

Tratamiento contable de la adquisición de mercancías en moneda extranjera (NRV 10.^a y NRV 11.^a)

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Mercedes Cervera Oliver

*Profesora contratada doctora.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

- I Aplicación práctica de la adquisición de mercancías en moneda extranjera.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable a aplicar en relación con el tipo de cambio que debe emplearse para contabilizar la importación de unas mercancías.

Respuesta:

El consultante pregunta sobre el tipo de cambio que debe emplearse para contabilizar las mercancías adquiridas y, en particular, si debe aplicarse el tipo de cambio de contado existente en la fecha del documento único administrativo (DUA) o si se debe utilizar el tipo de cambio de contado en la fecha de la factura.

La norma de registro y valoración (NRV) 10.^a, «Existencias», 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.

Asimismo, se estipula que:

El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias solo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Por tanto, con independencia del precio que se establezca oficialmente a efectos tributarios en la aduana, desde el 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 gravan la adquisición y no sean recuperables de la Hacienda Pública.

Por otra parte, las transacciones en moneda extranjera se regulan en la NRV 11.^a 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 posterior 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.

Por lo tanto, en el caso planteado en la consulta, el gasto por compras y la partida de proveedores en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio de contado que hubiera en el momento de la compra (fecha de la transacción). Posteriormente, cuando se pague la correspondiente factura, o, al cierre del ejercicio, se deberá aplicar el tipo de cambio de contado en esa fecha, y la diferencia, positiva o negativa, que surja por la variación del tipo de cambio se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En consecuencia, las mercancías importadas se incorporarán al inventario valoradas al tipo de cambio de contado que hubiera en el momento de la compra (fecha de la transacción). Este valor se incrementará en el importe de los aranceles que se liquiden por la aduana.

Ejemplo

Una empresa comercial valenciana hace un pedido a una empresa domiciliada en Shanghái, encargándole 1.000 mercancías valoradas a 5 USD la unidad. En esa fecha, el tipo de cambio es 1 USD = 0,85 €.

Se compran las mercaderías anteriores al proveedor chino a crédito. Se acuerda con él que las mercancías se transporten en barco desde Shanghái a Valencia y se aplique un tipo de acuerdo FOB (*Free on board*) de punto de embarque, es decir, la transacción se realiza en las instalaciones del muelle vendedor (Shanghái), momento a partir del cual el comprador asume la propiedad y la responsabilidad de las mercancías. En el momento de la fecha de la factura, el tipo de cambio es 1 USD = 0,845 €.

Especificaciones recogidas en el DUA: país de expedición y origen, China; país de destino, España; entrega, Valencia; medio de transporte, barco; divisa e importe de la factura, 5.000 USD. También recoge el cálculo de los tributos:

Base de cálculo ($5 \times 1.000 \times 0,845$)	4.225
Aranceles ($8\% \times 4.225$)	338
IVA soportado de la importación [$21\% \times (4.225 + 338)$]	958,23
Aranceles + IVA soportado de la importación	1.296,23

En la fecha del DUA, documento que se entrega en la aduana para poder realizar el despacho, el tipo de cambio es 1 USD = 0,8 €.

En la factura del agente que se ocupa de la tramitación aduanera desde que llega a Valencia, se recogen los siguientes conceptos:

Honorarios al agente de aduanas	302,50
Por los servicios prestados	250
IVA soportado nacional ($21\% \times 250$)	52,50
Suplidos	1.296,23
Derechos arancelarios	338
IVA soportado de la importación (DUA)	958,23
Importe total a pagar al agente de aduanas	1.598,73

Se paga por banco al agente de aduanas.

En la fecha de cierre del ejercicio, el tipo de cambio es de 1 USD = 0,85 € y en la fecha de pago a los proveedores es de 1 USD = 0,8 €.

Se pide:

Según la información anterior, el registro contable de las operaciones que procedan.

Solución

Por la factura del proveedor chino:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (1.000 × 5 × 0,845)	4.225	
4004	Proveedores, moneda extranjera		4.225

Las importaciones de bienes son una compra de mercaderías y se contabilizan según el importe facturado por el vendedor en el puerto de Shanghái (NRV 10.^a del PGC). Como es una compra en USD se valorará aplicando al importe en USD el tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción (NRV 11.^a del PGC).

En las importaciones, Hacienda no puede exigir el pago del IVA al proveedor y, por eso, no se lo carga. Quien está obligado a ingresarlo es el importador, que generalmente se lo paga al estado por medio del agente de aduanas. El documento por el que se lo abona al Estado es el DUA. Mediante este documento el agente también satisface los derechos arancelarios y su correspondiente IVA que corresponden al importador. En definitiva, en la aduana de Valencia el agente de aduanas ha pagado al Tesoro 1.296,23 euros (aranceles más IVA soportado de la importación), «supliendo» al importador. El DUA justifica la realización del abono en aduanas de los referidos conceptos.

Por los honorarios del agente de aduanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	250	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado nacional	52,50	
410	Acreedores por prestación de servicios (agente de aduanas)		302,50

Por los suplidos. Cantidades que el agente de aduanas ha pagado en nombre del importador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	338	
4721	Hacienda Pública, IVA soportado importaciones	958,23	
410	Acreedores por prestación de servicios (agente de aduanas)		1.296,23



Por el pago al agente de aduanas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
410	Acreedores por prestación de servicios (agente de aduanas)	1.598,73	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.598,73

En relación con los proveedores en moneda extranjera, su importe se irá ajustando en los términos que establece la NRV 11.^a del PGC.

Al cierre del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio [$5 \times 1.000 \times (0,85 - 0,845)$]	25	
4004	Proveedores, moneda extranjera		25

En la fecha de pago al proveedor chino:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores, moneda extranjera ($5.000 \times 0,85$)	4.250	
573	Bancos, moneda extranjera ($5.000 \times 0,8$)		4.000
768	Diferencias positivas de cambio [$5.000 \times (0,85 - 0,8)$]		250