Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Ciencias Contables
Escuela Profesional de Gestión Tributaria

Aplicación de la NIA 240 en la evaluación de ingresos según NIIF 15 en una empresa comercializadora del Perú

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Contador Público

AUTOR

Jorge Antony PALMA INOÑAN

ASESOR

Dr. Alberto Benjamín ESPINOZA VALENZUELA

Lima, Perú

2024



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Palma, J. (2024). *Aplicación de la NIA 240 en la evaluación de ingresos según NIIF 15 en una empresa comercializadora del Perú*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela Profesional de Gestión Tributaria]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Jorge Antony Palma Inoñan
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	77066599
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0001-2467-4806
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	07335395
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0001-8577-1717
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Carlos Alberto Pastor Carrasco
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06996479
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Carmen Isabel Villanueva Ipanaqué
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06070105
Datos de investigación	
Línea de investigación	D.11.0.39 Auditoría financiera

Grupo de investigación	No aplica
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento
Ubicación geográfica de la investigación	Edificio: Universidad Nacional Mayor de San Marcos País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Lima Latitud: -12.058333 Longitud: -77.0833333
Año o rango de años en que se realizó la investigación	Octubre 2024 – Diciembre 2024
URL de disciplinas OCDE	Negocios, Administración https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04

Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

ACTA N° 0038-FCC-D-2024

SUSTENTACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL (TSP) PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO

En la ciudad de Lima, local Auditorio (3er. piso) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, siendo las 09:00 horas del día veinte de diciembre del año dos mil veinticuatro, en cumplimiento con lo dispuesto en la Resolución Rectoral N° 00744-R-20 de fecha 18 de febrero del 2020 que aprueba la "Directiva general para realizar, presentar y sustentar el trabajo de investigación para la obtención del grado académico de bachiller, la tesis o el **trabajo de suficiencia profesional** para la obtención del título profesional en la UNMSM"; se reunió el Jurado Evaluador designado según Resolución Decanal N° 002596-2024-D-FCC/UNMSM de fecha 20 de diciembre de 2024, conformado por los siguientes docentes:

PRESIDENTE	:	Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
MIEMBRO	:	Dra. Carmen Isabel Villanueva Ipanaqué
MIEMBRO - ASESOR	:	Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela

Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"APLICACIÓN DE LA NIA 240 EN LA EVALUACIÓN DE INGRESOS SEGÚN NIIF 15 EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DEL PERÚ"***, presentado por el bachiller Palma Inoñan, Jorge Antony con código de matrícula N° 17110465, para la obtención del Título Profesional de Contador Público.

Habiendo concluido con la sustentación y evaluación sobre las asignaturas terminales o concentradoras (capstone) de la especialidad, el Jurado Evaluador deliberó y emitió la calificación siguiente:

APROBADO

Siendo las 12:00 horas se dio por concluido el acto académico y leída el presente Acta, procedieron a firmar los integrantes del Jurado Evaluador en señal de conformidad.

Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
Presidente

Dra. Carmen Isabel Villanueva Ipanaqué
Miembro

Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela
Miembro - Asesor

Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela en mi condición de docente asesor acreditado con el Dictamen N° 000103-2024-EPGT-FCC/UNMSM/UNMSM de fecha 19 de diciembre de 2024 del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP), cuyo título es **"APLICACIÓN DE LA NIA 240 EN LA EVALUACIÓN DE INGRESOS SEGÚN NIIF 15 EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA DEL PERÚ"**, presentado por el bachiller **Palma Inoñan, Jorge Antony**, para optar el Título Profesional de Contador Público, CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante el software de similitud textual, el documento evaluado cuenta con el porcentaje de **18 %** de similitud, nivel **PERMITIDO** para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional.**

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para la obtención del Título Profesional de Contador Público, correspondiente.

Firma del Asesor: _____

DNI: 07335395

Nombres y apellidos del asesor: Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela



Calle Germán Amézaga N.° 375
Pabellón "F" - Ciencias Contables
Ciudad Universitaria, Lima - Perú

Teléfono: (511) 619-7000 Anexos: 2416
E-mail: epgestiontributaria.contables@unmsm.edu.pe

DEDICATORIA

A Dios por su amor infinito, por guiarme en cada paso que he dado en este proceso y por otorgarme la fuerza necesaria para llevar a cabo este trabajo, brindándome la sabiduría y la calma para superar los desafíos y mantenerme enfocado en mis metas.

A mi familia, por su apoyo emocional y soporte, en especial a mi madre quien es mi principal fuente de inspiración, quién es mi ejemplo de fortaleza, sacrificio y amor incondicional. Madre, eres mi razón para seguir adelante, para buscar la excelencia y para construir un futuro mejor.

A mi querida Glory. Gracias por tu amor, paciencia y comprensión durante todo este proceso. Tu apoyo ha sido incondicional, y tus palabras de aliento han sido justo lo que necesitaba en los momentos de agotamiento y duda.

A mis amigos y hermanos en Cristo, les agradezco de corazón por sus oraciones, apoyo constante y el tiempo que me han dedicado. Ustedes han sido una fuente de fortaleza espiritual y emocional.

.

AGRADECIMIENTO

A Dios por otorgarme la oportunidad de vivir y cumplir un objetivo más en el ámbito profesional. Su amor me ha brindado la fuerza necesaria para afrontar los retos y obstáculos que se han presentado en este camino.

A mi alma máter, la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, por brindarme las herramientas necesarias y el ambiente propicio para llevar a cabo este trabajo de suficiencia profesional.

Al Dr. Alberto Espinoza Valenzuela, por su guía y apoyo constante a lo largo de todo este desafiante camino. Su paciencia, conocimiento profundo, y su compromiso con mi desarrollo académico fueron fundamentales para la culminación exitosa de este trabajo.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN **1**
I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD **3**
1.1. Institución donde se desarrolló la actividad 3
1.1.1. Reseña histórica 3
1.1.2. Servicios que brinda 4
1.1.3. Organización y estructura empresarial 6
1.2. Periodo de duración de la actividad 7
1.3. Finalidad y objetivos de la entidad 7
1.4. Razón o denominación social 7
1.5. Dirección postal 7
1.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral 7
II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD **8**
2.1. Organización de la actividad 8
2.2. Finalidad y objetivos de la actividad 8
2.3. Problemática 9
2.3.1. Descripción del problema 9
2.3.2. Formulación del problema 10
2.3.3. Antecedentes de la realidad problemática 10
2.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema 13
2.4. Metodología y procedimientos 23
2.4.1. Técnicas e instrumentos 23
2.5. Resultados de la actividad 25
2.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos 25
2.5.2. Análisis de las alternativas de solución 38
2.5.3. Discusión de las alternativas de solución 39
2.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida 41
III. CONCLUSIONES **42**
IV. RECOMENDACIONES **43**
REFERENCIAS **44**
ANEXOS Y/O ILUSTRACIONES **46**

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Criterio 1 y 2: Registro de Venta del 21/12/2023 al 31/12/2023 31
Tabla 2 Criterio 1 y 2: Registro de Venta del 01/01/2024 al 10/01/2024 32
Tabla 3 Criterio 3: Clientes con mayor venta..... 32
Tabla 4 Facturas seleccionadas empresa Comercializadora y Distri. ABC S.A.C..... 33
Tabla 5 Facturas seleccionadas empresa Unión de Bebidas Energizantes S.A.C 33
Tabla 6 Criterio 4: Notas de crédito con mayor importe..... 33
Tabla 7 Requerimiento de información..... 34
Tabla 8 Análisis de la información requerida 35
Tabla 9 Facturas Sobreestimadas en el periodo 2023 36
Tabla 10 Registro contable de las facturas sobreestimadas..... 36
Tabla 11 Guías de Remisión 36
Tabla 12 Análisis de Ingresos 37

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Estructura Orgánica de KPMG 6
Figura 2 Modelo 5 pasos sugerido por la NIIF 15 22

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo principal aplicar la NIA 240 asegurando que los auditores externos sean vigilantes y cuidadosos ante los riesgos de fraude, en especial en la cuenta de ingresos, relacionado al adecuado reconocimiento de ingresos según la NIIF 15, para ello los auditores deben de realizar procedimientos sustantivos; como el corte de ventas; que permitan evaluar si existe o no una sobreestimación de ingresos. Para la metodología utilizada en el desarrollo del presente trabajo se utilizaron las técnicas e instrumentos tales como la recolección de datos y análisis documental. Los resultados mostraron que el desarrollo del procedimiento sustantivo corte de ventas, permite validar si la compañía está registrando sus ingresos en el periodo correcto, lo cual permitirá que la presentación de los estados financieros por parte de la compañía sea transparente. Finalmente, se concluye que la aplicación del procedimiento sustantivo corte de ventas, junto con una evaluación rigurosa de los ingresos conforme a la NIIF 15 y la aplicación de la NIA 240 ayuda a los equipos de auditoría a obtener evidencia suficiente y adecuada, detectando y previniendo posibles fraudes en el reconocimiento de ingresos.

Palabras clave: Reconocimiento de ingresos, fraude, corte de ventas.

ABSTRACT

The main objective of this report was to apply ISA 240, ensuring that external auditors are vigilant and careful regarding fraud risks, especially in the income statement, related to the proper recognition of income according to IFRS 15. Auditors must perform substantive procedures, such as sales cutoff, which allow them to assess whether there is an overestimation of income. For the methodology used in the development of this report, techniques and instruments such as data collection and documentary analysis were used. The results showed that the development of the substantive sales cutoff procedure allows validating whether the company is recording its income in the correct period, which will allow the presentation of the financial statements by the company to be transparent. Finally, it is concluded that the application of the substantive sales cutoff procedure, together with a rigorous evaluation of income according to IFRS 15 and the application of ISA 240 helps audit teams to obtain sufficient and adequate evidence, detecting and preventing possible fraud in the recognition of income.

Keys words: Revenue recognition, fraud, sales cut-off.

INTRODUCCIÓN

La NIA 240 establece que los auditores deben de estar atentos a los riesgos de fraude, especialmente en las áreas donde podría haber manipulación como es en la cuenta de los ingresos, por ello es una norma importante para los auditores porque establecen directrices claras sobre cómo identificar, evaluar y responder ante el riesgo de fraude en el proceso de auditoría. Asimismo, la norma menciona que la responsabilidad que tiene el auditor es asegurar que los estados financieros en su totalidad estén presentados de manera razonable, exentos de incorreciones materiales originados por fraude o error, a pesar de que existe un riesgo ineludible de que tales errores no sean identificados.

El auditor identifica como relevantes las incorreciones materiales derivadas de información financiera fraudulenta y las originadas por la apropiación indebida de activos que impactan la información financiera y que, finalmente, incrementan la posibilidad de que se haya cometido un fraude y se refleje en la auditoría. Una vez que se han valorado los riesgos, el auditor debe reunir pruebas suficientes y de calidad que respalden sus conclusiones sobre la integridad de los estados financieros. Esto implica diseñar procedimientos específicos para abordar los riesgos identificados y garantizar que la evidencia recopilada sea relevante y confiable y si durante la auditoría se identifican signos de fraude o irregularidades, el auditor debe actuar de manera apropiada. Esto puede incluir la revaluación de los procedimientos de auditoría, la realización de pruebas adicionales y la comunicación de los hallazgos a las autoridades pertinentes.

