ofrece, por consiguiente, se puede mencionar que en la medida que el auditor cumpla con cada uno de ellos mejores serán los servicios que presta, además que

contribuye a la formación de una cultura tributaria. Dentro de los aspectos legales y técnicos a cumplir por parte del auditor se encuentran:

### **Aspectos legales**

- Código Tributario
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

### **Aspectos técnicos**

- Cumplir lo que dicta el CVPCPA, como lo es:
  - Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT).
  - Normas Internacionales de Auditoría.

### **Código Tributario**

Según el artículo 248 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria puede informar al CVPCPA sobre incumplimientos del auditor.

### **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría**

Como marco legal regulatorio de la profesión en su artículo 22 establece una serie de prohibiciones de los contadores públicos, además el artículo 45 de la misma Ley establece las infracciones a las que pueden estar afectos al no incumplir lo que según disposiciones legales no esté permitido en el actuar de la profesión.

## **Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias**

Esta norma establece una serie de fases que el auditor debe de cumplir en el desarrollo de la auditoría, además menciona los términos dentro de los cuales se debe de aceptar un encargo de auditoría.

## **Normas Internacionales de Auditoría**

Las NIAS desarrollan una metodología donde el auditor se pueda basar para la ejecución de procedimientos de auditoría y preste un servicio de alta calidad el cual se logra en la medida se reduce el riesgo de auditoría.

## **Obligaciones del auditor**

Según el artículo 135 del Código Tributario establece que el auditor deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

- a) Emisión de dictamen e informe fiscal
- b) Guardar independencia de criterio respecto al sujeto pasivo
- c) Examinar las operaciones del sujeto pasivo
- d) Garantizar que lo expresado en el dictamen e informe fiscal tenga un respaldo adecuado

Así mismo, el artículo 17 de La Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría establece que los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los casos siguientes:

- a) Autorizar descripciones de sistemas contables
- b) Legalizar los requisitos o libros que deben de llevar los comerciantes
- c) Certificar estados financieros

- d) Comunicar oportunamente y por escrito a la persona auditada de aquellos incumplimientos técnicos en materia contable y violaciones a la Ley que encontrare en el transcurso de la revisión o auditoría.

### **Procedimientos técnicos del auditor**

En la medida que el auditor realice su trabajo de forma técnica y objetiva puede disminuir el riesgo de auditoría y con ello fortalecer sus habilidades para evitar incumplimientos debido a negligencias o influencias contrarias a una verdadera cultura tributaria. En consecuencia, algunos procedimientos que el auditor debe de seguir en el encargo de la auditoría son:

- Planificación de la auditoría
- Estudio y evaluación de control interno para evitar riesgos fiscales
- Revisión de declaraciones tributarias
- Examen sobre las operaciones del sujeto pasivo

Todo lo expresado son un ejemplo de procedimientos que debe de realizar el auditor, sin embargo, para el desarrollo de un mejor trabajo puede auxiliarse mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el CVPCPA; tal es el caso de la Norma para el Aseguramiento de las Obligaciones Tributarias (NACOT) la cual determina en su párrafo 8 un enfoque general acerca del encargo de auditoría, donde documenta que un proceso de auditoría está conformado mediante las siguientes fases:

- Valoración de los riesgos y planificación de auditoría
- Respuesta a los riesgos y desarrollo de auditoría
- Emisión de dictamen e informe fiscal

## Valoración de los riesgos y planificación de auditoría

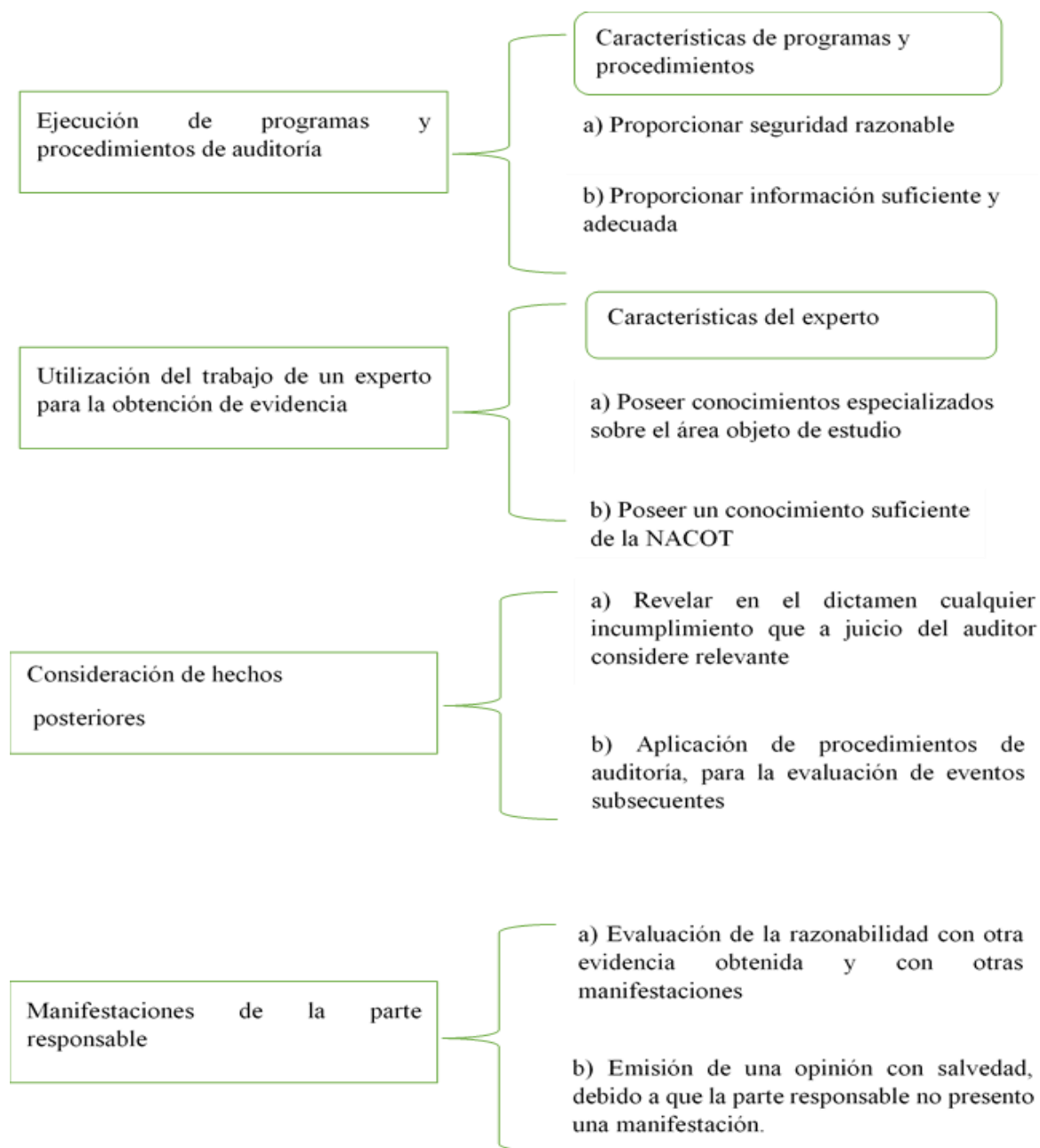
Es la primera fase muestra las actividades preliminares como lo es la aceptación del cliente, planificación y procedimientos que se llevaran a cabo. Figura 15.



**Fuente:** Extraído de NACOT

## Respuesta a los riesgos y desarrollo de auditoría

En la segunda fase de auditoría después de haber desarrollado los procedimientos se pretende diseñar respuestas en función de los mismos riesgos determinados en la primera fase para luego implementar medidas para ante los riesgos evaluados. Figura 16.



**Fuente:** Extraído de NACOT

### **Emisión de dictamen e informe fiscal**

La fase final muestra el trabajo llevado a cabo y presenta si el sujeto pasivo evaluado ha cumplido o no con las obligaciones tributarias aplicables según su giro económico; debido a que el usuario final de dicho dictamen e informe fiscal es la Administración Tributaria el auditor debe tener el cuidado profesional de que lo reflejado en ello este respaldado de forma adecuada y suficiente.

### **Incumplimientos del auditor**

La cultura tributaria pretende mejorar relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, de tal manera que el pago de tributos sea un acto de cumplimiento voluntario; por ello el auditor posee un rol importante pues debido a la diversidad de sujetos pasivos la Administración Tributaria se auxilia de este para que verifique el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y en la medida de lo posible cumpla con todas las disposiciones legales y técnica aplicables; sin embargo existen casos en los que el auditor se ve influenciado por ciertas condiciones que llevan a un actuar no adecuado, por tanto es necesario establecer amonestaciones y sanciones como las siguientes:

**Tabla. N° 8 Incumplimientos del auditor fiscal**

<b>Incumplimiento</b>	<b>Artículo infringido</b>	<b>Artículo sancionatorio</b>	<b>Sanción</b>
<b>No cumplir con las normas del reglamento de aplicación del Código Tributario con respecto</b>	Art. 135 literal b) CT	Art. 248 literal d) CT	Multa de 5 salarios mínimos mensuales.

<b>a la ejecución técnica de su trabajo.</b>			
<b>No expresar que lo reflejado en el dictamen e informe fiscal este respaldado adecuadamente.</b>	Art. 135 literal d) CT	Art. 248 literal d) CT	Multa de 5 salarios mínimos mensuales.
<b>No atender requerimientos que formule la Administración Tributaria.</b>	Art. 135 literal e) CT	Art. 248 literal e) CT	Multa de 12 salarios mínimos mensuales.

**Fuente:** Información extraída del Código Tributario

### **Medidas preventivas para disminuir incumplimientos por parte del auditor**

Con el propósito de que el auditor realice un trabajo eficiente y además contribuya al establecimiento de una cultura tributaria a través de su comportamiento ético y responsable adquirido mediante la comprensión del sentido social de los tributos, se muestran algunas medidas para que el auditor pueda aplicar en el ejercicio; además se muestra un el planteamiento de un caso de aplicación del mismo.

Dentro de las medidas que el auditor puede aplicar en sus encargos de auditoría se encuentran:

- Evidenciar sus procedimientos a través de papeles de trabajo bien estructurados aplicados según el conocimiento del sujeto pasivo
- Guardar independencia absoluta, evitando que el auditor fiscal preste servicios de contabilidad y asesoría al contribuyente dictaminado.



- Informar de todos los incumplimientos tributarios por parte del contribuyente a la Administración Tributaria.
- Asistir a seminarios y otros cursos sobre responsabilidad social del auditor ante la sociedad

### **Ejemplo de un caso como medida para evitar incumplimientos por parte del auditor**

Hay que señalar que el recurso económico principal del Estado es el pago de tributos, tanto es así, que la misma constitución da el compromiso hacia toda la población de cumplir según corresponda con las obligaciones pertinentes de acuerdo al papel que desempeñan. Por ende, se debe hacer conciencia sobre las necesidades sociales que debe suplir el Estado hacia la ciudadanía, con lo cual logra financiar los bienes y servicios para la población.

