

# NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 21

# NIC 21: EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

## OBJETIVO

El objetivo de esta norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

### ¿SABE USTED CUÁNDO SE DEBE APLICAR LA NORMA NIC 21?

Los principales problemas que se presentan son la tasa o tasas de cambio a utilizar, así como la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

Esta norma se debe aplicar en los siguientes casos:

- A. Al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 instrumentos financieros: reconocimiento y medición.
- B. Al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por consolidación proporcional o por el método de la participación; y
- C. Al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.



## **DEFINICIONES**

### **TASA DE CAMBIO DE CIERRE**

Es la tasa de cambio de contado existente a la fecha del balance.

### **DIFERENCIA DE CAMBIO**

Es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

### **TASA DE CAMBIO**

Es la relación de cambio entre dos monedas.

### **VALOR RAZONABLE**

Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre dos partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

### **MONEDA EXTRANJERA O DIVISA**

Es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

### **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.



**MONEDA FUNCIONAL**

Es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

**GRUPO**

Es el conjunto formado por la controladora y todas sus subsidiarias.

**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.

**INVERSIÓN NETA DE UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO**

Es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.

**MONEDA DE PRESENTACIÓN**

Es la moneda en que se presentan los estados financieros.

**TASA DE CAMBIO DE CONTADO**

Es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.





## MONEDA FUNCIONAL

El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar la moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

- A. La moneda.
  1. 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
  2. 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, los materiales y otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia, será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

**LA CARACTERÍSTICA ESENCIAL DE UNA PARTIDA NO MONETARIA ES LA AUSENCIA DE UN DERECHO A RECIBIR UNA CANTIDAD FIJA O DETERMINABLE DE UNIDADES MONETARIAS**

## **PARTIDAS MONETARIAS**

La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: pensiones y otros beneficios a empleados que se

pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo y dividendos en efectivo, que se hayan reconocido como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) por ese contrato, sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias.

### **EJEMPLOS**

Efectivo

Valores negociables

Cuentas por cobrar

Obligaciones

## PARTIDAS NO MONETARIAS

Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias; por ejemplo: importes pagados por anticipado de bienes y servicios (cuotas anticipadas en un alquiler); la plusvalía; activos intangibles, inventarios; propiedades, planta y equipo, así como los suministros que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.

### EJEMPLOS

---

Inventarios

---

Inversiones en acciones

---

Activos fijos

---

Otros activos

---

Cuentas patrimoniales

Al preparar los estados financieros, cada entidad —ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero, tal como una controladora, o un negocio en el extranjero, como una subsidiaria o sucursal; determinará la moneda funcional de acuerdo con los párrafos 9 a 14. La entidad convertirá las partidas de moneda extranjera a la moneda funcional, e informará de los efectos de esta conversión, de acuerdo con los párrafos 20 a 37 y 50.

## RECONOCIMIENTO INICIAL

Toda transacción en moneda extranjera debe registrarse en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera

## INFORMACIÓN FINANCIERA EN LAS FECHAS DE LOS BALANCES POSTERIORES

### EN CADA FECHA DE BALANCE:

- A. Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
- B. 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; y
- C. Las partidas no monetarias que se valoren al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se determine éste valor razonable.



## RECONOCIMIENTO DE DIFERENCIAS DE CAMBIO

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

## UTILIZACIÓN DE UNA MONEDA DE PRESENTACIÓN DISTINTA DE LA MONEDA FUNCIONAL

### CONVERSIÓN A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN

Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

- A. Los activos y pasivos de cada uno de los balances presentados, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente balance;
- B. Los ingresos y gastos de cada una de las partidas de resultados, incluyendo las cifras comparativas, se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de cada transacción; y
- C. Todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocerán como un componente separado del patrimonio neto, también denominado diferencias de conversión.

Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio media del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio han variado de forma significativa, resulta inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

## INFORMACIÓN A REVELAR

La entidad revelará la siguiente información:

- A. El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en los resultados, de acuerdo con la NIC 39; y
- B. Las diferencias netas de cambio clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, también denominado diferencias de conversión, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.

Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho será puesto de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

**CUANDO SE HAYA PRODUCIDO UN CAMBIO EN LA MONEDA FUNCIONAL SE REVELARÁ ESTE HECHO, ASÍ COMO LA RAZÓN DE DICHO CAMBIO**

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

Cuando la entidad presente los estados financieros en una moneda que sea diferente de la moneda funcional, sólo podrá calificar los estados financieros como conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera, si cumplen con todos los requerimientos de cada Norma aplicada, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.

En ocasiones, las entidades presentan los estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es la moneda funcional, sin respetar los requisitos del párrafo 55. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de los estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 57.

Cuando una entidad presente los estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de la moneda funcional y dé la moneda de presentación, y no cumple los requisitos del párrafo 55 debe:

- A. Identificar claramente ésta información como complementaria, al objeto de diferenciarla de la información que cumple con las Normas Internacionales de Información Financiera;
- B. Revelar la moneda en que se presenta esta información complementaria; y
- C. Revelar la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.



## ANEXOS I

Criterios emitidos por la Dirección General De Tributación Directa y Leyes Y Reglamentos.