Las firmas de auditoría externas llevan a cabo revisiones regulares de los estados financieros, valorando cada componente económico de la organización, tales como ingresos, gastos, inventarios, entre otros aspectos relevantes que se determinarán por la entidad a auditar. En las empresas comercializadoras se enfrentan varios desafíos en el proceso de reconocimiento de ingresos según la NIIF 15, lo que puede dar lugar a deficiencias en su cumplimiento. Estas deficiencias pueden estar relacionadas con varios factores, tales como la interpretación y aplicación incorrecta de la norma, los sistemas inadecuados para gestionar los contratos con clientes, o incluso la falta de controles internos efectivos. Es por ello, que una de las áreas clave a considerar en las auditorías financieras a las empresas comercializadoras del Perú es la de los ingresos. Es una cuenta importante que no debe ignorarse, por lo que se llevan a cabo diversas evaluaciones de auditoría para confirmar la integridad de dicha cuenta contable.

Frecuentemente, en este tipo de auditoría se ha notado que los saldos de los ingresos tienden a ser modificados para presentar una situación más favorable en los estados financieros a los inversores. Por lo tanto, un auditor tiene la responsabilidad de realizar el trabajo de auditoría con un enfoque profesional de escepticismo, lo que significa que el auditor debe mantener una actitud

cuestionadora a lo largo de toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que, a pesar de la honestidad de los encargados de la empresa, pueda haber una incorreción material por fraude.

Las incorreciones materiales derivadas de datos financieros fraudulentos vinculados al reconocimiento de ingresos suelen derivarse de una sobreestimación de los ingresos a través de, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o la anotación de ingresos ficticios. Además, pueden derivarse de una subestimación de los ingresos, a través de, por ejemplo, la transferencia inapropiada de ingresos a un periodo posterior.

De acuerdo con la NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, se deben identificar los ingresos derivados de contratos con clientes cuando se cumple con la obligación de desempeño, a través de la transferencia de los bienes o servicios vinculados al cliente, y esto se da cuando el cliente adquiere el control. El control implica la capacidad para utilizar un activo u obtener de manera significativa todos los beneficios vinculados a dicho activo. En otras palabras, esta normativa facilita el reconocimiento de los ingresos provenientes de la entrega de bienes o servicios a los clientes, por los montos que correspondan a la contraprestación que la entidad anticipa recibir.

Existen respuestas especificas a la evaluación del auditor de los riesgos de incorreción material asociados con el reconocimiento fraudulento de ingresos, como la presencia del auditor en distintos puntos al final del periodo para observar las mercancías que están siendo enviadas o preparadas para su envío, además de realizar otros procedimientos para confirmar el corte de ventas. Este procedimiento es fundamental para garantizar que las operaciones se hayan registrado en el período contable adecuado. Esto significa analizar las operaciones de venta alrededor del término del período que se está auditando. Los auditores escogen y revisan los documentos de ventas y las guías de remisión justo antes y después del final del ejercicio para confirmar que se han registrado en el período contable apropiado. Esta metodología permite detectar cualquier ingreso que se haya registrado en un periodo incorrecto.

A continuación, se presenta el desarrollo del presente trabajo mediante cuatro capítulos. En el capítulo inicial, se tratará la información referente al lugar donde se llevó a cabo la actividad profesional realizada. El capítulo dos tratará la descripción de la actividad realizada, abordando aspectos como la finalidad y objetivo de la actividad profesional realizada; además de la problemática, la metodología y los procedimientos utilizados, y los resultados de dicha actividad. En el tercer capítulo se expondrán las conclusiones obtenidas durante la realización de este trabajo. Finalmente, en el capítulo cuatro se expondrán las recomendaciones a considerar.

I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD

1.1. Institución donde se desarrolló la actividad

1.1.1. Reseña histórica

KPMG tiene presencia en 144 países y cuenta con más de 200,000 profesionales trabajando en sus firmas afiliadas alrededor del mundo. Cada una de las firmas de KPMG opera como una entidad legal independiente, asumiendo sus propias responsabilidades y obligaciones. Es una de las cuatro principales firmas globales de servicios profesionales, conocidas como las Big4, junto con PwC, Deloitte y Ernst & Young.

KPMG ayuda a las organizaciones a gestionar riesgos y aprovechar oportunidades, promoviendo cambios positivos y sostenibles para sus clientes, empleados y la sociedad en general.

Con más de un siglo de experiencia en el sector, el legado de sus expertos se manifiesta en su nombre, que se deriva de las iniciales de sus fundadores.

KPMG se originó a partir de la unión en 1987 entre las compañías Peat Marwick International (PMI) y Klynveld Main Goerdeler (KMG).

La letra "K" proviene de Klynveld, el nombre del fundador de la firma holandesa Klynveld Kraayenjof & Co., creada en 1917. La "P" es de Peat, quien fundó la firma William Barclay Peat en Londres en 1870. La "M" proviene de Marwick, fundador de Marwick Mitchell & Co. en Nueva York en 1897. Finalmente, la "G" corresponde a Goerdeler, quien fue presidente de una importante firma alemana y desempeñó un papel crucial en la fusión de KPMG.

En Perú, KPMG cuenta con un equipo multidisciplinario de más de 500 profesionales altamente capacitados para ofrecer servicios de calidad, cumpliendo con estándares y políticas internacionales.

Con más de 50 años de trayectoria en el Perú, KPMG se ha consolidado como una de las principales firmas de servicios profesionales en el país, dedicada a apoyar a sus clientes en la identificación de nuevas oportunidades, la optimización de su gestión, la gestión de riesgos y la creación de valor para sus accionistas y demás partes interesadas.

1.1.2. Servicios que brinda

KPMG ofrece servicios de asesoría a una amplia variedad de clientes en diferentes industrias, abarcando áreas de Auditoría, Consultoría e Impuestos. Esto demuestra que KPMG tiene un enfoque integral de los problemas empresariales, lo que le permite ofrecer soluciones multidisciplinarias que favorecen el crecimiento y desarrollo de las empresas.

Audit

KPMG proporciona una experiencia de calidad superior para sus equipos, entidades y los mercados de capitales. Desarrolla estrategias orientadas a un entorno que demanda agilidad y transparencia, aprendiendo de experiencias previas, anticipando riesgos, optimizando procesos y explorando nuevas oportunidades.

KPMG dispone de una innovadora plataforma de auditoría, totalmente integrada y en la nube. Esta tecnología posibilita la implementación de un método de auditoría avanzada mediante un flujo de trabajo impulsado por datos, lo que mejora la eficiencia de los equipos, al aprovechar la información para realizar auditorías de alta calidad.

Brindan servicios de auditoría en las diferentes industrias:

- Sector bancos
- Comercial e Industrial
- Consumo Masivo
- Telecomunicaciones
- Minería
- Seguros
- Transporte

Advisory

KPMG ofrece servicios de asesoría para ayudar a las empresas a alcanzar sus objetivos comerciales. Con su experiencia, herramientas especializadas y equipos de expertos por industria, ofrecen soluciones personalizadas para las necesidades de sus clientes.

Los diversos servicios de Asesoría se dividen en las siguientes áreas de atención:

- Consultoría de negocios: Acompañan el proceso de transformación empresarial mediante el uso de estrategias y tecnologías específicas para cada industria.

- Asesoría estratégica de negocios: Ayudan a aprovechar las oportunidades derivadas de los rápidos cambios del mercado, proporcionando asesoría confiable por profesionales experimentados para optimizar el valor de las empresas.
- Consultoría en Gestión de Riesgos: Asisten a sus clientes en la administración de riesgos empresariales, utilizando normativas y estándares tanto mundiales como locales.

Tax & Legal

Debido a la complejidad del sistema tributario peruano y su conexión con los sistemas internacionales, KPMG pone a disposición una extensa variedad de servicios de asesoría fiscal, fundamentados en un enfoque que comprende detalladamente los negocios de sus clientes y proporciona soluciones adaptadas a sus necesidades. Cuenta con áreas de especialización diversas y profesionales de diferentes disciplinas del derecho y áreas relacionadas, lo que le permite ofrecer una visión integral y multidisciplinaria en la asesoría a la comunidad empresarial.

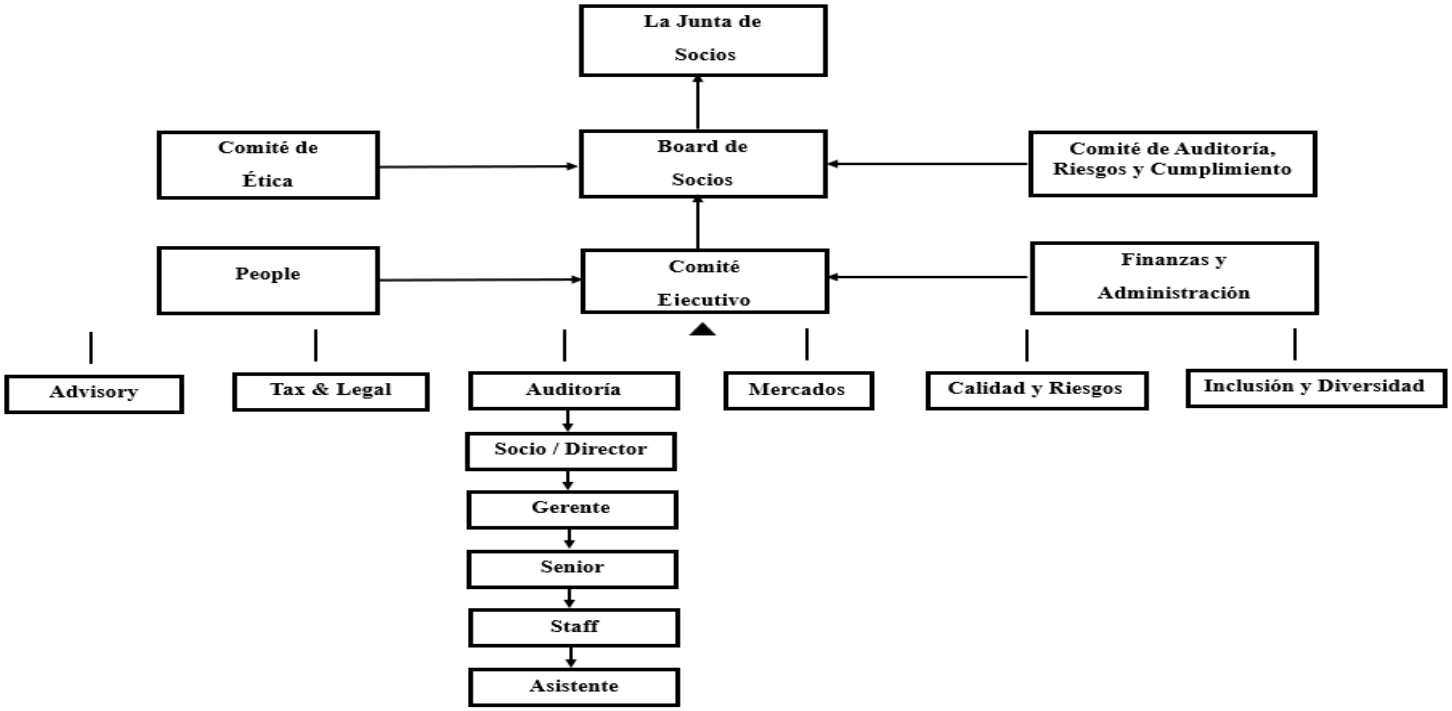
Las áreas de especialización de KPMG incluyen:

- Asesoría Tributaria
- Cumplimiento Tributario
- Precios de Transferencia
- Servicios Legales
- Innovación y tecnología para impuestos

1.1.3. Organización y estructura empresarial

Figura 1

Estructura Orgánica de KPMG



Nota. Elaboración Propia

1.2. Periodo de duración de la actividad

La etapa de investigación de la actividad descrita en el presente trabajo de suficiencia profesional se realizó en el periodo de seis meses. Durante este periodo, se ha realizado un análisis profundo al reconocimiento de ingresos de las empresas comercializadoras.