El auditor en el ejercicio de un encargo de auditoría se puede presentar con la siguiente situación:

“Al momento de realizar una compra sobre un bien o prestación de servicios, como rol de un ciudadano comprometido se debe de exigir factura, tiquete o comprobante de pago, debido a que la mayoría de esas compras pagan IVA y al no exigir, existe la posibilidad de que el dueño del negocio se apodere la cantidad correspondiente del impuesto y por tanto no formara parte de ingresos del Estado”

Para el caso del auditor, debe de considerar siempre en el desarrollo de sus programas de auditoría procedimientos para detectar cualquier falta de emisión de documentos los cuales están descritos en el artículo 107 y siguientes del código tributario.

## Anexos de la propuesta.

### Anexo 1 Forma de evaluar por parte del docente a los participantes

<b>1= Total desacuerdo 2= En desacuerdo 3= Mediano acuerdo 4 = De acuerdo 5= Total acuerdo</b>		
<i>Aspecto a evaluar</i>	<i>Actividad Evaluada</i>	<i>Calificación obtenida</i>
Planificación y duración del evento	La duración de la capacitación es apropiada	
	El horario de la capacitación es adecuado	
Logros de objetivos contenidos	Se cumplieron los objetivos de la capacitación	
	El contenido de los temas abordados contribuye a alcanzar los objetivos	
Instructor	Demuestra manejo de los temas expuestos	
	Las explicaciones son claras y comprensibles	
	Se dedica tiempo oportuno para atender preguntas o inquietudes	

	La puntualidad del instructor ha sido adecuada y ha respetado el horario	
	Se realizaron actividades o ejercicios que generen interés de los participantes en temas de educación fiscal	
Percepción del curso	Esta dispuesto a trabajar con el mismo facilitador	
	Asistiría nuevamente a cursos similares	
	Recomendaría este curso a otros profesionales	



## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### Conclusiones

- I. El profesional de auditoría carece de una responsabilidad social en el desarrollo de sus encargos debido a la falta de cultura tributaria que incentive las buenas prácticas laborales; además se verificó mediante la recolección de datos que los profesionales consideran relevante inculcar una concientización sobre el sentido social de los tributos que a su vez permitirá fortalecer las competencias del auditor.
- II. El Ministerio de Hacienda a través de su unidad en materia de educación fiscal (EDUFIS) y con apoyo del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología han involucrado a niños y jóvenes en la generación de una mayor conciencia fiscal, sin embargo, al no incorporar a profesionales en el ejercicio y contribuyentes en general; genera una percepción negativa en la gestión de los recursos públicos, lo que evita el desarrollo de una cultura tributaria en la sociedad.
- III. La Administración Tributaria busca la generación de una sociedad consciente de sus derechos y obligaciones respecto a los tributos (cultura tributaria), que a su vez permita crear hábitos y prácticas que favorezcan la recaudación y administración de los recursos económicos, permitiendo así disminuir los niveles de evasión y fraude fiscal; no obstante, no se ha incorporado al profesional en temas de educación fiscal lo cual permitiría establecer programas de auditoría con un enfoque ético y social.
- IV. El poco o nulo nivel de cultura tributaria que poseen los profesionales de auditoría, pone en evidencia que el factor que más interviene al momento de verificar el cumplimiento tributario, es debido a la falta de difusión y capacitación en estos temas, lo que demuestra

que existe una correlación inversa entre la cultura tributaria y la evasión, por ende, no se realizan programas con un enfoque social que permita mejorar los procesos y procedimientos de auditoría con revisiones más exhaustivas y a su vez permitan una mayor recaudación de tributos para el Estado.

### **Recomendaciones**

- I. Es recomendable que el CVPCPA realice alianzas estratégicas, primordialmente con la Administración Tributaria para el establecimiento de un convenio que permita incorporar temas de educación fiscal en la formación del profesional dentro de las horas de educación continuada que anualmente exige el Consejo.
- II. Se sugiere al CVPCPA que realice diplomados, seminarios y/o capacitaciones en materia de educación fiscal dirigido hacia los auditores y contadores en ejercicio, por ello se sugiere utilizar un programa adecuado que relacione el propósito de una cultura tributaria con la labor del auditor en sus revisiones fiscales.
- III. Se recomienda a las instituciones del Estado que participan en la gestión presupuestaria utilicen de forma transparente y eficiente los recursos públicos para generar una mejor percepción del sentido social de los tributos y una mayor conciencia sobre el cumplimiento voluntario de las obligaciones que contribuyan a reducir los niveles de evasión, fraude y elusión y aumentar la recaudación tributaria.
- IV. Se sugiere a los auditores y contadores, cumplir con una adecuada formación profesional mediante el cumplimiento de normativa técnica, legal y ética, debido a que de esta manera incrementará su competencia de forma integral la cual se reflejará en la correcta aplicación de procedimientos, además de realizar su trabajo con enfoque social el cual beneficiará la inclusión de una ciudadanía con cultura tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa de El Salvador. (12 de Diciembre de 2009). LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. *D.L. N° 224*. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (17 de Diciembre de 2009). LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *Decreto Legislativo No. 224*. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (11 de Diciembre de 2011). REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. *DECRETO No. 117*. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (24 de Noviembre de 2015). CODIGO TRIBUTARIO. *DECRETO No. 230*. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (17 de Noviembre de 2017). LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. *DECRETO N° 215*. San Salvador, El Salvador.
- Auditoría, C. d. (2018). *Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores*. (CVPCPA, Ed.) San Salvador, El Salvador.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (2014). *NORMA DE EDUCACIÓN CONTINUADA*. San Salvador: CVPCPA.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (2016). *NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS*. Noviembre : CVPCPA.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (22 de Noviembre de 2017). LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA. *Decreto No. 646*. San Salvador, El Salvador.
- Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (24 de Enero de 2018). CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL PARA AUDITORES Y CONTADORES. San Salvador, El Salvador.
- EDUFIS. (3 de Marzo de 2017). *La Moral Tributaria... una piedra angular*. Obtenido de downloads: <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/700-EDUFIS-IF-2017-00055.pdf>
- Erasmus Antonio Tobar Méndez y otros. (2013). *Armonización de la Ética Profesional en la Contaduría Pública en El Salvador*. San Salvador: UES.
- IAASB. (2016). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Mexico: IAASB.
- KOHLBERG, L. (1981). *LA TEORÍA DE LAWRENCE KOHLBERG*. Obtenido de <https://es.scribd.com/doc/216864659/LA-TEORIA-DE-LAWRENCE-KOHLBERG>
- Ministerio de Hacienda. (23 de 10 de 2017). *Presentaciones de Coloquios*. Obtenido de AUDITORÍA PARA LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL: <http://www7.taiia.gob.sv/downloads/pdf/000-TAIIA-OO-2014-019.pdf>
- Molina Moreno, J. A. (06 de Marzo de 2014). *AUDITORÍA PARA LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL*. Obtenido de Dirección General de Impuestos Internos Oficina del Dictamen Fiscal: [www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Coloquios/COLOQUIOS%202014/ASPECTOS](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Coloquios/COLOQUIOS%202014/ASPECTOS)

%20NORMATIVOS%20E%20INCUMPLIMIENTOS%20EN%20LA%20ELABORACI%3D3N%20%20Y%20PRESENTACI%3D3N%20DEL%20DICTAMEN%20E%20INFORME%20FISCAL.pdf

OCDE. (2012). *Latin American Economic Outlook*.

Ortiz Asunción, Reina Elibeth y otros. (2017). *PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMA PARA EL ASEGURAMIENTO SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS Y SU RELACIÓN CON LA GUÍA DE ORIENTACIÓN PARA LA ELABORACIÓN DE DICTAMEN E INFORME FISCAL DE AUDITORES NOMBRADOS EN EL MUNICIPIO..* San Salvador: UES.

Rodríguez Córdoba, M. d., Castaño Vélez, C. F., Osorio Gómez, V., & Zuluaga Arcila, H. F. (27 de Junio de 2006). La auditoría ética: herramienta para fortalecer integridad del carácter organizacional. *INNOVAR*, 23. Obtenido de <http://www.redalyc.org/pdf/818/81802703.pdf>

Rozas Flores, A. E. (1 de Agosto de 2001). *LA ÉTICA EN LA AUDITORÍA* . Obtenido de Revistas: [http://sisbib.unmsm.edu.pe/Bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2001/segundo/etica\\_auditoria.htm](http://sisbib.unmsm.edu.pe/Bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2001/segundo/etica_auditoria.htm)

TAPIA, D. L. (2012). *LA CULTURA TRIBUTARIA, UN INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL PERÚ*. PERÚ: SUNAT.

Unidad de Educación Fiscal. (3 de Marzo de 2017). *La Moral Tributaria...una piedra angular*. Obtenido de Boletín Informativo de la Unidad de Educación Fiscal: <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/700-EDUFIS-IF-2017-00055.pdf>



# ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA




GUÍA DE PREGUNTAS

**Dirigido a:** Personal clave del Ministerio de Hacienda que pertenece a la Unidad de Educación Fiscal

**Objetivo:** Obtener información confiable y verídica por parte del personal clave de la Unidad de Educación Fiscal del Ministerio de Hacienda, en cuanto al tema "La educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario"

**Propósito:** La presente herramienta ha sido diseñada para obtener información que respalde el trabajo de investigación y poder brindar una solución al problema detectado.

1. ¿Qué es la educación fiscal?
2. ¿Considera adecuado incorporar al profesional de auditoría en la temática?
3. ¿En su opinión diría que el incorporar al profesional en temas de educación fiscal mejorará en los procesos de revisiones fiscales y con ello aumentarán los niveles de recaudación tributaria?
4. ¿Puede la educación fiscal incrementar la responsabilidad social del auditor mediante una mayor conciencia tributaria?
5. ¿Qué estrategias ha implementado Ministerio de Hacienda para fomentar la educación fiscal en los auditores?
6. ¿Considera que es necesario implementar nuevas estrategias para fomentar la educación fiscal en los auditores? ¿Cuáles?
7. ¿Según su experiencia considera adecuado que la Administración Tributaria forme alianzas estratégicas con otras instituciones (gremios, consejo, entre otros) para divulgar temas sobre la educación fiscal?
8. ¿Qué temas considera necesario o de mayor importancia incluir en un plan metodológico de educación fiscal?
9. ¿Por qué cree que la educación fiscal es un tema de relevancia para el profesional de auditoría y como este ayudará en el ejercicio de sus labores?
10. ¿Qué limitantes pueden surgir al incorporar al profesional de auditoría en temas de educación fiscal?

  
Jorge Luis Napoleón Bonilla  
Jefe/Cursos

## **Resultados de la entrevista**

### **1. ¿Qué es educación fiscal?**

Es un proceso orientado al que hacer hacendario, entonces cuando una persona adquiere conocimientos sobre la cosa pública, en especial lo fiscal, tiene mayor conciencia de la necesidad del Estado en cuanto a que las personas se involucren; en ese sentido diría que es un proceso en que las personas pueden conocer aspectos relevantes del Estado, de sus necesidades de recursos, de cómo se obtienen y se administran, porque recuerden que la palabra fiscal no necesariamente es tributario, involucra lo tributario y lo presupuestario, la educación fiscal comprende tanto como ingreso como gasto sobre todo enfocado en lo presupuestario.

