

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación
y casos prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2011 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IFRS Foundation', 'IFRSF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación
y casos prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la NIIF para las PYMES. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la "Fundación IFRS", así como las expresiones, "eIFRS", "IAS", "IASB", "Fundación IASC", "IASCF", "NIIF para las PYMES", "NIC", "NIIF", "Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)" y "Normas Internacionales de Información Financiera" son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	3
Alcance de esta sección	3
Moneda funcional	4
Información, en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera	13
Inversión neta en un negocio en el extranjero	24
Cambio de moneda funcional	30
Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional	33
Información a Revelar	47
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	52
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	54
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	54
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	55
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	61
Caso práctico 1	61
Respuesta al caso práctico 1	62
Caso práctico 2	64
Respuesta al caso práctico 2	65
Caso práctico 3	67
Respuesta al caso práctico 3	70
Caso práctico 4	73
Respuesta al caso práctico 4	76

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero en los estados financieros de una entidad, y en cómo convertir los estados financieros a una moneda de presentación que sea diferente de la moneda funcional, de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera* de la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se necesitan para aplicar la Sección 30. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para analizar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar la habilidad del aprendiz para contabilizar las transacciones en moneda extranjera y realizar conversiones de moneda extranjera de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer cuándo y cómo aplicar los requerimientos de información financiera para las transacciones en moneda extranjera y las conversiones de moneda extranjera de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe contar con la habilidad para poner en práctica dichos requerimientos de información financiera. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- identificar la moneda funcional de una entidad independiente sin negocios en el extranjero;
- identificar la moneda funcional de un negocio en el extranjero de otra entidad;
- registrar las transacciones en moneda extranjera al momento del reconocimiento inicial;
- contabilizar las partidas monetarias en moneda extranjera en reconocimientos posteriores;
- contabilizar las partidas no monetarias que se miden en moneda extranjera en reconocimientos posteriores;
- identificar y contabilizar las partidas monetarias que forman parte de la inversión neta de una entidad en un negocio en el extranjero;
- convertir los estados financieros a una moneda de presentación;
- incluir los negocios en el extranjero en los estados financieros de una entidad;
- preparar la información a revelar de acuerdo con la Sección 30, y
- demostrar comprensión de los juicios significativos que se requieren para identificar la moneda funcional de una entidad, contabilizar las transacciones en moneda extranjera y realizar conversiones de moneda extranjera.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña y mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

La Sección 30 prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

Cada entidad identificará su moneda funcional utilizando las guías de la Sección 30. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad. Al momento del reconocimiento inicial, una entidad registrará todas sus transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional.

La Sección 30 contiene requerimientos sobre la medición posterior de partidas monetarias y no monetarias que se miden en una moneda extranjera, y sobre la presentación de cualquier diferencia de cambio que surja en la nueva medición.

Una entidad puede presentar sus estados financieros expresándolos en cualquier moneda (denominada moneda de presentación). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, esta deberá utilizar el procedimiento descrito en la Sección 30 para convertir sus partidas de ingresos y gastos y de situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, si un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y de situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 30. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

30.1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros** denominados en una moneda extranjera y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y en la Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*.

Notas

Actividades en el extranjero

Una entidad determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 30.2 a 30.5.

Las otras partes de la Sección 30 especifican los requerimientos para las actividades en el extranjero y para los casos en que una entidad elige presentar sus estados financieros en una moneda diferente a su moneda funcional (es decir, en una moneda extranjera). Una entidad tiene actividades en el extranjero cuando tiene transacciones denominadas en una moneda diferente a su moneda funcional, o cuando tiene negocios en el extranjero.

Los negocios en el extranjero no se encuentran definidos en la *NIIF para las PYMES*. Ante la ausencia de orientación, una entidad podrá consultar (sin obligación de hacerlo) los requerimientos y las guías de las NIIF completas (véase el párrafo 10.6).

El párrafo 8 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (al 9 de julio de 2009) define al negocio en el extranjero como una entidad que es subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal de una entidad que informa, y cuyas actividades se fundamentan o se llevan a cabo en un país o moneda distintos de los de la entidad que informa.

Interacción entre la Sección 30 y otras secciones

El importe en libros de una partida denominada en moneda extranjera se determina en dos pasos. Primero, de acuerdo con otras secciones pertinentes de la *NIIF para las PYMES*, el

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

importe se mide en la moneda extranjera correspondiente (por ejemplo, si una entidad tiene una propiedad de inversión ubicada en el extranjero que se mide al valor razonable, dicho valor se medirá primero en la moneda local del país donde se encuentra la propiedad). Luego, el importe en moneda extranjera se convierte a la moneda funcional de la entidad.

Los instrumentos financieros denominados en moneda extranjera se contabilizarán de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*. No obstante, la Sección 30 se aplicará igualmente en la mayoría de los casos para convertir el importe determinado a la moneda funcional de la entidad de acuerdo con las Secciones 11 y 12. Por ejemplo, un préstamo por pagar denominado en moneda extranjera que cumple los requerimientos para ser medido al costo amortizado de la Sección 11 se medirá primero al costo amortizado en su moneda de denominación, y luego se convertirá a la moneda funcional, usando la tasa de cambio vigente en la fecha sobre la que se informa (véase el tratamiento de partidas monetarias en el párrafo 30.9(a)).

Los derivados en moneda extranjera (tales como los contratos de intercambio a término en moneda extranjera, los futuros en moneda extranjera y las opciones en moneda extranjera) se contabilizarán de acuerdo con la Sección 12. La Sección 30 no se aplica a estos derivados. Tampoco se aplica a la medición de partidas en moneda extranjera sujetas a la contabilización de coberturas en la moneda funcional (véase la Sección 12). No obstante lo antedicho, la Sección 30 se aplicará a todos los instrumentos financieros y transacciones de instrumentos financieros cuando una entidad elija convertir sus estados financieros a una moneda de presentación diferente a su moneda funcional (véanse los párrafos 30.17 a 30.21).

La Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo* especifica los requerimientos para los flujos de efectivo que se derivan de transacciones en moneda extranjera y para la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véanse los párrafos 7.11 a 7.13).

Conversión a la moneda de presentación

Una entidad contabilizará (en otras palabras, medirá) las transacciones y sucesos en su moneda funcional. No obstante, de acuerdo con el párrafo 30.17, una entidad puede elegir presentar sus estados financieros en cualquier moneda. Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, esta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de situación financiera a la moneda de presentación elegida (véanse los párrafos 30.17 a 30.21). Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados (véanse los párrafos 30.22 y 30.23).

Moneda funcional

30.2 Cada entidad identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

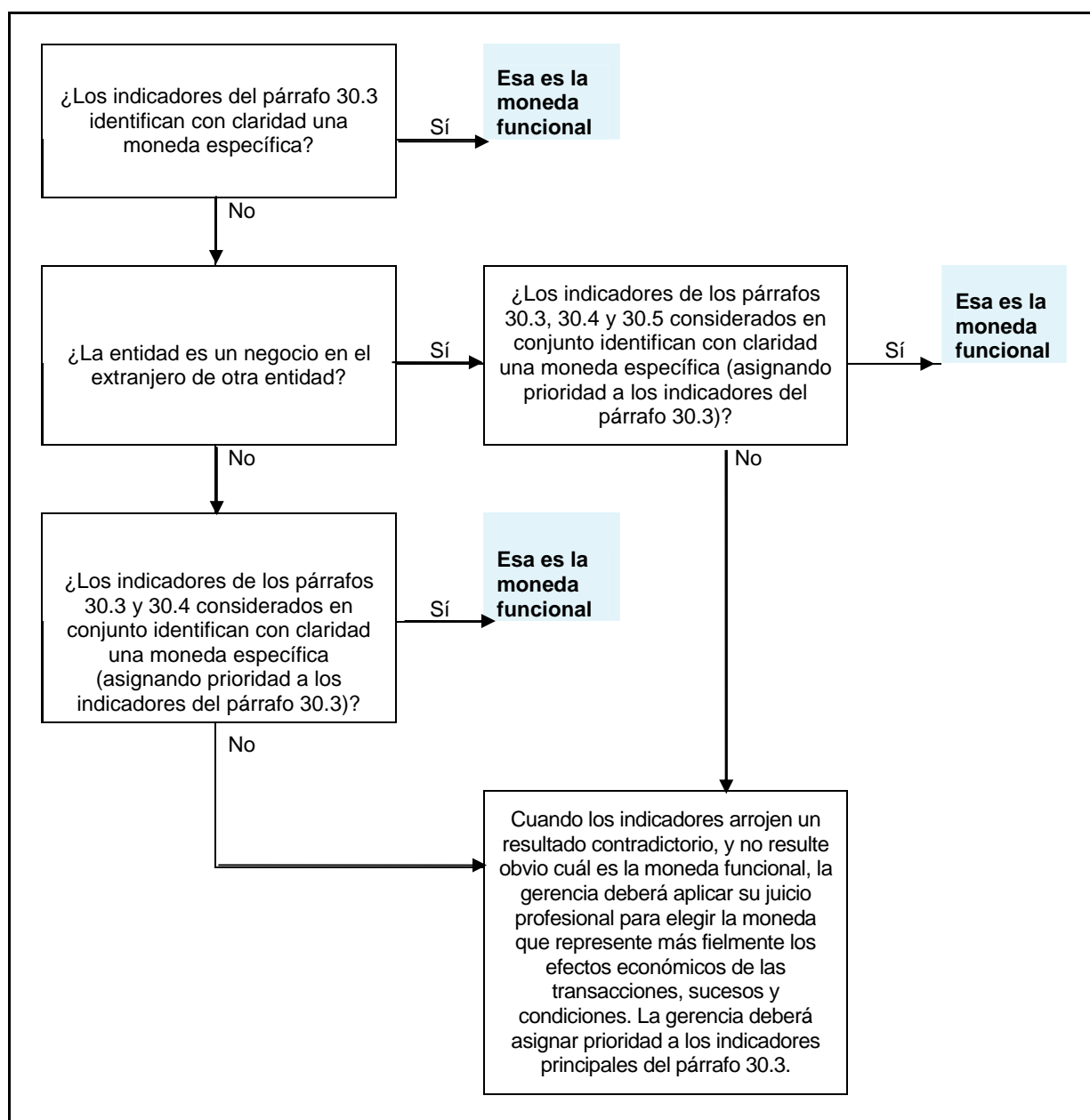
Notas

Una entidad debe medir sus resultados y su situación financiera en su moneda funcional. Para la mayoría de las entidades, la moneda funcional es la moneda del país en el que se encuentra la entidad (moneda local). No obstante, no se puede suponer que la moneda local sea la moneda funcional en todos los casos (por ejemplo, si la entidad tiene una cantidad significativa de transacciones cuyos precios son influidos en gran parte por las fuerzas económicas de otro país que tiene una moneda diferente, la moneda funcional podría ser esta otra moneda diferente).

La moneda funcional de una entidad se determinará de acuerdo con las guías que se detallan en los párrafos 30.3 a 30.5. En muchos casos, los indicadores identificarán con claridad una moneda en particular como moneda funcional. Pero en otros casos, esto no será posible. Cuando los factores arrojen un resultado contradictorio y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia deberá aplicar su juicio profesional para determinar la moneda funcional de la entidad.

El diagrama de flujo a continuación ilustra el enfoque utilizado para determinar la moneda funcional de una entidad.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera



30.3 El entorno económico principal en el que opera una entidad es, normalmente, aquél en el que esta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una entidad considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

(a) La moneda:

- (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios), y
- (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

(b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de proporcionar bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden estos costos).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Notas

Los factores establecidos en el párrafo 30.3 son los indicadores principales de la moneda funcional, porque están estrechamente ligados al entorno económico principal en el que la entidad opera. Por consiguiente, estos factores recibirán una mayor ponderación que los demás factores al momento de identificar la moneda funcional de una entidad. Los factores secundarios establecidos en los párrafos 30.4 y 30.5 proporcionan evidencia de respaldo para la moneda funcional de una entidad.

Si todos los factores del párrafo 30.3 indican con claridad la misma moneda, esa será la moneda funcional de la entidad. Si este no es el caso y el párrafo 30.3 favorece en general a una moneda en particular, es probable que sea esa la moneda funcional; pero para poder determinarla, se deberán tener en cuenta, junto con los indicadores del párrafo 30.3, los factores de respaldo establecidos en el párrafo 30.4 (y 30.5, si corresponde).

Párrafo 30.3 (a)(i)

Al determinar la moneda funcional de una entidad, la Sección 30 otorga mayor importancia a la moneda que tiene más influencia en los precios de las transacciones de venta de la entidad, y no a la moneda en la que están denominadas estas transacciones. No obstante, la moneda suele ser la misma en ambos casos.

Cuando una entidad vende mayormente sus productos a nivel local, los precios de venta se determinarán en la moneda local y los ingresos de actividades ordinarias se recibirán, en su mayoría, en esta moneda, de modo que, según el párrafo 30.3(a)(i), la moneda funcional será la moneda local.

Párrafo 30.3(a)(ii)

Cuando los precios de venta de los productos de la entidad son influidos fundamentalmente por la competencia de otras entidades en el mismo país y también por las leyes y regulaciones del país de la entidad, y no por la competencia y las regulaciones internacionales, el párrafo 30.3(a)(ii) indicará que la moneda funcional es la moneda local.

Párrafo 30.3(b)

La Sección 30 otorga mayor importancia a la moneda que tiene más influencia en los desembolsos de la entidad, y no a la moneda en la que están denominadas estas transacciones de gasto. No obstante, la moneda suele ser la misma en ambos casos.

