

**ANTICIPOS EN MONEDA EXTRANJERA DE
ACUERDO A LAS NIIF Y SU APLICACIÓN
PRACTICA POR PARTE DE LAS ENTIDADES EN EL
URUGUAY**

Luis Abellá y R. Martín Núñez

Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

Universidad de la República

Noviembre de 2022

Resumen

El presente ensayo explora cuál es el tratamiento contable de los anticipos en moneda extranjera de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Comienza analizando la NIC 21 en lo que respecta al tipo de cambio a considerar en las transacciones en moneda extranjera, el tratamiento posterior de las partidas en moneda extranjera y la diferencia entre partidas monetarias y no monetarias. Posteriormente desarrolla la CINIIF 22 “Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas”. A efectos de comprender la aplicación en la práctica en el Uruguay, se hizo una encuesta a empresas, en donde queda evidenciado que en la mayoría de los casos no se está cumpliendo la normativa vigente y se terminan reconociendo resultados financieros erróneamente. Este ensayo culmina con las reflexiones finales de los autores.

Palabras claves: anticipos en moneda extranjera, adelantos en moneda extranjera, contraprestaciones anticipadas en moneda extranjera.

Índice

Resumen	2
1. Introducción	4
2. Marco normativo y nivel de desarrollo de los aspectos contables	5
2.1 Marco normativo.....	5
2.2 NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.....	5
2.2.1 Reconocimiento de las transacciones en moneda extranjera	5
2.2.2 Tratamiento posterior de las partidas en moneda extranjera.....	6
2.2.3 Partidas monetarias y no monetarias en moneda extranjera	7
2.3 CINIIF 22 - Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas.....	9
2.3.1 Origen e historia.....	9
2.3.2 Alcance	10
2.3.3 El Problema.....	11
2.3.4 El Acuerdo	11
3. Análisis de estados financieros de entidades uruguayas	13
4. Revisión crítica	13
5. Algunas reflexiones	16
6. Referencias	17
7. Anexos	18
7.1 Anexo 1: Ejemplos numéricos	18
7.2 Anexo 2: Preguntas realizadas a los encuestados	26
7.3 Anexo 3: Empresas relevadas	26

1. Introducción

En una economía dolarizada como la uruguaya, las transacciones en moneda extranjera son operaciones frecuentes que se reflejan en la contabilidad de entidades cuya moneda funcional es la local.

Asimismo, es habitual en sus operativas realizar o recibir anticipos con sus proveedores y clientes. Fowler Newton (2020, p.293), por ejemplo, define los anticipos a proveedores como créditos surgidos por pagos efectuados para la posterior recepción de un servicio pudiendo ser en especie -cuando fijan total o parcialmente el precio del servicio a recibir- o en moneda -en los restantes casos, los que en Argentina reciben el nombre de “créditos en especie”.

Por la conjunción de ambas realidades, se pueden encontrar en muchas entidades uruguayas anticipos en moneda extranjera en sus estados financieros. Lo particular de estos anticipos, es la diversidad de tratamientos contables que reciben en los estados financieros. Por ejemplo, es común ver en la práctica que muchas entidades reconocen diferencia de cambio por los anticipos en moneda extranjera, ya sea realizados a proveedores o recibidos de clientes, sin realizar un análisis de si la partida que se generó por dicha transacción es monetaria o no monetaria. Entendemos que, en la realidad uruguaya, en su gran mayoría, los anticipos o cobros por adelantando generan partidas no monetarias, lo que implica claramente una marcada diferencia en el tratamiento contable a que si fueran monetarias. Incluso, aún en el entendido de que el anticipo en moneda extranjera haya generado una partida no monetaria, el tratamiento contable puede variar dependiendo de las circunstancias.

Por lo anteriormente expuesto, en el presente documento se describe lo que establecen las normas contables adecuadas en el Uruguay respecto a los anticipos en moneda extranjera y una reflexión crítica al respecto.

2. Marco normativo y nivel de desarrollo de los aspectos contables

2.1 Marco normativo

De acuerdo a la normativa nacional, las sociedades comerciales deben cumplir con la NIIF para PYMES o las NIIF “full”, dependiendo de la circunstancia de cada entidad. En la medida que entendemos, no existen diferencias en el tema tratado entre la NIC 21 -Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera – de aplicación obligatoria para las entidades de valores de oferta pública, y la Sección 30 de la NIIF para PYMES versión 2009 vigente en nuestro país, en el presente documento nos remitiremos a la primera de ellas, en el entendido de que es de mayor jerarquía y más completa.

2.2 NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

2.2.1 Reconocimiento de las transacciones en moneda extranjera

De acuerdo al párrafo 21 de la NIC 21, “toda transacción en moneda extranjera se registrará, 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.”

La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF. Como se verá más adelante, la “fecha de la transacción” es un aspecto clave en el tratamiento contable de los anticipos en moneda

extranjera, debiéndose distinguir la “fecha de la transacción” de ese anticipo, y la “fecha de reconocimiento” del activo, gasto o ingreso que surge a partir del mismo.