1.3. Finalidad y objetivos de la entidad

La finalidad y los objetivos de KPMG están sustentados en los valores que guían a todos sus profesionales, los cuales constituyen la base de su identidad y definen su forma de actuar. Estos principios se reflejan en los servicios que ofrecen a sus clientes, buscando proporcionar soluciones que cubran sus necesidades.

Finalidad

KPMG tiene como finalidad abordar los desafíos empresariales de sus clientes mediante un enfoque global que integra diversas disciplinas profesionales, lo cual les permite ofrecer soluciones de valor en cada uno de los servicios que brindan.

Objetivos

Aportar confianza e impulsar la transformación de la sociedad a través de la actuación de sus profesionales, es decir, que en la medida que KPMG ayuda a sus clientes, genera confianza en la sociedad y crea oportunidades de desarrollo para sus profesionales.

1.4. Razón o denominación social

Emmerich, Córdova Y Asociados Sociedad Civil De Responsabilidad Limitada.

1.5. Dirección postal

El domicilio fiscal de la Compañía en donde se desarrollaron las actividades del presente trabajo de suficiencia profesional se encuentra ubicado en la Av. Javier Prado Este 444 San Isidro.

Adicionalmente, el código postal de la dirección mencionada previamente es el N°15046 de acuerdo con la búsqueda de la página web: Código Postal Nacional del Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

1.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral

La página web de KPMG Perú se encuentra en el siguiente enlace: https://kpmg.com/pe/es/home.html , el cual indica el correo institucional de la empresa, según el servicio que se desea contratar; Audit: auditperu@kpmg.com; Tax

& Legal: tax&legalperu@kpmg.com y Advisory: advisoryperu@kpmg.com Asimismo, el teléfono de la institución es +51 (01) 611 3000

II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

2.1. Organización de la actividad

Durante el tiempo establecido en el punto 1.2 del presente trabajo de suficiencia profesional, que corresponde al periodo de duración de la actividad, he desempeñado diversas funciones que han desarrollado y enriquecido mi conocimiento financiero para poder utilizarlo en las revisiones periódicas de las compañías comercializadoras.

Al respecto, para abordar la problemática del reconocimiento de ingresos bajo la NIIF 15, mi trabajo profesional la desarrollé mediante una revisión meticulosa desempeñando el puesto de Asistente de Auditoría en donde se analizó aquellos puntos críticos en grandes empresas comercializadoras que podría afectar la subestimación y/o sobrestimación de los ingresos de las compañías.

En el transcurso del proceso, se dedicó un esfuerzo significativo para analizar con precisión el momento en que ocurre la transferencia de control, riesgos y beneficios al cliente, aspecto crucial en este presente trabajo de suficiencia profesional. Sin embargo, frecuentemente se malinterpreta esta transferencia de control, lo que genera incertidumbre en numerosas compañías al momento de reconocer sus ingresos en el periodo adecuado.

Además, se solicitó el respaldo de otros expertos en la organización, en particular aquellos con experiencia en auditorías financieras de alto nivel dentro de la organización, tales como gerentes, seniors y encargados de auditoría financiera. Sus contribuciones fueron fundamentales para entender de mejor manera el problema desde diversas perspectivas y para corroborar las soluciones sugeridas. Mediante reuniones, coordinaciones y retroalimentaciones, se logró recopilar información relevante y adquirir conocimientos valiosos que enriquecieron el análisis.

2.2. Finalidad y objetivos de la actividad

La labor del auditor es evaluar la razonabilidad y la integridad de la información financiera de una organización, así como asegurarse de que los estados financieros presenten de manera fiel y razonable la situación económica de la entidad.

Es por ello, que un auditor utiliza diferentes técnicas que le ayuden a obtener evidencia suficiente y adecuada para formar una opinión sobre los estados

financieros de una entidad. La realización de pruebas sustantivas es una técnica utilizada por el auditor para detectar errores significativos o fraudes que puedan afectar la presentación de la información financiera, así como examinar las diferentes transacciones para asegurar que sean correctos y que se hayan registrado en el periodo adecuado.

El "Corte de Ventas", es un procedimiento sustantivo que se realiza para asegurar que los ingresos se reconozcan de manera adecuada en los estados financieros de la entidad. Este procedimiento busca cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) y las normas internacionales de información financiera (NIIF), como la NIIF 15, garantizando que se reconozcan los ingresos en el periodo correcto, evitando la sobreestimación o subestimación de las ventas en las compañías comercializadoras auditadas. El no comprender el propósito del procedimiento de corte de ventas; puede comprometer la precisión y la integridad de los estados financieros, con implicaciones tanto para la entidad como para la auditoría.

2.3. Problemática

2.3.1. Descripción del problema

Una correcta evaluación de los ingresos conforme a la NIIF 15 es esencial para garantizar que los estados financieros reflejen de manera precisa la situación financiera de una empresa comercializadora en el Perú. Este trabajo de suficiencia profesional resalta la relevancia de los procedimientos de auditoría en la verificación del cumplimiento de dicha norma.

Uno de los principales desafíos que enfrenta el auditor es la complejidad inherente a la evaluación de contratos y obligaciones de desempeño establecidos por la NIIF 15. Esta norma exige un análisis exhaustivo de cada contrato para determinar cuándo y cómo se reconoce el ingreso, lo que puede variar significativamente según las condiciones específicas de cada transacción. Si los auditores no realizan un análisis riguroso, podrían pasar por alto errores o irregularidades en el registro de ingresos, lo que afectaría la fiabilidad de los estados financieros.

Además, la falta de capacitación o comprensión por parte de la gestión de la empresa sobre la NIIF 15 puede llevar a interpretaciones incorrectas que compliquen el trabajo del auditor. Esto se traduce en un riesgo elevado de incorrecciones materiales, ya que un registro inadecuado de

los ingresos puede ocultar problemas de liquidez o de rentabilidad, impactando en la toma de decisiones estratégicas.

El auditor también debe considerar el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos. Las presiones para alcanzar metas financieras pueden llevar a la gestión a adoptar prácticas contables agresivas o incluso fraudulentas.

En este contexto, la capacidad del auditor para realizar una evaluación adecuada se convierte en un elemento crítico para garantizar la integridad de los estados financieros. La ausencia de un sólido proceso de auditoría puede resultar en la emisión de opiniones incorrectas, lo que afectaría tanto a la reputación del auditor como a la confianza de los inversores y otros interesados en la empresa.

Por lo tanto, abordar la problemática del registro adecuado de ingresos a través de la NIIF 15 desde la perspectiva del auditor es esencial no solo para cumplir con las normativas contables, sino también para salvaguardar la transparencia y la confianza en el entorno empresarial peruano.

En el caso propuesto del presente trabajo de suficiencia profesional se realizó la auditoría a una compañía comercializadora dedicada a la venta de productos de bebidas energizantes, dicha compañía registraba ingresos en un periodo incorrecto, sobreestimando la cuenta contable, aun cuando la transferencia de control se había realizado en el año siguiente, esto se detectó con la realización de la prueba del "Corte de Ventas", procedimiento sustantivo que se utilizó para la evaluación de ingresos según NIIF 15. En ese orden de ideas, se destaca la ejecución de este procedimiento como un paso clave que permite identificar errores materiales que perjudiquen la precisión e integridad de los estados financieros.

2.3.2. Formulación del problema

¿De qué manera la evaluación adecuada de ingresos según NIIF 15 por parte de auditoría externa, coadyuva a un adecuado registro de los ingresos en una empresa comercializadora del Perú?

2.3.3. Antecedentes de la realidad problemática

Para realizar el presente trabajo de suficiencia profesional, se hizo la recopilación de diversos estudios previos de casos similares con la

problemática descrita, tanto investigaciones internacionales como nacionales los cuales se detallan a continuación:

En cuanto a los antecedentes internacionales:

Torres y Villa (2018) en su investigación titulada "Análisis de procedimientos de auditoría para detectar fraudes y errores basados en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240" cuyo objetivo fue analizar los procedimientos establecidos por la NIA 240 para la detección de fraudes y errores. Respecto a la metodología usada es de tipo descriptiva-relacional. Los autores concluyen que la NIA 240 establece los procedimientos necesarios para la detección de fraude y errores, así mismo es crucial conocerlos y emplearlos en el trabajo de auditoría, de acuerdo con los principios éticos profesionales que rigen.

Ordoñez (2023) en su investigación titulada "Aplicación del adecuado reconocimiento de ingresos de acuerdo con la NIIF 15- Ingresos por contratos de clientes para fideicomisos inmobiliarios" cuyo objetivo fue identificar los efectos contables y tributarios, mediante la aplicación y medición de la NIIF 15 en los contratos de clientes, para la preparación de los estados financieros de un Fideicomiso Inmobiliario. Respecto a la metodología usada el tipo de investigación es histórica-documental y uso como instrumento de recolección de datos la entrevista. El autor concluye que la aplicación de la NIIF 15 tiene un impacto tanto contable como tributario en los resultados del ejercicio y en los beneficios para los accionistas, así mismo es necesario seguir el modelo de reconocimiento establecido en la norma.

Novillo y Ortiz (2023) en su investigación titulada "Propuesta Metodológica para la aplicación de la NIIF 15-Reconocimiento del Ingreso en Empresas de Servicios Tecnológicos en la ciudad de Guayaquil." tienen como objetivo desarrollar una propuesta metodológica para implementar la NIIF 15 en empresas dedicadas a los servicios de desarrollo tecnológico. Respecto a la metodología usada el tipo de investigación es concluyente-causal y como instrumento de recolección de datos la entrevista a profundidad. Los autores concluyen que la NIIF 15 ha introducido un cambio significativo en los métodos de

reconocimiento de ingresos por parte de las empresas de servicios tecnológicos. La razón de esta mejora radica en su enfoque de asignar los ingresos a medida que transcurre el tiempo y de considerar diversos elementos contractuales. A pesar de que este cambio ha aumentado la complejidad contable, ha permitido una representación más transparente de los ingresos, lo que redunda en beneficio de las entidades de control y auditoría.

En cuanto a los antecedentes nacionales:

Castro (2024) en su investigación titulada “Efectos de una incorrecta aplicación de la NIIF 15 - ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en una empresa del sector inmobiliario y su impacto en el dictamen de auditoría, Lima, Perú, período 2022” cuyo objetivo fue presentar el criterio aplicado por el auditor externo en la revisión del rubro de ingresos en base a la Norma Internacional de Información Financiera 15. Respecto a la metodología e instrumentos utilizados se destaca el entendimiento del proceso de negocio. Con referencia a los resultados de la actividad, el equipo de auditoría logró identificar incorreciones materiales en el reconocimiento de ingresos producto de que la empresa no reconoció las transacciones de bienes y en otros casos hizo un reconocimiento parcial de ellos. El autor concluye que adoptar la NIIF 15 de forma correcta permite un óptimo reconocimiento de ingresos para el ejercicio contable y los impuestos derivados. Además, que la Gerencia tiene la responsabilidad de implementar las recomendaciones del equipo de auditoría para mantener una representación precisa y fiel de su situación financiera, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Huamanchumo (2022) en su investigación titulada “Programa de auditoría basada en la NIA 240 para detectar con efectividad los fraudes en los estados financieros de la empresa automotores INKA S.A.C” tiene como objetivo proponer un programa de auditoría basada en la NIA 240 para identificar fraudes en los estados financieros de la empresa. Respecto a la metodología, la investigación es de tipo descriptiva-propositiva y usó como técnicas de recolección de información la entrevista y la encuesta. El autor concluye que los estados financieros

fraudulentos pueden mostrar una falsa fortaleza financiera para atraer a los interesados, utilizando información engañosa. Alternativamente, pueden aparentar debilidad financiera con el objetivo de reducir el pago de impuestos. Así mismo se confirmó que la implementación de un programa de auditoría basado en la NIA 240 permitiría detectar eficazmente fraudes en los estados financieros de la empresa Automotores Inka S.A.C.