Ejemplo: la moneda funcional es la moneda local

Ej 1 Una entidad independiente (es decir, no un negocio en el extranjero de otra entidad) fabrica un producto para el mercado local del país A. Sus ventas se denominan en la moneda local (m.l.a.). El precio de su producto en el país A se ve afectado fundamentalmente por las regulaciones y por la oferta y la demanda locales.

Todos los insumos de la entidad se adquieren en el país A. Los precios de los insumos se denominan en m.l.a y son influidos fundamentalmente por las fuerzas económicas y regulaciones del país A.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

En ausencia de evidencia en contrario, la moneda funcional de la entidad es la m.l.a. Las fuerzas del mercado y las regulaciones de la economía del país A determinan en gran medida lo siguiente:

- el precio de venta de lo producido por la entidad; el precio de su producto en el país A es afectado fundamentalmente por la oferta y la demanda del país A, y las ventas se denominan y liquidan en m.l.a., y
- los costos de los insumos de la entidad; los insumos de la entidad se adquieren a nivel local y los precios se denominan en m.l.a.

Además, el patrimonio y la deuda de la entidad se generan en m.l.a., y los importes cobrados por sus actividades de operación se conservan en una cuenta bancaria en m.l.a.

Ejemplo: la moneda funcional no es la moneda local

Ej 2 Una entidad independiente extrae materia prima cotizada del subsuelo del país A. La moneda del país A es la m.l.a. Las ventas de la materia prima cotizada se denominan en la moneda local del país Z (m.l.z.). El precio de venta en m.l.z. de la materia prima cotizada es afectado por la oferta y la demanda mundial. El país Z representa un 50 por ciento de la demanda mundial de la materia prima cotizada.

Aproximadamente el 90 por ciento de los costos de la entidad se derivan de salarios de personal expatriado, sustancias químicas importadas y maquinaria especializada importada del país Z. Estos costos se denominan y liquidan en m.l.z. El resto de los costos de la entidad se incurren y liquidan en m.l.a.

En ausencia de evidencia en contrario, la moneda funcional de la entidad es la m.l.z. Las fuerzas del mercado del país Z determinan en gran medida lo siguiente:

- el precio de venta de lo producido por la entidad; el país Z es un contribuyente importante a la demanda de la materia prima cotizada en el mercado mundial, y las ventas de la entidad se denominan y liquidan en m.l.z., y
- los costos de los insumos de la entidad; las fuerzas competitivas y las regulaciones del país Z determinan fundamentalmente el precio de costo de los insumos de la entidad (aproximadamente el 90 por ciento de sus costos se originan en el país Z y se denominan y liquidan en m.l.z.).

Además, el patrimonio y la deuda de la entidad se generan en m.l.z., y los importes cobrados por sus actividades de operación se conservan en una cuenta bancaria en m.l.z.

30.4 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

- (a) La moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (emisión de instrumentos de deuda y patrimonio).
- (b) La moneda en que normalmente se conservan los importes cobrados por las actividades de operación.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Notas

Los indicadores secundarios establecidos en el párrafo 30.4 suministran evidencia de respaldo para la moneda funcional de una entidad. Estos tienen menor prioridad que los factores indicados en el párrafo 30.3.

La moneda en la cual la entidad obtiene financiación (emisión de instrumentos de deuda y patrimonio) es una evidencia más de que una moneda en particular es la moneda funcional de la entidad. Este factor tendrá menos importancia si la entidad se financia principalmente con ganancias acumuladas.

Las actividades de operación se definen como las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. La moneda en la que se conservan los importes cobrados por las actividades de operación (es decir, la moneda en la que la entidad conserva su saldo excedente de capital de trabajo) es una evidencia más que respalda la identificación de esa moneda como moneda funcional de la entidad.

Ejemplo: indicadores principales contradictorios

Ej 3 Una entidad independiente (es decir, no un negocio en el extranjero de otra entidad) radicada en el país A fabrica un producto en el país A para exportar al país B. La mano de obra y las materias primas son relativamente económicas en el país A.

Los precios de venta de la entidad casi siempre se denominan en m.l.b. (moneda local del país B) y se establecen, en su mayoría, en función de los precios fijados por las fuerzas competitivas del país B y por las regulaciones del país B. Los clientes liquidan en m.l.b. y la entidad conserva los sobrantes de efectivo en m.l.b.; solo convierte a m.l.a. (moneda local del país A) los importes en m.l.b. que sean necesarios para liquidar los costos operativos al vencimiento.

La mayoría de los empréstitos de la entidad son en m.l.b. La mayoría de los costos se pagan en m.l.a. La maquinaria especializada se compra a proveedores del país C. Estas compras se denominan en m.l.c. (es decir, la moneda local del país C). Estos costos no son significativos si se los compara con los costos operativos denominados en m.l.a.

Las fuerzas competitivas y las regulaciones del país B son los factores predominantes que influyen en los precios de venta de los productos de la entidad, lo cual indica que la m.l.b. es la moneda funcional de la entidad. No obstante, la moneda funcional de la entidad también podría ser la m.l.a., ya que la mayoría de los costos de materia prima y mano de obra son influenciados fundamentalmente por las fuerzas competitivas del país A.

Las fuerzas económicas del país C no tienen importancia relativa porque el costo de la maquinaria importada del país C es insignificante.

Dado que los factores establecidos en el párrafo 30.3 son contradictorios, la gerencia tendrá en cuenta los factores del párrafo 30.4. Estos factores ratifican a la m.l.b. como moneda funcional de la entidad, ya que la entidad genera fondos de las actividades de financiación en m.l.b. y conserva la mayor parte de sus reservas de efectivo en m.l.b.

En ausencia de evidencia en contrario, los factores indicados en los párrafos 30.3 y 30.4 respaldan a la m.l.b. como moneda funcional de la entidad. Para poder concluir que la m.l.b. es la moneda funcional, la gerencia deberá aplicar su juicio profesional y tener en cuenta toda la información relevante.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

- 30.5 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero y al decidir si su moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como su subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto):
- (a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación es cuando el negocio en el extranjero solo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación es cuando el negocio acumula efectivo y otras **partidas monetarias**, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos, todo sustancialmente en su moneda local.
 - (b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
 - (c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están inmediatamente disponibles para ser remitidos a la misma.
 - (d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y normalmente esperadas, sin que la entidad que informa tenga que poner fondos a su disposición.

Notas

Un negocio en el extranjero es toda entidad subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Los factores indicados en el párrafo 30.5 que proporcionan evidencia de respaldo para la moneda funcional de una entidad solo deben tenerse en cuenta, junto con los del párrafo 30.4, en los casos donde la entidad es un negocio en el extranjero de otra entidad. Se deberá asignar prioridad a los indicadores principales establecidos en el párrafo 30.3.

Dado que las asociadas y negocios conjuntos son más propensos a operar con independencia del inversor o participante (porque no son controlados por este), es probable que los indicadores del párrafo 30.5 sean más positivos para las subsidiarias y sucursales que para las asociadas y negocios conjuntos.

Párrafo 30.5(a)

Cuando las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, esto constituye una evidencia adicional de que la moneda funcional del negocio en el extranjero es la misma que la de la entidad que informa.

Párrafo 30.5(b)

Cuando las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta de las actividades del negocio en el extranjero, esto proporciona una evidencia adicional de que la moneda funcional del negocio en el extranjero es la misma que la de la entidad que informa.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Párrafo 30.5(c)

Cuando los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están inmediatamente disponibles para ser remitidos a esta, esto constituiría una evidencia adicional de que la moneda funcional del negocio en el extranjero es la misma que la de la entidad que informa.

Párrafo 30.5(d)

Cuando los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son insuficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y normalmente esperadas, sin que la entidad que informa tenga que poner fondos a su disposición (es decir, la entidad cuenta con el respaldo y la financiación necesaria de la entidad que informa para atender sus obligaciones por deudas), esto constituye una evidencia adicional de que la moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa.

Negocios en el extranjero integrantes de la entidad

Sería contradictorio considerar que un negocio en el extranjero, que conduce un negocio como si fuera una extensión de los negocios de la entidad que informa, opera en un entorno económico principal diferente al de la entidad que informa. Por consiguiente, se espera que un negocio en el extranjero, cuyas actividades forman parte integral de las actividades de la entidad que informa, tenga la misma moneda funcional que la entidad que informa.

Cuando el negocio en el extranjero se establece como entidad de cometido especial (ECE), sus actividades son claramente llevadas a cabo en nombre de la entidad controladora (por ejemplo, podría crearse por razones impositivas para llevar a cabo un arrendamiento, o actividades de investigación y desarrollo) y la ECE es una extensión de la entidad que informa, se esperaría que tenga la misma moneda funcional que la entidad que informa.

Sucursales

Un negocio en el extranjero puede ser una sucursal de la entidad que informa. Si bien en términos legales una sucursal forma parte de la entidad que informa, en esencia, puede operar como un negocio en el extranjero por separado. Si una entidad tiene dos o más divisiones diferentes que operan en distintos entornos económicos, puede resultar apropiado que cada división tenga su propia moneda funcional. Por ejemplo, podría resultar apropiado determinar la moneda funcional de cada división por separado si cada una de estas divisiones se encuentra en un país diferente, si cada división vende sus propios productos a clientes de su respectivo país, y si cada división se administra por separado, con sus propios registros contables.

Una vez que se determina la moneda funcional de la entidad, los resultados y la situación financiera de las sucursales de la entidad que tengan una moneda funcional diferente deben incluirse en las cuentas de la entidad que informa, utilizando el método de conversión establecido en el párrafo 30.22.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: subsidiaria en el extranjero que opera con escasa interferencia de la controladora

- Ej 4 Una empresa controladora (cuya moneda funcional es la m.l.a.) fabrica medicamentos para la gripe en el país A. Tiene una subsidiaria en el país Z. La subsidiaria es financiada en su mayoría por un préstamo (en moneda local del país Z).**

La subsidiaria opera con una autonomía significativa respecto de la controladora. La gerencia de la subsidiaria determina, sin interferencia de la entidad controladora, los precios de sus productos, que son influidos fundamentalmente por la competencia y las regulaciones locales. La subsidiaria utiliza algunas de las fórmulas de la controladora conforme a un acuerdo de licencia. También desarrolla y produce algunas fórmulas propias para satisfacer las preferencias locales y cumplir con las regulaciones de salud y seguridad del país Z. Fabrica sus propios productos en el país Z con materias primas y mano de obra locales. Vende sus productos a clientes del país Z. Algunas máquinas especializadas se compran en el extranjero pero el costo de estos equipos es insignificante en relación con los demás costos operativos.

Los factores establecidos en el párrafo 30.3(a) indican que la m.l.z. es la moneda funcional de la subsidiaria. La m.l.z. es la moneda en la que se denominan y liquidan los precios de venta. Además, los precios de venta de la subsidiaria se determinan en función de la competencia y las regulaciones gubernamentales del país Z. Los precios no son afectados de manera significativa por la competencia y las regulaciones internacionales, ni por las variaciones en las tasas de cambio entre la m.l.z. y otras monedas.

El párrafo 30.3(b) también indica que la moneda funcional de la subsidiaria es la m.l.z., porque los costos más significativos se denominan y liquidan en m.l.z.

Todos los factores establecidos en el párrafo 30.3 señalan a la m.l.z. Por consiguiente, en ausencia de evidencia en contrario, la moneda funcional de la subsidiaria es la m.l.z. La subsidiaria no tendrá que considerar los factores establecidos en los párrafos 30.4 y 30.5.

Ejemplo: entidad de cometido especial en el extranjero

- Ej 5 Una entidad controladora cuya moneda funcional es la m.l.a. (moneda local del país A) fabrica medicamentos para la gripe en el país A.**

La controladora constituye una subsidiaria en el país B con el único fin de llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo para la controladora. A excepción del pago a sus proveedores y empleados en m.l.b. (moneda local del país B) por las materias primas y la mano de obra, sus únicas transacciones son con la controladora.

La subsidiaria es financiada principalmente por la controladora. La controladora paga a la subsidiaria una cuota denominada en m.l.a. por los servicios de investigación y desarrollo, y le suministra los equipos necesarios para esta actividad. Dicha cuota se utiliza para liquidar los gastos locales.

Las únicas operaciones de la subsidiaria son llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo para la entidad controladora. El único ingreso de la subsidiaria es un importe

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

recibido de la controladora suficiente para pagar los gastos locales. Por consiguiente, los factores establecidos en el párrafo 30.3(a) no tienen relevancia directa. El párrafo 30.3(b) es relevante pero podría no ser suficiente por sí solo para concluir que la m.l.b. es la moneda funcional de la subsidiaria.

También deberán tenerse en cuenta los factores indicados en los párrafos 30.4 y 30.5. El párrafo 30.4(a) indica que la moneda funcional es la m.l.a. porque la entidad es financiada por un préstamo denominado en m.l.a. proveniente de la controladora. El párrafo 30.4(b) tiene menos relevancia, porque la controladora le abona una cuota a la entidad para que pague los gastos y la subsidiaria no retiene importes.

El párrafo 30.5 justificaría a la m.l.a. como moneda funcional de la siguiente manera:

- Las actividades de la subsidiaria se llevan a cabo como una extensión de la controladora y sin autonomía, dado que la subsidiaria realiza actividades de investigación y desarrollo para la controladora siguiendo instrucciones de esta.
- Las transacciones con la controladora constituyen una proporción alta de las actividades de la subsidiaria porque la controladora paga todos sus costos.
- Los flujos de efectivo de las actividades de la subsidiaria no son suficientes para atender las obligaciones del préstamo recibido de la controladora sin la cuota de esta.