2.2.2 Tratamiento posterior de las partidas en moneda extranjera

El tratamiento posterior de las cuentas en moneda extranjera estará condicionado dependiendo de qué tipo de partida se trate. El párrafo 23 de la NIC 21 establece cómo se debe proceder en relación al final de cada ejercicio económico respecto a las partidas en moneda extranjera:

- (a) Las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre; y por ende, si la misma varió respecto a la que está contabilizada, surge y se debe reconocer una diferencia de cambio. De acuerdo al párrafo 28, y salvo excepciones, las diferencias de cambio generadas por partidas monetarias se reconocerán en el resultado del período.
- (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; es decir, no generarán diferencia de cambio, y
- (c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable. Los párrafos 30 y 31 complementan esta idea aclarando que “cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral”, lo que ocurre, por ejemplo, con las revaluaciones de las propiedades, planta y equipos en Uruguay.

Entonces, a efectos de cumplir con las normas contables adecuadas en el Uruguay en lo que respecta a la moneda extranjera, la entidad en primer lugar debe analizar de qué tipo de partida se trata, si es monetaria o no y cómo se mide la misma. Dependiendo del tipo de partida y de su forma de medición, corresponderá reconocer o no diferencia de cambio. Si concluye que

efectivamente corresponde reconocer dicho resultado financiero, en segundo lugar, debe analizar si el mismo se debe volcar a resultados o a otros resultados integrales¹.

Como se puede observar, en este punto es imprescindible tener claro el concepto de partidas monetarias y no monetarias.

2.2.3 Partidas monetarias y no monetarias en moneda extranjera

El concepto de partidas monetarias, se encuentra en el párrafo 8 de la NIC 21, el cual las define como “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.”

El párrafo 16 de la citada norma complementa el concepto estableciendo:

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.

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. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; la plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activos por derecho de uso; así como los suministros que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.

Entonces, de acuerdo a la definición de la NIC 21, se puede afirmar que las partidas monetarias son aquellos activos o pasivos que se recibirán o pagarán, pero la cantidad a percibir o a entregar, está determinada en unidades monetarias, pudiendo ser un monto fijo o variable a

¹ También existe la posibilidad de capitalizar las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses de acuerdo a la NIC 23.

determinar, pero siempre en unidades monetarias. Las no monetarias, por su parte, son aquellas por las cuales no se tiene derecho o la obligación de recibir o entregar unidades monetarias.

Si se analizan otras normativas, posiciones de asociaciones profesionales o entes reguladores, se puede observar que el concepto de partidas monetarias y no monetarias no difiere del recién mencionado. Por ejemplo, la Norma de Información Financiera B-15 “Conversión en Moneda Extranjera” de México, define las partidas monetarias y las no monetarias como:

Partidas monetarias – son aquéllas que se encuentran expresadas en unidades monetarias nominales sin tener relación con precios futuros de determinados bienes o servicios; su valor nominal no cambia por los efectos de la inflación por lo que se origina un cambio en su poder adquisitivo. Son partidas monetarias, el dinero, los derechos a recibir dinero y las obligaciones de pagar dinero.

Partidas no monetarias – son aquéllas cuyo valor nominal varía de acuerdo con el comportamiento de la inflación, motivo por el cual, derivado de dicha inflación, no tienen un deterioro en su valor; éstas pueden ser activos, pasivos, capital contable o patrimonio contable. Son partidas no monetarias, los inventarios, el activo fijo y los activos intangibles, entre otros.

El Plan General de Contabilidad de España por su parte los define como:

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.

Por su parte la ASC 845 – Transacciones no monetarias- emitida por el Financial Accounting Standards Board (FASB), entidad designada en el sector privado para desarrollar los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) en los Estados Unidos establece:

Los activos y pasivos monetarios son activos y pasivos cuyos importes se fijan en términos de unidades monetarias por contrato o de otro modo. Ejemplos son efectivo, cuentas a corto o largo plazo y documentos a cobrar en efectivo, y cuentas a corto o largo plazo y documentos a pagar en efectivo.

Los activos y pasivos no monetarios son activos y pasivos distintos de los monetarios. Los ejemplos son los inventarios, inversiones en acciones comunes, propiedad, planta y equipo; y obligaciones por rentas cobradas por adelantado.

2.3 CINIIF 22 - Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas

2.3.1 Origen e historia

Como se describió anteriormente, la entidad debe analizar qué tipo de partida se generó por la transacción en moneda extranjera y la forma de medir la misma, a efectos de determinar el tratamiento contable a otorgarle. Si bien este análisis puede parecer sencillo y no presentar demasiada complejidad, lo cierto es que en algunos casos no lo es, al punto que el IASB en diciembre de 2016 emitió la CINIIF 22 – Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas- (en adelante “la interpretación”), vigente a partir del 1 de enero de 2018.

La interpretación surge a raíz de una consulta que recibió el Comité de Interpretaciones de las NIIF sobre la forma de determinar “la fecha de la transacción” a efectos de establecer el tipo de cambio a utilizar para reconocer ingresos de actividades ordinarias en circunstancias en las que una entidad ha recibido una contraprestación anticipada en moneda extranjera.

La historia de la CINIIF 22 es la siguiente:

- Noviembre 2014: incluido el tema en la agenda del Comité de Interpretaciones.
- Octubre 2015: se publica primer borrador de interpretación con fecha límite para recibir comentarios hasta el 19 de enero de 2016.
- Diciembre de 2016: se emite la interpretación efectiva para periodos anuales iniciados a partir del 1° de enero de 2018.

2.3.2 Alcance

En su alcance, en el párrafo 4, la interpretación deja claro que la misma se aplica “a una transacción en moneda extranjera (o parte de ella) cuando una entidad reconoce un activo no financiero o pasivo no financiero que surge del pago o cobro de una contraprestación anticipada antes de que la entidad reconozca el activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda)”.

