

## APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

**Juan del Busto Méndez**

*Profesor del CEF*

**BOICAC núm. 91, octubre 2012. Consulta 4 (NFC045472). Diferencia de conversión. NRV 11.<sup>a</sup>. Cambio de moneda funcional.**

### SUMARIO:

*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) 11.<sup>a</sup> «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 una 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 este 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 reco-

gido en la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> «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.

**EJEMPLO**

A comienzos del ejercicio X1 se funda la sociedad El serranito, cuyo objeto social será la producción de jamones para la venta en el mercado estadounidense. Como la generación de flujos, mediante la venta de dicho producto, se realizará en dólares la entidad considera que esa es su moneda funcional.

Los balances y cuentas de pérdidas de los dos primeros ejercicios, en dólares, son los siguientes:

Balance, en dólares	X1	X2
Maquinaria .....	22.500	20.000
Existencias .....	5.000	8.000
		.../...

.../...

.../...

Balance, en dólares	X1	X2
.../...		
Bancos .....	7.500	12.000
<b>Total activo .....</b>	<b>35.000</b>	<b>40.000</b>
Capital social .....	20.000	20.000
Reservas .....	0	5.000
Resultado del ejercicio .....	5.000	10.000
Proveedores .....	10.000	5.000
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>35.000</b>	<b>40.000</b>

Pérdidas y ganancias, en dólares	X1	X2
Cifra de negocios .....	15.000	22.500
Costes de ventas .....	-7.500	-10.000
Amortización .....	-2.500	-2.500
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>5.000</b>	<b>10.000</b>

Se sabe que los tipos de cambio a comienzos del ejercicio X1 y cierre de los ejercicios X1 y X2 son los siguientes:

Fecha	tc €/€
01-01-X1	1,00
31-12-X1	1,15
31-12-X2	1,25

Se sabe además que los tipos de cambio medios de las ventas del ejercicio, y de los costes de venta, son los siguientes:

.../...

.../...

Tipos medios	X1	X2
Ventas .....	1,10	1,20
Coste de ventas .....	1,05	1,15

A comienzos del ejercicio X3 la entidad modifica el plan de negocio, de modo que desde este momento las ventas se realizarán, en lugar de en el mercado americano, en territorio nacional. Desde ese momento la divisa en la que se realizarán las ventas será el euro, por lo que esta será a partir de ahora la moneda funcional de la entidad.

**Solución**

En el ejemplo que nos ocupa no coincide la moneda funcional (el dólar, al ser la divisa en la que se generan los flujos de efectivo) con la moneda de presentación (el euro, al ser una sociedad española). La entidad debe llevar las cuentas anuales en la moneda funcional (dólar) y convertirlas al cierre de cada ejercicio a la moneda de presentación (euro). Para convertir las cuentas debe procederse conforme a dispuesto en las NFCAC.

Las Normas de Consolidación establecen, en el artículo 61, la metodología que debe seguirse para convertir las cuentas anuales formuladas en la moneda funcional (el dólar) a la moneda de presentación (el euro). Comenzaremos la conversión por la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad. Se deben convertir los ingresos y gastos al tipo de cambio histórico, entendiendo como tal el tipo de cambio en la fecha en la que se produjo cada transacción.

«Artículo 61. Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.

(...)

2. A los efectos del apartado anterior se considerará tipo de cambio histórico:

(...)

b) En el caso de ingresos y gastos, incluyendo los reconocidos en el patrimonio neto: *el tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción*».

En el enunciado del ejercicio tenemos información sobre el tipo de cambio medio de las operaciones realizadas, que será con el que convirtamos las cuentas. Nótese que tenemos dos tipos de cambio diferentes para convertir los ingresos por ventas y el gasto del coste de ventas, ya que las operaciones se habrán ido realizando en momentos del ejercicio diferentes. En cuanto a la amortización, ya que supone reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias el consumo realizado sobre la maquinaria, y la misma figura en el balance de la

.../...

.../...

sociedad contravalorada al tipo de cambio de cierre, entendemos que a ese tipo de cambio es el que debe reconocerse la amortización de la misma.

	\$	tc	€
Cifra de negocios .....	15.000	1,10	16.500
Costes de ventas .....	-7.500	1,05	-7.875
Amortización .....	-2.500	1,15	-2.875
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>5.000</b>	<b>-</b>	<b>5.750</b>

Una vez contravalorada la cuenta de pérdidas y ganancias a euro, obtenemos la cifra de resultado del ejercicio que debe reconocerse este ejercicio, por un importe de 5.750 euros.