El párrafo 30.5(c) no tiene relevancia directa porque no hay flujos de efectivo derivados de las actividades de la subsidiaria, a excepción de los suministrados por la controladora para liquidar los costos locales de la subsidiaria.

Los párrafos 30.3, 30.4 y 30.5 considerados en conjunto indican que la m.l.a. es la moneda funcional. En ausencia de evidencia en contrario, se espera que la m.l.a. sea la moneda funcional. En cualquier caso, para poder concluir que la m.l.a. es la moneda funcional, la gerencia deberá aplicar su juicio profesional y tener en cuenta toda la información relevante.

Información, en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera

Reconocimiento inicial

30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:

- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
- (b) presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o
- (c) aparte de eso, adquiere o dispone de activos, o incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Notas

Una moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad. Cuando una entidad realiza transacciones en moneda extranjera de forma directa, se expone a cambios en el valor de la moneda extranjera en relación con la moneda funcional. Una entidad convertirá una partida en moneda extranjera a su moneda funcional, cuando la partida haya sido reconocida primero de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

¿Qué sucede cuando una entidad lleva sus registros contables en una moneda extranjera?

Si una entidad lleva sus registros contables en una moneda extranjera, todos los importes se deberán convertir a la moneda funcional de acuerdo con los párrafos 30.6 a 30.11. Esto causará el mismo efecto que si las partidas se hubieran registrado inicialmente en la moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias, que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento. Por otro lado, las partidas no monetarias que se midan al valor razonable se convertirán utilizando la tasa de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable (véase el párrafo 30.9).

Cuando los registros contables se llevan en una moneda extranjera, se requerirá la conversión a la moneda funcional de acuerdo con los párrafos 30.6 a 30.11, antes de que la entidad convierta sus estados financieros a la moneda de presentación elegida o a la moneda de presentación del grupo, si corresponde (véase el párrafo 30.17).

30.7 En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

Notas

Al momento del reconocimiento inicial, el importe reconocido en la moneda extranjera se determinará junto con las demás secciones relevantes de la *NIIF para las PYMES* antes de su conversión a la moneda funcional.

Registrar una transacción en la moneda funcional no cambia las características esenciales de los activos y pasivos que se miden. Simplemente se miden, en la moneda funcional, los activos y pasivos denominados en moneda extranjera aplicando una tasa de cambio con entrega inmediata (tasa de cambio de contado).

Si una moneda se convierte libremente y cotiza en un mercado activo, la tasa de contado refleja la mejor estimación del mercado de los eventos futuros que afectarán a dicha moneda.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: una entidad vende bienes en moneda extranjera (párrafo 30.6(a))

- Ej 6 Una entidad cuya moneda funcional es la u.m. vende a un cliente un inventario a crédito con un importe en libros de 10.000 u.m. por 30.000 u.m.e. La tasa de cambio de contado cuando la venta se reconoce de acuerdo con la Sección 23 Ingreso de actividades ordinarias es 1 u.m. = 2 u.m.e.**

Al momento del reconocimiento inicial, la venta se contabiliza de la siguiente manera:

Dr	Cuentas de deudores comerciales (activo)	15.000 u.m.	
	Cr Resultados (ingreso de actividades ordinarias por la venta de bienes)		15.000 u.m.

Para reconocer el ingreso de actividades ordinarias por la venta a crédito de un inventario (30.000 u.m.e. ÷ 2).

La baja en cuentas del inventario vendido se contabiliza de la siguiente manera:

Dr	Resultados (costo de los bienes vendidos)	10.000 u.m.	
	Cr Inventarios (activo)		10.000 u.m.

Para reconocer el costo de los bienes vendidos (importe en libros).

Ejemplo: una entidad toma un préstamo en moneda extranjera (párrafo 30.6(b))

- Ej 7 Una entidad cuya moneda funcional es la u.m. toma un préstamo bancario de 100.000 u.m.e. cuando la tasa de cambio de contado es 1 u.m. = 2,5 u.m.e.**

El préstamo se registra al momento del reconocimiento inicial de la siguiente manera:

Dr	Efectivo (activo)	40.000 u.m.	
	Cr Crédito-préstamo por pagar en u.m.e. (pasivo)		40.000 u.m.

Para reconocer la transacción del empréstito (100.000 u.m.e. ÷ 2,5).

Ejemplo: una entidad compra una máquina en moneda extranjera (párrafo 30.6(c))

- Ej 8 Una entidad cuya moneda funcional es la u.m. compra una máquina (propiedades, planta y equipo) a un proveedor del extranjero por un importe en efectivo de 10.000 u.m.e. La tasa de cambio de contado es 1 u.m. = 2 u.m.e. en la fecha en que la máquina se reconoce inicialmente.**

La máquina se registra al momento del reconocimiento inicial de la siguiente manera:

Dr	Propiedades, planta y equipo (máquina)	20.000 u.m.	
	Cr Efectivo (activo)		20.000 u.m.

Para reconocer la adquisición de maquinaria en efectivo (10.000 u.m.e. × 2).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

Notas

La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con la sección pertinente de la *NIIF para las PYMES*. Por ejemplo, una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes en moneda extranjera en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo 23.10 de la Sección 23 *Ingreso de actividades ordinarias*, usando la tasa de cambio de contado de esa fecha.

Uso de una tasa media

La gerencia deberá aplicar su juicio profesional para decidir si es apropiado o no utilizar una tasa media para las transacciones en moneda extranjera según las circunstancias particulares de la entidad. Una tasa media suele ser apropiada solo cuando la tasa de cambio no fluctúa de forma significativa y la entidad posee una gran cantidad de transacciones en moneda extranjera. Cuando dichas transacciones son frecuentes, la conversión a la tasa de cambio real vigente en cada fecha de los numerosos gastos, ingresos, pérdidas y ganancias puede demandar mucho tiempo. La Sección 30 permite a la gerencia utilizar una tasa que se aproxime a la tasa real.

Si la gerencia decide utilizar tasas medias para aproximarse a las tasas reales, tendrá que decidir si es apropiado o no calcular una tasa media para todo el año, para cada mes, o para cada semana, etc. Por ejemplo, si las tasas de cambio son relativamente estables durante un mes, se podrá utilizar la tasa de cambio media de ese mes como aproximación a la tasa diaria. No obstante, si las tasas de cambio son volátiles, puede resultar más apropiado calcular una tasa media para un periodo más breve como una semana o unos días (o utilizar la tasa real en cada transacción durante el periodo de volatilidad). Independientemente del periodo que se elija, la intención es que el importe en libros de los activos no monetarios no sea significativamente diferente de lo que habría sido si se hubieran usado las tasas reales para la conversión. Si se espera que surja una diferencia significativa con respecto a las tasas medias, se deberán utilizar las tasas reales. Por consiguiente, si la entidad tiene transacciones grandes inusuales, deberá usar la tasa real para dichas transacciones.

Existe una serie de métodos para calcular la tasa media. Estos abarcan desde cálculos simples de promedios mensuales o trimestrales hasta métodos más sofisticados que utilizan ponderaciones adecuadas para reflejar variaciones tanto en las tasas de cambio como en el volumen de las operaciones. Una tasa media simple anual o trimestral supone el surgimiento de ingresos y gastos de manera uniforme a lo largo del año (o trimestre). Si este no es el caso, será mejor utilizar una tasa media ponderada que tenga en cuenta los periodos de mayor actividad (por ejemplo, los meses en que se realizan más ventas y se incurre en más gastos).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la entidad:

- (a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;
- (b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
- (c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

Notas

Al final de cada periodo contable, el importe en libros de una partida se determinará en la moneda extranjera junto con las demás secciones pertinentes de la *NIIF para las PYMES*, antes de su conversión a la moneda funcional. Por ejemplo, si una partida de propiedades de inversión se denomina en moneda extranjera (por ejemplo, una propiedad en el extranjero) y su valor razonable se puede medir con fiabilidad, el valor razonable se deberá determinar anualmente en la moneda extranjera de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión* (párrafo 16.7). Luego, el valor razonable se convertirá a la moneda funcional de acuerdo con el párrafo 30.9(c).

Conversión de partidas monetarias

Las partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias (véase la definición de partidas monetarias en el Glosario). Algunos ejemplos son: efectivo, cuentas de deudores comerciales, cuentas de acreedores comerciales, préstamos, activos por impuestos y pasivos por impuestos, pensiones y otros beneficios a los empleados a pagar en efectivo, provisiones a liquidar en efectivo, y dividendos en efectivo que se reconocen como activos o pasivos.

No todos los activos financieros deben ser tratados como partidas monetarias. Por ejemplo, una inversión en un instrumento de patrimonio no es una partida monetaria porque el activo no se recibirá en una cantidad fija o determinable de dinero.

Todas las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre. La tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa. Aunque la transacción en moneda extranjera se liquide a una tasa de cambio acordada determinada con anticipación, la Sección 30 no permite el uso de esta tasa para la conversión.

Conversión de partidas no monetarias

Las partidas no monetarias son todas las partidas distintas a las partidas monetarias. Algunos ejemplos de partidas no monetarias son: importes prepagados por bienes y servicios (por ejemplo, renta prepagada), plusvalías, activos intangibles, inventarios, propiedades, planta y equipo, inversiones en instrumentos de patrimonio (por ejemplo, inversiones en asociadas), patrimonio de accionistas y provisiones que se liquidarán mediante la entrega de un activo no monetario.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

La conversión de partidas no monetarias dependerá de si dichas partidas se reconocen al costo histórico o a su valor razonable en la fecha sobre la que se informa.

Las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción inicial. Dado que los activos se registran al costo histórico, no se requerirá la reconversión de los activos en las fechas posteriores sobre las que se informa. No obstante, esto no será así cuando el valor del activo esté deteriorado, ya que el importe recuperable se convertirá a la tasa de cambio vigente en la fecha en que se determine dicho importe (véanse los ejemplos 9 y 11).

Los activos no monetarios que se midan al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, la Sección 13 *Inventarios* y la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* exigen que los inventarios se midan al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. La Sección 27 exige que los otros activos dentro de su alcance se midan al importe que sea menor entre el importe en libros y el importe recuperable (el importe mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso).

Cuando un activo dentro del alcance de la Sección 27 se mida en una moneda extranjera, el importe en libros será el importe menor entre:

- el importe en libros convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, a la tasa de cambio a la fecha del reconocimiento inicial de una partida que se mida en términos de costo histórico), y
- su importe recuperable (es decir, el importe mayor entre su precio de venta estimado menos los costos de venta y su valor en uso [al valor presente]) convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese valor (que probablemente sea la tasa de cambio de cierre al final del periodo sobre el que se informa).

El efecto de comparar estos dos importes puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

30.10 Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.

Notas

Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo. No obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: una entidad compra bienes a crédito en moneda extranjera

Ej 9 El 24 de diciembre de 20X1, una entidad cuya moneda funcional es la u.m. compra a un proveedor materias primas a crédito por 100.000 u.m.e. La entidad le paga al proveedor el 17 de enero de 20X2. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de diciembre de 20X1.

Las tasas de cambio de contado son las siguientes:

- 24 de diciembre de 20X1: 2 u.m. = 1 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X1: 2,1 u.m. = 1 u.m.e.
- 17 de enero de 20X2: 2,05 u.m. = 1 u.m.e.

Reconocimiento inicial

La compra se registra en el reconocimiento inicial el 24 de diciembre de 20X1 de la siguiente manera:

Dr	Inventarios (materias primas)	200.000 u.m.	
	Cr Cuenta de acreedor comercial		200.000 u.m.

Para reconocer la adquisición de materias primas (100.000 u.m.e. x 2).

Año que termina el 31 de diciembre de 20X1

El 31 de diciembre de 20X1, si las materias primas no se han usado, vendido o deteriorado, se seguirán reconociendo en 200.000 u.m. No obstante, la cuenta de acreedor comercial se reconvertirá según las tasas de cierre a 210.000 u.m. (100.000 u.m.e. x 2,1):

Dr	Resultados (diferencia de cambio)	10.000 u.m.	
	Cr Cuenta de acreedor comercial		10.000 u.m.

Para reconocer las diferencias que surgen al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron en el reconocimiento inicial ((100.000 u.m.e. x 2,1 de tasa de cierre) menos (100.000 u.m.e. x 2)).

Al 17 de enero de 20X2

El 17 de enero de 20X2, la cuenta de acreedor comercial se liquida a la tasa de cambio de esa fecha (es decir, a 205.000 u.m.; cálculo: 100.000 u.m.e. x 2,05):

Dr	Cuenta de acreedor comercial	210.000 u.m.	
	Cr Resultados (diferencia de cambio)		5.000 u.m.
	Cr Efectivo		205.000 u.m.

Para reconocer las diferencias de cambio que surgen al convertir las partidas monetarias ((100.000 u.m.e. x 2,05) menos (100.000 u.m.e. x 2,1)), y la liquidación de la cuenta de acreedor comercial.

Ejemplo: préstamo por pagar en moneda extranjera

Ej 10 El 1 de enero de 20X1, un banco transfiere 5.000 u.m.e. a una entidad a cambio de una promesa de pago con una tasa de interés fija del 8 por ciento anual durante dos años (con vencimiento al final de cada año del periodo del préstamo, es decir, el 31 de diciembre) y un pago de 5.000 u.m.e. al final del periodo de dos años.

Al inicio del préstamo, la tasa del 8 por ciento es la tasa de mercado para préstamos similares de interés fijo a dos años denominados en u.m.e.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

La moneda funcional de la entidad es la u.m.