Landa y Sandoval (2022) en su investigación titulada "La NIA 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude y su impacto en el plan de auditoría para las Cooperativas de Ahorro y Crédito Nivel 3 en el Perú, 2021" tuvieron como objetivo proporcionar un análisis sobre cómo la NIA 240 influye en la elaboración del plan de auditoría de las Cooperativas de Ahorro y Crédito de nivel 3 en Perú. La metodología utilizada tuvo un enfoque mixto con diseño no experimental transversal utilizando como herramientas de recolección de datos la entrevista, observación, recolección de documentos, entre otro. Los autores concluyeron que la implementación de la NIA 240 tiene un efecto positivo en el plan de auditoría, ya que permite al auditor formular de forma correcta el enfoque, estrategias, alcance, diseño de los procedimientos de la auditoría.

2.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema

a. NIA 240 "Responsabilidades Del Auditor En Relación Con El Fraude En Una Auditoría De Estados Financieros"

La NIA 240 establece las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en la auditoría de estados financieros. Esta norma es fundamental para que los auditores puedan identificar y valorar los riesgos de fraude, y así responder adecuadamente a ellos. Así mismo, señala que los errores en los estados financieros pueden originarse por fraude o error, destacando que la diferencia entre ambos radica en la intención detrás del acto.

El fraude y los factores de riesgo de fraude son aspectos claves para considerar en el proceso de elaboración del planeamiento de auditoría. El fraude se define como cualquier acto intencional y engañoso para obtener un beneficio injusto perpetrados por personas dentro o fuera de la organización, con el objetivo de obtener una ventaja indebida. Los factores de riesgo, por su parte, son las condiciones o circunstancias que aumentan la probabilidad de que ocurra un fraude (NIA, 240).

Referente a la responsabilidad en la prevención y detección del fraude esta descansa en el gobierno corporativo y la administración, quienes son los encargados de la reducción los riesgos de ocurrencia de fraude a través de distintas herramientas y controles. Por otro lado, en lo que respecta a las responsabilidades del auditor que realiza la auditoría conforme a las NIA, este tiene la obligación de planificar y ejecutar el proceso de auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros se encuentran libres de errores materiales.

En ese orden de ideas, el auditor tiene la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que disminuyan el riesgo de auditoría a un nivel razonablemente bajo, manteniendo siempre el escepticismo y juicio profesional.

Dentro de los requisitos que establece la norma para mejorar las posibilidades que el auditor identifique el fraude tenemos:

- Discusión entre los miembros del equipo de trabajo
- Procedimientos para la evaluación de riesgos y actividades relacionadas
- Identificación de riesgos potenciales
- Respuesta a los riesgos identificados

- Evaluación de la evidencia obtenida
- Comunicación de los hallazgos relevantes
- Documentación de todo el proceso

En síntesis, la NIA 240 constituye un referente normativo indispensable para los auditores, proporcionando un marco conceptual sólido para la gestión del riesgo de fraude en los procesos de auditoría. El cumplimiento de esta norma contribuye significativamente a elevar la calidad de los trabajos de auditoría y a fortalecer la credibilidad de los estados financieros auditados.

b. NIA 500 Evidencia de Auditoría

La presente NIA explica lo que constituye la evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, asimismo, señala al auditor como el responsable de diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría con el propósito de obtener evidencia suficiente y adecuada y así llegar a conclusiones razonables para poder emitir una opinión.

La evidencia de auditoría es el pilar sobre el que se construye la opinión del auditor y el informe de auditoría. Esta evidencia es acumulativa y se logra alcanzar mediante la aplicación de procedimientos a lo largo del proceso. Está compuesta tanto por la información que respalda y confirma las afirmaciones de la dirección, como por aquella que las contradice.

Respecto a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, estas dos son interdependientes. La suficiencia se refiere a la cantidad de evidencia de auditoría, es decir, a la medida cuantitativa de la misma. La suficiencia es evaluada por el auditor en función de los riesgos, por lo que, a medida que los riesgos sean mayores, también será mayor la

cantidad de evidencia de auditoría necesaria, asimismo, el auditor debe considerar la calidad de la evidencia de auditoría.

Con relación a la adecuación, esta es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones que sustentan la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia depende de su origen, naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se obtiene.

La NIA 500 establece los procedimientos de auditoría para obtener evidencia, los cuales pueden incluir:

- La inspección: es el examen de los registros o documentos físicos o virtuales, interno o externos de la empresa.
- La observación: este proceso tiene como finalidad presenciar un procedimiento aplicado por otras personas.
- Confirmación externa: consiste en la obtención de una respuesta directa, ya sea física o electrónica de parte de un tercero respecto alguna afirmación evaluada.
- El recálculo: Implica verificar la exactitud de los cálculos matemáticos presentes en los documentos o registros.
- Procedimientos analíticos: Compara la información actual con datos históricos, expectativas o presupuestos con el objetivo de identificar inconsistencias que puedan requerir una investigación más profunda.
- La indagación: Hace referencia a la obtención de información, ya sea financiera o no financiera, por medio de personas con buen conocimiento tanto interno como externo de la compañía.

- Procedimientos sustantivos: Son aquellos diseñados para identificar errores significativos en las afirmaciones. Incluyen pruebas detalladas y procedimientos analíticos sustantivos.

Con referencia a la selección de los elementos sobre los cuales se realizarán las pruebas, la norma indica que el auditor debe seleccionar los elementos sobre los cuales realizarán dichas pruebas tomando en consideración la selección de: todos los elementos (al 100%), elementos específicos o el muestro de auditoría.

Con relación a la selección de todos los elementos para la ejecución de un procedimiento esta se realizará en condiciones particulares ya sea que sea una población reducida, pero de gran valor, el riesgo que representan o que se cuente con los medios necesarios para llevarlo a cabo. Por su parte la selección de elementos específicos para realización de pruebas se caracteriza por ser subjetiva, esta decisión puede ser adoptada por parte del auditor considerando las características de la población a evaluar, además puede incluir los siguientes elementos:

- ✓ Selección de elementos clave o de alto valor
- ✓ Todos los elementos que superen un importe determinado
- ✓ Elementos que proporcionen información relevante

Es importante destacar que, en el caso de estudio, se aplican distintos procedimientos de auditoría, así mismo la selección de la población donde se ejecutaron las pruebas fue de tipo especifico considerando todos los elementos por encima de un determinado importe.

Finalmente, el muestreo de auditoría permite alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. (IASB, 2024)

c. NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Los ingresos constituyen un elemento fundamental en los estados financieros, proporcionando información esencial para la toma de decisiones económicas. Sirven como métrica para evaluar el desempeño histórico de la entidad, proyectar su rentabilidad futura y analizar su solidez financiera. En consecuencia, el reconocimiento contable de los ingresos es objeto de un riguroso escrutinio por parte de los inversores y reguladores (Ramírez et al., 2017).

En ese sentido, la NIIF 15 tiene como objetivo establecer los principios para reconocer los ingresos derivados de contratos con clientes. Su propósito principal es brindar información útil a los usuarios de los estados financieros a cerca de la naturaleza, monto, calendario e incertidumbre de los ingresos derivados de actividades ordinarias, así como los flujos de efectivo generados por un contrato con un cliente. Para lograr este objetivo, la Norma:

- Describe un principio fundamental para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, este se produce en el momento exacto en que se transfieren los bienes o servicios al cliente, y se determina por el valor de la contraprestación acordada
- Introduce un modelo de cinco pasos para respaldar el principio fundamental, con este modelo se busca una mayor transparencia, dado que se exige una mayor divulgación sobre los contratos con clientes lo que permite comprender mejor la fuente de los ingresos; una mejor comparabilidad, ya que reduce la diversidad de prácticas contables facilitando la comparación y finalmente, relevancia en la información financiera.

Los cinco pasos que una compañía sigue para reconocer los ingresos de actividades ordinarias son:

Paso 1: Identificación del contrato o los contratos con un cliente.

La norma define un contrato como un acuerdo entre dos o más partes que establece derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad de esos derechos y obligaciones depende del sistema legal aplicable. Los contratos pueden ser escritos, orales o implícitos en las prácticas comerciales habituales de la entidad.

Un contrato con un cliente se reconocerá cuando cumpla con los requisitos establecidos, comenzando por la aprobación del contrato y el compromiso de ambas partes de cumplir con sus respectivas obligaciones. Posteriormente, se podrán identificar los derechos y las condiciones de pago asociados con los bienes o servicios a ser transferidos. Además, el contrato debe tener un fundamento comercial y una contraprestación que la entidad tiene derecho a recibir a cambio de lo transferido.

Es importante destacar que se deberá evaluar la probabilidad de cobrar el monto acordado con el cliente, para ello la entidad debe considerar exclusivamente la capacidad financiera y la voluntad del cliente de cumplir con su obligación de pago al finalizar el acuerdo contractual.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño del contrato.

Las obligaciones de desempeño representan los compromisos específicos que una empresa adquiere con un cliente para transferir un bien o servicio o un conjunto de ellos, la entidad puede determinar si un bien o servicio comprometido con el cliente es distinto evaluando si se puede beneficiar del bien o servicio de manera independiente o en combinación con otros

recursos, así mismo si la transferencia se puede identificar por separado de otros compromisos en el contrato (IRFS, 2023).

Este paso es crucial en el modelo, ya que una identificación incorrecta de las obligaciones de desempeño resultará en un reconocimiento erróneo de los ingresos. Por esta razón, la normativa requiere que se expliquen en las notas los juicios importantes que la empresa debió revisar para determinar la existencia de las obligaciones de desempeño. El párrafo 27 de la NIIF 15 detalla cómo una empresa, al enfrentar una lista de compromisos, debe llegar a conclusiones sobre los mismos. La norma señala que, para que una empresa agrupe dos o más compromisos y los trate como una sola obligación de desempeño, se deben considerar dos enfoques: el de la entidad y el del cliente.

Paso 3: Determinación del precio de la transacción.

La NIIF 15 describe el precio de la transacción como el importe de la contraprestación que una compañía espera recibir por la transferencia de los bienes o servicios acordados a un cliente, excluyendo los montos cobrados en nombre de terceros (como ciertos impuestos sobre las ventas). Asimismo, la norma proporciona directrices específicas para determinar el precio de la transacción cuando la contraprestación incluye un monto variable, un componente de financiación significativo o cualquier pago efectuado al cliente (IFRS, 2023).

Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato.

La compañía debe asignar el precio de la transacción a cada obligación de desempeño de manera independiente (es decir, a los bienes o servicios

distintos), basándose en el valor que espera recibir a cambio de transferir dichos bienes o servicios.

La NIIF 15 establece un método de asignación basado en precios de venta independientes para contratos con múltiples obligaciones de desempeño. Este método implica que la entidad debe estimar, al inicio del contrato, el valor individual de cada obligación, considerando los precios a los que se podrían vender por separado los bienes o servicios correspondientes. Esta asignación es fundamental para un correcto reconocimiento de los ingresos a lo largo de la vida del contrato (Carbajal, 2021).