### ***PUBLICACIÓN EN LA GACETA No. 219 DEL 15 DE NOVIEMBRE DEL 2006***

#### **HACIENDA**

N° DGT-26-06—San José, a las 15:00 horas del 10 de noviembre del 2006 RESOLUCIÓN SOBRE EL SISTEMA CAMBIARIO DE BANDAS

Considerando:

- 1º— Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de Tributación para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las normas tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.
- 2º— Que de conformidad con el principio de legalidad, contenido en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, la Dirección General de Tributación sólo tiene competencia para realizar los actos que la ley le permite. Todas sus actuaciones y resoluciones tienen que estar estrictamente fundamentadas en lo que nuestro ordenamiento jurídico dispone.
- 3º— Que el artículo 81 de Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, dispone que los contribuyentes afectos a los tributos, que realicen operaciones o reciban ingresos en moneda extranjera que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deben efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio “interbancario” establecido por el Banco central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal se valuarán al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.



- 4º—Que de conformidad con el artículo 8 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 18445-H, del 9 de setiembre de 1988, las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes, forman parte de la renta bruta.
- 5º—Que el artículo 12 inciso f) del mismo Reglamento, dispone que las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables, son deducibles de la renta bruta.
- 6º—Que el artículo 42 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, Ley N° 7558 de 3 de noviembre de 1995 y sus reformas, establece como la unidad monetaria de la República de Costa Rica, el colón.
- 7º— Que el artículo 48 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, dispone que los actos, contratos y obligaciones en moneda extranjera serán válidos, eficaces y exigibles, y pueden ser pagados a opción del deudor, en colones computados según el valor comercial efectivo que, a la fecha del pago, tuviera la moneda extranjera adeudada. Este valor comercial está constituido por el tipo de cambio promedio calculado por el Banco Central de Costa Rica, para las operaciones del mercado cambiario, donde no existan restricciones para la compra o venta de divisas.
- 8º—Que la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica, mediante el artículo 5 del Acta de la Sesión N° 5300-2006, celebrada el 13 de octubre del 2006, acordó establecer, a partir del martes 17 de octubre de 2006, un régimen cambiario de bandas.
- 9º—Que mediante el artículo 6 de esa misma Acta de la Sesión N° 53002006, la Junta Directiva también acordó en el apartado 1, que los tipos de cambio de referencia de compra y de venta de cada día serán calculados por el Banco Central de Costa Rica, como un promedio de los tipos de cambio anunciados, el día anterior en ventanilla, por cada una de las entidades autorizadas a participar en el mercado cambiario.



- 10°—Que en el apartado 2 del mismo artículo 6 del Acta citada, se establece que el Banco Central divulgará antes del término de cada día, los tipos de cambio de referencia que regirán para el día hábil siguiente los cuales constituirán los valores comerciales efectivos a los que hace referencia el artículo 48 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica.
- 11°— Que el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 12°—Que la Norma Internacional de Contabilidad N° 21 (NIC 21), de las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), establece que las transacciones en moneda extranjera deben ser registradas en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción, entre la moneda funcional y la moneda extranjera.
- 13°—Que conforme a la Norma Internacional de Contabilidad citada, para la información en los estados financieros, las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser valoradas utilizando la tasa de cambio de cierre, y 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.



14°—Que con fundamento en las razones anteriormente expuestas, y con el fin de dar seguridad jurídica al sujeto pasivo del impuesto, esta Dirección General considera pertinente emitir criterio oficial referente al tipo de cambio que debe utilizar en las transacciones que realice en moneda extranjera, bajo el sistema de bandas cambiarias regulado por el Banco Central de Costa Rica. Por tanto:

**RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1°—**

Que conforme a la normativa citada, y en cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, las transacciones que éste realice en moneda extranjera, para efectos de los registros contables y presentación de los estados financieros, debe efectuar la conversión a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio de referencia fijado por el Banco Central de Costa Rica. De igual forma, se aplicará este tipo de cambio de referencia, a las operaciones pendientes al cierre de cada período fiscal.

**ARTÍCULO 2°—**

Que no obstante lo indicado en el artículo 1 de esta resolución, cuando el sujeto pasivo efectivamente reciba o realice pagos en moneda extranjera, debe utilizar el tipo de cambio de venta o de compra según corresponda, fijado por la entidad financiera de su elección.

**ARTÍCULO 3°—**

Que aún cuando la NIC 21, disponga sobre el tratamiento contable de las transacciones realizadas en moneda extranjera, para efectos tributarios se deben seguir los lineamientos establecidos en la presente resolución de conformidad con el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**ARTÍCULO 4°—**

Rige a partir 10 de noviembre del 2006.

Francisco Fonseca Montero, Director General.—1 vez.—(Solicitud N° 26424).—C-42865.—(103423).

## LEY DE IMPUESTO DE RENTA

### ARTÍCULO 81.-

Todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en esta ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio "interbancario" establecido por el Banco Central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal, se valuarán al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.