Las tasas de cambio que rigen el préstamo son las siguientes:

- 1 de enero de 20X1: 1 u.m. = 5 u.m.e.
- Tasa de cambio media en 20X1: 1 u.m. = 5,06 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X1: 1 u.m. = 5,1 u.m.e.
- Tasa de cambio media en 20X2: 1 u.m. = 4,9 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X2: 1 u.m. = 4,8 u.m.e.

En este ejemplo, la tasa de cambio media del año no difiere de manera significativa de la tasa real.

Los saldos del préstamo (que son partidas monetarias) se convierten a la tasa de cambio de contado en la fecha del final del periodo contable. El interés se convierte a la tasa media (porque, en este ejemplo, se aproxima a la tasa real).

Como el interés se basa en una tasa de mercado correspondiente a un préstamo similar a dos años, de acuerdo con la Sección 11, la entidad mide el préstamo, en el reconocimiento inicial, al precio de la transacción (es decir, 5.000 u.m.e.) convertido a la moneda funcional.

Dado que no existen costos de transacción, la tasa de interés efectiva (que se calcula en la moneda en que se denomina el préstamo, es decir, u.m.e.) es del 8 por ciento (véase el siguiente cálculo):

Plazo	Importe en libros al 1 de enero u.m.e.	Interés al 8% (a) u.m.e.	Salida de efectivo u.m.e.	Importe en libros al 31 de diciembre u.m.e.
20X1	5.000	400	(400)	5.000
20X2	5.000	400	(5.400)	-

- (a) La tasa de interés efectiva del 8 por ciento es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del préstamo al importe en libros inicial: $400 \text{ u.m.} \div 1,08 + 5.400 \text{ u.m.} \div (1,08)^2 = 5.000 \text{ u.m.}$ La tasa de interés efectiva puede determinarse empleando la función "Buscar objetivo" en una hoja de cálculos de Microsoft Excel (el Módulo 11 *Instrumentos Financieros Básicos* explica cómo utilizar esta función).

Los asientos en el libro diario son:

Reconocimiento inicial

El 1 de enero de 20X1, el préstamo se registra en el reconocimiento inicial de la siguiente manera:

Dr	Efectivo	1.000 u.m.	
	Cr Préstamo por pagar (pasivo financiero)		1.000 u.m.

Para reconocer la transacción del empréstito (5.000 u.m.e. ÷ 5).

Año que termina el 31 de diciembre de 20X1

En 20X1, la entidad registra los gastos por interés de la siguiente manera:

Dr	Resultados (gastos por interés)	79 u.m.	
	Cr Préstamo por pagar (pasivo financiero)		79 u.m.

Para reconocer el interés sobre el préstamo por pagar en 20X1 (400 u.m.e. ÷ 5,06).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

El 31 de diciembre de 20X1, se paga el interés anual y se reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

Dr	Préstamo por pagar (pasivo financiero)	78 u.m.	
	Cr Efectivo		78 u.m.

Para reconocer el pago del interés en 20X1 por el pasivo financiero (400 u.m.e. ÷ 5,1).

Al 31 de diciembre de 20X1, el préstamo se registra por 980 u.m. (5.000 u.m. ÷ 5,1).

Se obtiene una ganancia por diferencia de cambio de 21 u.m., producto de la disparidad entre las 980 u.m. (cálculo: 5.000 u.m.e. ÷ 5,1) registradas al 31 de diciembre de 20X1 y el saldo inicial del préstamo (1.000 u.m.) que se ajusta según los gastos por interés (79 u.m.) y el pago de efectivo (78 u.m.).

Por consiguiente, se realiza un posterior asiento en el libro diario al 31 de diciembre de 20X1:

Dr	Préstamo por pagar (pasivo financiero)	21 u.m.	
	Cr Resultados (diferencia de cambio)		21 u.m.

Para reconocer las diferencias que surgen al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron en el reconocimiento previo (cálculo: 980 u.m. menos (1.000 u.m. + 79 u.m. menos 78 u.m.)).

Año que termina el 31 de diciembre de 20X2

En 20X2, la entidad registra los gastos por interés de la siguiente manera:

Dr	Resultados (gastos por interés)	82 u.m.	
	Cr Préstamo por pagar (pasivo financiero)		82 u.m.

Para reconocer el interés sobre el préstamo por pagar en 20X2 (400 u.m.e. ÷ 4,9).

El 31 de diciembre de 20X2, se paga el interés anual y el principal, por lo que se reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

Dr	Préstamo por pagar (pasivo financiero)	1.125 u.m.	
	Cr Efectivo		1.125 u.m.

Para reconocer el pago del interés en 20X2 (400 u.m.e. ÷ 4,8) y la liquidación del préstamo (5.000 u.m.e. ÷ 4,8).

Al 31 de diciembre de 20X2, el préstamo se reembolsó por completo (último pago de interés más principal). Se genera una pérdida por la diferencia de cambio de 63 u.m., producto de la disparidad entre las 1.125 u.m. pagadas el 31 de diciembre de 20X2 y el saldo inicial del préstamo que se ajusta según el interés.

Por consiguiente, se realiza un posterior asiento en el libro diario al 31 de diciembre de 20X2:

Dr	Resultados (diferencia de cambio)	63 u.m.	
	Cr Préstamo por pagar (pasivo financiero)		63 u.m.

Para reconocer las diferencias que surgen al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron en el reconocimiento previo (cálculo: 1.125 u.m. menos (980 u.m. + 82 u.m.)).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: propiedades de inversión en el extranjero

Ej 11 El 1 de junio de 20X0, una entidad radicada en el país A cuya moneda funcional es la u.m. compra una propiedad de inversión en el país B (moneda local u.m.e.) por 500.000 u.m.e.

El valor razonable de la propiedad de inversión se puede medir con fiabilidad en u.m.e. sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha. Por consiguiente, de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad mide su propiedad, luego del reconocimiento inicial, al valor razonable en resultados.

El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de diciembre.

Las tasas de cambio de contado y los valores razonables de la propiedad de inversión (VRPI) son los siguientes:

- 1 de junio de 20X0: 1 u.m. = 1,1 u.m.e. y VRPI = 500.000 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X0: 1 u.m. = 1,05 u.m.e. y VRPI = 520.000 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X1: 1 u.m. = 1,2 u.m.e. y VRPI = 540.000 u.m.e.

El 1 de abril de 20X2, la propiedad de inversión se vende por 570.000 u.m.e. cuando la tasa de cambio es 1 u.m. = 1,1 u.m.e.

Reconocimiento inicial

La compra se registra el 1 de junio de 20X0 de la siguiente manera:

Dr	Propiedad de inversión (costo)	454.545 u.m.	
	Cr Efectivo		454.545 u.m.

Para reconocer la adquisición de la propiedad de inversión (500.000 u.m.e. ÷ 1,1).

Año que termina el 31 de diciembre de 20X0

El 31 de diciembre de 20X0, la propiedad de inversión se mide en 495.238 u.m. (520.000 u.m.e. ÷ 1,05).

Los asientos en el libro diario son:

Dr	Propiedad de inversión	40.693 u.m.	
	Cr Resultados (ganancia de valor razonable, propiedad de inversión)		40.693 u.m.

Para reconocer el incremento en el valor razonable de la propiedad de inversión en 20X0 (520.000 u.m.e. ÷ 1,05) menos (500.000 u.m.e. ÷ 1,1).

El cambio en el valor razonable en u.m. incluye la ganancia por diferencia de cambio producto de la variación en la tasa de cambio de 1 u.m. = 1,1 u.m.e. a 1 u.m. = 1,05 u.m.e. sobre el valor en libros inicial en u.m.e. de la propiedad de 500.000 u.m.e. Esta ganancia por diferencia de cambio es un elemento del cambio en el valor razonable que se reconoce en los resultados del periodo.

Año que termina el 31 de diciembre de 20X1

El 31 de diciembre de 20X1, la propiedad de inversión se mide en 450.000 u.m. (540.000 u.m.e. ÷ 1,2).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Los asientos en el libro diario son:

Dr	Resultados (pérdida de valor razonable, propiedad de inversión)	45.238 u.m.	
	Cr Propiedad de inversión		45.238 u.m.

Para reconocer el decremento en el valor razonable de la propiedad de inversión en 20X1 ((540.000 u.m.e. ÷ 1,2) menos (520.000 u.m.e. ÷ 1,05)).

El cambio en el valor razonable en u.m. incluye la pérdida por diferencia de cambio producto de la variación en la tasa de cambio de 1 u.m. = 1,05 u.m.e. a 1 u.m. = 1,2 u.m.e. sobre el valor en libros inicial en u.m.e. de la propiedad de 520.000 u.m.e. Esta pérdida por diferencia de cambio es un elemento del cambio en el valor razonable que se reconoce en los resultados del periodo.

Baja en cuentas

El 1 de abril de 20X2, la propiedad de inversión se vende por 518.182 u.m. (570.000 u.m.e. ÷ 1,1).

Los asientos en el libro diario son:

Dr	Efectivo	518.182 u.m.	
	Cr Resultados (ganancia de valor razonable, propiedad de inversión)		68.182 u.m.
	Cr Propiedad de inversión		450.000 u.m.

Para reconocer la venta de la propiedad de inversión en el extranjero ((570.000 u.m.e. ÷ 1,1) y la ganancia respectiva ((570.000 u.m.e. ÷ 1,1) menos (540.000 u.m.e. ÷ 1,2))).

El cambio en el valor razonable en u.m. incluye la ganancia por diferencia de cambio producto de la variación en la tasa de cambio de 1 u.m. = 1,2 u.m.e. a 1 u.m. = 1,1 u.m.e. sobre el valor en libros inicial en u.m.e. de 540.000 u.m.e. Esta ganancia por diferencia de cambio es un elemento del cambio en el valor razonable que se reconoce en los resultados del periodo hasta la venta.

Es posible que haya una ganancia por la diferencia de cambio, pero con un decremento general en el valor razonable de la propiedad de inversión (o viceversa). Por ejemplo, si la moneda extranjera se fortaleció frente a la moneda funcional, habría una ganancia por diferencia de cambio en el importe en libros inicial de la propiedad de inversión durante el periodo. No obstante, si el valor razonable de la propiedad de inversión cayó significativamente durante el periodo, podría ser más que una compensación de la ganancia por diferencia de cambio. En cualquiera de los casos, el cambio neto en el valor razonable se reconocerá en la cuenta de resultados. No es necesario presentar la ganancia o pérdida por diferencia de cambio de forma separada.

Para obtener más detalles sobre las propiedades de inversión que se miden al valor razonable, véase el párrafo 16.7.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

30.11 Cuando otra sección de esta NIIF requiera que se reconozca una ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en **otro resultado integral**, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

30.12 Una entidad puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con el párrafo 30.13. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

Notas

La inversión neta de una entidad en un negocio en el extranjero es el importe que corresponde a la participación de la entidad en los activos netos del citado negocio.

El término “futuro previsible” utilizado en el párrafo 30.12 no está definido en la *NIIF para las PYMES*, por lo que no hay un periodo específico. Se deberán evaluar las intenciones de la gerencia con respecto a la liquidación de la partida monetaria y podrá ser necesario aplicar el juicio profesional para determinar la posibilidad de que se efectúe o no dicha liquidación. En el caso de una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero que formará parte de la inversión neta de la entidad, la gerencia de la entidad deberá considerar a la partida monetaria como parte de la inversión a largo plazo de la entidad en el negocio en el extranjero, y no prever la liquidación de dicha partida. Asimismo, un préstamo a reembolsar cuando se reclame el pago podrá formar parte de la inversión neta de la entidad, si las partes del préstamo no tienen la intención o expectativa de que el reembolso se efectúe. Además, un préstamo a largo plazo con un vencimiento específico no reuniría las condiciones para ser considerado parte de la inversión neta solo por el hecho de su larga duración, excepto que la gerencia haya expresado su intención de renovar el pagaré al vencimiento y que el negocio en el extranjero no prevea efectuar el reembolso.

Las cuentas de deudores comerciales o por pagar a un negocio en el extranjero no se incluyen como parte de la inversión neta de la entidad en dicho negocio, aunque estén pendientes durante un periodo largo o haya siempre pendiente un saldo mínimo.

La entidad que tiene una partida monetaria por cobrar (o por pagar) de un negocio en el extranjero podría ser una subsidiaria del grupo, como por ejemplo, cuando una entidad tiene dos subsidiarias en el extranjero (A y B), y la subsidiaria A concede un préstamo a la subsidiaria B. El préstamo por cobrar por A de la subsidiaria B podría considerarse parte de la inversión neta de la entidad en la subsidiaria B si el pago del préstamo no estuviera contemplado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. El hecho de que la subsidiaria A sea extranjera o no, no genera diferencia.

Un préstamo intragrupo que se considera parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero debe evaluarse de forma periódica para asegurar que cumpla con los requerimientos del párrafo 30.12. Por ejemplo, las expectativas y la intención de la

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

gerencia respecto del reembolso del préstamo podrían modificarse debido a cambios en las circunstancias.

La Sección 30 establece la definición de inversión neta en un negocio en el extranjero. La Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros* aborda el tratamiento contable de coberturas para la inversión neta en un negocio en el extranjero.

30.13 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer otra vez en resultados en el momento de la disposición de la inversión neta.

Notas

El párrafo 30.13 se deberá aplicar independientemente de que la partida monetaria que forma parte de la inversión neta de una entidad que informa se denomine en la moneda funcional de dicha entidad, en la moneda funcional del negocio en el extranjero o en una moneda diferente.

Nota: En los siguientes ejemplos, la moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros (véase el párrafo 30.17).