En caso de no disponer de un precio observado directamente, la normativa establece métodos para valorarlo, incluyendo, pero no limitándose a la siguiente clasificación:

- **Enfoque de evaluación al mercado ajustado:** Consiste en el análisis del mercado con el propósito de determinar el precio que un cliente estaría dispuesto a pagar por bienes o servicios con condiciones similares a la obligación de desempeño.
- **Enfoque del costo esperado más un margen**: Se usa cuando el enfoque de evaluación al mercado ajustado resulta poco práctico o no es posible. Consiste en calcular el costo de cumplir con una obligación de desempeño, sumando los márgenes de beneficio razonable, que refleja la rentabilidad esperada de la entidad para ese tipo de actividad.
- **Enfoque residual:** Este enfoque es adecuado cuando el precio de venta aún no se ha determinado o es muy variable. Consiste en deducir del precio total del contrato los precios de venta independientes de las obligaciones que sí pueden ser valoradas

individualmente. La diferencia resultante se asigna a la obligación restante, que es la que se considera "residual".

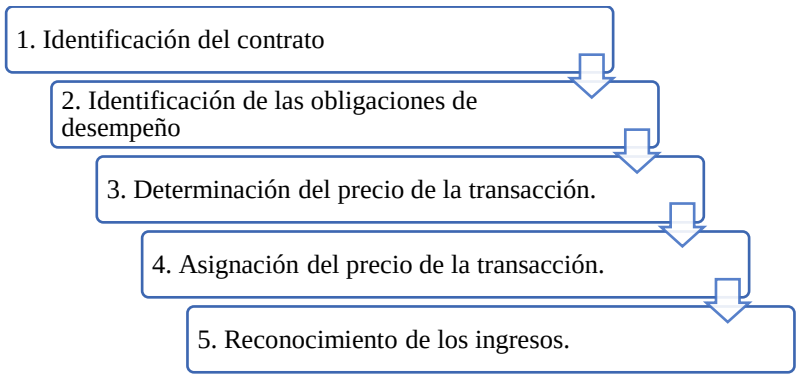
Paso 5: Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisfaga una obligación de desempeño.

La norma contable establece que el reconocimiento de los ingresos se supedita al cumplimiento de una obligación de desempeño por parte de la entidad. Esta obligación se satisface cuando la entidad transfiere al cliente el control de un bien o servicio. La transferencia de control implica que el cliente adquiere la capacidad de dirigir el uso del activo y de obtener, de manera sustancial, todos los beneficios económicos futuros asociados a este. En otras palabras, el cliente debe tener la potestad de utilizar el activo a su discreción y de excluir a terceros de dicho uso. Los beneficios económicos futuros pueden derivarse de diversas fuentes, tales como el uso del activo en la producción, su venta o su intercambio.

Resumiendo lo expuesto:

Figura 2

Modelo 5 pasos sugerido por la NIIF 15



Nota. (Ramírez et al., 2017)

En síntesis, la NIIF 15 es una norma fundamental para la contabilización de los ingresos. Al seguir sus principios, las empresas pueden presentar estados financieros más transparentes y comparables, lo que a su vez genera mayor confianza en la información financiera.

2.4. Metodología y procedimientos

2.4.1. Técnicas e instrumentos

En el desarrollo del presente trabajo de suficiencia profesional, se emplearon diversas técnicas e instrumentos fundamentales para la consecución de los objetivos planteados desde el inicio de esta investigación. Entre las más destacadas están la recolección de datos y el análisis documental.

Al respecto de la recolección de datos, los documentos que fueron objeto de revisión incluyeron la literatura pertinente que se describe en la sección de antecedentes de la realidad problemática del presente trabajo, tales como tesis académicas y trabajos de suficiencia profesional previos, que ofrecieron un marco teórico sólido. Además, se revisaron las normativas relacionadas, en particular la NIA 240, NIA 500 y la NIIF 15, que establecen directrices claras para la auditoría y el reconocimiento de ingresos, respectivamente.

Con relación al análisis documental, Hernández et al. (2014) señalan que; "la técnica de análisis documental tiene la finalidad de analizar el material físico, permitiendo contrastar y verificar los datos de las variables en estudio" (p.174).

En efecto, en el trabajo se analizaron los soportes documentarios que se relacionan con las operaciones de ventas de la empresa en cuestión. Se llevó a cabo un análisis minucioso de documentos tales como: (i) orden de compra, (ii) comprobante de pago, (iii) guía de remisión, (iv) registro contable, que pudiera aportar valor a la investigación. Este proceso de revisión incluyó la evaluación de documentos clave, como las guías de remisión, que permitieron observar, a través de los sellos de recepción, el momento de la transferencia de control, riesgos y beneficios al cliente.

2.4.2. Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso

a. Identificación del problema

En la compañía comercializadora que se realizó la auditoría, se identificó que puede incurrir en ciertos errores en el reconocimiento de ingresos, según la NIIF 15, con respecto a la transferencia de control, sobre todo los últimos días del año, ya que, la compañía tiene un procedimiento contable y logístico automático, es decir, cuando se emite un comprobante de pago por una venta, se realiza de inmediato un registro contable de los ingresos por la venta. Este punto es importante porque implica que, aunque la mercadería no haya sido entregado físicamente, la compañía comercializadora ya lo considera como "vendido" desde el punto de vista contable, entonces si la compañía no tiene un sistema claro para identificar el momento exacto en que se transfiere el control del producto, puede haber errores en el reconocimiento de los ingresos, lo que puede llevar a la sobrestimación o subestimación de los ingresos del periodo.

b. Análisis del marco normativo

De acuerdo con la NIIF 15 "Reconocimientos de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes", la compañía comercializadora deberá reconocer sus ingresos cuando se hayan cumplido los 5 pasos:

- Identificar el contrato con el cliente
- Identificar las obligaciones de desempeño del contrato
- Determinar el precio de la transacción
- Asignar el precio de la transacción a las obligaciones de desempeño
- Reconocer el ingreso cuando la entidad satisface la obligación de desempeño

c. Construcción de la alternativa de solución

Se elaboró el procedimiento sustantivo denominado Corte de Ventas, que permite evaluar los ingresos de la compañía comercializadora según la NIIF 15, con la finalidad de poder determinar si la compañía registra sus ingresos en el periodo correcto, y de encontrar incorreciones materiales, tal como lo indica la NIA 240 se realiza la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad para que registren las incorrecciones en la cedúla de ajustes, para ello se solicitaron diferentes

requerimientos al cliente, la cual es información necesaria para la revisión correspondiente, solicitando los siguientes documentos:

- Orden de compra
- Comprobante de Pago
- Guías de remisión / Bill of lading
- Registro Contable

d. Aplicación del tratamiento identificado

La aplicación de la alternativa de solución basada en el corte de ventas, junto con una evaluación rigurosa de los ingresos según NIIF 15 y la aplicación de la NIA 240 ayuda a los equipos de auditoría a obtener evidencia suficiente y adecuada, detectando y previniendo posibles fraudes en el reconocimiento de ingresos. De esta manera, no solo se asegura el cumplimiento normativo, sino que también se mejora la transparencia financiera de la compañía, lo que es fundamental para mantener la confianza de los inversionistas, clientes, y otros stakeholders.

2.5. Resultados de la actividad

2.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos

a. Identificación del problema

El reconocimiento de ingresos es uno de los procesos contables más críticos y complejos para las empresas comercializadoras, especialmente aquellas que manejan productos físicos y contratos con clientes. La NIIF 15 establece directrices claras sobre cómo y cuándo deben reconocerse los ingresos. Sin embargo, la correcta implementación de esta norma y el manejo adecuado del procedimiento de corte de ventas a fin de año presenta desafíos que, si no se abordan correctamente, pueden llevar a errores en los estados financieros de la empresa. Un reconocimiento incorrecto de ingresos tiene consecuencias significativas para las empresas comercializadoras, la primera que pueden influir en la distorsión de los estados financieros, induciendo a decisiones erróneas por parte de los inversores, gerentes y otras partes interesadas; segundo, el fraude financiero; en algunos casos, el reconocimiento incorrecto de ingresos puede ser una manifestación de fraude, especialmente cuando se busca sobreestimar los resultados de manera intencionada.

b. Análisis del marco normativo

De conformidad con la NIIF 15, la compañía comercializadora deberá reconocer sus ingresos cuando se hayan cumplido los 5 pasos, se validó con el Contador de la entidad el cumplimiento de los pasos, obteniendo el siguiente resultado:

1. **Identificación del contrato**

   Para la compañía comercializadora el contrato se identifica como un proceso que inicia con una comunicación por correo electrónico enviada por el cliente, adjuntando su orden de compra al promotor de ventas de la compañía, detallando su solicitud de pedido.

   Una vez que el promotor de ventas recibe este correo del cliente, el promotor crea una orden de pedido en el sistema SAP (un software de gestión empresarial) y se le asigna un número correlativo a la orden de pedido, lo que ayuda a identificar y hacer seguimiento del pedido a lo largo de todo el proceso. En la orden de pedido se incluyen los siguientes datos clave:

   - Fecha estimada de entrega: La fecha en la que se espera que el pedido sea entregado.
   - Cantidad: El número de unidades solicitadas de cada producto.
   - Código del producto: El identificador único de cada producto.
   - Descripción del producto: Una breve descripción de lo que se está solicitando.
   - Precio: El precio de cada unidad del producto.
   - Unidad de medida: La unidad en que se mide el producto

   Si algún producto solicitado no tiene stock disponible, el sistema SAP emite una alerta con la descripción "rechazado íntegramente". Esto significa que, aunque se haya solicitado el producto, no se puede procesar debido a falta de stock.

   Luego de crear la orden, el promotor de ventas envía un correo al analista de créditos y cobranzas, adjuntando el número de la orden de pedido. El analista de créditos y cobranzas realiza una verificación en el sistema SAP para comprobar dos cosas: El cliente no debe tener deudas pendientes con la compañía y que el cliente tenga suficiente línea de crédito disponible para cubrir el valor de la compra solicitada. Si todo está conforme se procede

a facturar y despachar, caso contrario la orden de pedido se anula. Este procedimiento asegura que la empresa disminuya el riesgo de incobrabilidad.

2. **Identificación de las obligaciones de desempeño**

- Primera obligación de desempeño: La compañía se dedica a la venta de productos de bebidas energizantes, es decir, que cuando la compañía entrega los productos a un cliente, está cumpliendo con la obligación de desempeño. La venta del producto es un acto que satisface una expectativa del cliente, por tal razón, se considera una obligación de desempeño que debe ser reconocida.
- Segunda obligación de desempeño: La compañía ofrece descuentos o incentivos a sus clientes (rebates) basados en el volumen de compra de ciertas marcas.

Los "rebates por volumen" son una forma de incentivo que se ofrece a los clientes que compran grandes cantidades de productos. Esto también es una obligación de desempeño porque la compañía está obligada a cumplir con este compromiso de otorgar el descuento o incentivo, una vez que el cliente haya alcanzado el umbral de volumen de compra acordado. Este compromiso también se considera parte de la transacción, porque el cliente espera recibir el beneficio (rebate) una vez que cumpla con las condiciones, como la compra de una determinada cantidad.