Procedemos ahora a contravalorar el balance de la sociedad. Se deben contravalorar los activos y pasivos de la sociedad al tipo de cierre del ejercicio, de 1,15 €/\$. Las partidas de patrimonio neto, por el contrario, se deben contravalorar al tipo de cambio histórico. Para contravalorar el resultado del ejercicio que figura en el balance de la sociedad debemos utilizar la cifra de resultado convertido en euros que hemos calculado previamente, de 5.750 euros. Para contravalorar el capital social de la entidad se debe utilizar el tipo de cambio histórico de la fundación social (recordemos que se fundó a comienzos de ejercicio, siendo en esa fecha el tipo de cambio de 1 €/1 \$). Las diferencias que surjan entre el valor de los activos y pasivos contravalorados al tipo de cambio de cierre, y el de los componentes de patrimonio contravalorados al tipo de cambio histórico, deben figurar en el patrimonio neto de la entidad, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión». En nuestro ejemplo, el valor por el que deben figurar las diferencias de conversión en el patrimonio de la entidad es de 3.000 euros.

	\$	tc	€
Maquinaria .....	22.500	1,15	25.875
Existencias .....	5.000	1,15	5.750
Bancos .....	7.500	1,15	8.625
<b>Total activo .....</b>	<b>35.000</b>	<b>-</b>	<b>40.250</b>
Capital social .....	20.000	1,00	20.000

.../...

.../...

.../...

	\$	tc	€
.../...			
Diferencia de conversión .....	-	-	3.000
Reservas .....	0	-	
Resultado del ejercicio .....	5.000		5.750
Proveedores .....	10.000	1,15	11.500
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>35.000</b>	<b>-</b>	<b>40.250</b>

Esas diferencias de conversión son debidas a las diferencias que hay entre el valor de las cifras de patrimonio neto contravaloradas al tipo de cambio histórico y el valor que tendrían las mismas de haberse contravalorado al tipo de cambio de cierre del ejercicio, como se puede comprobar en la siguiente tabla:

Patrimonio neto	Valor en \$	Valor a tc cierre	Tc histórico	Valor a tc histórico	Diferencia
Capital social .....	20.000	23.000	1	20.000	3.000
Resultado del ejercicio ...	5.000	5.750	-	5.750	0
<b>Total .....</b>	<b>25.000</b>	<b>28.750</b>	<b>-</b>	<b>25.750</b>	<b>3.000</b>

Dentro del estado de cambios en el patrimonio neto, en el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio, se debe reconocer un ingreso por diferencias de conversión por importe de 3.000. Junto con el resultado del ejercicio, reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias, supondrán para la sociedad un total de ingresos y gastos reconocidos en este ejercicio por valor de 8.750 euros.

	X1
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....</b>	<b>5.750</b>
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
I. Por valoración instrumentos financieros	
	.../...

.../...

.../...

	X1
.../...	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
II. Por coberturas de flujos de efectivo	
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes .....	3.000
V. Efecto impositivo	
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto .....</b> <b>(I + II + III + IV + V)</b>	<b>3.000</b>
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VI. Por valoración de instrumentos financieros	
1. Activos financieros disponibles para la venta	
2. Otros ingresos/gastos	
VII. Por coberturas de flujos de efectivo	
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	
IX. Efecto impositivo	
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C) .....</b>	<b>8.750</b>

En el ejercicio X2 debemos proceder del mismo modo, para convertir las cuentas de la sociedad formuladas en la moneda funcional (el dólar) a la moneda de presentación (el euro). Comenzaremos la conversión de dichos estados por la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando a cada ingreso y gasto del ejercicio el tipo de cambio histórico, entendiendo como tal el del momento en que se produce la transacción. De la información del ejercicio obtenemos los tipos de cambio medios que deben aplicarse a los ingresos y gastos del ejercicio.

.../...



.../...

	\$	tc	€
Cifra de negocios .....	22.500	1,20	27.000
Costes de ventas .....	-10.000	1,15	-11.500
Amortización .....	-2.500	1,25	-3.125
<b>Resultado de explotación .....</b>	<b>10.000</b>	<b>-</b>	<b>12.375</b>

Una vez convertidos los importes de la cuenta de pérdidas y ganancias procedemos a la conversión del balance de la sociedad. Al igual que realizamos para las cuentas del ejercicio X1, los activos y pasivos de la sociedad se deben convertir al tipo de cambio de cierre del ejercicio. Las cuentas de patrimonio neto se deben convertir al tipo de cambio histórico. Para el capital social, al igual que hicimos en el ejercicio X1, debemos considerar como tipo de cambio histórico el de la fundación de la sociedad, que recordemos que fue a comienzos del ejercicio X1, siendo en esa fecha el tipo de cambio histórico de 1 €/1 \$. Para las reservas que figuran en el balance, ya que las mismas provienen del resultado del ejercicio anterior, debemos considerar el contravalor en euros del resultado del ejercicio previo (de 5.750) para reconocer el contravalor de dichas reservas. El valor en euros del resultado del ejercicio que figura en el balance de la sociedad es el que hemos obtenido de contravalorar en euros todos los ingresos y gastos del ejercicio previamente (por 12.375). Las diferencias entre el valor de los activos y pasivos, contravalorados al tipo de cambio de cierre, y el de las partidas de patrimonio neto, contravaloradas a tipo de cambio histórico, deben figurar en el patrimonio neto de la sociedad, como «Diferencias de conversión» (en nuestro ejemplo por un valor de 5.625).