Ejemplos: la controladora concede un préstamo en moneda extranjera a una subsidiaria en el extranjero

Ej 12 El 1 de enero de 20X0, una entidad controladora (cuya moneda funcional es la u.m.) concedió un préstamo por 20.000 u.m.e. a una subsidiaria en el extranjero (cuya moneda funcional es la u.m.e.). La controladora ha informado a la subsidiaria que no reclamará el reembolso y la subsidiaria no tiene previsto devolver el préstamo. El costo amortizado del préstamo en cada fecha sobre la que se informa es de 20.000 u.m.e.⁽¹⁾

Las tasas de cambio son las siguientes:

- 1 de enero de 20X0: 1 u.m. = 2 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X0: 1 u.m. = 2,1 u.m.e.

Estados financieros separados de la controladora, si se prepararan (véanse los párrafos 9.24 a 9.27)

Nota: En sus estados financieros separados, la controladora adopta la política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias al costo menos el deterioro del valor.

⁽¹⁾ Por razones de simplicidad, en este ejemplo se ignoran los costos financieros.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estados financieros de la subsidiaria, si se prepararan

Reconocimiento inicial

El 1 de enero de 20X0, el préstamo por pagar se registra de la siguiente manera:

Dr	Efectivo	20.000 u.m.e.	
	Cr Crédito-préstamo de controladora (por pagar a largo plazo)		20.000 u.m.e.

Para reconocer el préstamo de su controladora.

Nota: Al 31 de diciembre de 20X0, la subsidiaria no realiza una nueva medición del préstamo denominado en u.m.e. porque el préstamo se denomina en la moneda funcional de la subsidiaria y sus estados financieros se presentan en u.m.e.

Estados financieros consolidados del grupo (suponiendo que la moneda de presentación es la u.m.)

El 31 de diciembre de 20X0, para preparar los estados financieros consolidados, la información financiera de la subsidiaria es convertida, necesariamente, a u.m. (es decir, la moneda de presentación del grupo). El importe de 476 u.m. (la parte de la diferencia resultante de la conversión que es atribuible al préstamo de la controladora) se presenta en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 30.18.

Al preparar los estados financieros consolidados, las transacciones y los saldos intragrupo, incluidos los ingresos, gastos y dividendos, se eliminan en su totalidad (véase el párrafo 9.15). Por consiguiente, en la consolidación, las 9.524 u.m. del préstamo por cobrar (en los registros contables de la controladora) y las 9.524 u.m. del préstamo por pagar (en los registros contables convertidos de la subsidiaria) se eliminan en su totalidad.

No obstante, la diferencia de cambio surgida en la partida monetaria que forma parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa (las 476 u.m. que se presentan en los resultados de los estados financieros separados de la controladora) se presenta en otro resultado integral (véase el párrafo 30.13) en los estados financieros consolidados del grupo.

En otras palabras, el 31 de diciembre de 20X0, la diferencia de cambio en el préstamo por cobrar de la controladora se reclasifica de resultados a otro resultado integral (donde surge la diferencia de conversión que es atribuible al préstamo de la controladora en los estados financieros convertidos de la subsidiaria) como se expone en el siguiente asiento en el libro diario de consolidación pro forma:

Dr	Otro resultado integral	476 u.m.	
	Cr Resultados (diferencia de cambio)		476 u.m.

Para reconocer el ajuste de consolidación relacionado con la diferencia de cambio.

Nota: El principio de este ejemplo se aplica de la misma forma a las sucursales que tienen una moneda funcional diferente de la del resto de la entidad controladora.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

- Ej 13** Los hechos coinciden con los del ejemplo 12, excepto que, en este caso, se prevé devolver el préstamo cinco años después de su inicio.

Estados financieros separados de la controladora, si se prepararan

Estados financieros de la subsidiaria, si se prepararan

Reconocimiento inicial

El 1 de enero de 20X0, el préstamo por pagar se registra de la siguiente manera:

Dr	Efectivo	20.000 u.m.e.	
	Cr Crédito-préstamo de controladora (por pagar a largo plazo)		20.000 u.m.e.

Para reconocer el préstamo de su controladora.

Estados financieros consolidados del grupo (suponiendo que la moneda de presentación es la u.m.)

En este ejemplo, la diferencia de cambio de 476 u.m. sigue reconociéndose en los resultados consolidados porque el préstamo no forma parte de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria en el extranjero. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados no hay asientos de consolidación pro forma relacionados con la diferencia de cambio al 31 de diciembre de 20X0.

Nota: Este ejemplo se aplica de la misma forma a las sucursales.

Ejemplo: la controladora concede un préstamo denominado en u.m. a una subsidiaria en el extranjero

- Ej 14** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 12. No obstante, en este ejemplo, el préstamo es denominado en u.m. En otras palabras, el 1 de enero de 20X0, una entidad controladora (cuya moneda funcional es la u.m.) concedió un préstamo por 10.000 u.m. a una subsidiaria en el extranjero (cuya moneda funcional es la u.m.e.). La controladora ha informado a la subsidiaria que no reclamará el reembolso y la subsidiaria no tiene previsto devolver el préstamo. El costo amortizado del préstamo en cada fecha sobre la que se informa es de 10.000 u.m.

Las tasas de cambio son las siguientes:

- 1 de enero de 20X0: 1 u.m. = 2 u.m.e.
- 31 de diciembre de 20X0: 1 u.m. = 2,1 u.m.e.

Estados financieros separados de la controladora, si se prepararan (véanse los párrafos 9.24 a 9.27)

Nota: En sus estados financieros separados, luego del reconocimiento inicial, la controladora mide sus inversiones en subsidiarias al costo menos el deterioro del valor, si lo hubiere.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estados financieros individuales de la subsidiaria, si se prepararan

Reconocimiento inicial

El 1 de enero de 20X0, el préstamo por pagar se registra de la siguiente manera:

Dr	Efectivo	20.000 u.m.e.	
	Cr Crédito-préstamo de controladora (por pagar a largo plazo)		20.000 u.m.e.

Para reconocer el empréstito (préstamo) de la controladora (10.000 u.m. x 2).

Año que termina el 31 de diciembre de 20X0

El 31 de diciembre de 20X0, la subsidiaria convierte la partida monetaria (préstamo) a una tasa de 1 u.m. = 2,1 u.m.e.

Los asientos en el libro diario por la diferencia de cambio son los siguientes:

Dr	Resultados (diferencia de cambio)	1.000 u.m.e.	
	Cr Crédito-préstamo de controladora (por pagar a largo plazo)		1.000 u.m.e.

Para reconocer la diferencia de cambio que surge al convertir una partida monetaria al final del periodo sobre el que se informa.

Nota: La subsidiaria en el extranjero reconoce la pérdida por diferencia de cambio de 1.000 u.m.e. en el préstamo denominado en u.m. porque está expuesta al riesgo cambiario.

Estados financieros consolidados de la controladora (suponiendo que la moneda de presentación del grupo es la u.m.)

En la consolidación, el préstamo entre compañías se elimina por completo (véase el párrafo 9.15). No obstante, dado que el préstamo a largo plazo forma parte de la inversión neta de la controladora en la subsidiaria, la pérdida por diferencia de cambio de 476 u.m. (cálculo: $1.000 \text{ u.m.e.} \div 2,1$) se transfiere a otro resultado integral. En otro resultado integral, se incluye la ganancia correspondiente por diferencia de cambio que surge de la reconversión de los activos netos de la subsidiaria en el extranjero (véase el párrafo 30.18).

El 31 de diciembre de 20X0, se realiza el siguiente asiento en el libro diario de consolidación pro forma:

Dr	Otro resultado integral	476 u.m.	
	Cr Resultados (diferencia de cambio)		476 u.m.

Para reconocer el ajuste de consolidación relacionado con la diferencia de cambio ($1.000 \text{ u.m.e.} \div 2,1$).

Nota: El principio de este ejemplo se aplica de la misma forma a las sucursales en el extranjero.

Ejemplo: la controladora concede un préstamo denominado en u.m. a una asociada en el extranjero

Ej 15 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 14, excepto que, en este caso, el negocio en el extranjero es una asociada y no una subsidiaria:

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estados financieros separados del inversor, si se prepararan

De acuerdo con el párrafo 14.4, una entidad adoptará la política de contabilizar sus inversiones en asociadas al costo menos el deterioro del valor, o al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.

Para los asientos relacionados con el préstamo por cobrar, véanse los estados financieros separados de la controladora en el ejemplo 14.

Estados financieros separados de la asociada

Los asientos son los mismos que los del ejemplo 14 correspondientes a los estados financieros separados de la subsidiaria.

Estados financieros principales del inversor

De acuerdo con la política contable del inversor, la asociada en el extranjero se contabilizará utilizando el modelo del costo (escenario 1), el modelo del valor razonable (escenario 2) o el método de la participación (escenario 3).

Escenario 1

Si el inversor contabiliza su inversión en la asociada utilizando el modelo del costo, no se registrará ninguna transacción relacionada con la pérdida por diferencia de cambio, dado que la parte de las ganancias del inversor solo se reconocerá como dividendos.

Escenario 2

Si el inversor contabiliza su inversión en la asociada utilizando el modelo del valor razonable (es decir, con cambios reconocidos en resultados), no se registrará ninguna otra transacción relacionada con la pérdida por diferencia de cambio, dado que la parte de la pérdida del inversor es un componente del cambio reconocido en el valor razonable.

Escenario 3

Si el inversor contabiliza su inversión en la asociada utilizando el método de la participación, la parte de la diferencia de cambio del inversor se reconocerá como un ingreso o un gasto, y se presentará en otro resultado integral. Por ejemplo, si el inversor posee el 30 por ciento del poder de voto de la asociada, las 143 u.m. de la pérdida por diferencia de cambio ($1.000 \div 2,1 \times 30\%$) se reconocerán en otro resultado integral (es decir, fuera de resultados).

Nota: El principio de este ejemplo se aplica de la misma forma a las participaciones en entidades controladas de forma conjunta porque se contabilizan de la misma manera que las participaciones en asociadas.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Cambio de moneda funcional

30.14 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, esta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.

Notas

Una entidad no elige su moneda funcional. La moneda funcional se determinará de acuerdo con los párrafos 30.2 a 30.5 sobre la base de los hechos y las circunstancias (transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que sean relevantes para la entidad). Un cambio de moneda funcional se origina por un cambio en las circunstancias. Por consiguiente, la información presentada será de utilidad si el efecto del cambio de moneda funcional se contabiliza de forma prospectiva (se logrará una representación más fiel si las partidas se miden en la moneda funcional “anterior” previo al cambio y en la moneda funcional “nueva” después del cambio).

Nota: Un cambio de moneda funcional no es un cambio de política contable (como se describe en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*). La reexpresión retroactiva (tratamiento especificado para cambios en las políticas contables) daría lugar a que las partidas se midieran en la moneda funcional “nueva” antes de la fecha del cambio de moneda funcional, y no representaría fielmente las partidas en ese momento.

30.15 Como se destacó en los párrafos 30.2 a 30.5, la moneda funcional de una entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se determina la moneda funcional, solo puede cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

Ejemplo: una subsidiaria en el extranjero cambia sus operaciones

Ej 16 Varios años antes, una entidad (controladora), cuya moneda funcional es la u.m., compró una subsidiaria en el extranjero. Durante muchos años después de la adquisición, la subsidiaria operó con independencia de su controladora, y durante ese tiempo, se determinó que la moneda funcional de la subsidiaria era la u.m.e. (moneda local de la jurisdicción de la subsidiaria). No obstante, en el año en curso, debido a un incremento en los costos de materiales y mano de obra en la jurisdicción de la subsidiaria, esta dejó de fabricar sus propios productos y comenzó a distribuir los productos de la controladora en su jurisdicción. Las instalaciones productivas de la subsidiaria se vendieron a un tercero. Por consiguiente, la gerencia reconsideró la moneda funcional de la subsidiaria y determinó que era la u.m.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Las circunstancias de la entidad cambiaron cuando pasó de ser un fabricante independiente de productos a distribuir a nivel local los productos fabricados por la controladora. Por consiguiente, siempre y cuando la moneda funcional se haya determinado correctamente de acuerdo con los párrafos 30.2 a 30.5, esto constituiría un cambio de moneda funcional en la subsidiaria de u.m.e. a u.m. Según el párrafo 30.16, el efecto del cambio de moneda funcional se debe contabilizar de forma prospectiva desde la fecha del cambio.

30.16 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias, se tratarán como sus costos históricos.

Ejemplos: efecto de cambios de moneda funcional

Ej 17 Hasta el 31 de diciembre de 20X2 (final del periodo contable), la moneda funcional de una entidad era la u.m. y dicha entidad presentaba sus estados financieros en u.m.

Al comienzo de 20X3, debido a un cambio en las circunstancias, la moneda funcional de la entidad se cambió por la u.m.e. Como fecha del cambio de moneda funcional se determinó el 1 de enero de 20X3.

Situación 1: La entidad elige presentar sus estados financieros de 20X3 en u.m.e. (es decir, hay un cambio tanto de la moneda funcional como de la moneda de presentación)

El 1 de enero de 20X3, la entidad convierte todas las partidas en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 de la moneda funcional anterior (u.m.) a la moneda funcional nueva (u.m.e.) utilizando la tasa de cambio del 1 enero de 20X3. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratan como sus costos históricos.

Todas las transacciones que tienen lugar en 20X3 en una moneda diferente a la u.m.e. son transacciones en moneda extranjera y se convierten a la moneda funcional u.m.e. al momento del reconocimiento inicial. Por consiguiente, las transacciones de 20X3 y los saldos al finalizar 20X3 se medirán en u.m.e. y se utilizarán para preparar los estados financieros del año que finaliza el 31 de diciembre de 20X3. Las cifras comparativas de 20X2 en los estados financieros del año que finaliza el 31 de diciembre de 20X3 deben convertirse de u.m. (moneda funcional de la entidad en 20X2) a u.m.e. Cabe observar que el cambio en la moneda de presentación se contabiliza como un cambio en la política contable (es decir, la nueva política se aplicará de forma retroactiva como si la nueva moneda de presentación hubiera sido siempre la misma).

