

CONTABILIDAD DE OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA EN CUBA: HISTORIA Y PRESENTE EN ARMONIZACIÓN CON NIIF

Este artículo busca Identificar los elementos que deben ser objeto de perfeccionamiento por NCC relacionadas con las operaciones en moneda extranjera, pueden ser:

1 Definición de moneda funcional, moneda de registro y redefinición de moneda extranjera.



2 Reconocimiento y presentación de la diferencia de cambios de los saldos de las partidas monetarias en moneda extranjera al cierre del ejercicio, como también de la diferencia por conversión.



3 Procedimientos para la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera



La armonización de la regulación contable cubana con las NIIF, en el ámbito de las operaciones en moneda extranjera, es un proceso en desarrollo con significativos avances, en el que se presentan logros e insuficiencias. Se confirma que el nivel de armonización de la NCC 6 con la NIC 21 es aún bajo.

Estas tienen sus puntos de vista para ser aplicadas pero se puede determinar que la NIC 21 es más eficaz al definir y desarrollar las definiciones de moneda funcional, moneda de presentación y moneda extranjera, aunque no define moneda de registro.

17 ALIANZAS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS



Sarduy, A. y González, Y. (2020). Contabilidad de operaciones en moneda extranjera en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF. *Revista Visión Contable*, 22, 117-142. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a6>

Contabilidad de operaciones en moneda extranjera en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF

Abel Sarduy Quintanilla, PhD.^a
Yumaisi González Ochoa, PhD.^b

Información del artículo

Recibido: 27/02/2020

Aceptado: 30/10/2020

Clasificación JEL

M41

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://doi.org/10.24142/rvc.n22a6>

Sugerencia de citación

• Quintanilla, A. y González, Y. (2020) Contabilidad de operaciones en moneda extranjera en Cuba: historia y presente en armonización con NIIF. Revista Visión Contable, 22, 117 – 142. <https://doi.org/10.24142/rvc.n22a6>

Accounting of Operations in Foreign Currency in Cuba: History and Present in Harmonization with IFRS

Resumen

El presente artículo centra la atención en identificar los elementos que deben ser objeto de perfeccionamiento en las Normas Cubanas de Contabilidad relacionadas con las operaciones en moneda extranjera, como parte del proceso de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Se realiza una sistematización de las teorías y normativas de alcance internacional y un análisis comparativo de la norma cubana con la norma internacional. Se concluye que las operaciones económicas internacionales constituyen una práctica extendida a la que la profesión contable ha brindado atención; se demuestra que, aunque el proceso de armonización con las NIIF está en desarrollo con significativos avances, es aún bajo; y se identifican los principales elementos de la norma que deberán perfeccionarse.

Palabras clave

Contabilidad; Conversión de estados financieros; Diferencias de cambio; Moneda extranjera; NIIF.

Abstract

This article focuses on identifying the elements that should be subject to improvement in the Cuban Accounting Standards related to operations in foreign currency, as part of the harmonization process with the International Financial Reporting Standards (IFRS). A systematization of the theories and regulations of international scope and a comparative analysis of the Cuban standard with the International Standard is carried out. It is concluded that international economic operations constitute a widespread practice to which the accounting profession has paid attention. It is shown that, although the harmonization process with IFRS is under development with significant progress, it is still in its infancy; and the main elements of the standard that must be perfected are identified.

Keywords

Accounting; Conversion of financial statements; Exchange difference; Foreign currency; IFRS.

^a Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Villa Clara, Cuba. Correo electrónico: abelsq@uclv.edu.cu.

^b Departamento de Contabilidad y Finanzas, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Central "Marta Abreu" de Las Villas, Villa Clara, Cuba. Correo electrónico: yumaisigo@uclv.edu.cu.

Introducción

El complejo mundo de las operaciones económicas internacionales, unido al papel de la moneda como unidad de medida homogeneizadora, ha despertado la atención de la profesión contable, con el desarrollo de teorías y el establecimiento de regulaciones de alcance nacional e internacional de las que Cuba no está exenta.