No podemos pasar por alto, que, si bien la versión en español de la interpretación en el mencionado párrafo se refiere a “activo no financiero o pasivo no financiero”, en todos los demás alude a “activo no monetario o pasivo no monetario”. En lo que respecta a la versión en inglés, en el propio párrafo 4 hace referencia a “non-monetary asset or non-monetary liability”, por lo que creemos que es un error grave de traducción, y que en definitiva aplica a los “no monetarios” en lugar de los “no financieros”.

Continuando con el alcance, en el párrafo 5, especifica que no se aplica cuando el activo, gasto o ingreso relacionado con el anticipo, se medirá a su valor razonable en el momento de reconocimiento inicial o al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida en una fecha distinta a la del reconocimiento inicial del activo no monetario.

A los efectos de comprender el párrafo 5, es importante destacar, que la norma en ningún momento establece que el anticipo debe ser en efectivo, por lo que perfectamente puede ser en un bien, por ejemplo, un inventario o realizando la entrega de una propiedad, planta y equipo para posteriormente realizar una permuta. Supongamos que una entidad permuta una propiedad, planta y equipo por otra, realizando un anticipo mediante la entrega del bien que era de su propiedad. De acuerdo a la NIC 16, en el caso de la permuta, en determinadas

circunstancias, el bien adquirido se reconoce inicialmente por el valor razonable del bien entregado, y como de acuerdo al párrafo 23 (c) de la NIC 21, las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable, la entidad debe considerar el tipo de cambio en la que se configura la permuta y no el del día que realizó el anticipo.

Otro aspecto a destacar, es que, a pesar que la consulta que originó la interpretación hacía referencia a ingresos por actividades ordinarias, tanto en los Antecedentes, como en el párrafo 5 de los Fundamentos de las Conclusiones, se especifica que no solo se aplica a una transacción que a la larga va a producir ingresos por actividades ordinarias, sino también por ejemplo: compras y ventas de propiedades, planta y equipo; compras y ventas de activos intangibles; compras y ventas de propiedades de inversión; compras de inventarios; compras de servicios; contratación de arrendamientos; y cobros de algunas subvenciones gubernamentales.

2.3.3 El Problema

La interpretación en su párrafo 7 refiere a cuál era problema que originó la misma, a lo que establece:

Esta Interpretación aborda la forma de determinar la fecha de la transacción a efectos de establecer la tasa de cambio a usar en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso relacionado (o la parte de estos que corresponda), en la baja en cuentas de un activo no monetario o pasivo no monetario que surge del pago o cobro de la contraprestación anticipada en moneda extranjera.

2.3.4 El Acuerdo

Respecto al problema en cuestión, la interpretación en los párrafos 8 y 9 especifica el “acuerdo” al cual llega.

El tipo de cambio a utilizar para el reconocimiento inicial de un activo, gasto o ingreso relacionado (o parte de estos), debe ser aquel en que la entidad reconoció inicialmente el activo no monetario (anticipo a proveedor) o el pasivo no monetario (pasivo del contrato). En el caso de múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad considerará los tipos de cambio de cada pago o cobro realizado individualmente.

En definitiva, el activo o pasivo no monetario reconocido -que quede incluido en el alcance de la interpretación- no debería de generar diferencia de cambio, y los activos, gastos o ingresos relacionados con los pagos o anticipos realizados se debería medir inicialmente a los tipos de cambio originales y no al tipo de cambio en que se cancela el activo o pasivo monetario.

En los fundamentos de las conclusiones, el Comité explica que existían dos caminos a seguir respecto a la “fecha de la transacción”, el de la “transacción única” o el de la “transacción múltiple”. El primero de ellos, y por el cual se terminó inclinándose en la interpretación, implica que el pago o cobro de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios se consideran todos como parte de la misma transacción, y, por ende, la fecha de la transacción estará dada por la fecha en la cual el primer elemento de la transacción cumple los requisitos para su reconocimiento, aplicando las NIIF correspondientes. En el segundo enfoque, denominado “transacción múltiple”, el pago o el cobro de la contraprestación y la transferencia de los bienes o servicios se consideran como transacciones separadas, y por ende cada uno se tendría su fecha de transacción.

A continuación, se presenta un resumen de las alternativas existentes:

Transacción	Activo/Pasivo Generado	Medición de activo, gasto o ingreso en el reconocimiento inicial	Aplica la CINIIF 22	Tipo/s de cambio a considerar	Genera diferencia de cambio el anticipo
Pago/Cobro anticipado	Activo/Pasivo no monetario	Costo histórico	Sí	Tipo de cambio del anticipo	No
Pago/Cobro anticipado	Activo/Pasivo no monetario	Valor razonable	No	Tipo de cambio del anticipo y tipo de cambio del reconocimiento del activo, gasto o ingreso	Sí
Pago/Cobro anticipado	Activo/Pasivo monetario	Costo histórico o valor razonable	No	Tipo de cambio del anticipo y tipo de cambio del reconocimiento del	Sí

				activo, gastos o ingreso	
--	--	--	--	-----------------------------	--

A efectos de clarificar la aplicación de la interpretación, en el Anexo 1 se describen 5 ejemplos numéricos.