### **2. ¿Considera adecuado incorporar al profesional de auditoría en la temática?**

Yo creo que más que necesario es adecuado e imperativo, lo que pasa es que siempre hay intereses que la gente tiene que van más allá de lo que uno espera, por ejemplo los profesionales de auditoría tienen mayor pretensión orientada hacia sus honorarios, el prestigio el reconocimiento, eso está bien; pero no están pensando en cosas como la educación fiscal, definitivamente cuando ellos realizan su trabajo, a veces con algunas acciones o con algunas omisiones, pueden afectar los intereses de la sociedad en general; entonces, yo sí creo que es un área que se debe fortalecer en ello como un componente de lo que es, la ética y la moral que debe poseer todo profesional.

### **3. ¿En su opinión diría que el incorporar al profesional en temas de educación fiscal mejorará en los procesos de revisiones fiscales y con ello aumentará los niveles de recaudación tributaria?**

Bueno, yo no sé si va mejorar sus procesos como tal, puesto que con ello se ve incorporado otro tipo de formación y experiencia, probablemente hoy en día, él se estaría de alguna manera

resguardando mejor o protegiendo de futuros problemas, si ustedes revisan las modificaciones que se han hecho a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, le pone más responsabilidad al auditor, al contador y en ese sentido, hay que andar como en un campo minado y entonces nosotros a través de la educación fiscal podríamos recordarles de manera más sistemática y más constante, que deben ser cuidadosos y deben actuar con ética y con responsabilidad, pensando en la afectación que provocaría a la sociedad y al país con sus actuaciones; entonces no sé, si eso va mejorar sus proceso pero sí creo que puede llevar a que ellos sean más prudentes, más cautos, que puedan prever consecuencias para ellos y por el otro lado con el tema de la recaudación pudiera en un momento dado tener un resultado positivo porque los profesionales que están haciendo correctamente las cosas en las empresas, ayudarían a que estas cumplan correctamente, y si no han venido pagando lo que deberían de pagar y ahora van a lo que es correcto por intervención del contador creo que pudiera favorecer una mejor recaudación.

#### **4. ¿Puede la educación fiscal incrementar la responsabilidad social del auditor mediante una mayor conciencia tributaria?**

Si, el objetivo es que la gente sepa lo que está permitido y lo que no en la ley, pero si la ley y los Reglamentos no son suficientemente claros para estos profesionales, es donde entra la conciencia y ese es un factor que casi nadie la estimula, ejemplo: “tenemos una cantidad de gastos donde existen gastos personales y de la empresa”, el deber ser, es realizar una conciliación fiscal donde se excluya los gastos personales, pero para que la persona se decida a realizar tal acto, o cuando el auditor haga ver eso en el dictamen fiscal, se deberán también tener valores y principios bien orientados; es el resultado que se espera en un auditor, donde señala las cosas en su correcto sentido a pesar que el contribuyente pueda no atenderlas,

## **5. ¿Qué estrategias ha implementado Ministerio de Hacienda para fomentar la educación fiscal en los auditores?**

Nosotros en principio, hacemos más bien trabajo preventivo, nuestra labor es formativa, pero tiene un carácter preventivo, no vamos a tener una capacidad de sancionar aquellos que no apliquen principios o los postulados de educación fiscal, pero consideramos que tenemos la capacidad de influir en el comportamiento del ciudadano y empresas para cumplir correctamente sus deberes y exigir la atención de sus derechos.

Hay una serie de cosas que hacemos y que va más allá de preparar a los jóvenes universitarios para que cuando ellos se conviertan en empresarios, contribuyentes o empleados, técnicos conocedores de la materia tributaria actuando con responsabilidad, sentido de pertenecía y conciencia en beneficios de ellos, sus familias y la sociedad, también estamos trabajando con profesionales, impartiendo diplomados para ellos, no todos participan, pero poco a poco hemos diseñado instrumentos de divulgación como por ejemplo boletín informativo donde cada cierto tiempo aparece información y tips muy importantes para mejorar el cumplimiento.

A demás, con las universidades tenemos cartas de entendimiento, siete actualmente y a través de ellas se manifestó en intenciones de beneficios mutuos bajo la filosofía de “ganar ganar”, queremos estimular la participación de profesionales porque las universidades se comprometen en participación de acciones en pro de la cultura tributaria y además de eso, estamos planeado realizar actividades orientadas a ciertos segmentos de profesionales, actividades que se puedan casar con el tema de educación continuada que deben de tener los profesionales y que algún día sea parte de las materias que pide el Consejo de Vigilancia, a través de la correspondiente normativa.

**6. ¿Considera que es necesario implementar nuevas estrategias para fomentar la educación fiscal en los auditores?**

Sí, tenemos estrategias que no solo son diplomados, conferencias, boletines, cartillas informativas, sino que también estamos buscando ampliar algunas alianzas y cooperaciones con entidades e instituciones que inciden en la formación profesional, entre ellas: el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, Corporación de Contadores, Red Contable y Consejo de Vigilancia, entre otros, para participar en eventos, aunque traten temas técnicos, pero también siempre dejamos apartados para la reflexión que eso es donde se insertan los elementos de los que hablamos, entonces si queremos seguir fortaleciendo esto.

**7. ¿Según su experiencia considera adecuado que la Administración Tributaria forme alianzas estratégicas con otras instituciones (gremios, consejos, entre otros) para divulgar temas sobre la educación fiscal?**

Hoy en día nosotros somos los intermediarios entre el Ministerio de Hacienda e instituciones, centros de educación y las gremiales que piden apoyo para el desarrollo de ciertas temáticas, a veces esas temáticas las aprovechamos y participamos en seminarios para profesionales donde, de manera implícita lleva los componentes de educación fiscal, no son seminarios de educación fiscal propiamente dicha, entonces la gente lo recibe sin darse cuenta, puesto que al final lo que la educación fiscal persigue es generar una conciencia, cuando la gente haga las cosas sepa que las está haciendo y que puede producir consecuencias para el presente y futuro de este país.

**8. ¿Qué temas considera necesario o de mayor importancia incluir en un plan metodológico de educación fiscal?**

Creo que el objetivo principal es inducir al cumplimiento tributario por parte del contribuyente y que la ciudadanía adquiriera una mayor conciencia de su responsabilidad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes. En todo caso algunos aspectos a considerar serán los valores asociados al cumplimiento tributario, el ejercicio de una ciudadanía plena y las distintas formas donde deben manifestarse conocimientos técnicos y procedimientos legales donde se incluya un comportamiento de ética y responsabilidad social.

**9. ¿Por qué cree que la educación fiscal es un tema de relevancia para el profesional de auditoría y como este ayudará en el ejercicio de sus labores?**

Para ello es de indicar un error, el enfocarse al incremento a la recaudación no es lo adecuado, creo que todo esfuerzo que haga el Ministerio de Hacienda y el área de educación fiscal, va enfocado a crear el cumplimiento tributario y hacerlo correctamente, porque hay personas que declaran porque está en la obligación, eso debe cambiar, a pesar que las personas no se sientan felices de pagar impuestos, pero deben de realizar un aporte en pro de la sociedad, y no de forma negativa reduciendo su liquidez.

Cuando mencionas el beneficio para los profesionales, hay cosas que parecen no tener valor inmediato pero a manera de empleo, “¿Quién es más fiable; una estudiante sin antecedentes delictivos que solicita trabajo, o una persona brillante que salió del penal por cometer delito?; sin pretender estigmatizar a nadie es innegable que si una persona cometió el delito siempre se desconfía de ella”; en el medio, el prestigio del profesional es un atributo y componente del cual se debe cuidar, por lo que las buenas prácticas propician un buen futuro para quien ejerce una profesión; también existe posibilidades de postularse para alguna licitación, donde tener

conocimiento de esas cosas puede contribuir ya que dentro de las instituciones públicas queda un registro sobre la conducta pública que tiene el profesional como intermediario en el cumplimiento de las obligaciones.

La aduana tiene una categorización de los niveles de riesgo que presenta cada agente aduanal o auxiliar de la función pública, a eso me refiero, yo creo que los beneficios son aplicar los conocimientos del profesional, pero con una visión integral y cuidar la imagen profesional, ya que eso permite una mayor cotización con las empresas que quieren hacer bien las cosas.





UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



GUÍA DE PREGUNTAS

**Dirigido a:** Personal clave del Ministerio de Hacienda que pertenece a la Unidad de Educación Fiscal

**Objetivo:** Obtener información confiable y verídica por parte del personal clave de la Unidad de Educación Fiscal del Ministerio de Hacienda, en cuanto al tema "La educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario"

**Propósito:** La presente herramienta ha sido diseñada para obtener información que respalde el trabajo de investigación y poder brindar una solución al problema detectado.

1. ¿Qué es la educación fiscal?
2. ¿Considera adecuado incorporar al profesional de auditoría en la temática?
3. ¿En su opinión diría que el incorporar al profesional en temas de educación fiscal mejorará en los procesos de revisiones fiscales y con ello aumentarán los niveles de recaudación tributaria?
4. ¿Puede la educación fiscal incrementar la responsabilidad social del auditor mediante una mayor conciencia tributaria?
5. ¿Qué estrategias ha implementado Ministerio de Hacienda para fomentar la educación fiscal en los auditores?
6. ¿Considera que es necesario implementar nuevas estrategias para fomentar la educación fiscal en los auditores? ¿Cuáles?
7. ¿Según su experiencia considera adecuado que la Administración Tributaria forme alianzas estratégicas con otras instituciones (gremios, consejo, entre otros) para divulgar temas sobre la educación fiscal?
8. ¿Qué temas considera necesario o de mayor importancia incluir en un plan metodológico de educación fiscal?
9. ¿Por qué cree que la educación fiscal es un tema de relevancia para el profesional de auditoría y como este ayudará en el ejercicio de sus labores?
10. ¿Qué limitantes pueden surgir al incorporar al profesional de auditoría en temas de educación fiscal?

*Nendy Yamilet González Magarín*

## **Resultado de la entrevista**

### **1 ¿Qué es la educación fiscal?**

La educación fiscal es una política de estado ya que es un tema de interés nacional, en qué sentido, bueno la recolección de tributos es parte de lo que da el funcionamiento a todo lo que son los servicios públicos en nuestro país, por ende, es de suma importancia, ya que en un inicio a nosotros nos veían como un trabajo a realizar con los niños, sin embargo nosotros lo veíamos más allá, ya que son resultados a largo plazo , pero había que trabajar también a corto plazo y en ese sentido nos pusimos a trabajar en diplomados en educación superior y diplomados para profesionales y técnicos. Por tanto, a groso modo la educación fiscal es una política de estado que viene a hacer un tema de interés nacional.

### **2 ¿Considera adecuado incorporar al profesional de auditoría en la temática?**

Si, de hecho ya se ha hablado con universidades, justamente para ver en qué materias podría incorporarse de manera transversal la parte de los temas nuestros, porque van muy arraigados, por lo menos en derecho tributario hay profesionales que lo dan muy a lo que dicta la ley, y no le dan un agregado adicional, entonces la intención es que se hable de valores, de ética profesional, en base a lo que se va a trabajar, ya que yo en muchas ocasiones les he mencionado a las personas a las que yo he capacitado en seminarios que pagar tributos no es lo mismo que pagar correctamente. Y esa es la enseñanza que queremos nosotros inculcar a las personas y que los profesionales como tal, también en lugar de buscar figuras elusivas o evasivas le digan realmente cuáles son sus obligaciones a las personas con las que están.