Frente a lo anterior, en EE. UU. el Financial Accounting Standards Board (FASB), emitió en 1975 los *Statements of Financial Accounting Standards No. 8* (FAS 8), “Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements”, documento sustituido en 1981 por el FAS 52, “Foreign Currency Translation”. Por su parte, el International Accounting Standard Committee (IASC) en 1983 formuló la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) “Tratamiento Contable de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio”, modificada o revisada en varias ocasiones. Años más tarde, en 2005, el International Accounting Standard Board (IASB) emitió la versión modificada de la NIC 21, titulada “Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera” (IASB, 2018b).

Cuba, cuya economía ha sido calificada como “abierta”, ha debido redefinir su proyección del comercio internacional como salida a la situación de crisis durante los últimos treinta años: se dio inicio a un proceso de cambios y de reinserción en la economía internacional predominantemente capitalista. En cuanto a la utilización de las divisas y las reformas monetarias, cabe destacar algunas transformaciones importantes, sintetizadas aquí a partir de lo propuesto por Calzada y Verrier (2016, pp. 21-28): despenalización de la tenencia y circulación de divisas; nuevo sistema impositivo, introducción paulatina del peso convertible y la red de casas de cambio (Cadeca); prohibición de la circulación del dólar en efectivo; y establecimiento de los cobros y pagos entre empresas cubanas en pesos convertibles en lugar de dólares, entre otras. Asimismo, se potenciaron la inversión extranjera y las relaciones comerciales con el mundo capitalista. Rodríguez (2014) señala que

durante el Periodo Especial se incrementó gradualmente la presencia de capital foráneo, primero en los sectores del turismo y la producción del petróleo, y posteriormente en la minería del níquel, las telecomunicaciones, la industria alimentaria y la comercialización de las exportaciones de tabaco y ron, entre otras áreas a las que se dirigió la captación de los flujos financieros externos. (p. 23)

Con estos antecedentes se han promovido las operaciones económicas internacionales. Con la aprobación de los Lineamientos de la Política Económica y Social en relación con el ámbito de la política económica externa, los esfuerzos se dirigen a elevar la eficiencia en la gestión de las empresas vinculadas al comercio exterior; flexibilizar la participación de las entidades nacionales en el comercio exterior; diversificar los bienes y servicios exportables; y promover los acuerdos internacionales de cooperación y complementación en el sector industrial que favorezcan las exportaciones de mayor valor agregado y la sustitución de importaciones (Partido Comunista de Cuba, 2011).

Aun cuando no se han logrado los niveles necesarios y deseados, vale significar que el comercio internacional de mercancías de Cuba con el resto del mundo (suma de las importaciones y exportaciones) en el año 2018, se valoró en 13.857 millones de pesos, según un informe de la Oficina Nacional de Estadística e Información - ONEI (2019, p. 8).

Como parte de las transformaciones de la economía cubana, también se han dirigido esfuerzos hacia el fortalecimiento del papel de la contabilidad y la información contable para la toma de decisiones. Así, en 1993 se pusieron en vigor las Normas Generales de Contabilidad, renovadas en 1997.

En el 2005, y en respuesta a la necesidad de actualización, en correspondencia con el desarrollo de la economía cubana, inició el proceso de armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Para ello se emitió la Resolución 235 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), que puso en vigor las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF). Como parte de ella, se emitió la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6 (NCC 6) - "Operaciones con Moneda Extranjera o Pesos Convertibles", modificada ligeramente en el 2007, que tendría vigencia mientras permanecieran las condiciones de dualidad monetaria. Posteriormente, por la Resolución 19 de 2014 del MFP, se emitió la nueva NCC 6 - "Operaciones con Moneda Extranjera", que entrará en vigor cuando se produzca la unificación monetaria y cambiaría.