3. Análisis de estados financieros de entidades uruguayas

A efectos de conocer el proceder en el Uruguay respecto al tratamiento contable de los anticipos en moneda extranjera, se hizo una encuesta a entidades y estudios contables. La encuesta consistió en cinco preguntas descriptas en el Anexo 2. Se relevaron 68 entidades de diversos giros (construcción, venta al por mayor, importadores, empresas de desarrollo de software, barracas, etc.).

Del resultado de la encuesta, se puede observar los siguientes resultados:

- El 94% tiene transacciones en moneda extranjera.
- De las entidades que tienen transacciones en moneda extranjera, el 67% registra anticipos en dicha moneda.
- De las entidades que en su operativa cuentan con anticipos en moneda extranjera:
 - ✓ 84% no analiza que tipo de partida se genera, y de ese porcentaje de entidades:
 - 94% reconoce diferencia de cambio siempre por esos anticipos.
 - 6% no reconoce nunca diferencia de cambio por esos anticipos.
 - ✓ 16% analiza que tipo de partida se genera por esos anticipos, y de ese porcentaje:
 - 100% le reconoce diferencia de cambio solo a las partidas monetarias.

El resultado detallado por entidad se encuentra en el Anexo 3.

4. Revisión crítica

En primer lugar, es de destacar que existe normativa específica sobre el tratamiento contable de los anticipos en moneda extranjera, como lo son la NIC 21 y la CINIIF 22. De acuerdo a la

misma, en el momento de reconocer el anticipo, se debe analizar si el mismo es monetario o no monetario. En el caso de ser no monetario, se debe además analizar cómo se va a medir inicialmente el activo, gastos o ingreso posterior, o posteriormente el valor razonable de la contraprestación, si a costo histórico o a valor razonable. En función de ese análisis, corresponderá o no reconocer diferencia de cambio y determinar a dónde volcar dicho resultado.

Sin embargo, del relevamiento realizado, queda demostrado que la gran mayoría de entidades uruguayas podría no cumplir la normativa, desde el momento que ni siquiera realizan los mencionados análisis.

Cabría preguntarse si la falta de análisis es por desconocimiento o por otro aspecto que en la práctica genera cierta dificultad, evidenciada en muchas de las 45 cartas de comentarios que recibió la interpretación, como es la determinación de si una partida es monetaria o no monetaria. Si bien prácticamente en todas las cartas se reconoce estar de acuerdo con el propósito de la norma, de muchas se pueden rescatar comentarios cuestionando la falta de normativa para la determinación mencionada y la dificultad que esta presenta en la práctica.

Para algunos de quienes respondieron el borrador de interpretación, la misma debería abordar específicamente un aspecto clave, como lo es cuándo un activo por pago anticipado o un pasivo por cobro adelantado son monetarios o no monetarios.

Sin embargo, en el párrafo 16 de los Fundamentos de las conclusiones, el Comité de Interpretaciones destaca:

...que la Interpretación no está añadiendo un nuevo requerimiento para determinar si una partida es monetaria o no monetaria—este requerimiento ya existe en la NIC 21. La Interpretación simplemente aclara cuál es la tasa de cambio usar para transacciones concretas. El Comité de Interpretaciones decidió que quedaba fuera del alcance de esta Interpretación proporcionar guías de aplicación sobre la definición de partidas monetarias y no monetarias.

Entonces, a pesar de la existencia de la NIC 21 y de la CINIIF 22, para muchos una cuestión que sigue presentando dificultades es la determinación de si una partida es monetaria o no.

¿Es no monetaria cuándo es no reembolsable como refiere el ejemplo 1 que acompaña la interpretación? ¿O si es no reembolsable en el caso de incumplimiento de la parte que ha prometido entregar bienes o servicios? ¿Cuándo es “no cancelable” como referían los ejemplos en el borrador de interpretación, que por cierto fueron cambiados? ¿Cuándo se le paga al proveedor “un precio de compra fijo” como se refieren los ejemplos 1 y 2 de la norma?

Algunas posiciones sostienen que el rubro es no monetario, por el solo hecho que el anticipo no brinde la obligación o el derecho de entregar o recibir unidades monetarias, sino bienes o servicios, algo que no compartimos. Supóngase el caso de una entidad que entrega cuenta a un proveedor dólares, siendo su moneda funcional pesos, y el bien o servicio a recibir va a ser facturado en pesos, pero se pacta que los dólares entregados se van a ajustar por el tipo de cambio al momento de la entrega del bien. Si bien el anticipo es por un bien a recibir en el futuro, por la cláusula de reajuste del tipo de cambio, el anticipo reconocido está sujeto a la variación del tipo de cambio, y por ende es un rubro monetario.

A nuestro entender la determinación de si es o no un rubro monetario no depende si es reembolsable o no, o si es el contrato no es cancelable. Entendemos que la cuestión clave a efectos de determinar si la partida es monetaria o no monetaria es analizar si la entidad sigue estando expuesta a la variación de los tipos de cambio a raíz del acuerdo que hizo surgir el anticipo. En el caso recién expuesto en el cual se acordó ajustar el tipo de cambio de los dólares entregados, es evidente que la entidad sigue expuesta a la variación del mismo y por ende debe reconocer un resultado financiero, más allá de que sea no reembolsable, no cancelable o lo que se vaya a recibir son bienes. Sin embargo, si no se hubiera pactado ese ajuste de tipo de cambio, y el activo a recibir se va a medir por su costo histórico, la entidad ya no debe reconocer diferencia de cambio alguna. En definitiva, si el anticipo quedó establecido en un monto fijo en la moneda funcional de la entidad, es un activo no monetario, y en caso contrario monetario.