**TODOS LOS CONTRIBUYENTES DEBERÁN EFECTUAR LA CONVERSIÓN A MONEDA NACIONAL**

(Así modificada su numeración por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No. 7543 de 14 de setiembre de 1995, que lo traspasó del antiguo artículo 66 al 76)

(Así modificada su numeración por el artículo 1º de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 76 al actual)



## REGLAMENTO IMPUESTO DE RENTA

### ARTÍCULO 8°.-

Renta bruta. Está constituida por el total de ingresos o beneficios, en dinero o en especie, continuos o eventuales, percibidos o devengados durante el período del impuesto y provenientes de cualquier fuente costarricense de las actividades a que se refiere el párrafo cuarto del artículo 1º de la ley.

También está constituida por las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes.

(Así reformado por el artículo 1º del Decreto N° 21580 de 10 de setiembre de 1992).

### ARTÍCULO 12.-

Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades.

De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta:

“

Las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables. La Dirección deberá dictar, mediante resolución, antes del cierre del ejercicio fiscal, las regulaciones pertinentes al respecto;

”

## ANEXOS 2

### **DOCUMENTOS EMITIDOS POR EL BANCO CENTRAL DE COSTA RICA BANCO CENTRAL DE COSTA RICA COMUNICADO DE PRENSA**

Viernes 13 de octubre del 2006

La Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica, en sesión celebrada el día de hoy, acordó modificar el esquema cambiario de mini-devaluaciones para adoptar un sistema de bandas cambiarias. El nuevo esquema entrará en vigencia el martes 17 de octubre.

La decisión de la Junta Directiva del Banco Central, como se ha venido explicando en los últimos meses, responde a la necesidad de recuperar espacios de acción para el manejo de la política monetaria y, de esa forma, ser más efectivo en su

tarea de reducir la tasa de inflación. La situación económica actual, con niveles satisfactorios de reservas monetarias internacionales, relativa disciplina fiscal y estabilidad del sistema financiero, es propicia para una decisión de esta naturaleza.

En el nuevo sistema el Banco Central permitirá que el tipo de cambio sea determinado libremente por el mercado, pero dentro de los límites fijados por las bandas cambiarias. El Banco intervendrá

comprando dólares en el mercado mayorista cuando el tipo de cambio alcance el nivel mínimo de la banda cambiaria y vendiendo dólares cuando alcance el nivel máximo. Para ello, el Banco fijará y comunicará diariamente al público los tipos de cambio de intervención de compra y de venta, que constituyen los límites de la banda. El Banco también participará en el mercado con el fin de atender sus necesidades y las del sector público no bancario y, eventualmente, para corregir movimientos no deseados en el mercado.

**EL TIPO DE CAMBIO ES DETERMINADO LIBREMENTE POR EL MERCADO, PERO DENTRO DE LOS LÍMITES FIJADOS POR LAS BANDAS CAMBIARIAS**





En el nuevo sistema de bandas cambiarias, al igual que ha sucedido en el sistema de mini-devaluaciones, cada entidad autorizada para operar en el mercado cambiario puede establecer libremente su precio de compra y de venta al público para el dólar en ventanilla. Sin embargo, a diferencia de lo sucedido hasta ahora, no se pueden cobrar comisiones adicionales sobre estos precios en ventanilla. Cada entidad debe mantener en forma visible en sus instalaciones los tipos de cambio de ventanilla vigentes e informarlos al Banco Central de Costa Rica, quien los divulgará en su página electrónica ([www.bccr.fi.cr](http://www.bccr.fi.cr)). Así, aquellos que requieran efectuar transacciones cambiarias, pueden consultar los tipos de cambio vigentes en cada entidad con sólo ingresar a esta página electrónica y buscar las mejores opciones de precio entre las diferentes entidades.

La Junta Directiva del Banco Central considera que esta decisión es un paso en la dirección correcta para reducir la inflación del país. Pero está claro que para llevarla a la tasa internacional, se debe avanzar en la solución del problema fiscal, mediante la aprobación de nuevos ingresos para el Gobierno, así como proceder a la capitalización del Banco Central, para eliminar el efecto de sus pérdidas sobre los precios internos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Besteiro, M. y Mazarracín, R. (2011). *Contabilidad Financiera Superior*. Ediciones Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825466

García, V. (2011). *Contabilidad Adaptada al Plan General de Contabilidad de 2008*. (2ª ed.). Ediciones Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825497

Mallo, C. (2008). *Contabilidad Financiera: un enfoque actual*. Editorial Paraninfo. [en línea] ISBN 9788428330244

Meza, C. (2007). *Contabilidad Análisis de Cuenta*. (1ª ed., 1ª reimpresión). Editorial EUNED. [en línea] ISBN 997764859

Muñoz, A. (2008). *Fundamentos de Contabilidad*. (2ª ed.). Editorial Ceura. [en línea] ISBN 9788480048668

IASB. (2001). Normas Internacionales de Contabilidad # 12 - 17 - 19 - 21 - 26 - 36.

Socias, A. (2011). *Contabilidad Financiera: El Plan General de Contabilidad (Supuestos)*. Editorial Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825800

The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The logo is positioned on the left side of the page, centered vertically, and is set against a solid orange rectangular background.

ILUMNO