**3 ¿En su opinión diría que el incorporar al profesional en temas de educación fiscal mejorará en los procesos de revisiones fiscales y con ello aumentarán los niveles de recaudación tributaria?**

Los procesos técnicos serán los mismos, pero en muchas ocasiones los contribuyentes buscan a un contador no porque conozco las leyes, sino porque conozco como no va hacer para que no pague. Entonces la temática sería un poco más en el área de ética profesional y de esta forma le haría un poco más de clic al contador en no estar a favor de figuras elusivas, porque el problema es que a veces las oportunidades laborales se dan por que es bueno y le ayuda a no pagar y no debería de ser de esa forma si no por lo contrario, es bueno porque conoce la ley y hace que cumpla con las obligaciones establecidas. Por tanto, los procedimientos llevarían implícitamente un grado de responsabilidad por parte del auditor al momento de realizar sus revisiones fiscales.

**4 ¿Puede la educación fiscal incrementar la responsabilidad social del auditor mediante una mayor conciencia tributaria?**

Yo pienso que sería bastante positivo en ese sentido por que como la mayoría de temas que se dan allí son bastantes técnicos, entonces un tema de ética y moral es bien necesario, porque de repente como que nos encausamos en todo lo técnico solo leyes y las niif, pero algo de moral fiscal sería un punto muy idóneo de incorporar, ya que mostraría como vamos a hacer las cosas y por ende, sería el componente de lo que estamos buscando para ver el comportamiento del profesional en las diversas circunstancias en las que se encuentra.

**5 ¿Qué estrategias ha implementado Ministerio de Hacienda para fomentar la educación fiscal en los auditores?**

Bueno quizás estrategias no tenemos, pero si alianzas interinstitucional con el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología, básicamente se inició con ellos en el sentido de capacitar a los

docentes desde el área de básica hasta bachillerato técnico y ahora está más enfocado con la parte media de técnica contable, que son los que van para la universidad y posiblemente muchos agarren el área de contaduría, en qué sentido igual lo mismo, con los docentes también se trabaja mucho la parte de la moral tributaria en el sentido de que por lo menos ese granito ya lo lleven los jóvenes a la universidad.

**6 ¿Considera que es necesario implementar nuevas estrategias para fomentar la educación fiscal en los auditores? ¿Cuáles?**

Yo considero que sí, ya que las estrategias que más nos funcionaria serían los diplomados en línea y conocer las necesidades de las personas, por eso esperamos aliarnos con los gremiales de auditoría, y va a costar porque ellos dirán que no trae beneficios para ellos, por tanto, sería de ver cómo vamos a vender y a traer al profesional y por ende debe hacerse con las gremiales. Ya que hay muchos que no se capacitan y mucho menos poseen una autoformación, también debería de ser un diplomado gratuito, aunque a veces no lo valoran, pero debe ser el camino a seguir.

**7 ¿Según su experiencia considera adecuado que la Administración Tributaria forme alianzas estratégicas con otras instituciones (gremios, consejo, entre otros) para divulgar temas sobre la educación fiscal?**

Dentro de esto igual se tiene el motivo de trabajar con las universidades un poco, y por lo menos a la fecha estamos trabajando con universidades en el caso de la universidad de El salvador que es la única estatal, así mismo, con las privadas como la evangélica, la UTEC, UMA, LUTERANA, GAVIDIA, POLITÉCNICA, entre otras, y básicamente buscando ese enfoque, tal vez nosotros no le vamos a cambiar quizás el chip a las personas, pero si por lo menos logran conocer para que sirven los tributos porque como ese es el enfoque principal.

Además, hemos tenido conversaciones con el instituto y la corporación de contadores, para ver de qué manera se puede implementar algún tipo de capacitaciones o algo que vaya enfocado, acuérdesse que como al profesional se va capacitando con la educación continua entonces buscamos tratar de ingresar por ese medio.

## **8 ¿Qué temas considera necesario o de mayor importancia incluir en un plan metodológico de educación fiscal?**

Yo pienso que sería bastante positivo en ese sentido por que como la mayoría de temas que se dan allí son bastantes técnicos, entonces un tema de ética y moral es bien necesario, porque de repente como que nos encausamos en todo lo técnico solo leyes y las niif, pero algo de moral fiscal sería un punto muy idóneo de incorporar, ya que mostraría como vamos a hacer las cosas y por ende, sería el componente de lo que estamos buscando para ver el comportamiento del profesional en las diversas circunstancias en las que se encuentra.

De hecho, lo principal sería, no solo de hablar esto es bueno, si no de mostrar tipos de dilemas morales de casuísticas en donde pongamos en tela de juicio lo que haría usted como profesional y cuáles son las consecuencias de estos actos también. Porque muchos hacen las cosas por que las pide el contribuyente sin medir las consecuencias que puede traer al profesional. Ya que en las auditorías por lo general el único culpable siempre es el contador y lo que este hace es seguir las indicaciones que le da el contribuyente, y es este que cuando acerca al fisco, habla mal de la profesión y alegan que el contador no le dijo y tal vez si lo sabían. Y el problema es que la parte moral el contribuyente no la tenía, y muchas veces también por la falta de empleo los profesionales se prestan a este tipo de actos.

**9 ¿Por qué cree que la educación fiscal es un tema de relevancia para el profesional de auditoría y como este ayudará en el ejercicio de sus labores?**

Bueno sería un tema de relevancia, ya que le ayudaría a comprender el manejo de los recursos, Ya que muchas veces sabemos que tenemos que pagar, sin embargo, no sabemos por qué pagamos, entonces la intención es que ellos conozcan primero para que se hace y porque se hace; pero sobre todo es de hacerles saber la importancia que tiene su rol como auditor y su responsabilidad en la recaudación de tributos, aparte de mantener sus conocimientos actualizados, una reputación en el mercado laboral, que hoy en día vale mucho, y como he mencionado que su labor sea porque sabe y hace cumplir las leyes y no por ser un sujeto evasivo.

**10 ¿Qué limitantes pueden surgir al incorporar al profesional de auditoría en temas de educación fiscal?**

Pues considero que no habría conflictos siempre y cuando se haga de forma conjunta entre la Administración Tributaria y las gremiales y no de forma divorciada, ya que de no hacerse de esta forma si habrían conflictos, por eso es de hacerlo a través de gremiales que permitan llegar al profesional la manera idónea, ejecutando propuesta, charlas o capacitaciones que lleven implícitos temas éticos y morales, si se hace de esta manera no habría limitantes.

## Cuestionario



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



## CUESTIONARIO

**Dirigido a:** Firmas de auditoría

**Objetivo:** Recolectar información confiable y verídica por parte de las firmas de auditoría, en cuanto al tema “La educación fiscal como herramienta para fortalecer la responsabilidad del auditor en el cumplimiento tributario”

**Propósito** La presente herramienta ha sido diseñada para recolectar información que respalde el trabajo de investigación y poder brindar una solución al problema detectado.

**Indicaciones:** Subraye el literal que contenga la respuesta que según juicio profesional considere correcta

- 1      ¿Sabe cuál es la importancia de promover la educación fiscal en el auditor?
  - a      Establecer derechos y responsabilidad
  - b      Concientizar al profesional
  - c      Reconocer la importancia en la recaudación
  - d      Realizar programas de revisión con enfoque social
  
- 2      ¿Considera adecuado un programa de educación fiscal para fortalecer sus competencias en las revisiones fiscales?
  - a      Si
  - b      No
  - c      Tal vez

- 3 ¿Qué beneficios puede generar la educación Fiscal?
- a Generación de una mayor responsabilidad
  - b Mejores competencias
  - c Conciencia tributaria
  - d Todas las anteriores
- 4 ¿Qué factores considera que afectan la recaudación fiscal?
- a Percepción y actitud del contribuyente
  - b Negligencia del profesional
  - c Deficiente administración por parte de las instituciones del Estado
  - d Todas las anteriores
- 5 ¿Cuáles cree que son los factores que tienen mayor incidencia para que se dé la evasión fiscal?
- a Poca cultura fiscal
  - b Complejidad y limitación de legislación tributaria
  - c Ineficiencia de la Administración Tributaria
  - d Todas las anteriores
- 6 ¿Realiza los programas de auditoría con un enfoque de responsabilidad social?
- a Siempre
  - b Algunas veces
  - c Nunca
  - d Rara vez



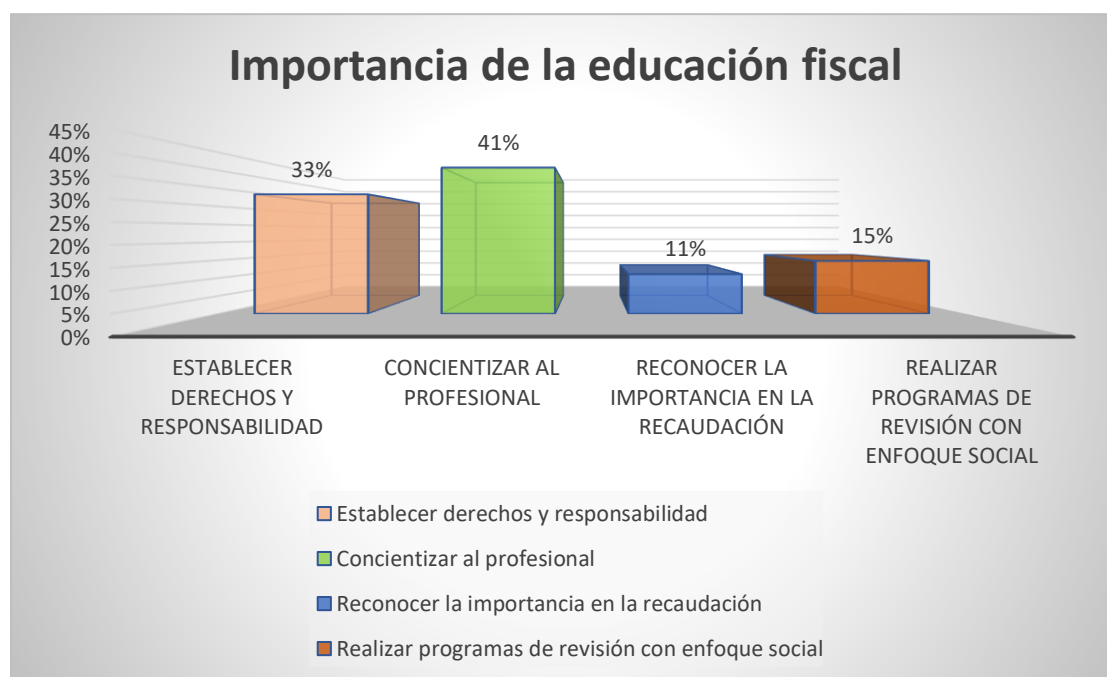
- 7 ¿Conoce usted cuales son los beneficios de una auditoría con enfoque social?
- a Mayor Tributación por parte del contribuyente
  - b Mejora de los procesos de auditoría
  - c Mayor recaudación por la Administración Tributaria
  - d Todas las anteriores
- 8 ¿Qué normativa se toma en cuenta a la hora de realizar y ejecutar los programas de auditoría?
- a Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias
  - b Normas Internacionales de Auditoría (NIA)
  - c Leyes Tributarias
  - d Todas las anteriores
- 9 ¿Con que frecuencia ha detectado situaciones contrarias a la ley en las revisiones fiscales?
- a 1 a 2 veces
  - b 3 a 5 veces
  - c En todas las auditorías
  - d En ninguna ocasión
- 10 ¿Qué tan preparado esta para detectar situaciones catalogadas como elusión fiscal?
- a Muy preparado
  - b Medio Preparado
  - c Poco preparado
  - d Nada preparado