Simplemente de manera informativa, entendemos oportuno mencionar que el ASC 255 – Precios Cambiantes- del FASB en los párrafos 255-10-55-1 a 255-10-55-13 brindan

lineamientos para la clasificación de ciertas partidas de activos y pasivos como monetarias o no monetarias.

5. Algunas reflexiones

En primer lugar, interesa destacar que muchas entidades podrían no estar cumpliendo con la normativa, desde el momento que no analizan qué tipo de partida es la que se genera con el anticipo realizado en moneda extranjera.

En segundo lugar, compartimos los criterios sostenidos por las normas, bajo los cuales en los casos que se reconozcan anticipos en moneda extranjera no monetarios que vayan a implicar un activo, gasto o ingresos medidos a costo histórico, no se debe reconocer diferencia de cambio. Por ejemplo, que una entidad con moneda funcional pesos, haya pagado por adelantado un seguro en dólares, no la deja expuesta a la variación del tipo de cambio, y por ende no debe reconocer un resultado financiero, que no existe, por dicha transacción.

En tercer y último lugar, entendemos que en algunos casos se requiere un juicio considerable a efectos de concluir si un anticipo reconocido es monetario o no, y que el IASB perdió una oportunidad de dar lineamientos al respecto.

6. Referencias

- BOE. (2007). Real decreto 1514/ 2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. NIF B-15. *Conversión de Monedas Extranjeras*
- FASB ASC 255 (2022). *Precios cambiantes*
- FASB ASC 845 (2022). *Transacciones no monetarias*
- IASB (2018). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Edición 2018.
- IASB (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas*.
- IASB. NIC 21 (2022). *Norma Internacional de Contabilidad - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*
- IASB. CINIIF 22 (2022). *Interpretación Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de información Financiera - Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*
- Uruguay. (2022, abril 8). Decreto N° 108/022: Determinación de la forma de presentación de los estados financieros que posean una moneda funcional diferente a la moneda nacional.
- Uruguay. (2019, setiembre 27). Ley N° 19.820: Declaración de Interés Nacional el fomento de los emprendimientos – Promoción del emprendedurismo.
- Uruguay. (2017, enero 1). Decreto N° 408/016: Actualización de la normativa de presentación de estados financieros previstos en los decretos 291/014 y 372/015 y derogación de los decretos 103/991 y 37/010.
- Uruguay. (2014, octubre 20). Decreto N° 291/014: Aprobación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF par PYMES).
- Uruguay. (2011, abril 12). Decreto N° 124/011: Determinación de las Normas Contables Adecuadas de Aplicación Obligatoria para Emisores de Valores de Oferta Pública.
- Uruguay. (1989, noviembre 1). Ley N° 16.060: Sociedades comerciales.

7. Anexos

7.1 Anexo 1: Ejemplos numéricos

La CINIIF 22 cuenta con cuatro ejemplos ilustrativos, a partir de los cuales se realizaron los primeros cuatro que se presentan a continuación. El quinto ejemplo que se expone es de autoría propia.

Ejemplo 1—Un único pago anticipado por la compra de un elemento único de propiedades, planta y equipo- adaptado a partir del ejemplo 1 que acompaña la norma

El 1 de marzo de 20X1, la Entidad A contrató con un proveedor la compra de una máquina para usarla en su negocio. Según los términos del contrato, la Entidad A paga al proveedor un precio de compra fijo no reembolsable de 1.000 m.e. el 1 de abril de 20X1 (tipo de cambio \$ 10). El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina (tipo de cambio \$ 11).

La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo 1.000 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de abril de 20X1. Mediante la aplicación del párrafo 23(b) de la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, la Entidad A no actualiza el importe convertido de ese activo no monetario.

El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina. La Entidad A da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce la máquina como propiedades, planta y equipo aplicando la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. En el reconocimiento inicial de la máquina, la Entidad A reconoce el costo de la máquina utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, que es el 1 de abril de 20X1 (la fecha del reconocimiento inicial del activo no monetario).

Los asientos a realizar por la entidad serían:

-----	1/4/20X1	-----	
Anticipo a proveedor en ME		10.000	
Caja/Banco			10.000
-----	15/4/20X1	-----	
Maquinaria		10.000	
Anticipo a proveedor en ME			10.000
-----		-----	

Nótese que el anticipo al proveedor, por ser un rubro no monetario y por el cual se va a recibir un activo que originalmente se va a medir al costo, no genera diferencia de cambio, y el activo surgido a partir del anticipo se mide por el tipo de cambio de la transacción que implicó el este último.

Ejemplo 2—Cobros múltiples por ingresos reconocidos en un solo momento - adaptado a partir del ejemplo 2 que acompaña la norma

El 1 de junio de 20X2, la Entidad B contrató con un cliente la entrega de bienes el 1 de septiembre de 20X2 (tipo de cambio \$ 11). El precio total del contrato fijado es un importe de 100 m.e. en dinero, de las cuales 40 m.e. son exigibles y se reciben el 1 de agosto de 20X2 (tipo de cambio \$ 10) y el saldo es una cuenta por cobrar a recaudar el 30 de septiembre de 20X2 (tipo de cambio \$ 12).

De acuerdo a las condiciones del acuerdo, la Entidad B reconoce inicialmente un pasivo no monetario convirtiendo 40 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de agosto de 20X2. Mediante la aplicación del párrafo 23(b) de la NIC 21, la Entidad B no actualiza el importe convertido de ese pasivo no monetario.

