



BOICAC nº 108/2016 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.

Respuesta:

La norma de registro y valoración (NRV) 10ª. Existencias, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su apartado 1.1 que:

"El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias."

Por lo tanto, desde un punto de vista contable, el precio de adquisición será el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se encuentren en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, entre otros, e incluidos los impuestos que graven la adquisición y no sean recuperables de la Hacienda Pública. Lógicamente, parte de este importe se corresponderá con la deuda con el proveedor y otros prestadores de servicios de transporte, seguros, etcétera, y el importe restante se corresponderá con una deuda con la Hacienda Pública o, en su caso, por pagos en metálico.

Por otra parte, las transacciones en moneda extranjera se regulan en la NRV 11ª del PGC. En relación con el tratamiento de estas transacciones la citada norma incorpora dos apartados dedicados a determinar la valoración inicial y la valoración final de las partidas.

En cuanto a la valoración inicial, toda transacción en moneda extranjera, ya se trate de una partida monetaria o una partida no monetaria, se convertirá a moneda funcional (euro), aplicando al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado, es



decir, el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento, establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

Pues bien, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión planteada el aspecto a dilucidar es qué se entiende por fecha de la transacción cuando se entrega un anticipo en moneda extranjera. Esto es, si por tal fecha debe entenderse el momento en que se produzca la incorporación de las existencias al patrimonio de la empresa, o si en caso de realizarse una entrega a cuenta el importe ya desembolsado en moneda extranjera es un componente del valor inicial del activo a recibir, que debe valorarse al tipo de contado en la fecha en que se ha producido la citada entrega y no cabe volver a valorar.

A los efectos de la NRV 11ª, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

- a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.
- b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

La calificación de los anticipos a cuenta como partidas no monetarias implica su valoración inicial y posterior al tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción (o entrega del



efectivo en moneda extranjera). De lo que cabe inferir que, con carácter general, si se ha entregado un anticipo al proveedor extranjero su importe se aplicará al pago de la correspondiente factura y se reconocerá la adquisición del activo por el mismo importe, sin que por dicho tramo del precio de adquisición proceda reconocer diferencia de cambio alguna. Esta forma de razonar originará, lógicamente, que el contravalor inicial de las existencias en moneda funcional se deba obtener considerando, al menos, dos tipos de cambio de contado.

En consecuencia, las mercancías importadas se incorporarán al inventario valoradas en parte al tipo de cambio de contado existente en la fecha en que se realizó el anticipo y en parte al que hubiera en el momento de la adquisición (fecha de la segunda transacción).

Sin perjuicio de todo lo expuesto, cuando en el anticipo entregado pueda identificarse un componente financiero significativo, por ejemplo, porque entre el plazo de la entrega y su cancelación transcurran más de doce meses, será preciso considerar el efecto financiero de la operación como un componente más del coste del anticipo en su contravalor al correspondiente tipo de cambio.