- 11 ¿Cuáles son las leyes tributarias que utiliza mayormente en las revisiones fiscales?
- a Ley Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA)
  - b Ley de Impuesto sobre la Renta
  - c Código Tributario
  - d Todas las Anteriores
  - e Otras
- 12 ¿Cuántas veces en el año asiste a seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?
- a Mas de 5 veces
  - b De 3 a 5 veces
  - c De 1 a 2 veces
  - d No asisto
- 13 ¿En alguno de los seminarios o capacitaciones le muestran lo importante del cumplimiento tributario?
- a En todos los seminarios lo muestran
  - b Lo muestran muy seguido
  - c En rara ocasión lo muestran
  - d No lo muestran
- 14 ¿Conoce usted algún programa donde el Ministerio de Hacienda capacite al profesional de auditoría en educación fiscal?
- a Si
  - b No

## TABULACIÓN DE LOS DATOS OBTENIDOS

1- ¿Sabe cuál es la importancia de promover la educación fiscal en el auditor?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Establecer derechos y responsabilidad	18	33%
Concientizar al profesional	22	41%
Reconocer la importancia en la recaudación	6	11%
Realizar programas de revisión con enfoque social	8	15%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



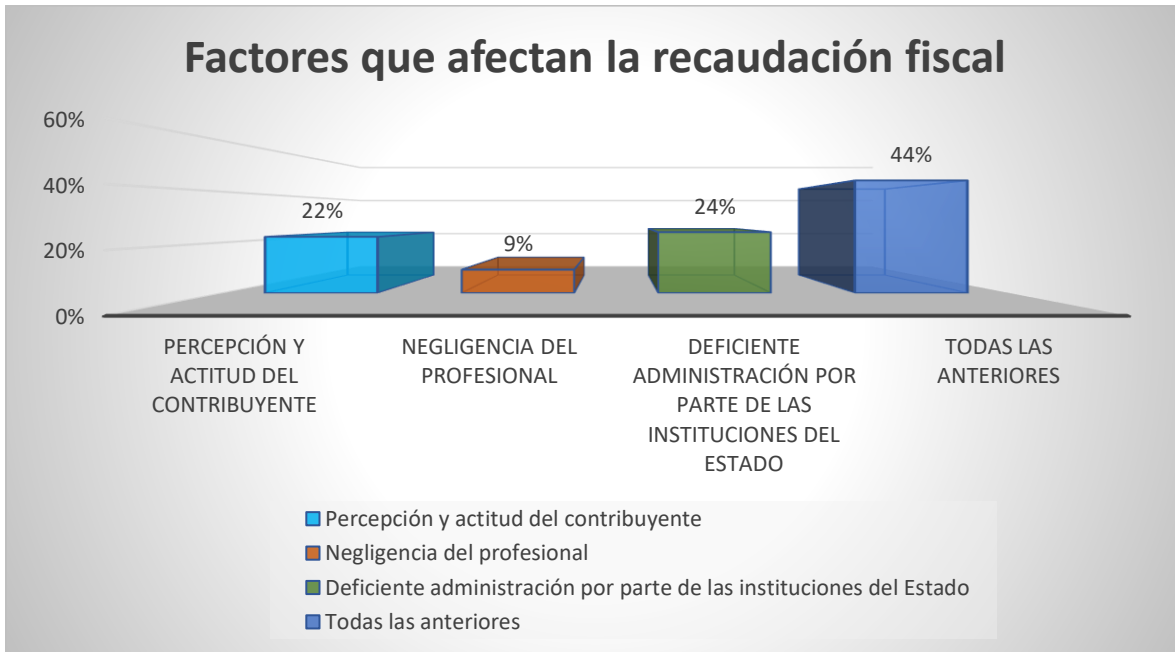
### Interpretación y análisis:

Del 100% de los encuestados el 11% considera que promover la educación fiscal es relevante para la recaudación de impuesto, además un 15% considera que contribuirá en la realización de programas de auditoría con enfoque social, el 33% de los encuestados afirma que la importancia de la educación fiscal es establecer derechos y responsabilidades y un 41% cree que la importancia radicaría en concientizar al profesional de auditoría; por tanto, se concluye que es necesaria la

incorporación de la educación fiscal, como un tema de inclusión en las horas de educación continuadas, logrando con ello la concientización del profesional y un entendimiento sobre sus derechos y responsabilidades de sus labores.

**2- ¿Qué factores considera que afectan la recaudación fiscal?**

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Percepción y actitud del contribuyente	12	22%
Negligencia del profesional	5	9%
Deficiente administración por parte de las instituciones del Estado	13	24%
Todas las anteriores	24	44%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



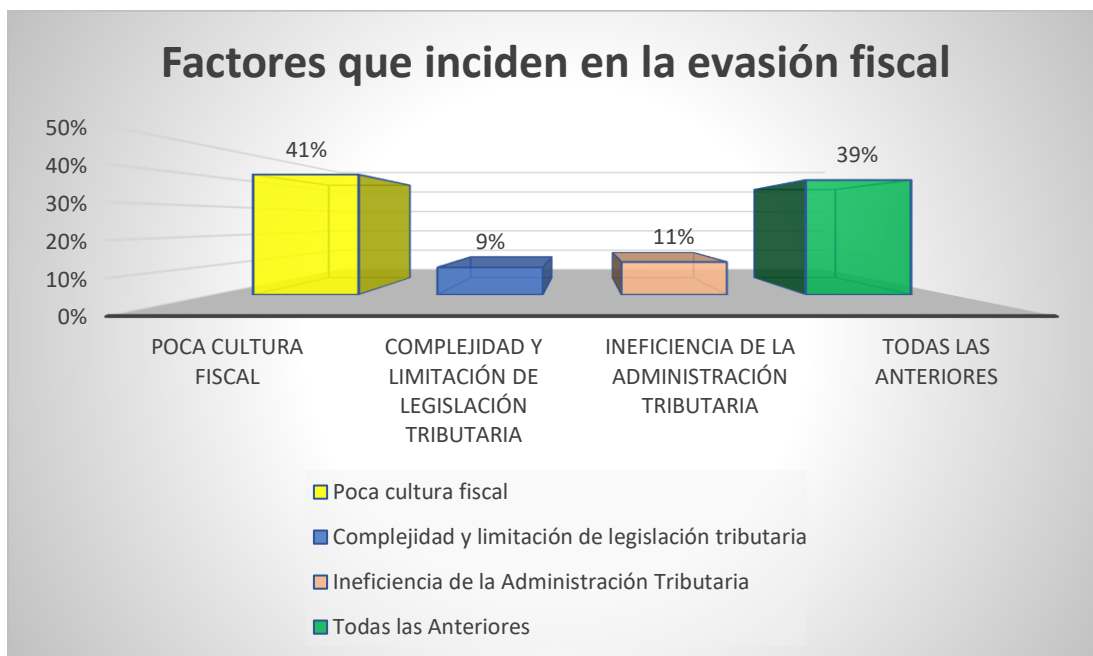
**Interpretación y análisis:**

Del 100% de los encuestados el 9% afirman que los factores que afectan la recaudación fiscal es la percepción y actitud del contribuyente, además el 22% manifiesta que es la negligencia del profesional, por otra parte un 24% considera que es por la deficiente administración por parte de las instituciones del Estado y el 44% considera que todos los factores antes mencionados, en su

conjunto, afectan a la recaudación fiscal; Se concluye que para juicio de los profesionales, los factores que más influyen en la recaudación son las deficiencia sobre el control y organización de fondos por parte del Estado, en consecuencia el contribuyente tiene una percepción negativa ante el cumplimiento tributario.

### 3- ¿Cuáles cree que son los factores que inciden más para que se dé la evasión fiscal?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Poca cultura fiscal	22	41%
Complejidad y limitación de legislación tributaria	5	9%
Ineficiencia de la Administración Tributaria	6	11%
Todas las Anteriores	21	39%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

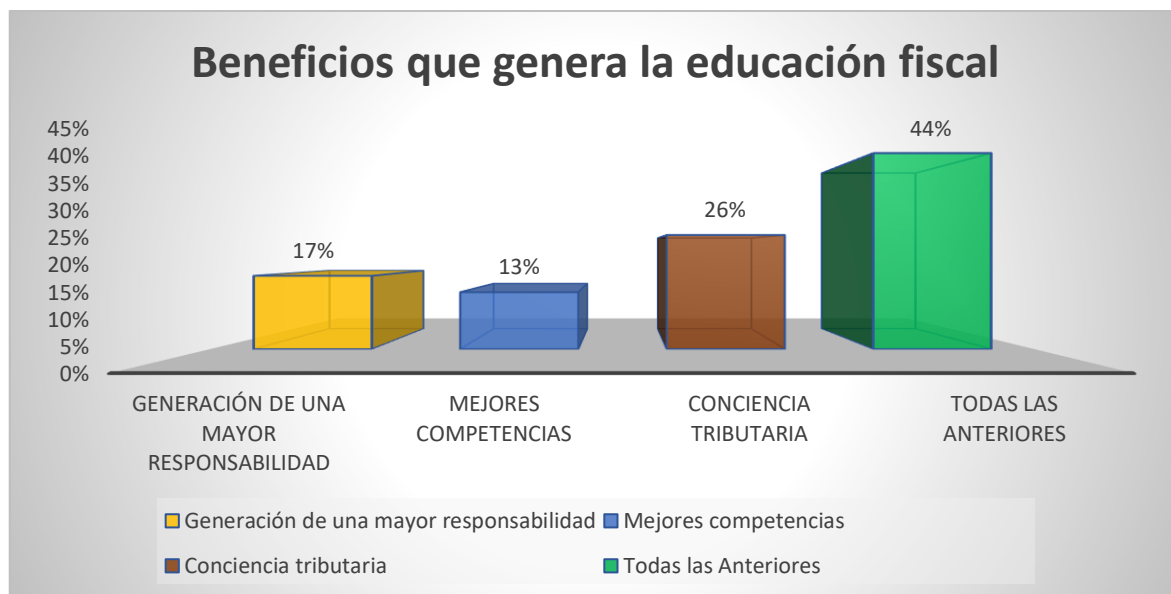


### **Interpretación y análisis:**

Con un total de 54 profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 9% considera que los factores que inciden en la evasión fiscal es la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria, además un 11% afirma que es debido a la ineficiencia de la Administración Tributaria en el manejo de los fondos, el 39% considera que se debe a todas los factores antes mencionados, además de cultura fiscal y el 41% considera que la evasión es ocasionada por la poca cultura fiscal de los contribuyentes; Se concluye que la mayoría de profesionales opina que los ciudadanos no poseen un criterio acerca de uno de los ejes fundamentales de la educación fiscal, siendo este, la cultura tributaria, y esto se puede darse por la indiferencia de la población, mala administración de los recursos por parte del Estado o falta de divulgación de información por parte de las autoridades competentes.