	\$	tc	€
Maquinaria .....	20.000	1,25	25.000
Existencias .....	8.000	1,25	10.000
Bancos .....	12.000	1,25	15.000
<b>Total activo .....</b>	<b>40.000</b>	<b>-</b>	<b>50.000</b>
Capital social .....	20.000	1,00	20.000
Diferencia de conversión .....		-	5.625

.../...

.../...

.../...

	\$	tc	€
.../...			
Reservas .....	5.000	-	5.750
Resultado del ejercicio .....	10.000		12.375
Proveedores .....	5.000	1,25	6.250
<b>Total patrimonio neto y pasivo .....</b>	<b>40.000</b>	<b>-</b>	<b>50.000</b>

Al igual que vimos en el ejercicio X1, el valor de esas diferencias de conversión viene explicado por la diferencia entre el valor de las cifras de patrimonio neto contravalorado a tipo de cambio de cierre, y el contravalor en euros calculado aplicando el tipo de cambio histórico que estamos dando a esas partidas en la conversión de las cuentas anuales.

Patrimonio neto	Valor en \$	Valor a tc cierre	Tc histórico	Valor a tc histórico	Diferencia
Capital social .....	20.000	25.000	1	20.000	5.000
Reservas.....	5.000	6.250	-	5.750	500
Resultado del ejercicio ...	10.000	12.500	-	12.375	125
<b>Total .....</b>	<b>35.000</b>	<b>43.750</b>	<b>-</b>	<b>38.125</b>	<b>5.625</b>

El ingreso por diferencias de conversión que debe reconocerse en el ejercicio X2 se debe calcular como la diferencia del componente de patrimonio neto por diferencias de conversión que figura en el balance de la sociedad en este momento (por un valor de 5.625) y el valor que tenía dicha partida de patrimonio al cierre del ejercicio anterior (por un valor de 3.000). De modo que figurará en el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio un ingreso por diferencias de conversión por un importe de 2.625.

	X2	X1
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....</b>	<b>12.375</b>	<b>5.750</b>
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
I. Por valoración instrumentos financieros		

.../...

.../...

.../...

	X2	X1
.../...		
1. Activos financieros disponibles para la venta		
2. Otros ingresos/gastos		
II. Por coberturas de flujos de efectivo		
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes .....	2.625	3.000
V. Efecto impositivo .....		
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V) .....</b>	<b>2.625</b>	<b>3.000</b>
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
VI. Por valoración de instrumentos financieros		
1. Activos financieros disponibles para la venta		
2. Otros ingresos/gastos		
VII. Por coberturas de flujos de efectivo		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
IX. Efecto impositivo		
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias .....</b> <b>(VI + VII + VIII + IX)</b>		-
<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)</b>	<b>15.000</b>	<b>8.750</b>

A comienzos del ejercicio X3 se produce el cambio de moneda funcional, ya que la entidad pasa a generar los flujos de caja, debidos a las ventas de existencias, en euros. La Consulta 4 del BOICAC 91 (NFC045472) aclara cómo debe considerarse ese cambio de moneda funcional. La diferencia de conversión acumulada hasta este momento en el patrimonio neto debe repartirse entre los activos monetarios y no monetarios de la entidad. Las diferencias que se deban a los activos monetarios netos de la entidad se deben entender como

.../...

.../...

realizadas, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. La parte de diferencias de conversión debida a activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto, imputándose a los ejercicios posteriores a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o deterioro de los correspondientes activos.

Procedemos a calcular los porcentajes que deben aplicarse a la diferencia de conversión, en función del peso de los activos netos, tanto monetarios como no monetarios. Como activos monetarios encontramos la cifra de bancos por 12.000. El único pasivo monetario que tiene la entidad es la deuda con proveedores, por importe de 5.000. Enfrentando ambos obtenemos que los activos monetarios netos de la entidad figuran por un total de 7.000. Los activos no monetarios de la entidad serán la maquinaria por valor de 20.000 y las existencias por un valor de 8.000. De modo que los activos no monetarios netos de la entidad figuran por 28.000. En función de esos valores podemos obtener los porcentajes de cada uno de los componentes.