Mediante la aplicación del párrafo 31 de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes, la Entidad B reconoce ingresos de actividades ordinarias el 1 de septiembre de 20X2, la fecha en la que transfiere los bienes al cliente.

La Entidad B determina que la fecha de la transacción para el ingreso de actividades ordinarias relacionado con la contraprestación anticipada de 40 m.e. es el 1 de agosto de 20X2. Mediante la aplicación del párrafo 22 de la NIC 21, la Entidad B determina que la fecha de la transacción para el ingreso de actividades ordinarias restante es el 1 de septiembre de 20X2.

El 1 de septiembre de 20X2, la Entidad B:

- (a) da de baja en cuentas el pasivo del contrato de 40 m.e. y reconoce ingresos de actividades ordinarias usando la tasa de cambio del 1 de agosto de 20X2; y

(b) reconoce ingresos de actividades ordinarias de 60 m.e. y la correspondiente cuenta por cobrar usando la tasa de cambio en esa fecha (1 de septiembre de 20X2).

La cuenta por cobrar de 60 m.e. reconocida el 1 de septiembre de 20X2 es una partida monetaria, y por ende generará diferencia de cambio hasta que se dé de baja.

-----	1/6/20X2	-----
Caja ME	400	
Pasivo no monetario		400
-----	1/9/20X2	-----
Cuentas por Cobrar ME	660	
Pasivo no monetario	400	
Ventas		1.060
-----	30/9/20X2	-----
Caja ME	720	
Cuentas por Cobrar ME		660
Diferencia cambio		60
-----		-----

Respecto a este ejemplo, interesa destacar dos aspectos. Primero, y de acuerdo a los acordado en este caso, el anticipo del deudor es un rubro no monetario y por el cual se va a reconocer un ingreso en el momento de la transferencia de control del bien. De acuerdo al concepto de “transacción única” y al párrafo 46 de NIIF 15 -el cual establece que el ingreso se debe medir por el importe del precio de la transacción recibida o recibir-, el tipo de cambio a considerar es el de la fecha del anticipo. En segundo lugar, de acuerdo al párrafo 9 de la interpretación, al existir múltiples cobros anticipados, existirá una fecha de la transacción por cada cobro realizado.

Simplemente a efectos de marcar la diferencia, entendemos que la resolución de este ejemplo hubiera sido distinta, si el acuerdo hubiera implicado recibir por parte del cliente una contraprestación distinta al efectivo. De acuerdo al párrafo 66 de la NIIF 15, en este caso, y salvo excepciones, el ingreso por la venta se debe medir por el valor razonable de la contraprestación recibida o a recibir. Entonces, quedaría fuera del alcance de la interpretación de acuerdo al párrafo 5 de la misma.

Ejemplo 3—Cobros múltiples por ingresos reconocidos en un solo momento - adaptado a partir del ejemplo 3 que acompaña la norma

El 1 de mayo de 20X3, la Entidad C realiza un contrato con un suministrador de servicios. Los servicios se recibirán de forma continuada durante seis meses desde el 1 de julio de 20X3. El contrato requiere que la Entidad C pague al suministrador un importe no reembolsable de 200 m.e. el 15 de junio de 20X3 (tipo de cambio \$ 10) por los servicios a recibir en el periodo de julio-agosto de 20X3 y 400 m.e. el 31 de diciembre de 20X3 (tipo de cambio \$ 14) por los servicios a recibir en el periodo de septiembre a diciembre de 20X3.

La Entidad C reconoce un activo no monetario por pagos anticipados el 15 de junio de 20X3 por los 200 m.e., que se convierten a su moneda funcional usando la tasa de cambio de contado a 15 de junio de 20X3.

La Entidad C da de baja en cuentas el activo por pagos anticipados y reconoce un gasto en el estado de resultados a lo largo del periodo en el que recibe los servicios relacionados, lo cual determina que será desde el 1 de julio al 31 de agosto de 20X3 de manera lineal. A efectos de la conversión del gasto de 200 m.e. para este periodo, la fecha de la transacción es el 15 de junio de 20X3 y, por ello, la Entidad C reconoce el gasto para el periodo del 1 de julio al 31 de agosto de 20X3 usando la tasa de cambio de contado del 15 de junio de 20X3.

La Entidad C no realiza un pago anticipado por los servicios prestados desde el 1 de septiembre al 31 de diciembre y, por ello, primero reconoce esta parte de la transacción cuando reconoce el gasto en el estado de resultados. En principio, las fechas de la transacción son cada día del periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3. Sin embargo, si las tasas de cambio no fluctúan de forma significativa, la Entidad C puede usar una tasa que se aproxime a las tasas reales como permite el párrafo 22 de la NIC 21. Si es este el caso, la Entidad C puede convertir el gasto de 100 m.e. de cada mes ($400 \text{ m.e.} \div 4$), a su moneda funcional usando la tasa de cambio de contado promedio para cada mes (por ejemplo) para el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 20X3. Tipos de cambio: 30/9: 11, 31/10: 12, 30/11: 13, 31/12: 14

A medida que la Entidad C reconoce el gasto en el estado de resultados a lo largo de este periodo, reconocerá un pasivo correspondiente con respecto a su obligación de pagar al suministrador. Puesto que el pasivo se pagará en un número fijo de unidades monetarias,

cumple la definición de una partida monetaria del párrafo 8 de la NIC 21. Por ello, se convertirá nuevamente hasta que se liquide el pasivo el 31 de diciembre de 20X3. Las diferencias de cambio se reconocerán en el resultado del periodo en el que surjan, de acuerdo con el párrafo 28 de la NIC 21.

