

## 50.- NIC 21: Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

*Autores: Francisco Alcaraz y Esteban Romero. Universidad de Granada.*

**En este supuesto se intenta ilustrar de manera concisa los procedimientos que menciona la NIC 21: "Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera", en relación con las transacciones en moneda extranjera que realiza la entidad. El tratamiento bajo NIC/NIIF es similar al PGC español.**

### 1.- CASO PRÁCTICO

"AFRIKANER" es una empresa dedicada a la comercialización de partes de motocicletas, se encuentra en la ciudad de El Cabo y es una filial de la compañía "NEW DAYS", que se encuentra en España. "AFRIKANER" empezó a operar en el 2006 teniendo una buena aceptación por el mercado sudafricano debido a sus precios asequibles y al buen servicio que ofrece al cliente. Esta empresa presenta su información financiera en euros; debido a que depende en gran medida de "NEW DAYS" y, a que las personas más interesadas en la información financiera que emite se encuentran en España (accionistas). A continuación se presentan algunas de las transacciones realizadas en el ejercicio 2009.

#### 1.1.- TRANSACCIÓN A

El 2 de enero de 2009 realiza una compra a crédito de una maquinaria a "CANDEM USA", empresa estadounidense, en 150.000 dólares. El tipo de cambio a la fecha de la transacción es de 12,9398 rand/dólar.

#### 1.2.- TRANSACCIÓN B

Durante el mes de febrero adquiere mercancías a "AMERICAN BIKERS", empresa estadounidense. La siguiente tabla recoge el detalle de las compras realizadas:

FECHA	UNIDADES	PRECIO UNITARIO (en dólares)	TIPO DE CAMBIO (en rand)
02/02/2009	1.500	10	12,7865
09/02/2009	2.300	12	12,8975
15/02/2009	3.200	24	12,3546
24/02/2009	5.000	36	12,5364
27/02/2009	4.200	21	12,8734

## 2.- RESOLUCIÓN

### 2.1.- DEFINICIÓN DE MONEDA EXTRANJERA, FUNCIONAL Y DE PRESENTACION.

Primero definiremos cual es la moneda funcional, la moneda extranjera y la moneda de presentación. La NIC 21 indica lo siguiente (párrafo 8):

*Moneda extranjera (o divisa) es cualquier moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.*

*Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.*

*Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.*

De acuerdo con lo señalado, el dólar sería la moneda extranjera, el rand sudafricano sería la moneda funcional y el euro sería la moneda de presentación.

### 2.2.- TRANSACCIÓN A

El 2 de enero de 2009 realiza una compra a crédito de una maquinaria a "CANDEM USA", empresa estadounidense, en 150.000 dólares. El tipo de cambio a la fecha de la transacción es de 12,9398 rand/dólar.

El párrafo 21 de la NIC 21 establece:

*Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.*

De acuerdo con lo anterior,  
 $12,9398 \text{ rand/dólar} \times 150.000 \text{ dólares} = 1.940.970 \text{ rand}$

El asiento contable sería el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Maquinaria	1.940.970	
Proveedores de Inmovilizado L/P (moneda extranjera)		1.940.970

### 2.3.- TRANSACCIÓN B

Durante el mes de febrero adquiere mercancías a "AMERICAN BIKERS", empresa estadounidense.

El párrafo 22 de la NIC 21 establece:

*Por razones de orden práctico, a menudo se utiliza un tipo de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo medio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. No obstante, no será adecuado utilizar tipos medio si durante el intervalo considerado, los cambios han fluctuado significativamente.*

Tomando como referencia tipos de cambio medios tenemos lo siguiente:

FECHA	UNIDADES	TOTAL (en dólares)	TIPO DE CAMBIO (en rand)
02/02/2009	1.500	15.000	12,7865
09/02/2009	2.300	27.600	12,8975
15/02/2009	3.200	76.800	12,3546
24/02/2009	5.000	180.000	12,5364
27/02/2009	4.200	88.200	12,8734
		? = 387.600	? = 63,4484

El tipo de cambio promedio sería:  $63,4484 / 5 = 12,6897$

El importe total de la compra promedio en rand sería:  $387.600 \text{ dólares} \times 12,6897 \text{ rand/dólar} = 4.918.528 \text{ rand}$

El asiento contable sería el siguiente:

CUENTA	DEBE	HABER
Compra de Mercaderías	4.918.528	
Proveedores (moneda extranjera)		4.918.528

#### 2.4.- RECONOCIMIENTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS DIFERENCIAS POR TENER PARTIDAS MONETARIAS EN MONEDA EXTRANJERA

En primer lugar, se convierten las partidas monetarias que se tienen en moneda extranjera a moneda funcional, al tipo de cambio del cierre del ejercicio.

El párrafo 23 de la NIC 21 señala:

*En cada fecha de balance:*

*(a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre*

Tenemos 537.600 dólares de pasivos monetarios en moneda extranjera; 150.000 por la compra de un inmovilizado material y 387.600 por la compra de existencias, lo que supone un total de 6.859.498 rand de acuerdo con los tipos de cambios en las fechas de las transacciones.

Si el tipo de cambio al cierre del ejercicio 2009 es 12,8877 rand/dólar, la valoración de la deuda será de 6.928.427,52 rand ( que resulta de:  $537.600 \text{ dólares} \times 12,8877 \text{ rand/dólar}$ )

Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar

a) Proveedores de Inmovilizado (moneda extranjera):

Valoración inicial (150.000 x 12,9398)	1.940.970
Valoración posterior (a fecha de cierre) (150.000 x 12,8877)	(1.933.155)
Diferencia de Cambio	7.815

b) Proveedores (moneda extranjera):

Valoración inicial (387.600 x 12,6897)	4.918.528
Valoración posterior (a fecha de cierre) (387.600 x 12,8877)	(4.995.272,52)
Diferencia de Cambio	(76.744,52)

El párrafo 28 de la NIC 21 indica:

*Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el ejercicio o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan.*

Los asientos contables serían los siguientes:

CUENTA	DEBE	HABER
Diferencias Negativas de Cambio	76.744,52	
Proveedores (moneda extranjera)		76.744,52

CUENTA	DEBE	HABER
Diferencias Positivas de Cambio		7.815
Proveedores de Inmovilizado a L/P (moneda extranjera)	7.815	