	Activo	Pasivo	Neto	%
Monetario .....	12.000	-5.000	7.000	20 %
No monetario .....	28.000	0	28.000	80 %
Total .....	40.000	-5.000	35.000	100 %

Por lo tanto, el 20 % de las diferencias de conversión que aparecen en el patrimonio neto de la entidad deben entenderse como realizadas, transfiriéndose al resultado del ejercicio:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
821	Transferencia de diferencias de conversión positivas ...	960	
768	Diferencias positivas de cambio .....		960

Si elaborásemos a comienzos del ejercicio X3 un estado de ingresos y gastos reconocidos, quedaría del siguiente modo:

	X3	X2	X1
<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....</b>	<b>960</b>	<b>12.375</b>	<b>5.750</b>
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I. Por valoración instrumentos financieros			

.../...

.../...

.../...

	X3	X2	X1
.../...			
1. Activos financieros disponibles para la venta			
2. Otros ingresos/gastos			
II. Por coberturas de flujos de efectivo			
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes .....		2.625	3.000
V. Efecto impositivo			
<b>B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V) .....</b>		<b>2.625</b>	<b>3.000</b>
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
VI. Por valoración de instrumentos financieros			
1. Activos financieros disponibles para la venta			
2. Otros ingresos/gastos .....	960		
VII. Por coberturas de flujos de efectivo			
VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
IX. Efecto impositivo			
<b>C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias ..... (VI + VII + VIII + IX)</b>	<b>960</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)</b>	<b>-</b>	<b>15.000</b>	<b>8.750</b>

Vemos como las diferencias de conversión han supuesto en los ejercicios previos el reconocimiento de unos ingresos imputados de forma directa al patrimonio por importe de 4.800 (2.175 en el ejercicio X1 y 2.625 en el ejercicio X2). Esas diferencias deben figurar en el patrimonio neto de la entidad, hasta que se entienda que esos resultados se han realizado. Aclara la Consulta 4 del BOICAC 91 (NFC045472) que, de producirse un cambio de la moneda funcional, parte de esos ajustes de valoración que figuran en el patrimonio neto deben reconocerse como realizados. En concreto, entiende la consulta que la parte de las

.../...

.../...

diferencias de cambio que venga determinada por los activos monetarios netos debe entenderse como un resultado realizado, y reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El resto de diferencias de conversión, debidas a activos no monetarios, no deben considerarse como un resultado realizado, por lo que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que esos activos no monetarios afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, cuando se produzca la baja, deterioro o enajenación de los mismos.

**BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 6 (NFC049799). Devoluciones de ventas. NRV 14.<sup>a</sup>**

**SUMARIO:**

*Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.*

**Respuesta:**

El consultante pregunta acerca del tratamiento contable de las devoluciones de ventas y, en concreto, sobre la posibilidad de efectuar asientos con un importe negativo. El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se estructura en cinco partes, de las cuales son de aplicación obligatoria la primera, segunda y tercera. La cuarta y quinta parte del PGC, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente, son de aplicación facultativa excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración. Sin perjuicio de que sea aconsejable que, en el caso de hacer uso de esa facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales. En la quinta parte se incluyen los principales motivos de cargo y abono de las cuentas propuestas, sin que en ninguna de ellas se contemple la posibilidad de efectuar un asiento por un importe negativo. Cuestión distinta es que en el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias figure la partida 1 a) «Ventas», en la cual se integra el subgrupo 70, dentro del cual forma parte la cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», con signo negativo. Esta situación viene determinada precisamente al amparo de la relación contable descrita para esta cuenta, que surge cargándose cuando se produce la devolución de una venta, con abono a una cuenta de clientes. Por tanto, el reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708, «Devolución de ventas y operaciones similares» con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57. Si el consultante aplicase el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, la conclusión recogida en la presente respuesta no varía.

**EJEMPLO**

A lo largo del ejercicio se realizó una venta por un importe de 100.000, que no se desembolsa en ese momento sino que se difiere el pago 6 meses (hasta el mes de mayo del ejercicio X2). Debido a defectos de calidad en las existencias vendidas, el cliente de la operación anterior devuelve existencias por valor de 45.000. Se desembolsa en ese momento los 55.000 restantes que adeudaba el cliente.

**Solución**

Al momento de realizar la venta, se debe reconocer en cuentas de la entidad un ingreso por ventas, y de forma correlativa un derecho de cobro con clientes, por importe de 100.000.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	100.000	
700	Ventas de mercaderías .....		100.000

Finalmente, el cliente devuelve a la entidad existencias por importe de 45.000. Esa devolución debe reconocerse mediante la cuenta que a tal efecto reconoce el PGC para las devoluciones de ventas (cuenta 708).

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas y operaciones similares .....	45.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	55.000	
430	Clientes .....		100.000