-----	15/6/20X3	-----	
Anticipo en ME	2.000		Por el anticipo de 200 m.e. a \$ 10
Banco		2.000	
-----	1/7/20X3	-----	
Gastos	1.000		Por el reconocimiento del gasto
Anticipo en ME		1.000	bajando el activo no monetario
-----	1/8/20X3	-----	2.000/ 2 meses
Gastos	1.000		
Anticipo en ME		1.000	
-----	30/9/20X3	-----	
Gastos	1.100		Por el reconocimiento del gasto
Pasivo Monetario ME		1.100	contra un pasivo monetario
-----	31/10/20X3	-----	
Gastos	1.200		
Pasivo Monetario ME		1.200	
-----	30/11/20X3	-----	
Gastos	1.300		
Pasivo Monetario ME		1.300	
-----	31/12/20X3	-----	
Gastos	1.400		
Pasivo Monetario ME		1.400	
-----		-----	
Pasivo Monetario ME	5.000		1.100+1.200+1.300+1.400
Diferencia de cambio	600		
Caja ME		5.600	400 x 14
-----		-----	

Nótese que, en este ejemplo, surge al principio un activo no monetario y posteriormente un pasivo monetario. El activo no monetario surge por el anticipo pagado, y como el gasto que surge a partir de éste se mide a costo histórico, no surgirá diferencia de cambio alguna. Posteriormente, a raíz de que la entidad recibió el servicio y no realizó ninguna erogación, tiene un pasivo con el prestador de servicios, el cual se deberá cancelar por una suma de unidades monetarias, cumpliendo así con la definición de partida monetaria, y por la cual corresponderá -si varían los tipos de cambio- calcular y reconocer un resultado financiero.

Ejemplo 4— Cobros múltiples por ingresos reconocidos en diversos momentos –

El 1 de enero de 20X4, la Entidad D realiza un contrato para vender dos productos a un cliente. La Entidad D transfiere un producto el 1 de marzo de 20X4 y el segundo el 1 de junio de 20X4. De acuerdo con el contrato, el cliente paga un precio de compra fijo de 1.000 m.e., de los cuales 200 m.e. son exigibles y se reciben por anticipado el 31 de enero de 20X4 y el saldo restante es exigible y se recibe el 1 de junio de 20X4.

Los hechos siguientes son relevantes:

- (a) Mediante la aplicación de la NIIF 15, la Entidad D asigna 450 m.e. del precio de transacción al primer producto y 550 m.e. al segundo producto.
- (b) La Entidad D ha determinado que, para este contrato, la contraprestación de 200 m.e. recibidas el 31 de enero de 20X4 se relacionan con el primer producto transferido el 1 de marzo de 20X4. En el momento de la transferencia de ese producto al cliente, la Entidad D tiene un derecho incondicional a las 250 m.e. de la contraprestación restante.
- (c) Las tasas de cambio de contado son:
- | | |
|---------------------|--------|
| 31 de enero de 20X4 | \$ 1,5 |
| 1 de marzo de 20X4 | \$ 1,7 |
| 1 de junio de 20X4 | \$ 1,9 |

Los siguientes asientos de diario ilustran cómo contabilizaría la entidad D los aspectos de la moneda extranjera del contrato:

La Entidad D recibe el pago anticipado de 200 m.e. el 31 de enero de 20X4, que convierte su moneda funcional usando la tasa de cambio al 31 de enero de 20X4.

	31/1/20X4		
Caja ME	300		200 m.e. x \$ 1,5
Pasivo no monetario		300	

La Entidad D transfiere el control del primer producto con un precio de transacción de 450 m.e. a 1 de marzo de 20X4. La Entidad D da de baja en cuentas el pasivo del contrato y reconoce ingresos de actividades ordinarias por 300 u.m. La Entidad D reconoce el ingreso de actividades ordinarias restante de 250 m.e. relacionado con el primer producto y la cuenta por cobrar correspondiente, siendo ambos convertidos a la tasa de cambio de la fecha en que se reconoce

inicialmente el ingreso de actividades ordinarias restante de 250 m.e., es decir el 1 de marzo de 20X4.

-----	01/3/20X4	-----	
Pasivo no monetario	300		cancelo el pasivo no monetario
Cuenta por cobrar ME	425		250 m.e. x \$ 1,7
Ventas	725		200 x 1,50 + 250 x 1,7
-----	-----		

En este caso se reconoce una “cuenta por cobrar” porque la entidad tiene el derecho incondicional a recibir la contraprestación, porque de no ser así se debería haber reconocido un “activo del contrato”.

La cuenta por cobrar de 250 m.e. es una partida monetaria. La Entidad D actualiza el importe convertido de la cuenta por cobrar hasta que éste se liquide (1 de junio de 20X4). El 1 de junio de 20X4, la cuenta por cobrar de 250 m.e. es equivalente a 475 u.m. De acuerdo con el párrafo 28 de la NIC 21, la Entidad D reconoce una ganancia de cambio de 50 u.m. en el resultado del periodo.