3. **Determinación del precio de la transacción**

Los precios de los productos se encuentran en la base de datos del sistema SAP. Cuando el promotor de ventas crea la orden de pedido, el sistema identifica automáticamente el precio para los productos. Asimismo, se puede identificar que existen contraprestaciones variables por concepto de rebate y contraprestaciones pagaderas al cliente por los servicios que éste le presta a la compañía, como, por ejemplo, acuerdos comerciales de Not Devolutions (acuerdo donde el cliente no devuelve productos, por lo que la empresa podría beneficiarse de que el cliente se quede con un producto sin hacer una devolución) y Cross Docking (servicio logístico donde el cliente puede actuar

como intermediario en el transporte de productos, ayudando a moverlos de un punto a otro. A cambio de este servicio, la empresa puede tener que pagar una contraprestación). La contraprestación pagadera, la compañía los registra en una cuenta de gastos.

4. **Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño**

   El precio de la transacción se define como la cantidad de contraprestación que una entidad espera obtener a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos a un cliente. Asimismo, en los casos en que hay acuerdo con clientes por concepto de rebates por volumen de ciertas marcas, la compañía ejecuta los rebates no como descuentos directamente del precio de venta, sino que los clientes le facturan a la compañía los rebates obtenidos y la compañía pagará en productos adicionales, como bonificaciones en mercadería. El tratamiento descrito implica que, aunque hay un incentivo por volumen (rebate), el ingreso de la venta se reconoce al precio completo de venta (sin descontar el rebate en el momento de la venta).

5. **Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface la obligación de desempeño**

   Al tratarse de bienes la obligación de desempeño se satisface en un momento determinado, cuando la compañía transfiere el control del bien, y esto se cumple cuando la compañía transfiere la posesión física del bien y el cliente tiene la capacidad de redirigir su uso, beneficiarse del mismo y restringir el acceso de terceros a los beneficios del bien y con ello obtener todos los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del bien. Asimismo, la compañía tiene el derecho de recibir el pago por el bien transferido. La compañía comercializadora registra los ingresos en el momento de la facturación.

c. Construcción de la alternativa de la solución

En esta alternativa de solución se presentará un caso que detalla el paso a paso que se realiza en el procedimiento sustantivo de Corte de

Ventas al evaluar los ingresos de la compañía según la NIIF 15, proporcionando una mayor claridad sobre los procedimientos que se ejecutan.

1. **Entendimiento del proceso de ventas**

   Para poder comprender el entorno de la entidad, con respecto a los ingresos que tienen por la venta de bebidas energizantes, se llevó a cabo reuniones con el contador y el personal de logística. A continuación, se describen los puntos más importantes tratados durante la reunión:

   - **Registro automático de ingresos por venta y salida de mercadería**

     La compañía tiene un procedimiento contable y logístico automático, es decir, cuando se emite un comprobante de pago por una venta, se realiza de inmediato un registro contable de los ingresos por venta. Esto implica que, al emitir la factura, el ingreso por venta se reconoce en los registros contables de la compañía, y, al mismo tiempo, se realiza una salida de los productos de inventario, específicamente del Kardex, independientemente de si el cliente ha recibido o no el producto. Esto es importante porque implica que, aunque la mercadería no haya sido entregado físicamente, la compañía comercializadora ya lo considera como "vendido" desde el punto de vista contable y logístico.

   - **Coordinación para el despacho**

     Después de que se emite el comprobante de pago, el día del despacho del producto se coordina entre la empresa y el cliente. Esto significa que, aunque la factura se haya emitido y el producto se haya dado de baja del inventario (Kardex), el envío físico del producto al cliente no ocurre inmediatamente en todos los casos. En lugar de eso, se acuerda una fecha en la que el producto será entregado, dependiendo de la disponibilidad o las preferencias del cliente y de la logística de la empresa.

- **Despacho condicionado al pago anticipado**

  En el caso si un cliente paga por adelantado, la empresa no despachará la mercadería hasta que haya recibido el pago completo de la factura. Esta política es común para asegurar que la empresa reciba el dinero antes de entregar los productos, minimizando el riesgo de no cobrar por la venta. Esto significa que, en casos de pagos anticipados, el despacho solo se realiza una vez que el pago ha sido confirmado, aunque la factura ya haya sido emitida.

- **Entrega del producto bajo condiciones especiales**

  Existen algunas situaciones especiales, por ejemplo, existen clientes que prefieren no recibir la mercancía inmediatamente, aunque la factura ya esté emitida. Esto puede suceder, por ejemplo, si el cliente no tiene suficiente espacio en su almacén para recibir y almacenar los productos. En estos casos, el cliente solicita que la compañía retenga los productos hasta que esté listo para recibirlos, y la mercancía permanece bajo custodia de la compañía hasta que se haga la entrega. Este aspecto implica que, aunque la empresa ya ha registrado la venta y la salida de inventario, la entrega física de la mercancía no se realiza hasta que el cliente confirme que tiene el espacio adecuado para recibirla. Este proceso de coordinación es importante porque puede haber diferencias entre la fecha de emisión del comprobante de pago (que marca el asiento contable) y la fecha real de envío del producto.

2. **Definir la población a evaluar**

   La definición de la población se evalúa en conjunto con el equipo de auditoría, y para el presente trabajo de suficiencia profesional se definió que la población será el Registro de Ventas de Diciembre 2023 y Enero 2024. Una vez definida la población, el siguiente paso es seleccionar una muestra representativa de esta población para su evaluación correspondiente.

3. Seleccionar una muestra

Dado que el volumen de las transacciones de ventas es considerable, no es práctico ni eficiente examinar cada transacción de manera individual. Por lo tanto, se utilizará un muestreo por Specific ítem, donde seleccionaremos transacciones específicas dentro de la población del registro de ventas, basándonos en criterios predeterminados.

Criterio 1: Se procedió a determinar la población de riesgo (Periodo de revisión 10 días antes y 10 días después del 31/12/2023), puesto que las mercaderías son facturadas y se demora el plazo de 10 días en la entrega y conformidad del cliente.

Criterio 2: Se procedió a seleccionar los ítems que superen los S/70,000. De tal manera que lo que se deja de revisar no supere el PM (Materialidad establecida por el equipo de auditoría)
(PM = S/ 5,000,000)

Tabla 1

Criterio 1 y 2: Registro de Venta del 21/12/2023 al 31/12/2023

Comprobante	Importe	Fecha doc.
1-F029-000934	245,000	12/28/2023
1-F029-000682	221,711	12/22/2023
1-F029-000872	392,429	12/27/2023
1-F028-000351	273,573	12/22/2023
1-F029-000874	160,912	12/27/2023
1-F029-000709	153,015	12/22/2023
1-F029-000974	140,112	12/29/2023
3-B001-000994	138,062	12/29/2023
1-F029-000597	123,293	12/21/2023
1-F029-000658	118,347	12/21/2023
1-F029-000938	112,333	12/28/2023
1-F029-000657	112,050	12/21/2023
1-F029-000683	110,734	12/22/2023
1-F020-000084	100,124	12/21/2023
1-F029-000111	95,655	12/26/2023
1-F029-000656	90,000	12/21/2023
1-F029-000939	88,111	12/28/2023
1-F029-000713	83,333	12/23/2023
1-F029-000655	82,560	12/21/2023
1-F020-000072	81,920	12/21/2023
1-F029-000748	81,900	12/23/2023

1-F029-000739	81,323	12/23/2023
1-F029-000973	81,134	12/29/2023
1-F029-000668	80,223	12/22/2023
1-F029-000966	80,123	12/29/2023
1-F029-000740	80,345	12/23/2023
1-F029-000722	79,596	12/23/2023
1-F029-000708	73,032	12/22/2023
1-F029-000942	70,392	12/28/2023

Nota. Registro de Ventas Diciembre 2023-Empresa Comercializadora

Tabla 2

Criterio 1 y 2: Registro de Venta del 01/01/2024 al 10/01/2024

Comprobante	Importe	Fecha doc.
1-F028-000345	187,123	08/01/2024
1-F028-000356	148,510	08/01/2024
1-F029-000122	120,888	10/01/2024
1-F029-000059	103,332	08/01/2024
1-F029-000040	90,467	05/01/2024
1-F029-000041	88,314	05/01/2024
1-F029-005132	80,062	10/01/2024
1-F029-000043	78,962	05/01/2024

Nota. Registro de Ventas Enero 2024-Empresa Comercializadora

Criterio 3: Se procedió a seleccionar a dos clientes con mayor venta durante el periodo de revisión (indicado en el Criterio 1) que superen el AMPT = S/ 300,000 (Error Tolerable)

Tabla 3

Criterio 3: Clientes con mayor venta

Razón Social	Importe
Comercializadora y Distri. ABC S.A.C.	635,541
Unión de Bebidas Energizantes S.A.C	626,805
Bebidas Unión S.A.C	280,400
Energía Pura S.A.C	200,000

Nota. Registro de Ventas-Empresa comercializadora

Tabla 4

Facturas seleccionadas empresa Comercializadora y Distri. ABC S.A.C.

Comprobante	Importe	Referencia
1-F029-000658	118,347	Criterio 1 y 2
1-F029-000938	112,333	Criterio 1 y 2
1-F029-000657	112,050	Criterio 1 y 2
1-F029-000656	90,000	Criterio 1 y 2
1-F029-000939	88,111	Criterio 1 y 2
1-F029-000937	85,450	Seleccionado
1-F029-000852	29,250	Seleccionado
Total	635,541	

Nota. Registro de Ventas-Empresa comercializadora

Tabla 5

Facturas seleccionadas empresa Unión de Bebidas Energizantes S.A.C

Comprobante	Importe	Referencia
1-F029-000934	245,000	Criterio 1 y 2
1-F029-000682	221,711	Criterio 1 y 2
1-F029-000683	110,734	Criterio 1 y 2
1-F029-000979	44,260	Seleccionado
1-F029-000980	5,100	Seleccionado
Total	626,805	

Nota. Registro de Ventas-Empresa comercializadora

Criterio 4: Se procedió a seleccionar las 3 notas de crédito con mayor importe emitidas durante Enero 2024 que afecten el periodo del 2023.

Tabla 6

Criterio 4: Notas de crédito con mayor importe

Comprobante	Importe	Referencia
07-F029-000895	7,500	Seleccionado
07-F029-000601	34,000	Seleccionado
07-F029-000602	35,500	Seleccionado
Total	77,000	

Nota. Registro de Ventas-Empresa comercializadora

Finalmente, de acuerdo con los criterios establecidos se definió que la población a evaluar constaría de 44 ítems.

4. Requerimiento de información

Lugo de obtener la muestra, se envía al cliente un requerimiento vía correo electrónico solicitando información por cada uno de los ítems de la muestra, en este caso se solicitó los siguientes documentos:

Tabla 7

Requerimiento de información

Información requerida	Descripción
Orden de compra	Documento formal que una empresa emite para solicitar productos o servicios a un proveedor. Es un contrato entre el comprador (la empresa que realiza la compra) y el proveedor, en el que se especifican los términos y condiciones de la transacción, incluyendo la cantidad de productos o servicios solicitados, los precios, la forma de pago, las fechas de entrega, y otros detalles importantes.
Comprobante de pago	Documento que certifica la realización de una transacción financiera entre un comprador y un vendedor, o entre una empresa y su proveedor.
Guía de remisión	Documento comercial y fiscal utilizado principalmente en transacciones locales o nacionales que acredita que las mercancías están siendo transportadas de manera legal y lícita hacia su destino
Bill of Lading	Documento de transporte internacional utilizado para el transporte de mercancías por mar, aire, tierra o multimodal. Actúa como un contrato entre el exportador y el transportista (compañía naviera, empresa aérea, etc.).
Registro contable de los ingresos	Anotación en los libros contables de los ingresos que una compañía ha generado por la venta de bienes o servicios.