Situación 2: La entidad elige seguir presentando sus estados financieros en u.m. (es decir, hay un cambio de moneda funcional pero no de moneda de presentación)

El 1 de enero de 20X3, la entidad convierte todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio de esa fecha. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratan como sus costos históricos.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Todas las transacciones que tienen lugar en 20X3 en una moneda diferente a la u.m.e. son transacciones en moneda extranjera y se convierten a la moneda funcional (u.m.e.) al momento del reconocimiento inicial. Por consiguiente, las transacciones de 20X3 y los saldos al finalizar 20X3 se medirán en u.m.e. y deberán convertirse a la moneda de presentación (u.m.) de acuerdo con el párrafo 30.18 para poder presentar los estados financieros en u.m. Las cifras comparativas se podrán obtener de los estados financieros del año finalizado el 31 de diciembre de 20X2. Ya están expresadas en u.m. y no necesitan ajustarse.

Ej 18 Los hechos son iguales a los del ejemplo 17. El 1 de enero de 20X0, la entidad compró una partida de maquinaria por 100.000 u.m.e. cuando la tasa de cambio era 1 u.m. = 2 u.m.e. La entidad deprecia la máquina a lo largo de diez años con el método lineal. El 1 de enero de 20X3, la tasa de cambio es 1 u.m. = 1,8 u.m.e.

El 1 de enero de 20X0, la moneda funcional de la entidad es la u.m. y por ello la máquina se registra en 50.000 u.m. ($100.000 \text{ u.m.e.} \div 2$) al momento del reconocimiento inicial.

Al 31 de diciembre de 20X2, ya se habrán cargado tres años de depreciación sobre la máquina (es decir, $15.000 \text{ u.m.} = 50.000 \text{ u.m.} \div 10 \times 3$). Por consiguiente, la máquina se registra en 35.000 u.m. ($50.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 15.000 \text{ u.m.}$).

Debido a que la moneda funcional ha cambiado, la máquina se convierte a la nueva moneda funcional (u.m.e.) el 1 de enero de 20X3. Por consiguiente, el costo histórico de la máquina al 1 de enero de 20X3 se registra en 63.000 u.m.e. ($35.000 \text{ u.m.} \times 1,8$).

Suponiendo que la gerencia determina que la vida útil restante de la máquina son 7 años y su valor residual es cero, cada año se reconocerá un gasto por depreciación de 9.000 u.m.e. ($63.000 \text{ u.m.e.} \div 7$). Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X3, la máquina tendrá un importe en libros de 54.000 u.m.e. ($63.000 \text{ u.m.e. de costo menos } 9.000 \text{ u.m.e. de depreciación acumulada}$).

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, esta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.

Notas

La moneda de presentación de una entidad es la moneda en que se presentan sus estados financieros. Si bien una entidad debe medir siempre las transacciones en moneda extranjera en la moneda funcional, puede elegir presentar sus estados financieros en cualquier moneda. Por consiguiente, la moneda de presentación de una entidad puede ser diferente de la moneda funcional. No obstante, por razones de simplicidad, muchas entidades suelen presentar sus estados financieros en su moneda funcional.

Si bien las entidades pueden elegir libremente su moneda de presentación, si eligen una moneda diferente de la moneda funcional, deberán revelar la razón por la que seleccionan dicha moneda diferente (véase el párrafo 30.26). Las regulaciones locales pueden exigir a las entidades presentar sus estados financieros en la moneda local aunque esta no sea su moneda funcional. Otra razón podría ser que los principales inversores o proveedores de financiamiento de la entidad sean extranjeros.

La aplicación más difundida de la conversión a una moneda de presentación se da en los estados financieros de grupos. Esto se debe a que los resultados y la situación financiera de cada entidad del grupo deben expresarse en una moneda común antes de incorporarse a los estados financieros consolidados (véase el párrafo 30.22).

30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

- (a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera;
- (b) los ingresos y gastos para cada estado del resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción;
- (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Notas

La presentación de estados financieros en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad no cambia la medición de las partidas subyacentes. Simplemente expresa en una moneda diferente los importes de dichas partidas, que se midieron inicialmente en la moneda funcional.

30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

Notas

En otras palabras, las tasas de cambio medias se podrán utilizar siempre y cuando los resultados no difieran de manera significativa con respecto al uso de tasas reales.

Por razones de simplicidad, en los ejemplos que siguen se ha utilizado una tasa media para todo el año. No obstante, cuando las tasas de cambio fluctúan de manera significativa durante el año, esto no es apropiado. En estos casos, podría ser apropiado el uso de tasas medias correspondientes a una serie de periodos más cortos. El ejemplo 21 ilustra el uso de una tasa media mensual.

Ejemplo: utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Ej 19 La entidad A es una entidad independiente (es decir, no forma parte de un grupo). Su moneda funcional es la u.m. No obstante, las leyes exigen a la entidad A presentar sus estados financieros en m.l.a., que es la moneda local del país donde opera. El periodo contable de la entidad A finaliza el 31 de diciembre.

Tasas de cambio:

- Al 31 de diciembre de 20X1 y al 31 de diciembre de 20X2 son 1 u.m. = 2 m.l.a. y 1 u.m. = 2,3 m.l.a., respectivamente.
- La tasa media ponderada para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 es 1 u.m. = 2,2 m.l.a.
- En 20X2, la entidad A pagó un dividendo de 3.000 u.m. cuando la tasa de cambio era 1 u.m. = 2,25 m.l.a.
- El capital en acciones fue emitido cuando la tasa de cambio era 1 u.m. = 1,8 m.l.a.

La entidad A registra todas sus transacciones en su moneda funcional de acuerdo con la Sección 30. El estado del resultado integral y un extracto del estado de cambios en el patrimonio neto para el año finalizado el 31 de diciembre 20X2 se prepararon en la moneda funcional de la siguiente manera:

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estado del resultado integral del año terminado el 31 de diciembre de 20X2

	20X2
	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	146.114
Costo de ventas	(113.969)
Ganancia bruta	32.145
Costos de distribución	(150)
Gastos de administración	(9.000)
Otros gastos	(1.000)
Costos financieros	(3.000)
Ganancia antes de impuestos	18.995
Gasto por impuestos a las ganancias	(4.495)
Ganancia del año	14.500

Extracto del estado de cambios en el patrimonio neto

Ganancias acumuladas al comienzo del año	18.000
Ganancia del año	14.500
Dividendos	(3.000)
Ganancias acumuladas al final del año	29.500

Notas:

- La tasa de cambio media ponderada del año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 es 1 u.m. = 1,9 m.l.a.
- Al 1 de enero de 20X1, se ha reconocido una ganancia acumulada de 2.800 m.l.a. en la reserva de moneda extranjera, que se debe a la conversión de los estados financieros de la entidad a la m.l.a. en periodos anteriores.
- Las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X1 eran de 22.000 m.l.a.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Los estados de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 son los siguientes:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Propiedades, planta y equipo	85.000	90.000
Inventarios	8.000	3.000
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	12.000	5.000
Efectivo	5.000	3.000
Activos totales	110.000	101.000
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	5.500	3.000
Sobregiro	5.000	10.000
Préstamo	50.000	50.000
Pasivos totales	60.500	63.000
Capital en acciones	20.000	20.000
Ganancias acumuladas iniciales	15.000	10.000
Ganancia del año	14.500	8.000
Patrimonio total	49.500	38.000
Total pasivos y patrimonio	110.000	101.000

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 (y 20X1) convertido a m.l.a.:

	20X2		20X1		20X1	
	u.m.	Tasa ^(a)	m.l.a.	u.m.	Tasa ^(a)	m.l.a.
Propiedades, planta y equipo	85.000	2,3	195.500	90.000	2	180.000
Inventarios	8.000	2,3	18.400	3.000	2	6.000
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	12.000	2,3	27.600	5.000	2	10.000
Efectivo	5.000	2,3	11.500	3.000	2	6.000
Activos totales	110.000		253.000	101.000		202.000
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	5.500	2,3	12.650	3.000	2	6.000
Sobregiro	5.000	2,3	11.500	10.000	2	20.000
Préstamo	50.000	2,3	115.000	50.000	2	100.000
Pasivos totales	60.500		139.150	63.000		126.000
Activos netos	49.500		113.850	38.000		76.000
Capital en acciones	20.000	1,8	36.000	20.000	1,8	36.000
Ganancias acumuladas ^(b)	29.500		62.350	18.000		37.200
Reserva de moneda extranjera	n/a		15.500	n/a		2.800
Patrimonio total	49.500		113.850	38.000		76.000

(a) Todos los activos y pasivos se convierten a la tasa de cambio de cierre, que es 1 u.m. = 2 m.l.a. el 31 de diciembre de 20X1, y 1 u.m. = 2,3 m.l.a. el 31 de diciembre de 20X2. El capital en acciones se convierte a la tasa histórica de 1 u.m. = 1,8 m.l.a.

(b) Ganancias acumuladas al 31 de diciembre de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X1:

	31/12/20X2	31/12/20X1
	m.l.a.	m.l.a.
Ganancias acumuladas iniciales	37.200	22.000
Ganancia del año ^(c)	31.900	15.200
Dividendos pagados ^(d)	(6.750)	—
Total	62.350	37.200

(c) La ganancia de 20X1 se convirtió a la tasa media ponderada de 1 u.m. = 1,9 m.l.a., es decir, 8.000 u.m. × 1,9 = 15.200 m.l.a. La ganancia de 20X2 se convirtió a la tasa media ponderada de 1 u.m. = 2,2 m.l.a., es decir, 14.500 u.m. × 2,2 = 31.900 m.l.a.

(d) Los dividendos pagados se convirtieron a la tasa de 1 u.m. = 2,25 m.l.a.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Estado del resultado integral del año terminado el 31 de diciembre de 20X2 convertido a m.l.a.:

	20X2		20X2
	u.m.		m.l.a.
Ingresos de actividades ordinarias	146.114	2,2	321.451
Costo de ventas	(113.969)	2,2	(250.732)
Ganancia bruta	32.145	2,2	70.719
Costos de distribución	(150)	2,2	(330)
Gastos de administración	(9.000)	2,2	(19.800)
Otros gastos	(1.000)	2,2	(2.200)
Costos financieros	(3.000)	2,2	(6.600)
Ganancia antes de impuestos	18.995	2,2	41.789
Gasto por impuestos a las ganancias	(4.495)	2,2	(9.889)
Ganancia del año	14.500	2,2	31.900
Otro resultado integral:			
Diferencia de cambio en la conversión de u.m. a m.l.a.			12.700
Resultado integral total			44.600

Estado de cambios en el patrimonio neto del año terminado el 31 de diciembre de 20X2 convertido a m.l.a.:

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Diferencia de conversión	Total
Saldo al 1 de enero de 20X2	36.000	37.200	2.800	76.000
Dividendos		(6.750)		(6.750)
Ganancia de 20X2		31.900		31.900
Diferencia de cambio			12.700	12.700
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	36.000	62.350	15.500	113.850

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: tratamiento de la emisión de capital en acciones adicional durante el año

Ej 20 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 19, excepto que en este caso, el 1 de diciembre de 20X2, la entidad A emitió más capital por 10.000 u.m. cuando la tasa de cambio era 1 u.m. = 2,6 m.l.a. Esto aumenta el efectivo en 10.000 u.m. y el capital en acciones en 10.000 u.m. Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X2, los activos netos tuvieron un incremento de 10.000 u.m. hasta alcanzar las 59.500 u.m.

Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2 (y 20X1) convertido a m.l.a.:

	20X2	20X2	20X1	20X1
	u.m.	m.l.a. a 2,3	u.m.	m.l.a. a 2
Propiedades, planta y equipo	85.000	195.500	90.000	180.000
Inventarios	8.000	18.400	3.000	6.000
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	12.000	27.600	5.000	10.000
Efectivo	15.000	34.500	3.000	6.000
Activos totales	120.000	276.000	101.000	202.000
Acreeedores comerciales y otras cuentas por pagar	5.500	12.650	3.000	6.000
Sobregiro	5.000	11.500	10.000	20.000
Préstamo	50.000	115.000	50.000	100.000
Pasivos totales	60.500	139.150	63.000	126.000
Activos netos	59.500	136.850	38.000	76.000
Capital en acciones a 1,8	20.000	36.000	20.000	36.000
Capital en acciones a 2,6	10.000	26.000		
Ganancias acumuladas	15.000	30.450	10.000	22.000
Ganancia del año	14.500	31.900	8.000	15.200
Reserva de moneda extranjera	n/a	12.500	n/a	2.800
Patrimonio total	59.500	136.850	38.000	76.000

Al igual que en el ejemplo 19, todos los activos y pasivos (y por consiguiente, los activos netos) se convierten a la tasa de cambio de cierre, que es 1 u.m. = 2 m.l.a. el 31 de diciembre de 20X1, y 1 u.m. = 2,3 m.l.a. el 31 de diciembre de 20X2. El capital en acciones emitido antes de 20X1 se convierte a la tasa histórica de 1 u.m. = 1,8 m.l.a. El capital en acciones emitido al 1 de diciembre de 20X2 se convierte a la tasa histórica de 1 u.m. = 2,6 m.l.a.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Los cálculos de las ganancias acumuladas al 31 de diciembre de 20X2 son los mismos que los del ejemplo 19.