#### **4- ¿Qué beneficios puede generar la educación fiscal?**

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Generación de una mayor responsabilidad	9	17%
Mejores competencias	7	13%
Conciencia tributaria	14	26%
Todas las Anteriores	24	44%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

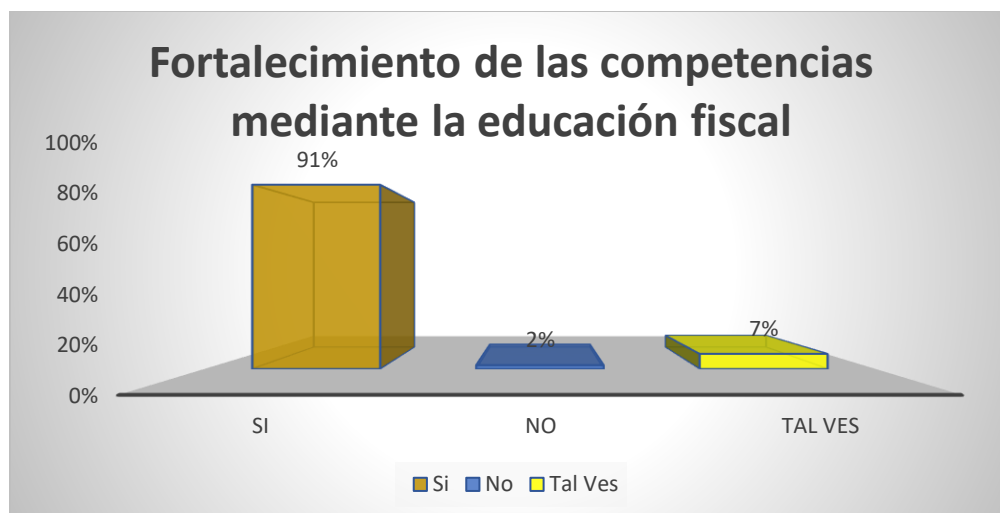


#### Interpretación y análisis:

Con un total de 54 profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que un 13% consideran que los beneficios que generaría la educación fiscal será la obtención de mayores competencias para el profesional, además hay un 17% que considera que genera una mayor responsabilidad, un 26% afirma que uno de los beneficios será la conciencia fiscal de los contribuyentes y el 44% manifiesta que son todos los factores antes mencionadas además de una cultura fiscal; Por tanto, se concluye que los resultados que traería la educación fiscal serán la disminución de observaciones en las revisiones fiscales para el auditor, debido a la correcta actuación de los contribuyentes, debido a que tendrán una mayor perspectiva de una conciencia tributaria.

#### 5- ¿Considera adecuado un programa de educación fiscal para fortalecer sus competencias en las revisiones fiscales?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Si	49	91%
No	1	2%
Tal Ves	4	7%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



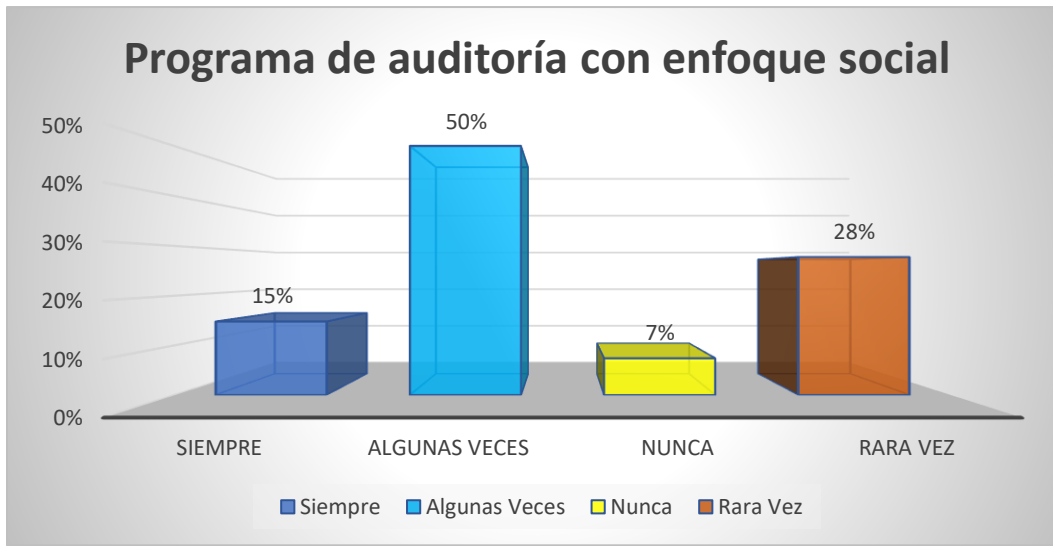
#### Interpretación y análisis:

Del total de los encuestados, se obtuvo que el 2% considera que no es necesario la incorporación de un programa de educación fiscal, que fortalezca las competencias en las revisiones fiscales, además un 7% manifiesta no se encuentra decidida para una incorporación del programa en educación fiscal y el 91% considera que si es necesaria la incorporación de dicho programa para fortalecer sus competencias en las revisiones fiscales; Se concluye que la mayor parte de los auditores encuestados consideran que es adecuado la inclusión de un programa en educación fiscal para obtener los beneficios que se derivan del mismo, además se puede observar que existe la necesidad de desarrollar un plan de educación fiscal; razón por la cual nuestra investigación propone una solución a dicha problemática.

#### 6- ¿Realiza los programas de Auditoría con un enfoque social?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Siempre	8	15%
Algunas Veces	27	50%
Nunca	4	7%
Rara Vez	15	28%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



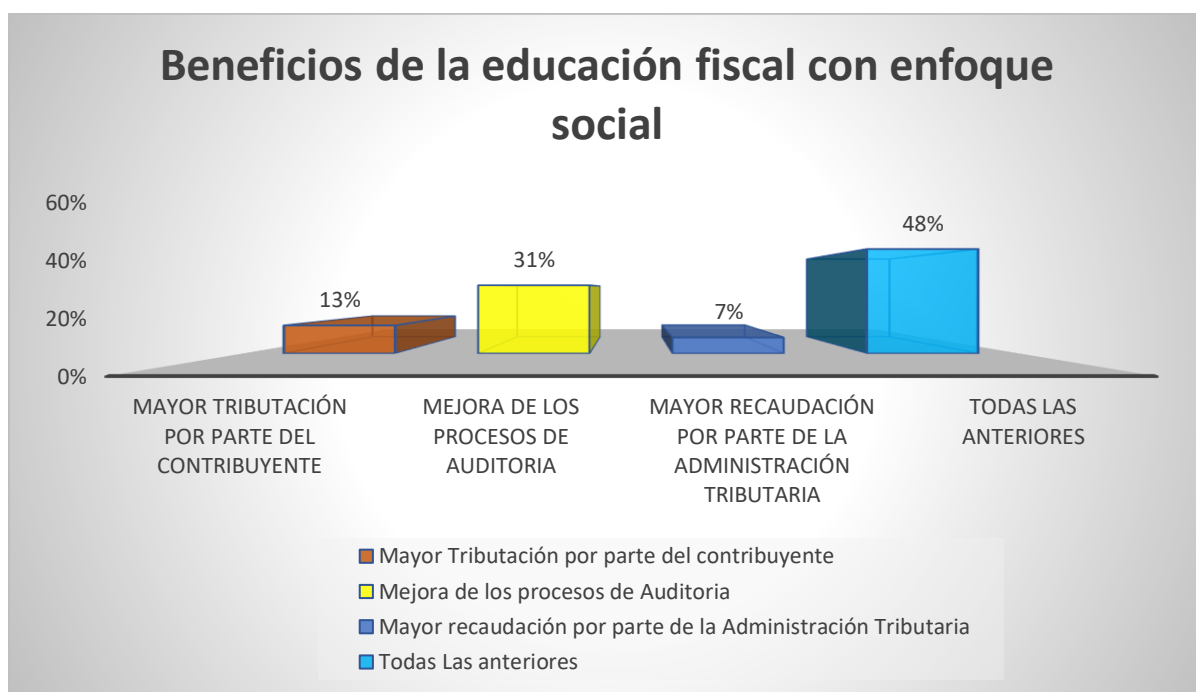


#### **Interpretación y análisis:**

Con un total de 54 profesionales encuestados, se obtuvo que el 7% afirma que nunca realiza los programas de auditoría con un enfoque social, además el 15% manifiesta que siempre realizan sus programas de auditoría enfocados en la responsabilidad social, el 28% considera que rara vez utiliza un enfoque social para realizar sus programas de auditoría y el 50% de los encuestados afirman que algunas veces, realiza programas con un enfoque de responsabilidad fiscal en pro de la sociedad; Por tanto, se concluye que según la experiencia de los profesionales, existe un 50% de los encuestados que afirma realizar su trabajo tomando en consideración el beneficio social que traerá la educación fiscal, ya que al realizar una eficiente revisión fiscal ayudará a que el contribuyente comprenda las obligaciones que posee ante la Administración Tributaria mostrando los beneficios que la población recibe mediante el desarrollo de proyectos y programas al incrementar las arcas del Estado.

## 7- ¿Conoce usted cuales son los beneficios de una Auditoría con enfoque Social?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Mayor Tributación por parte del contribuyente	7	13%
Mejora de los procesos de Auditoría	17	31%
Mayor recaudación por parte de la Administración Tributaria	4	7%
Todas Las anteriores	26	48%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



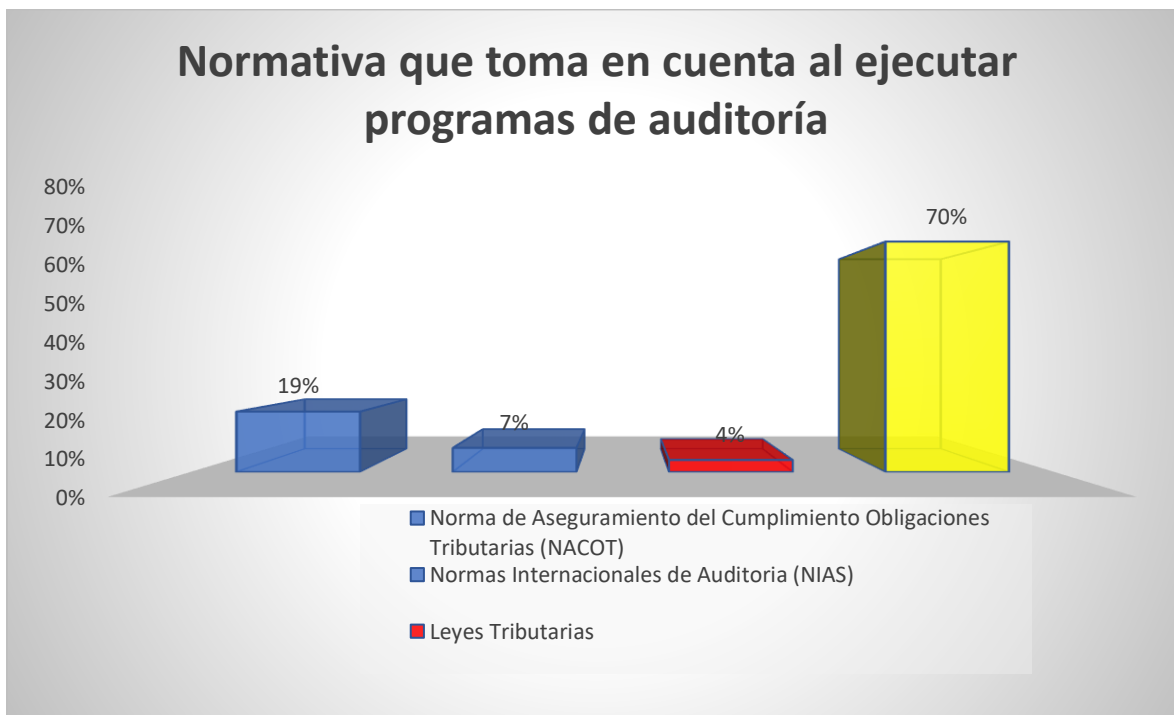
### Interpretación y análisis:

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 13% considera que los beneficios al implementar la educación fiscal, el contribuyente tendría una mayor tributación, mientras que el 17% manifiesta que tendrían un beneficio mejorando los sus procesos de auditoría al momento de realizar la revisión fiscal, el 26% considera debido a la mayor tributación del contribuyente, sería la Administración Tributaria quien sale favorecida al tener una mayor

recaudación y el 44% considera todas las variables antes mencionadas se beneficiarían de la educación fiscal; Se concluye que con los resultados obtenidos, el auditor tendrá mayor eficiencia en la realización de los procesos de auditoría y a su vez, por ser desarrollados bajo un enfoque social, es posible que aumente la recaudación tributaria y en consecuencia el contribuyente es beneficiado al estar solvente ante la Administración Tributaria lo que al final crea una conciencia tributaria al contribuyente.

**8- ¿Qué normativa se toma en cuenta al momento de realizar y ejecutar los programas de auditoría?**

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias (NACOT)	10	19%
Normas Internacionales de Auditoría (NÍAS)	4	7%
Leyes Tributarias	2	4%
Todas las Anteriores	38	70%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

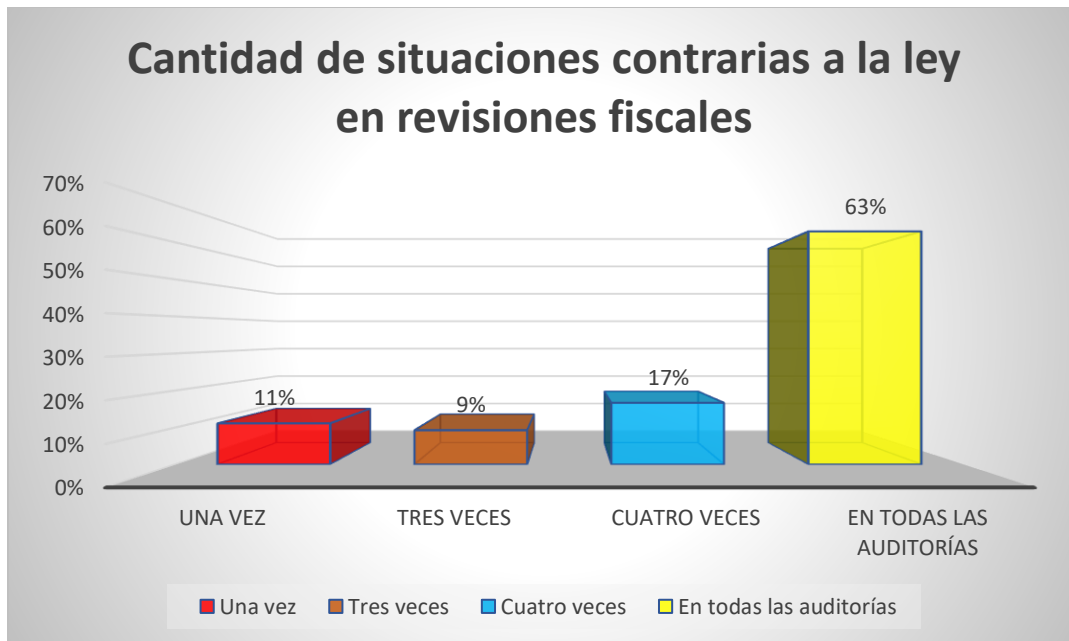


### **Interpretación y análisis:**

Del total de auditores encuestados, se obtuvo que solo un 4% toma en cuenta la leyes tributarias para la realización y ejecución de programas de auditoría, mientras que el 7% manifestó que solo utiliza las Normas Internacionales de Auditoría para la realización de sus programas, el 19% afirma que utiliza únicamente la Norma para el Aseguramiento sobre el Cumplimiento de Obligaciones Tributarias para la realización de sus programas y un 70% afirma que utiliza de forma integral el conjunto de leyes y normativa técnica para la realización de los programas de auditoría; Se concluye que según los profesionales encuestados existe un 70% que utiliza una diversidad de normativa técnica y legal; sin embargo existen diversas normativas que se adoptan en la realización de auditorías que dependerán de las condiciones del cliente, por ende, se deben abordar temas de educación fiscal para que estos mejoren las competencia del revisor, ya que la base que sustenta su labor como profesional.

### **9- ¿Cuántas veces ha detectado situaciones contrarias a la ley en las revisiones fiscales?**

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Una vez	6	11%
Tres veces	5	9%
Cuatro veces	9	17%
En todas las auditorías	34	63%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

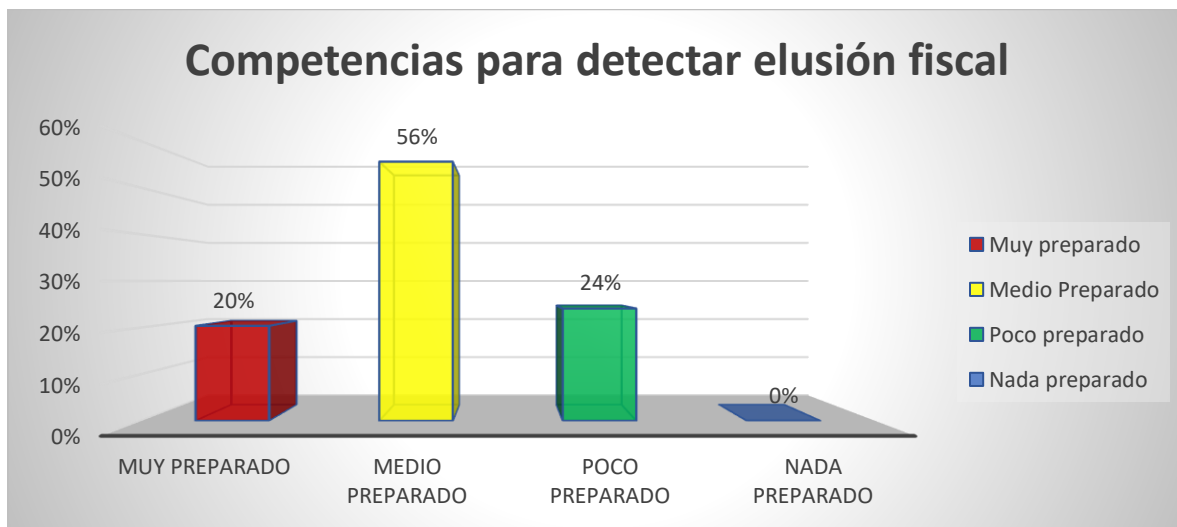


#### **Interpretación y análisis:**

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 11% afirman que en las revisiones fiscales solamente encuentran en promedio una situación que es contraria a la ley, mientras que el 9% manifiesta son en promedio tres situaciones contrarias a la ley, el 17% considera que son 4 las situaciones en promedio y el 63% afirma que en todas las auditorías encuentran situaciones que no están de acuerdo lo que la ley establece; Se concluye que existen contribuyentes que se encuentran solventes ante la Administración Tributaria por cumplir sus obligaciones formales y sustantivas, sin embargo los auditores aseveran que en todas las auditorías tienen observaciones con sus clientes a pesar que el monto se encuentre debajo de la materialidad, para el caso de auditoría fiscal siempre será material, y queda a juicio del auditor utilizar la cultura fiscal ante dichas situaciones, por lo tanto es necesario que el profesional se posea una capacitación continua en educación fiscal junto con las reformas tributarias.

## 10- ¿Qué tan preparado esta para detectar situaciones catalogadas como elusión fiscal?

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Muy preparado	11	20%
Medio Preparado	30	56%
Poco preparado	13	24%
Nada preparado	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



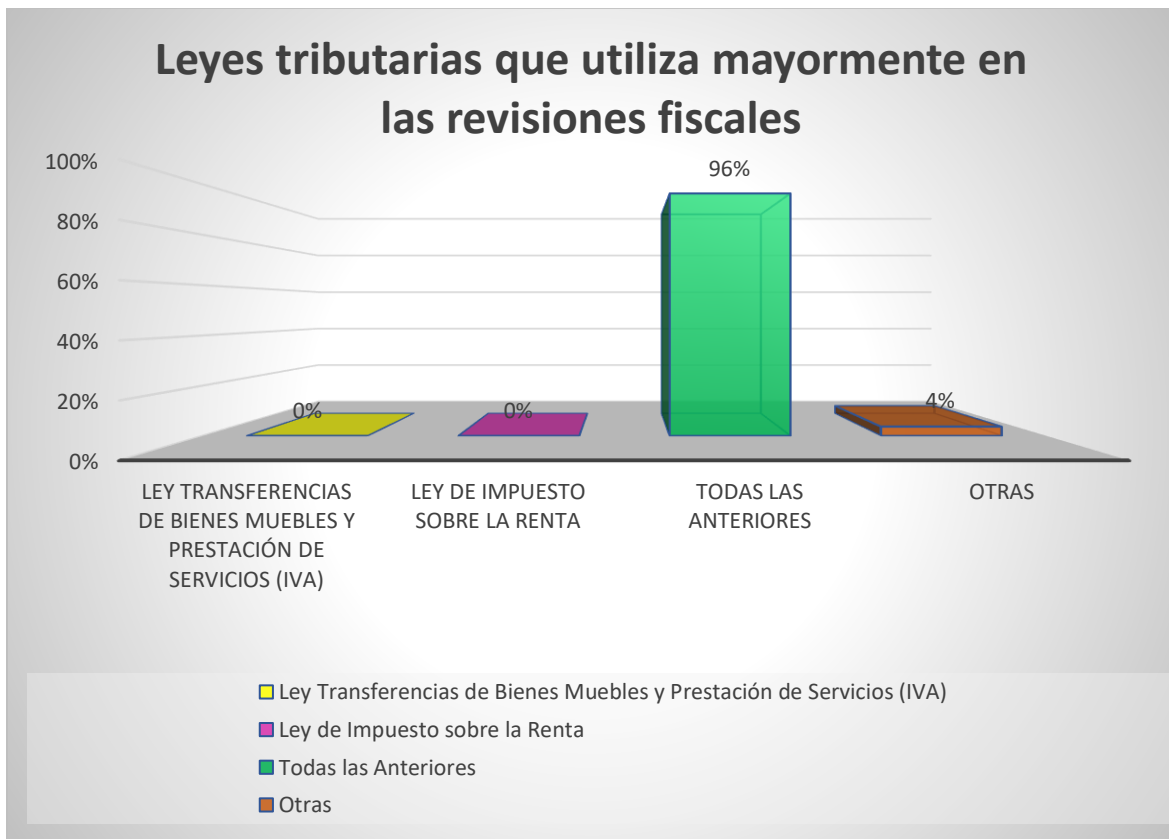
### Análisis e interpretación

Del total de profesionales de auditoría encuestados, manifestaron que si estar preparados en diferentes categorías para detectar situaciones catalogadas como elusión fiscal ya que el 20% manifiesta que se encuentran muy preparados ante dichas situaciones y saber cuándo estas ocurren en una auditoría fiscal, el 24% considera que se encuentra poco preparada ante dichas situaciones y el 56% es decir un poco más de la mitad, afirma que en que encuentra medio preparado ante dichas situaciones; De acuerdo con los resultados obtenidos en esta interrogante se observa que la mayor parte de los auditores están debidamente preparados para detectar como elusión fiscal, a pesar que no contradicen la leyes tributarias, solo mantienen beneficios para unos pocos y no para

el pueblo en general; sin embargo, existe otra parte que se encuentra poca preparación para dicha labor, en consecuencia, sería de gran apoyo recibir alguna capacitación para mejorar procedimientos de auditoría y disminuir los riesgos de auditoría con un enfoque social y evitar este tipo de acciones haciendo conciencia en los contribuyentes y profesionales.