Nota. Elaboración propia

5. Procesamiento y análisis de la documentación

Una vez recibida la información solicitada por parte del cliente, se procede a procesarla. Para ello, se lleva a cabo un proceso de vouching de las órdenes de compra, los comprobantes de pago, registros contables de los ingresos derivados de la venta de los productos y las guías de remisión y/o Bill of lading, este proceso

consiste en trasladar los datos de los documentos solicitados a un papel de trabajo y analizar la información.

Tabla 8

Análisis de la información requerida

Información requerida	Finalidad
Orden de compra	El vouching de las órdenes de compra permitió conocer los términos y condiciones de la transacción, incluyendo la cantidad de productos que el cliente solicita, los precios, la forma de pago, las fechas de entrega, y otros detalles importantes.
Comprobante de pago	El vouching de los comprobantes de pago permitió validar la aseveración de exactitud, es decir que la operación de venta realizada por la compañía realmente existió y corresponda a entrega de productos, acreditándose mediante este documento
Guía de remisión / Bill of lading	El vouching de las guías de remisión / Bill of lading, según el destino del traslado de la mercadería (nacional o internacional) permitió validar en qué momento ocurrió el traslado del control, mediante el sello o firma de recepción por parte del cliente, este sello o firma, significa que la compañía comercializadora transfirió los riesgos y beneficios al cliente.
Registro contable de los ingresos	El vouching de los registros contables de los ingresos permitió validar la aseveración de exactitud, es decir, que el monto señalado en el comprobante de pago sea igual a lo registrado contablemente.

Nota. Elaboración propia

Luego de procesar y analizar la información, se obtuvieron importes observados correspondientes al registro de ingresos en un periodo incorrecto (la compañía registró en el año 2023 como se evidencia en la tabla 9), sobreestimando la cuenta de ingresos. Esto se observó durante la ejecución del procedimiento del corte de ventas, debido a que diferentes facturas fueron emitidas en los últimos días de diciembre 2023, pero recién en los primeros días del año 2024 se transfirió el control, riesgos y beneficios al

cliente, dado que el sello o firma de recepción en las guías de remisión que fueron revisados se validó que la mercadería llegó 3 a 4 días después de la emisión del comprobante de pago, es decir en el periodo siguiente que corresponde al año 2024 (véase tablas 10 y 11).

Tabla 9

Facturas Sobreestimadas en el periodo 2023

Comprobante	Importe	Fecha doc.
1-F029-000934	245,000	28/12/2023
1-F029-000938	112,333	28/12/2023
1-F029-000974	140,112	29/12/2023
1-F029-000966	80,123	29/12/2023

Nota. Registro de Ventas-Empresa Comercializadora

Tabla 10

Registro contable de las facturas sobreestimadas

Nro. Asiento	Fecha Emisión	Referencia	Moneda	Importe
MA5B123	28/12/2023	1-F029-000934	PEN	245,000
MA5B399	28/12/2023	1-F029-000938	PEN	112,333
MA5B456	29/12/2023	1-F029-000974	PEN	140,112
MA5B779	29/12/2023	1-F029-000966	PEN	80,123

Nota. Papel de Trabajo-Corte de Ventas

Tabla 11

Guías de Remisión

Nro. Documento	Fecha Emisión	Moneda	Fecha Recepción	Firma o Sello?
S018-445531	28/12/2023	PEN	01/01/2024	Sí
S018-543023	28/12/2023	PEN	01/01/2024	Sí
S018-657689	29/12/2023	PEN	01/01/2024	Sí
S018-434416	29/12/2023	PEN	01/01/2024	Sí

Nota. Papel de Trabajo-Corte de Ventas

Tabla 12

Análisis de Ingresos

Concepto	Descripción
Registro contable de los ingresos	Se verifica el periodo del asiento contable de ingresos por la venta de productos que realiza la compañía comercializadora.
Periodo de Ingresos según NIIF 15	Se verifica el periodo donde se encuentra el sello o firma de recepción por parte del cliente en la guía de remisión, lo cual acredita que la mercadería fue entregada al almacén del cliente, por lo tanto, se transfirió el control, riesgos y beneficios.
Conclusión	El procedimiento será conforme si el ingreso es reconocido en el periodo correcto, es decir que no haya diferencias entre el reconocimiento del periodo contable y el periodo cuando se transfiere el control de la mercadería al cliente.

Nota. Elaboración propia

Como se mencionó en el capítulo II, la NIA 240 establece que los errores en los estados financieros pueden originarse por fraude o error y que el punto clave para su distinción es la intención en el acto, por ello concluimos que, en el caso mencionado, el personal de la compañía al no tener una capacitación constante sobre la NIIF 15, registró los ingresos en un periodo incorrecto. Así mismo, según la NIA 240 como auditores tenemos la responsabilidad de planificar y ejecutar la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros estén libres de errores materiales, por ello diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría como fue la prueba sustantiva “Corte de Ventas” con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo manteniendo en todo tiempo el escepticismo y juicio profesional.

6. Comunicación al cliente

Las diferencias identificadas por el equipo de auditoría fueron comunicadas por el Gerente de Auditoría a la Gerencia de la compañía comercializadora. Luego de una rigurosa revisión

realizada por el equipo de contabilidad y logística de la compañía, dieron su conformidad a las diferencias identificadas.

El paso siguiente es la elaboración de la cédula de ajustes, a través de la cual el equipo de auditoría informa a la empresa sobre los asientos de ajuste que deben ser contabilizados dentro del periodo en revisión, es decir, la compañía debe eliminar el ingreso reconocido erróneamente en 2023 y trasladarlo al periodo de 2024, donde efectivamente se transfiere el control del bien, con la finalidad de reflejar una imagen fiel de la realidad financiera de la empresa. **Ver Anexo 1**

d. Aplicación del tratamiento identificado

De acuerdo con la NIA 240 que resalta la importancia de que los auditores sean conscientes de las áreas más susceptibles a fraudes o errores materiales, como el reconocimiento de ingresos, y adopten procedimientos adecuados para mitigar estos riesgos, se desarrolló una alternativa de solución basada en el corte de ventas que es un procedimiento crucial que los equipos de auditoría pueden aplicar al revisar la cuenta de ingresos por la venta de productos. Este procedimiento tiene como objetivo principal garantizar que los ingresos se reconozcan en el periodo correcto, siguiendo los principios establecidos por la NIIF 15.

La aplicación del procedimiento de corte de ventas y la evaluación de ingresos bajo la NIIF 15, junto con el cumplimiento de los procedimientos establecidos por la NIA 240, contribuye a elevar la calidad de la auditoría y asegura que la empresa refleje en sus estados financieros montos fieles a la realidad. Para la empresa auditada, tiene beneficios como mayor transparencia y confianza de los inversionistas y otras partes interesadas, ya que los estados financieros reflejan de manera precisa la situación económica y financiera de la empresa y mejor toma de decisiones.

2.5.2. Análisis de las alternativas de solución

De acuerdo con la NIA 240, los auditores deben estar alertas a los riesgos de fraude relacionados con los ingresos, que pueden surgir cuando las empresas intentan manipular la fecha en la que se reconocen las ventas para sobreestimar los ingresos de un periodo determinado.

El procedimiento sustantivo corte de ventas permitió identificar transacciones en las que los ingresos se registraron antes de que se haya producido realmente la transferencia de control en la empresa comercializadora del Perú.

Asimismo, el principal objetivo de la NIIF 15 es garantizar que los ingresos se reconozcan en el momento en que la empresa transfiera el control de un bien o servicio al cliente, en lugar de hacerlo cuando se efectúa el cobro o se emite el comprobante de pago. El adecuado uso del procedimiento de corte de ventas permitió identificar si los ingresos en la compañía comercializadora se están reconociendo en el momento en que se cumplen las obligaciones de desempeño según lo establecido por la norma.

Finalmente, como última ventaja es mejorar la precisión de los estados financieros. El reconocimiento adecuado de los ingresos es fundamental para la presentación transparente de los estados financieros, es ahí donde el procedimiento de corte de ventas permite a los auditores asegurarse de que los ingresos sean registrados en el periodo en el que se cumplen las condiciones contractuales y las obligaciones de desempeño. De este modo, se garantiza que los estados financieros presenten fielmente la situación financiera de la empresa.

2.5.3. Discusión de las alternativas de solución

Al comparar los resultados obtenidos con otras tesis y trabajos de investigación revisados, se observa lo siguiente:

Torres y Villa (2018) en su investigación titulada “Análisis de procedimientos de auditoría para detectar fraudes y errores basados en la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240” los autores concluyen que la NIA 240 establece los procedimientos necesarios para la detección de fraude y errores, así mismo es de vital importancia conocerlos y aplicarlos en el proceso de auditoría. En el contexto la investigación se puede resaltar que, la aplicación de los procedimientos establecidos tanto en la NIA 240 como la NIA 500 permitieron un correcto desarrollo de la alternativa de solución propuesta y posterior identificación de incorreciones mediante el proceso sustantivo “Corte de ventas”, con ello se reafirma lo planteado por los autores Torres y Villa (2018) acerca de

la relevancia del conocimiento y la correcta aplicación de las NIA en el proceso de auditoría.

Novillo y Ortiz (2023) en su investigación titulada "Propuesta Metodológica para la aplicación de la NIIF 15-Reconocimiento del Ingreso en Empresas de Servicios Tecnológicos en la ciudad de Guayaquil.", destacan que la NIIF 15 ha introducido un cambio significativo en los métodos de reconocimiento de ingresos por parte de las empresas de servicios tecnológicos, llegando a alcanzar una representación más fiel de los ingresos, lo que redunda en beneficio de las entidades de control y auditoría. Con ello podemos coincidir que, a través de la aplicación de la NIIF 15 y su integración al proceso sustantivo desarrollado en el presente trabajo se lograron identificar diferencias en el proceso de reconocimiento de ingresos de la empresa comercializadora y lo que dicta la norma, lo cual permitió proponer cedulas de ajustes que permitan que el rubro ingresos sean representados de manera fiel y así como auditores tener seguridad razonable para emitir una opinión.

Castro (2024) en su investigación titulada "Efectos de una incorrecta aplicación de la NIIF 15 - ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, en una empresa del sector inmobiliario y su impacto en el dictamen de auditoría, Lima, Perú, período 2022" donde se destaca dentro de los resultados de la actividad, que el equipo de auditoría logró identificar incorreciones materiales en el reconocimiento de ingresos producto de que la empresa no reconoció la transacciones de bienes y en otros casos hizo un reconocimiento parcial de ellos, además concluye que adoptar la NIIF 15 permite un reconocimientos óptimo de los ingresos, lo cual coincide con lo desarrollado en el presente trabajo. Este hallazgo coincide con lo planteado en el presente trabajo, donde se sostiene que, de acuerdo con lo establecido en la normativa contable, se logra un reconocimiento fiel del rubro ingresos.

Landa y Sandoval (2022) en su investigación titulada "La NIA 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude y su impacto en el plan de auditoría para las Cooperativas de Ahorro y Crédito Nivel 3 en el Perú, 2021" donde se destaca dentro de los resultados de la actividad, que es fundamental que

los auditores externos de las mencionadas Coopac mantengan una actitud de escepticismo profesional durante todas las etapas de la auditoría. Esta postura les permitirá identificar cualquier circunstancia que pueda generar errores significativos en los estados financieros, ya sea por fraude o por error material. Con ello podemos coincidir con el presente trabajo, que el auditor tiene la responsabilidad de llevar a cabo la auditoría con un enfoque profesional de escepticismo, lo que significa que el auditor debe mantener una actitud cuestionadora a lo largo de toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que, a pesar de la honestidad de los encargados de la entidad, pueda existir una incorreción material por fraude, especialmente en el rubro de los ingresos, que es una cuenta clave.