Estado de cambios en el patrimonio neto del año terminado el 31 de diciembre de 20X2 convertido a m.l.a.:

Estado de cambios en el patrimonio neto convertido a m.l.a.

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Diferencia de conversión	Total
Saldo al 1 de enero de 20X2	36.000	37.200	2.800	76.000
Emisión de capital en acciones	26.000			26.000
Dividendos		(6.750)		(6.750)
Ganancia de 20X2		31.900		31.900
Diferencia de cambio			9.700	9.700
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	62.000	62.350	12.500	136.850

Ejemplo: conversión de ingresos de actividades ordinarias utilizando tasas medias mensuales

Ej 21 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 20, excepto que en este caso, la entidad utiliza tasas medias mensuales en lugar de una tasa anual. Supongamos que las tasas medias de cada mes y los ingresos de actividades ordinarias mensuales son los siguientes:

Mes	Ingresos de actividades ordinarias	Tasa de cambio media
	u.m.	1 u.m. = X m.l.a.
Ene	7.000	2,10
Feb	7.500	1,80
Mar	9.000	1,60
Abr	10.000	1,80
May	11.000	2,00
Jun	13.000	2,40
Jul	12.500	2,50
Ago	14.000	1,80
Sep	14.200	2,20
Oct	15.800	2,50
Nov	16.500	2,60
Dic	15.614	2,40
Total	146.114	

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

El importe mostrado en los estados financieros en m.l.a. para los ingresos de actividades ordinarias será de 321.364 m.l.a. (véase la tabla más abajo). Se deberá aplicar el mismo proceso a otros ingresos y gastos. Para todas las transacciones grandes inusuales, se debe utilizar la tasa real.

Mes	Ingresos de actividades ordinarias	Tasa de cambio media	Ingresos de actividades ordinarias
	u.m.	1 u.m. = X m.l.a.	m.l.a.
Ene	7.000	2,10	14.700,00
Feb	7.500	1,80	13.500,00
Mar	9.000	1,60	14.400,00
Abr	10.000	1,80	18.000,00
May	11.000	2,00	22.000,00
Jun	13.000	2,40	31.200,00
Jul	12.500	2,50	31.250,00
Ago	14.000	1,80	25.200,00
Sep	14.200	2,20	31.240,00
Oct	15.800	2,50	39.500,00
Nov	16.500	2,60	42.900,00
Dic	15.614	2,40	37.473,60
Total	146.114		321.363,60

30.20 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 30.18(c) proceden de:

- la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y
- la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero que no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la **participación no controladora** se distribuirán a dicha participación no controladora y se reconocerán como parte de la misma en el estado de situación financiera consolidado.

Notas

Los ejemplos 22 y 23 muestran cómo surge la diferencia de cambio en el párrafo 30.18(c). Estos cálculos también pueden utilizarse para verificar los importes de las pérdidas o ganancias por diferencia de cambio reconocidos en otro resultado integral en los estados financieros convertidos.

Las diferencias de cambio antedichas no se reconocen en resultados porque no se relacionan con el rendimiento comercial de la entidad. Por consiguiente, en el estado del

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

resultado integral, las diferencias de cambio (ingresos o gastos) se presentan como otro resultado integral (es decir, fuera de resultados).

Las diferencias de cambio también pueden incluir movimientos de patrimonio, por ejemplo, como resultado del pago de dividendos en el año o de la emisión de capital en acciones adicional.

Ejemplos: conciliación de la diferencia de cambio

Ej 22 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 19.

Las diferencias de cambio surgen al convertir los resultados y la situación financiera a una moneda de presentación diferente de la moneda funcional. Esto se debe a que los activos y pasivos totales se convirtieron a la tasa de cambio de cierre (1 u.m. = 2,3 m.l.a.), mientras que la ganancia del año, los dividendos pagados y el saldo inicial de capital en acciones y ganancias acumuladas se convirtieron a tasas de cambio diferentes. Por ello, es posible conciliar las 12.700 u.m. de la diferencia de cambio surgida al convertir los estados financieros a m.l.a. de la siguiente manera:

Conciliación:

capital en acciones a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,3 m.l.a.)	46.000
capital en acciones a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X1 (1 u.m. = 2 m.l.a.)	(40.000)
Diferencia en capital en acciones	6.000
ganancias acumuladas al comienzo del año a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,3 m.l.a.)	41.400
ganancias acumuladas al comienzo del año a la tasa de cambio media vigente al 31 de diciembre de 20X1 (1 u.m. = 2 m.l.a.)	(36.000)
Diferencia en ganancias acumuladas	5.400
ganancia del año a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,3 m.l.a.)	33.350
ganancia del año a la tasa de cambio media para 20X2 (1 u.m. = 2,2 m.l.a.)	(31.900)
Diferencia en ganancia del año	1.450
dividendos pagados a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,3 m.l.a.)	(6.900)
dividendos pagados a la tasa de cambio vigente en la fecha de pago (1 u.m. = 2,25 m.l.a.)	6.750
Diferencia en dividendos pagados	(150)
Diferencia de cambio por conversión surgida durante el periodo	12.700

Ej 23 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 20.

La diferencia entre la pérdida por diferencia de cambio de 12.700 m.l.a. del ejemplo 19 y la pérdida por diferencia de cambio de 9.700 u.m. del ejemplo 20 surge de la emisión de capital en acciones durante el periodo. Esto incrementa los activos netos en 10.000 u.m.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Al igual que en el ejemplo 22, la diferencia de cambio surgida al convertir los estados financieros a la moneda extranjera (9.700 m.l.a.) se puede conciliar de la siguiente manera:

Conciliación:

30.000 u.m. de capital en acciones a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,3 m.l.a.)	69.000
20.000 u.m. de capital en acciones a la tasa de cambio vigente al 31 de diciembre de 20X1 (1 u.m. = 2 m.l.a.)	(40.000)
10.000 u.m. de capital en acciones a la tasa de cambio vigente al 1 de diciembre de 20X2 (1 u.m. = 2,6 m.l.a.)	(26.000)
Diferencia en capital en acciones	3.000
Diferencia en ganancias acumuladas	5.400
Diferencia en ganancia del año	1.450
Diferencia en dividendos pagados	(150)
Diferencia de cambio por conversión surgida durante el periodo	9.700

30.21 Una entidad, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la Sección 31 *Hiperinflación*.

Notas

La Sección 31 se aplica para determinar si la moneda funcional de la entidad es la moneda de una economía hiperinflacionaria.

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor

30.22 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, la entidad seguirá los procedimientos normales de consolidación, tal como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*). Sin embargo, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las fluctuaciones de la moneda en los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una ganancia o pérdida por las fluctuaciones de las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados, una entidad que informa continuará reconociendo esta diferencia de cambio en los resultados o, si surge de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la entidad procederá a clasificarla como patrimonio.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Notas

Resumen del enfoque para un grupo de entidades (es decir, una controladora y sus subsidiarias)

Paso 1: La entidad controladora determina su propia moneda funcional. Todas las transacciones en moneda extranjera se convierten a la moneda funcional de la controladora.

Paso 2: Se determina la moneda funcional de cada una de las subsidiarias. Cada subsidiaria convierte todas sus transacciones en moneda extranjera a su moneda funcional. Cada subsidiaria prepara los estados financieros en su moneda funcional.

Paso 3: Si la entidad controladora utiliza el método de la participación para las inversiones en asociadas o en entidades controladas de forma conjunta, o ambas, determina la moneda funcional de cada una de estas asociadas o entidades. Cada una de estas entidades habrá preparado estados financieros en su moneda funcional.

Nota: Si la controladora contabiliza sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos utilizando el modelo del costo o del valor razonable, se aplican los requerimientos normales de los activos no monetarios para convertir estas inversiones.

Paso 4: Si la entidad controladora tiene sucursales que tienen una moneda funcional diferente de la moneda funcional de la controladora, la gerencia determinará la moneda funcional de cada sucursal. Cada sucursal convierte todas sus transacciones en moneda extranjera a su moneda funcional.

Paso 5: Los estados financieros de la controladora y los estados financieros de todas las subsidiarias, sucursales, asociadas (método de la participación solamente) o entidades controladas de forma conjunta (método de la participación solamente) del paso 2 al 4 se convierten a la moneda de presentación del grupo si sus monedas funcionales difieren de la moneda de presentación de este. La moneda de presentación del grupo puede ser la moneda funcional de la controladora u otra moneda (es decir, la moneda de presentación se puede elegir libremente).

Paso 6: Los estados financieros convertidos de las subsidiarias se incorporan a los estados financieros consolidados siguiendo los procedimientos de consolidación normales (se aplica el mismo tratamiento a todas las sucursales que se contabilicen por separado).

Paso 7: Los estados financieros convertidos de las asociadas y entidades controladas de forma conjunta se incorporan a los estados financieros consolidados siguiendo los procedimientos del método de la participación (no se aplica si las asociadas o entidades controladas de forma conjunta se miden al costo o al valor razonable; véase el comentario del paso 1).

Diferencias de cambio en partidas monetarias intragrupo

Véanse los ejemplos 12 al 14, que ilustran las diferencias de cambio en un activo (o pasivo) monetario entre la controladora y su subsidiaria en el extranjero, tanto en los estados financieros individuales de las entidades como en los estados financieros consolidados del grupo.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

El periodo contable del negocio en el extranjero finaliza en una fecha diferente a la del inversor

En circunstancias poco usuales, los estados financieros de una subsidiaria utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados pueden prepararse para una fecha de presentación diferente de la del grupo (véase el párrafo 9.16). En estas circunstancias, se utilizará la tasa de cambio vigente en la fecha de presentación de la subsidiaria para convertir los estados financieros de esta. No obstante, se deberán realizar ajustes si hay un movimiento cambiario significativo entre la fecha de presentación de la subsidiaria y la fecha de presentación de los estados financieros consolidados. Asimismo, también se deberán realizar ajustes por cualquier transacción o suceso significativo que ocurra entre esa fecha y la fecha de los estados financieros de la controladora.

30.23 Cualquier plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero y cualesquiera ajustes del valor razonable a los **importes en libros** de los activos y pasivos que surgen en la adquisición de ese negocio en el extranjero, se tratarán como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Así, estos se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con el párrafo 30.18.

Notas

Los ajustes del valor razonable claramente se corresponden con los activos y pasivos identificables de la entidad adquirida y deben, por tanto, ser convertidos a la moneda de presentación del grupo según la tasa de cierre al preparar los estados financieros consolidados.

En la *NIIF para las PYMES*, se considera que la plusvalía forma parte de la inversión neta de la controladora en la entidad adquirida. Por consiguiente, la plusvalía no es tratada de forma diferente a otros activos de la entidad adquirida, en particular a los activos intangibles, puesto que una parte significativa de la plusvalía es probable que comprenda activos intangibles que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento separado. Cuando una entidad adquirida comprende varios negocios con diferentes monedas funcionales, el flujo de efectivo que justifica el reconocimiento continuado de la plusvalía se genera en dichas monedas funcionales diferentes. Por consiguiente, la plusvalía es tratada como un activo del negocio en el extranjero y se convierte según la tasa de cierre. En consecuencia, la plusvalía es distribuida a nivel de cada moneda funcional del negocio en el extranjero adquirido. Esto significa que el nivel al cual se distribuye la plusvalía para fines de conversión de la moneda extranjera, puede ser diferente del nivel al cual se comprueba el deterioro de la plusvalía. Las entidades siguen los requerimientos de la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar el nivel al cual se comprueba el deterioro de la plusvalía.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: reconversión de la plusvalía

Ej 24 El 31 de diciembre de 20X0, la entidad A (cuya moneda funcional y moneda de presentación es la unidad monetaria (u.m.)) adquiere en una combinación de negocios una participación del 100 por ciento en la entidad B (cuya moneda funcional es la unidad monetaria extranjera (u.m.e.)) a un costo de 5.000 u.m.e. cuando el valor razonable del único activo de la entidad B, una máquina, es de 4.000 u.m.e. La entidad B no tiene pasivos ni pasivos contingentes.

Las tasas de cambio son las siguientes:

- al 31 de diciembre de 20X0: 1 u.m. = 2 u.m.e.
- al 31 de diciembre de 20X1: 1 u.m. = 2,1 u.m.e.

El estado consolidado de situación financiera del grupo al 31 de diciembre de 20X1 incluye lo siguiente:

- 476 u.m. de plusvalía (cálculo: 1.000 u.m.e. ÷ 2,1 de tasa de cambio de cierre)⁽²⁾
- 1.905 u.m. de propiedades, planta y equipo (cálculo: 4.000 u.m.e. ÷ 2,1 de tasa de cambio de cierre)⁽³⁾
- 119 u.m.^(a) de ajustes por conversión en el patrimonio.

El estado consolidado del resultado integral del grupo incluye un gasto de 119 u.m.^(a) presentado como otro resultado integral por la diferencia de conversión que surge al convertir los estados financieros de la subsidiaria a la moneda de presentación del grupo.

^(a) Cálculo: (1.000 u.m.e. de plusvalía + 4.000 u.m.e. de máquina) ÷ 2 de tasa de cambio inicial = 2.500 u.m. de importe en libros de los activos de la subsidiaria en el grupo al 31 de diciembre de 20X0. 2.500 u.m. al 31 de diciembre de 20X0 menos 2.381 u.m. de importe en libros de los activos de la subsidiaria en el grupo al 31 de diciembre de 20X1 ((es decir, 1.000 u.m.e. de plusvalía + 4.000 u.m.e. de máquina) ÷ 2,1 de tasa de cambio de cierre) = 119,05 u.m.e. de diferencia de cambio.

Ej 25 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 24. No obstante, en este ejemplo, la plusvalía se amortiza y la máquina se deprecia utilizando el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de diez años.