11- ¿Cuáles son las leyes tributarias se utiliza mayormente en las revisiones fiscales?

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Ley Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA)	0	0%
Ley de Impuesto sobre la Renta	0	0%
Todas las Anteriores	52	96%
Otras	2	4%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



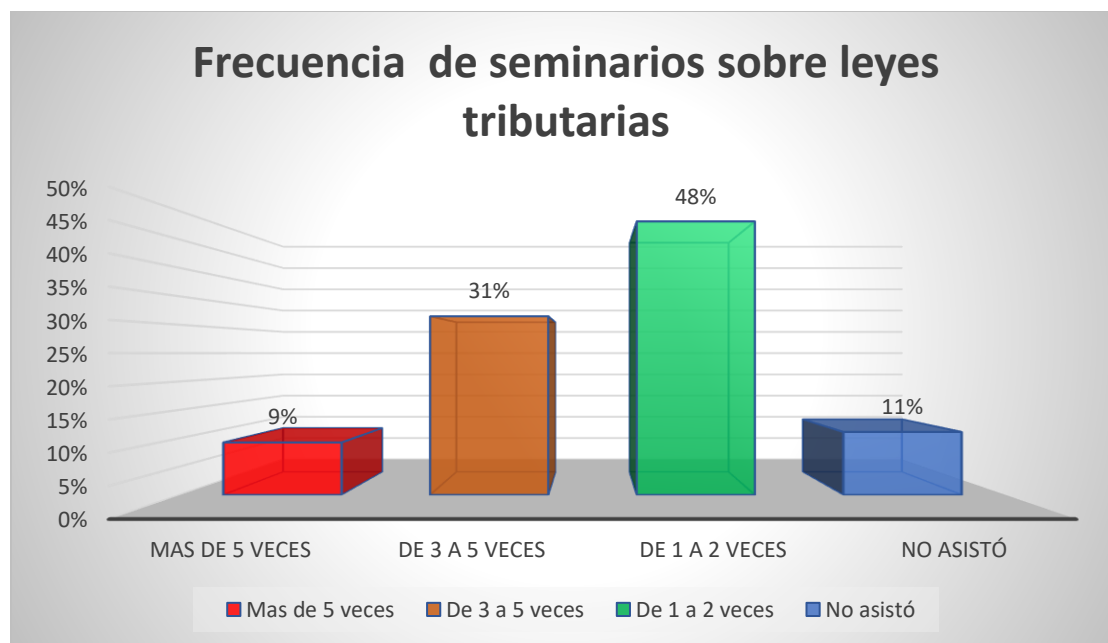
## **Análisis e interpretación**

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 0% es decir ningún auditor toma en consideración la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Transferencias de Bienes Muebles y Prestación de Servicios como única ley para sus revisiones fiscales, el 4% afirman que en los procesos que realizan toman en consideraciones otras leyes tributarias, mientras que el 11% afirman que utilizan las leyes antes mencionadas y otras leyes tributarias conexas para lograr que sus programas de auditoría sean íntegros dependiendo de las actividades del negocio del cliente; Se concluye que Esta pregunta tiene una relación directa con la interrogante ocho, y como se muestra en la estadística obtenida es necesario realizar un trabajo de auditoría de forma integral, de esta forma el auditor considerará cada una de las leyes y/o normativas a aplicar y obtendrá como resultado un trabajo más eficiente, así mismo reducirá observaciones en el desarrollo de papeles de trabajo.

### **12- ¿Con que frecuencia al año asiste seminarios o capacitaciones sobre leyes tributarias?**

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
Más de 5 veces	5	9%
De 3 a 5 veces	17	31%
De 1 a 2 veces	26	48%
No asisto	6	11%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



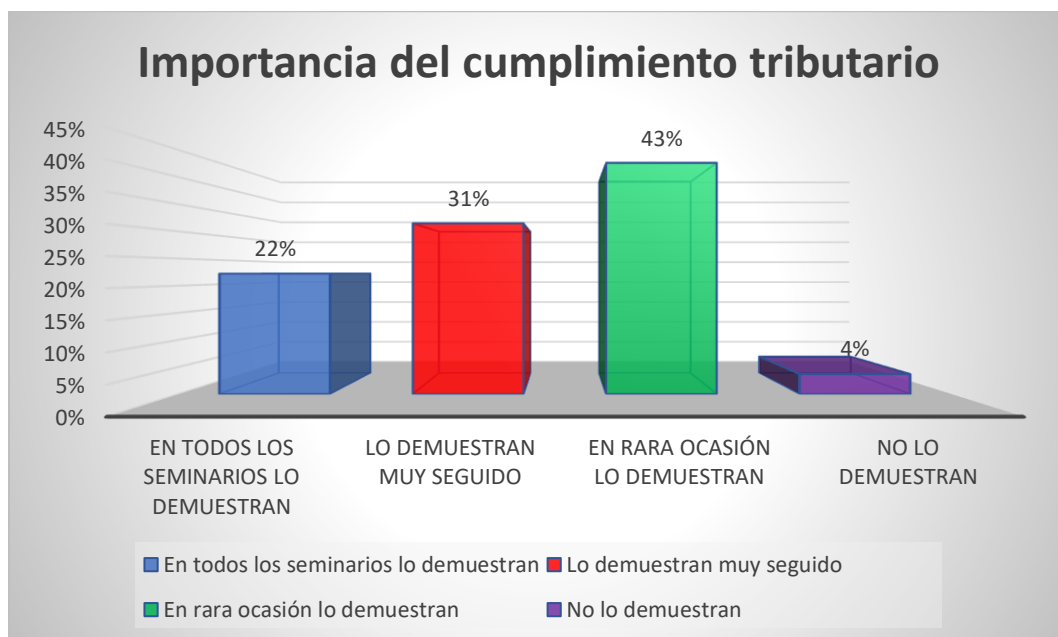


#### **Análisis e interpretación**

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 11% no asisten a capacitaciones en seminarios de temas tributarios para mantener sus competencias actualizadas, mientras que el 48% manifiesta que asiste mayormente de una a dos veces al año a seminarios de leyes tributarias, el 31% afirma asistir de tres a cinco seminarios al año por lo que manifiestan apreciación de las leyes tributarias y solo el 9% afirma que se inscribe en más de cinco ocasiones en los seminarios o capacitaciones de leyes tributarias; Se concluye que el 89% de los encuestados asisten a capacitaciones para mantener actualizados sus conocimientos además de cumplir con los requerimientos de la educación continua por lo que la inclusión de un programa de educación fiscal tendrá relevancia para todos los profesionales que asistan a las capacitaciones.

**13- ¿En alguno de los seminarios o capacitaciones le muestran lo importante del cumplimiento tributario?**

<b>OPCIONES</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>PORCENTAJE</b>
En todos los seminarios lo demuestran	12	22%
Lo demuestran muy seguido	17	31%
En rara ocasión lo demuestran	23	43%
No lo demuestran	2	4%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



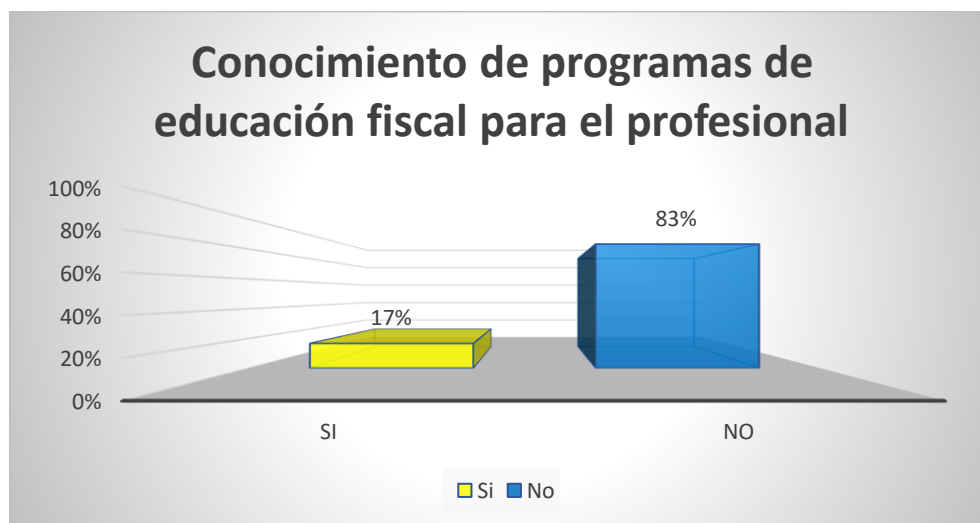
**Análisis e interpretación**

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 4% de las personas que asisten a capacitaciones afirman que en dichas capacitaciones no demuestran la importancia del cumplimiento tributario, mientras que el 43% manifiesta que lo demuestran en raras ocasiones, un 31% que asisten a capacitaciones considera que muy seguido demuestran la importancia sobre el cumplimiento tributario y el 22% afirma que en los seminarios y capacitaciones que participan demuestran la importancia del cumplimiento tributaria; se infiere que de los profesionales que

asisten a las capacitaciones o seminarios de tributos, el 96% afirma que en todos si demuestran la importancia de la educación fiscal

**14- ¿Conoce usted algún programa donde el Ministerio de Hacienda capacite al profesional de auditoría en educación fiscal?**

OPCIONES	CANTIDAD	PORCENTAJE
Si	9	17%
No	45	83%
<b>TOTAL</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>



**Análisis e interpretación**

Del total de profesionales de auditoría encuestados, se obtuvo que el 17% manifiesta que tienen conocimiento sobre la existencia de un programa impartido por el Ministerio de Hacienda donde se capacita al profesional en el tema de educación fiscal, el resto de los encuestados es decir el 83% afirma que no poseen conocimiento de programas de educación fiscal impartidos por la Administración Tributaria, por lo que se refuta al 17% de los encuestados, debido a que no existen programas encaminados a difundir la educación fiscal por la institución antes mencionada.