2.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida

La evaluación de ingresos según la NIIF 15 y la implementación de procedimientos de corte de ventas para asegurar el reconocimiento correcto de los ingresos tienen un alcance significativo, pero también presentan ciertas limitaciones. A continuación, se detallan tanto el alcance como las limitaciones de esta alternativa de solución.

El alcance de este trabajo se limitó exclusivamente a la información solicitada a la compañía comercializadora, basada en una muestra de 44 ítems. De igual forma, la alternativa de solución propuesta es aplicable a los auditores que llevan a cabo auditorías en empresas comercializadoras, especialmente aquellas que se encuentran sujetas a la normativa de reconocimiento de ingresos y donde se debe verificar el correcto corte de ventas en el periodo correspondiente. Este enfoque es relevante para auditores de entidades que utilizan procedimientos como los sustantivos de corte de ventas, y que buscan asegurar que el registro de ingresos esté alineado tanto con los principios contables establecidos como con los riesgos de fraude contemplados en las normativas internacionales.

Para aplicar correctamente el procedimiento de corte de ventas, el equipo de auditoría necesita acceso completo y oportuno a información precisa sobre las ventas, la entrega de productos y la documentación relacionada, como guías de remisión, contratos, comprobantes de pago. En algunos casos, se encontró limitaciones con la información solicitada al cliente, ya que les era difícil de verificar la información y enviar la documentación requerida en las fechas acordadas, lo que limita la capacidad del auditor para realizar una evaluación exhaustiva y eficaz.

III. CONCLUSIONES

1. La NIA 240, que se enfoca en la responsabilidad de los auditores en cuanto a los riesgos de fraude, establece que los ingresos son una de las áreas de mayor riesgo de distorsión en los estados financieros, por lo tanto, se determinó que la aplicación de esta norma ayuda a los auditores a identificar a tiempo posibles manipulaciones o errores en el registro de los ingresos, a través de procedimientos sustantivos adecuados.

2. Se determinó que una adecuada aplicación de la NIIF 15 asegura el reconocimiento de los ingresos en el momento en que se transfiere el control del bien o servicio al cliente, lo que permite a la empresa comercializadora registrar sus ingresos de manera fiel y acorde a los principios contables establecidos. Este enfoque no solo garantiza el cumplimiento de la normativa internacional, sino que también fortalece la transparencia y la fiabilidad de los estados financieros, lo que es fundamental para la toma de decisiones tanto internas como externas.

3. Se determinó que el procedimiento sustantivo; Corte de Ventas; es una prueba clave que los auditores deben de realizar adecuadamente para asegurarse de que los ingresos se reconozcan en el periodo contable correcto. De esta forma, se puede identificar si la compañía está haciendo un reconocimiento incorrecto de los ingresos de acuerdo con la NIIF 15, es decir, sobreestimando o subestimando los ingresos.

4. Se determinó que la interacción entre la NIIF 15 y la NIA 240 otorga un marco integral para que los auditores evalúen no solo el cumplimiento de la normativa contable, sino también los riesgos asociados al fraude en el reconocimiento de ingresos. Esta combinación permite a los auditores emitir una opinión más precisa y fundamentada sobre la razonabilidad de los ingresos reportados, fortaleciendo la credibilidad de los estados financieros y la confianza de los usuarios de la información financiera.

IV. RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a las firmas de auditoría implementar procedimientos detallados y específicos en la aplicación de la NIA 240 para abordar los riesgos de fraude, especialmente en áreas como el reconocimiento de ingresos, que, como señala la norma, es una de las principales áreas de riesgo de distorsión en los estados financieros, por lo tanto, la formación continua del equipo de auditoría en el reconocimiento de ingresos y la detección de fraudes debe ser una prioridad, para asegurar que los auditores estén bien equipados para identificar señales tempranas de manipulación de ingresos, así como para aplicar procedimientos que mitiguen estos riesgos.

2. Se recomienda a la empresa comercializadora del Perú de implementar un plan de capacitación integral sobre las normas internacionales, con un enfoque especial en la NIIF 15, la cual proporcionará a los profesionales del área de contabilidad de la compañía las herramientas necesarias para identificar los elementos esenciales del contrato, como las obligaciones de desempeño, los precios de la transacción y la transferencia del control de los bienes, permitiendo un proceso adecuado en la asignación de los ingresos, mejorando no solo en la calidad de sus estados financieros, sino que también permitirá una toma de decisiones más precisa por parte de los directores y la gerencia general.

3. Se recomienda a las auditorías externas realizar un análisis detallado y minucioso de las transacciones cercanas al cierre del periodo contable, a través del procedimiento sustantivo; corte de ventas; que permitirá identificar posibles errores en el registro de los ingresos en periodos incorrectos, ayudando a corregir la sobreestimación o subestimación de los ingresos antes de la presentación de los estados financieros.

4. Se recomienda a la compañía comercializadora tener las órdenes de servicio, comprobantes de pago, registros contables y guías de remisión disponible de manera oportuna y organizada. La accesibilidad y organización de estos documentos no solo facilita el trabajo de los auditores, sino que también permite identificar a tiempo posibles errores en el corte de ventas, tales como sobreestimaciones o subestimaciones de ingresos.

REFERENCIAS

Carvajal Salgado, A. L. (2021). Revisión teórica de los cinco pasos de la NIIF 15: nuevo modelo de reconocimiento de ingresos ordinarios. *Cofin Habana, 15*(2). http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2073-60612021000200022&lng=es&tlng=es.

Castro Lozano, S. L. (2024). *Efectos de una incorrecta aplicación de la NIIF15, en una empresa del sector inmobiliario y su impacto en el dictamen de auditoría,Lima, Perú, período 2022* [Trabajo de Suficiencia Profesional de licenciatura,Universidad Nacional Mayor de San Marcos]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM. http://repositorio.unan.edu.ni/id/eprint/14279

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. (2014). *Metodología de la investigación* (Sexta ed.). McGRAW-HILL. https://www.esup.edu.pe/wp-content/uploads/2020/12/2.%20Hernandez,%20Fernandez%20y%20Baptista-Metodolog%C3%ADa%20Investigacion%20Cientifica%206ta%20ed.pdf

Huamanchumo Leyton, Y. M. (2022). *Programa de auditoria basada en la NIA 240 para detectar con efectividad los fraudes en los estados financieros de la empresa automotores INKA S.A.C.* [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo]. Repositorio Institucional. https://doi.org/https://hdl.handle.net/20.500.12893/10645

International Accounting Standar Board. (2021). Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/2849112/ES_GVT_2021_NIIF15.pdf.pdf?v=1645585463

International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). NIA 240: Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related

International Auditing and Assurance Standards Board. (2024). NIA 500 Evidencia de Auditoria. https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related

IRFS-International Financial Reporting Standard. (2023). Revisión Posterior a la Implementación de NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de

Contratos con Clientes. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-ifrs-15/es-rfi-iasb-2023-4-pir-ifrs-15.pdf

Landa Lizárraga, L. N., & Sandoval Vega, X. S. (2022). *La NIA 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude y su impacto en el plan de auditoría para las Cooperativas de Ahorro y Crédito Nivel 3 en el Perú, 2021*[Tesis de licenciatura, UPC]. Repositorio Digital. http://hdl.handle.net/10757/661363

Novillo Bracho, M. E., & Ortiz Buri, A. R. (2023). *Propuesta Metodológica para la aplicación de la NIIF 15 Reconocimiento del Ingreso en Empresas de Servicios Tecnológicos en la ciudad de Guayaquil* [Tesis de licenciatura,Universidad Católica de Santiago de Guayaquil]. Repositorio Digital. http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/21810

Ordoñez Sánchez, M. A. (2023). *Aplicación del adecuado reconocimiento de ingresos de acuerdo con la NIIF 15 - Ingresos por contratos de clientes para fideicomisos inmobiliarios* [Tesis de Maestría, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil]. Repositorio Digital. http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/21342

Ramírez Torres, G., Pérez Falco, G., Ramos Alvarez, A., & Iglesias Morán, J. A. (2018). Mejoramiento del reconocimiento de ingresos a partir de la NIIF 15 en Ecuador. *Revista Cientifica UISRAEL, 5*(1), 53-64. https://doi.org/https://doi.org/10.35290/rcui.v5n1.2018.64

Torres Solis, E. E., & Villa Martinez, I. (2018). *Análisis de procedimientos de auditoria para detectar fraudes y errores basados en la Norma Internacional de Auditoria (NIA) 240* [Tesis de licenciatura,Universidad Autonoma de Occidente]. Repositorio Digital. http://hdl.handle.net/10614/10369

ANEXOS Y/O ILUSTRACIONES

Anexo 1: Registros Contables

A. Asiento contable del ingreso en el periodo 2023

Cuentas	Débito	(Crédito)
12 Cuentas por cobrar comerciales	577,568	
70 Ingresos de actividades ordinarias		577,568

B. Extorno del ingreso sobreestimado en el periodo 2023

Cuentas	Débito	(Crédito)
70 Ingresos de actividades ordinarias	577,568	
12 Cuentas por cobrar comerciales		577,568

Anexo 2: Ficha de Evaluación

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
Universidad del Perú. Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

FICHA DE EVALUACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

1. Datos generales	
• Razón social de la empresa	Emmerich - córdova y Asociados S. Civil de R.L. - KPMG
• Área o Dpto. en que realizó la actividad	Auditoría Financiera
• Nombre y cargo del profesional responsable	Acosta Robles Estefany Morelia - Gerente
• Periodo de labores (Horas laboradas)	800 horas
• Nombre del bachiller	Jonge Antony Palma Inoñan
• Escuela profesional	Gestión Tributaria

2. Evaluación (*)	**Óptimo (2pts)**	**Bueno (1 pt)**	**Deficiente (0)**
a. Iniciativa y cumplimiento (trabajo bajo a presión)	X		
b. Puntualidad y asistencia	X		
c. Eficiencia y dedicación	X		
d. Compromiso ético en el desarrollo de la gestión contable, tributaria y/o de auditoría, en el sector público o privado.	X		
e. Capacidad de aplicar conocimientos a la práctica, evaluando casos de investigación.		X	
f. Capacidad de análisis y síntesis, crítico y autocrítico, en los trabajos de campo como gestores contables, tributarios y/o de auditoría.	X		
g. Liderazgo para formular los informes de contabilidad, tributarios y/o de auditoría, con independencia e imparcialidad.		X	
h. Capacidad para trabajar con un equipo multidisciplinario, para lograr los objetivos y metas institucionales.	X		
i. Habilidades en el manejo de la tecnología informática, para el desempeño de su trabajo de campo, reportes, informes, coordinación en redes con sus jefes y autoridades para agilizar su tarea de gestión contable, tributaria y/o de auditoría.		X	
j. Capacidad para la resolución de problemas y la valoración de responsabilidades de los funcionarios públicos y/o ejecutivos del sector privado.		X	
Sub total	12	4	-
TOTAL (Números y letras)	16 (Dieciseis)		
Comentarios adicionales	Compromiso con las tareas asignadas y ganas de aprender.		

(*) Evaluación
Satisfactorio : 20 - 15
No satisfactorio : 14 a menos

Con las consideraciones más distinguidas.

Atentamente,

Acosta Robles Estefany
Audit Manager

C.P.C
Evaluador

KPMG

Acosta Robles, Estefany
Audit Manager

KPMG en Perú
Av. Javier Prado Este 444 P.27, San Isidro, Lima - Perú