La tasa de cambio media para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 es 1 u.m. = 2,05 u.m.e.

El estado consolidado de situación financiera del grupo al 31 de diciembre de 20X1 incluye lo siguiente:

- 429 u.m. de plusvalía (cálculo: (1.000 u.m.e. de importe bruto menos 100 u.m. de amortización) ÷ 2,1 de tasa de cambio de cierre)
- 1.714 u.m. de propiedades, planta y equipo (cálculo: (4.000 u.m.e. de importe bruto menos 400 u.m. de depreciación) ÷ 2,1 de tasa de cambio de cierre)
- 113 u.m.^(a) de ajustes por conversión en el patrimonio.

⁽²⁾ Por razones de simplicidad, en este ejemplo se ignora la amortización de la plusvalía.

⁽³⁾ Por razones de simplicidad, en este ejemplo se ignora la depreciación de la máquina.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

El estado del resultado integral consolidado del grupo incluye lo siguiente:

- un gasto de 49 u.m. presentado en resultados por la amortización de la plusvalía (cálculo: $1.000 \text{ u.m.e.} \div 10 \text{ años} = 100 \text{ u.m.e.}$ de gasto por amortización. 100 u.m.e. de amortización $\div 2,05 = 48,78 \text{ u.m.}$);
- un gasto de 195 u.m. presentado en resultados por la depreciación del equipo (cálculo: $4.000 \text{ u.m.e.} \div 10 \text{ años} = 400 \text{ u.m.e.}$ de gasto por depreciación. 400 u.m.e. de depreciación $\div 2,05 = 195,12 \text{ u.m.}$);
- un gasto de 113 u.m.^(a) presentado como otro resultado integral por la diferencia de conversión que surge al convertir los estados financieros de la subsidiaria a la moneda de presentación del grupo.

^(a) $22,65 \text{ u.m.}^{(b)} + 90,59 \text{ u.m.}^{(b)} = 113,24 \text{ u.m.}$ de ajuste por conversión en el patrimonio.

^(b) Cálculo: pérdida por conversión de la plusvalía: $1.000 \text{ u.m.e.} \div 2,0$ de tasa de cambio inicial = 500 u.m. de plusvalía reconocida en la contabilización de la combinación de negocios menos $48,78 \text{ u.m.}$ de gasto por amortización menos $428,57 \text{ u.m.}$ de plusvalía restante al 31 de diciembre de 20X1 (es decir, $1.000 \text{ u.m.e.} \times 9/10 \text{ años} = 900 \text{ u.m.e.}$ 900 u.m.e. de saldo restante $\div 2,1$ de tasa de cambio de cierre = $428,57 \text{ u.m.}$) = $22,65 \text{ u.m.}$

^(c) Cálculo: pérdida por conversión de los otros activos netos de la subsidiaria (máquina): $4.000 \text{ u.m.e.} \div 2,0$ de tasa de cambio inicial = 2.000 u.m. de activos netos reconocidos en la contabilización de la combinación de negocios menos $195,12 \text{ u.m.}$ de gasto por depreciación menos $1.714,29 \text{ u.m.}$ de importe en libras restante del grupo al 31 de diciembre de 20X1 (es decir, $4.000 \text{ u.m.e.} \times 9/10 \text{ años} = 3.600 \text{ u.m.e.}$ 3.600 u.m.e. de saldo restante $\div 2,1$ de tasa de cambio de cierre = $1.714,29 \text{ u.m.}$) = $90,59 \text{ u.m.}$

Información a Revelar

30.24 En los párrafos 30.26 y 30.27, las referencias a la “moneda funcional” se aplicarán, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.

30.25 Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con las Secciones 11 y 12.
- (b) El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplo: información a revelar exigida según el párrafo 30.25(a)

- Ej 26 Una entidad podría presentar la información a revelar por el importe de las diferencias de cambio reconocido en los resultados del periodo, de la siguiente manera:

Grupo XYZ

[Extracto de] Notas

Nota 8: Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) al determinar la ganancia antes de impuestos:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Costo de inventarios reconocido como gasto	X	X
Costos de investigación y desarrollo (incluidos en otros gastos)	X	X
Pérdidas (ganancias) por diferencia de cambio en cuentas de deudores y acreedores comerciales (incluidas en otros gastos)	1.000	(2.000)

Ejemplo: información a revelar exigida según el párrafo 30.25(b)

- Ej 27 Un grupo podría presentar, en sus estados financieros consolidados, la información a revelar por el importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo, de la siguiente manera:

Extracto de políticas contables

Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de los estados financieros de negocios en el extranjero se reconocen en otro resultado integral y se clasifican en un componente separado del patrimonio (“reserva de conversiones de moneda extranjera”), en el estado de situación financiera. Las diferencias de cambio que surjan de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta de la entidad que informa en un negocio en el extranjero también se reconocen en otro resultado integral y se clasifican en la “reserva de conversiones de moneda extranjera”. Los importes reconocidos en esta reserva nunca se transfieren a los resultados, ni siquiera cuando se dispone del negocio en el extranjero.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Grupo XYZ

Extracto del estado de cambios en el patrimonio neto

	Capital en acciones	Ganancias acumuladas	Reserva de conversión de moneda extranjera	Total
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
20X2				
Saldo al comienzo del año	X	X	225	X
Resultados		X		X
Otro resultado integral: diferencias de cambio procedentes de la conversión de los resultados y la situación financiera de negocios en el extranjero			(75)	(75)
Saldo al finalizar el año	X	X	150	X
20X1				
Saldo al comienzo del año	X	X	105	X
Resultados		X		X
Otro resultado integral: diferencias de cambio procedentes de la conversión de los resultados y la situación financiera de negocios en el extranjero			120	120
Saldo al finalizar el año	X	X	225	X

30.26 Una entidad revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

Notas

La Sección 30 no requiere explícitamente que una entidad presente su política contable para las conversiones y transacciones en moneda extranjera. No obstante, si una entidad tiene actividades significativas en el extranjero, por lo general, revelará su política contable para dichas actividades (véase el párrafo 8.4 y 8.5). Los ejemplos 28 y 29 muestran una de las maneras en que un grupo de entidades puede exponer su política contable para las actividades en el extranjero en los estados financieros consolidados.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

Ejemplos: información a revelar exigida según el párrafo 30.26

- Ej 28 Una entidad podría presentar la información a revelar por la moneda en que se presentan los estados financieros de la siguiente manera:**

Grupo XYZ

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables [Extracto]

Conversión de la moneda extranjera

Al preparar los estados financieros de cada entidad dentro del grupo, las transacciones en moneda extranjera se reconocerán en la moneda funcional de cada entidad particular a la tasa de cambio de la fecha de transacción. Al finalizar el año, las partidas monetarias denominadas en moneda extranjera se reconvertirán a la tasa de cambio vigente al finalizar el año. Las partidas no monetarias reconocidas al valor razonable que se denominen en moneda extranjera se reconvertirán a la tasa de cambio vigente en la fecha en que se determine este valor razonable. Las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, no se reconvertirán. Todas las diferencias de cambio se reconocerán en resultados, porque ninguna de las entidades incurre en diferencias de cambio en los importes reconocidos fuera de resultados.

Para preparar los estados financieros consolidados, todas las entidades del grupo convertirán sus partidas de gastos e ingresos y de situación financiera (determinadas según el párrafo de arriba) a la moneda de presentación de los estados financieros consolidados. A los fines de los estados financieros consolidados, los resultados y la situación financiera de cada entidad del grupo se expresarán en unidades monetarias (u.m.), que es la moneda funcional de la compañía controladora XYZ Co y la moneda de presentación de los estados financieros consolidados.

En los estados financieros consolidados, las diferencias de cambio se reconocerán en los resultados consolidados del periodo en el que surjan, a excepción de las diferencias de cambio que surjan en partidas monetarias que se consideran parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero. En este último caso, las diferencias de cambio se reconocerán en otro resultado integral. Estas diferencias de cambio seguirán formando parte del patrimonio incluso al disponer del negocio en el extranjero.

- Ej 29 Una entidad podría presentar la razón para utilizar una moneda de presentación diferente de la siguiente manera:**

Entidad ABC

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables [Extracto]

Conversión de la moneda extranjera [Extracto]

De acuerdo con las leyes locales, la entidad ABC (moneda funcional u.m.e.) presenta sus estados financieros en u.m., la moneda local del país Z, lugar donde se constituyó.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

30.27 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la entidad revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio en la moneda funcional.

Notas

Como se observa en el párrafo 30.15, una vez que se determina la moneda funcional, solo podrá cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes.

Ejemplos: información a revelar exigida según el párrafo 30.27

Ej 30 Una entidad podría presentar la información a revelar por el cambio en la moneda funcional de la siguiente manera:

Grupo ABC

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables [Extracto]

Conversión de la moneda extranjera [Extracto]

Durante el periodo, la moneda funcional de la subsidiaria A cambió de u.m. a u.m.e. como resultado de la decisión de vender las actividades de manufactura de la subsidiaria A y utilizar a dicha subsidiaria como agente para vender los productos de la subsidiaria B.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación. A continuación, se exponen, bajo títulos por separado, algunos de los juicios profesionales que se requieren comúnmente al aplicar los requerimientos de la Sección 30 de la *NIIF para las PYMES*.

Moneda funcional

La moneda funcional de una entidad no se elige, sino que se determina. Los párrafos 30.3 al 30.5 establecen factores, a menudo denominados indicadores, que se deben tener en cuenta para identificar la moneda funcional. En algunos casos, los indicadores identificarán con claridad a una moneda en particular como moneda funcional. Pero en otros casos, esto no será posible. Cuando los factores arrojen un resultado contradictorio, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia deberá emplear su juicio profesional basado en los hechos y circunstancias particulares de la entidad, para determinar la moneda funcional de modo que dé lugar a una presentación razonable (es decir, que represente fielmente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones).

Cuando una entidad tenga transacciones significativas en varias monedas, o exista una influencia internacional significativa en los precios y costos de venta, podrá ser necesario aplicar el juicio profesional para determinar la moneda funcional apropiada, dado que los indicadores de moneda funcional establecidos en la Sección 30 pueden arrojar un resultado contradictorio. Este juicio será necesario para adaptar los indicadores de la Sección 30 a las circunstancias específicas de la entidad.

La gerencia deberá asignar prioridad a los indicadores principales del párrafo 30.3, antes que al resto de los indicadores establecidos en los párrafos 30.4 y 30.5. No obstante, la importancia relativa de los distintos indicadores variará según la entidad. Al determinar la importancia relativa de cada indicador en comparación con los demás indicadores, la gerencia deberá tener en cuenta la relevancia de dicho indicador para las operaciones de la entidad. Por ejemplo, los indicadores principales y secundarios de los párrafos 30.3 y 30.4 se aplican a la mayoría de las entidades que suministran bienes y servicios, pero es posible que no tengan relevancia directa para otros tipos de entidades como ciertas entidades de cometido especial o entidades tenedoras.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

La gerencia también deberá considerar de qué manera cada indicador identifica con claridad a una moneda en particular como moneda funcional. Un indicador que es claro (es decir, que identifica una sola moneda) podría tener más peso que un indicador que identifica varias monedas, pero que puede favorecer a una de ellas. Por ejemplo, si los costos de suministrar bienes se incurren tanto en la moneda local como en una moneda extranjera, pero los costos en moneda local son ligeramente mayores, esto indicaría una leve preferencia por la moneda local según el párrafo 30.3(b). No obstante, si los costos de suministrar bienes se incurrieran solo en la moneda local, el indicador del párrafo 30.3(b) ofrecería una justificación más firme para que la moneda local sea la moneda funcional (es decir, el indicador tendría más peso cuando se lo evalúa con respecto a indicadores que ofrecen una justificación más débil para ciertas monedas).

Dado que la moneda funcional de una entidad se determina de acuerdo con las guías establecidas en los párrafos 30.3 a 30.5, solo se modificará si se produce un cambio en el entorno económico principal en el que la entidad opera (véase el párrafo 30.14).

Uso de tasas medias

Por razones prácticas, el párrafo 30.8 permite a una entidad utilizar una tasa media durante un periodo para aproximarse a las tasas reales vigentes en las fechas de las transacciones. La gerencia tendrá que aplicar el juicio profesional basándose en los hechos y circunstancias específicos de la entidad (por ejemplo, volatilidad de las tasas de cambio, uniformidad de las transacciones durante el periodo, etc.) para determinar si es apropiado o no calcular una tasa media para todo el año, para todo un mes o para una semana, por ejemplo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

El juicio profesional podrá ser necesario según el párrafo 30.12, para determinar si la liquidación de una partida monetaria con un negocio en el extranjero no está contemplada ni es probable que ocurra en el futuro previsible, y si es una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero.

Módulo 30: Conversión de la Moneda Extranjera

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las siguientes constituyen las diferencias básicas entre los requerimientos para la contabilización de transacciones en moneda extranjera y actividades en el extranjero, de acuerdo con las NIIF completas (véase la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*) y la *NIIF para las Pequeñas y Medianas Entidades* (véase la Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*).

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple e incluye mucho menos orientación que la detallada en las NIIF completas.
- La *NIIF para las PYMES* no permite o exige que las diferencias de cambio acumuladas relacionadas con un negocio en el extranjero que hayan sido previamente reconocidas en otro resultado integral se reclasifiquen de patrimonio a resultados (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la pérdida o ganancia por la disposición. La NIC 21 sí exige este tratamiento.
- La *NIIF para las PYMES* no tiene procedimientos específicos para la conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, a una moneda de presentación diferente, mientras que la NIC 21 sí incluye estos procedimientos.