-----	01/6/20X4	-----	
Cuenta por cobrar ME	50		250 m.e.x (1.9-1.7)
Diferencia de cambio		50	
-----	-----		

La entidad D transfiere el segundo producto con un precio de transacción de 550 m.e. al 1 de junio de 20X4. La Entidad D reconoce ingresos de actividades ordinarias por 550 m.e. usando la tasa de cambio de la fecha de la transacción, que es la fecha en que la Entidad D reconoce por primera vez esta parte de la transacción en sus estados financieros, es decir el 1 de junio de 20X4.

La Entidad D también recibe la contraprestación restante de 800 m.e. el 1 de junio de 20X4. Las 250 m.e. de la contraprestación recibida liquidan la cuenta por cobrar de 250 m.e. que surge de la transferencia del primer producto. La Entidad D convierte el efectivo a la tasa de cambio del 1 de junio de 20X4.

----- 01/6/20X4 -----			
Caja ME	1.520		
Cuenta por Cobrar ME		475	425+50
Ventas		1.045	550 x \$ 1,9

Ejemplo 5—Un único pago anticipado por la compra de un elemento único de propiedades, planta y equipo- pero se entrega otra PPyE a efectos de realizar una permuta

El 1 de marzo de 20X1, la Entidad A contrató con un proveedor B la compra de una máquina -maquinaria 1- para usarla en su negocio. Según los términos del contrato, la Entidad A entrega una máquina de su propiedad – maquinaria 2-, la cual B toma en 1.000 m.e. el 1 de abril de 20X1. A efectos de simplificar el ejemplo, se considerará que A tiene valuada la máquina que entrega a su valor razonable. El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la maquinaria 1. La transacción tiene carácter comercial a efectos de la NIC 16 y tanto el valor razonable de la máquina recibida como el de la entregada se puede medir con fiabilidad.

La Entidad A reconoce inicialmente un activo no monetario convirtiendo 1.000 m.e. a su moneda funcional a la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera el 1 de abril de 20X1. Mediante la aplicación del párrafo 23(c) de la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, la Entidad A actualiza el importe convertido de ese activo no monetario.

El 15 de abril de 20X1, la Entidad A recibe la máquina. La Entidad A da de baja en cuentas el activo no monetario y reconoce la máquina como propiedades, planta y equipo aplicando la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. En el reconocimiento inicial de la máquina, la Entidad A reconoce el costo de la máquina utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, que es el 15 de abril de 20X1.

Complementando el ejemplo, supongamos que el 1 de abril el tipo de cambio es \$ 10 y el 15 de abril \$ 11.

Los asientos a realizar por la entidad serían:

-----	1/4	-----
Anticipo a proveedor en ME	10.000	
Maquinaria 2		10.000
-----	15/4	-----
Anticipo a proveedor en ME	1.000	
Diferencia de Cambio		1.000
-----	15/4	-----
Maquinaria 1	¿?	
Anticipo a proveedor en ME	11.000	
Resultado por permuta		¿?
-----		-----

En este caso, no aplica la CINIIF 22, y el anticipo a proveedores genera diferencia de cambio, y la maquinaria 1 se reconocerá o a su valor razonable o al de la maquina entregada, dependiendo el que se pueda medir con mayor fiabilidad. De esta manera, se cumple con el literal c del párrafo 23 y la partida en moneda extranjera se convierte utilizando el tipo de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable.

7.2 Anexo 2: Preguntas realizadas a los encuestados

- 1- ¿Existen en su entidad transacciones en moneda extranjera?
- 2- En caso afirmativo, ¿existen anticipos con clientes y/o proveedores en dicha moneda?
- 3- En caso afirmativo ¿analizan qué tipo de partida se genera por los mismos?
- 4- En caso de que no lo hagan, ¿reconocen diferencia de cambio por ese anticipo en moneda extranjera?
- 5- En caso de que la respuesta a la pregunta 3 sea afirmativa, ¿en qué casos reconocen diferencia de cambio?

7.3 Anexo 3: Empresas relevadas

En total fueron 68 empresas relevadas con giros de distinto índole: construcción, desarrollo de software, importación y venta, venta al por mayor, barracas, entre otros. Todas las empresas liquidan sus impuestos con contabilidad suficiente (según el criterio de la Dirección General Impositiva). De las 68 empresas 4 son auditadas anualmente y 10 registran sus Estados Financieros en la Central de Balances Electrónicos de la Auditoría Interna de la Nación.

Por un tema de confidencialidad se las numera.

Empresa	Pregunta 1	Pregunta 2	Pregunta 3	Pregunta 4	Pregunta 5
1	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
2	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
3	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
4	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
5	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
6	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
7	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
8	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
9	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
10	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
11	NO	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica
12	NO	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica
13	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
14	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
15	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
16	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
17	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
18	SÍ	SÍ	NO	NO	No aplica
19	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
20	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
21	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
22	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
23	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
24	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
25	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
26	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
27	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
28	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
29	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
30	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
31	NO	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica
32	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
33	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
34	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
35	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
36	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
37	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
38	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
39	SÍ	SÍ	NO	NO	No aplica
40	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
41	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
42	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica

43	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
44	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
45	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
46	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
47	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
48	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
49	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
50	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
51	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
52	NO	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica
53	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
54	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
55	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
56	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
57	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
58	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
59	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
60	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
61	SÍ	NO	No aplica	No aplica	No aplica
62	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
63	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
64	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
65	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica
66	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
67	SÍ	SÍ	SÍ	No aplica	Si es una partida monetaria
68	SÍ	SÍ	NO	SÍ	No aplica