

BOICAC N° 91/2012 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.

Respuesta:

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el dólar estadounidense (USD), cambia de moneda funcional el 1 de enero de 2012. A partir de esa fecha, la sociedad comienza a emplear el euro como moneda funcional. La consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para cancelar la diferencia de conversión que luce en el balance.

La moneda funcional de una entidad es la moneda en la que no soporta riesgo de tipo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, asume la hipótesis de que la moneda o monedas funcionales de una empresa española puedan ser distintas del euro. Este podría ser el caso de sucursales radicadas en el extranjero y, de manera más excepcional, de sociedades radicadas en España cuando la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo sea distinta del euro.

En este sentido, la norma de registro y valoración (NRV) 11ª. “Moneda extranjera” del PGC, en su apartado 2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, dispone:

“Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de un empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre “Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación” en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.”

En el escrito de consulta no se aporta información sobre la causa que determina el cambio de moneda funcional. Solo se afirma que la empresa “ha cambiado” su moneda funcional, y se pregunta qué criterio debe seguirse en relación con el saldo del epígrafe “Diferencias de conversión”.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión que se plantea es preciso resaltar que cuál sea la moneda funcional de una entidad es una cuestión de hecho y, por tanto, no constituye una opción contable. Es decir, como se ha indicado más arriba, la moneda

funcional es la moneda del entorno principal en el que opera la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que para las empresas radicadas en España dicha moneda es el euro.

Sobre la base de este razonamiento, el artículo 59.3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establece:

“La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, por lo que una vez definida la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos y condiciones. En este último caso, se aplicarán los procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha de cambio.”

Asumiendo que éste es el caso que describe el consultante, esto es, que se ha producido un cambio en las transacciones, sucesos o condiciones que llevaron a calificar en su día como moneda funcional al USD, y que adicionalmente este cambio se produce el 1 de enero de 2012 y no al cierre del ejercicio inmediato anterior, la cuestión a resolver en estos momentos es determinar la repercusión contable de la citada aplicación prospectiva.

Pues bien, la diferencia de conversión que luce en el balance al cierre del ejercicio 2011, es el importe resultante de comparar los activos y pasivos en moneda extranjera convertidos a euros, empleando el tipo de cambio de cierre en esa fecha, con las partidas del patrimonio neto convertidas a tipo de cambio histórico. La aplicación prospectiva del cambio implica no modificar dichas valoraciones, salvo error en la calificación inicial, en cuyo caso será de aplicación el criterio recogido en la norma de registro y valoración 22^a. “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del PGC.

Por su parte, si el cambio en la moneda funcional trae causa del cambio en la naturaleza de los activos de la empresa, como consecuencia de la enajenación de los activos netos que la integran, y la correspondiente pérdida de control, de acuerdo con el criterio recogido en el artículo 66 de las propias NFCAC la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se deberá transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En caso contrario, habrá que proceder como sigue:

- a) La diferencia de conversión se distribuirá en proporción al valor en libros de los activos monetarios netos (activos menos pasivos) y los activos no monetarios.

- b) La diferencia atribuida a los activos monetarios netos se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias.

- c) La atribuida a los activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto para su posterior imputación al resultado del ejercicio a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o, en su caso, amortización de los activos de los que traiga causa. En el supuesto de que la citada identificación, activo-diferencia, fuera impracticable, la empresa deberá distribuir la diferencia de conversión en proporción al valor en libros de los activos no monetarios.