Tomando en consideración la importancia de la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera, aunada al tiempo de emisión de la normativa cubana, la evolución de las NIIF y la experiencia acumulada en el proceso de armonización, el presente artículo de investigación tiene como objetivo identificar los elementos que deben ser objeto de perfeccionamiento en las NCC relacionadas con las operaciones en moneda extranjera como

parte del proceso de armonización con las NIIF, a partir de la tipología de investigación comparativa con técnicas cualitativa de revisión de documentos y diseño no experimental (Hurtado, 2010). El desarrollo de esta investigación contribuirá a dar respuesta a dos interrogantes:

- ¿En qué medida la normativa cubana sobre contabilidad de las operaciones en moneda extranjera está armonizada con las NIIF?
- ¿Qué pronunciamientos de la normativa cubana sobre contabilidad de las operaciones en moneda extranjera deben perfeccionarse para atemperarse a las condiciones actuales y continuar el proceso de armonización con las NIIF?

En la próxima sección se revisará de forma sucinta el marco teórico sobre el tema: la atención se centrará en el papel de la moneda en la contabilidad y los pronunciamientos teóricos sobre la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera, así como de los principales pronunciamientos normativos sobre estas operaciones (en particular los del FASB de los EE. UU., el Plan General de Contabilidad español y las NIIF). En el tercer apartado se realizará un análisis comparativo de las dos versiones de la norma cubana con respecto a la NIC 21, haciéndose hincapié en las principales definiciones y criterios para el reconocimiento y medición de las operaciones en moneda extranjera, medición, reconocimiento y presentación de las diferencias de cambios, y los procedimientos para conversión a una moneda de presentación. En el cuarto apartado se incluyen las principales proposiciones para el perfeccionamiento de las versiones de la norma cubana; y la sección final abordará de forma sintética las principales conclusiones del trabajo.

1. Sistematización teórica y de las normativas contables: papel de la moneda y la contabilidad en las operaciones en moneda extranjera

El concepto de moneda ha estado presente en el proceso contable, bien como un principio o función de medición. Desde los postulados y principios generalmente aceptados en contabilidad desarrollados por Maurice Moonitz (1961), se encuentra la Unidad de Medida, entendida así: “el dinero es el común denominador mediante el cual se mide la intercambiabi-

lidad de bienes y servicios, incluido, trabajo, recursos naturales y capital. Todo informe debe indicar claramente en qué moneda está expresado”.

Por su parte, Gómez (2004) sostiene que

la función de medición dará como resultado una serie de magnitudes de carácter heterogéneo que necesariamente deberán ser homogeneizadas, es decir, deberán referirse a un patrón de medida común. Éste suele ser la unidad monetaria, aun cuando podría utilizarse cualquier tipo de unidad. (p. 14).

En este sentido, como patrón de referencia internacional, en el párrafo 6.1 del Marco Conceptual emitido por el IASB en 2018 se sintetiza que “Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición (...)” (IASB, 2018a). Esta situación trae consigo la necesidad de una unidad de medida común que homogeneice la diversidad de los hechos económicos.

Para transformar los elementos de activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio desde el campo concreto de cada operación económica hasta una expresión numérica (que se refleja en los estados financieros), se necesita medirlos de forma homogénea. En este sentido, la moneda constituye la unidad de medida de los elementos de los estados contables. Esta es el patrón para cuantificar los recursos y obligaciones, así como las ganancias y pérdidas derivadas de las operaciones de la empresa.

Cada país tiene definida su propia moneda como unidad de valor para las compras y ventas de bienes y servicios. En la actualidad, el principal problema en la contabilización de las operaciones en moneda extranjera radica en cómo tratar con el cambio en el valor en moneda nacional de los ingresos por ventas y cuentas por cobrar, de las cuentas por pagar en moneda extranjera y de los bienes que se han adquirido en una importación, cuando la moneda extranjera cambia de valor (Doupnik y Perera, 2007, pp. 234-239). Sin embargo, no siempre se ha presentado este problema.

Durante la *depresión* de la década de 1930, casi todos los países abandonaron el patrón oro y establecieron controles que limitaban la convertibilidad de sus monedas y su comercio exterior (Biondi, 1997, p. 652). Durante el período 1945-1973, los países fijaron el valor a la par de su moneda en términos del dólar estadounidense; y el valor a la par del dólar estadounidense se fijó en términos del oro a una tasa de 35 dólares por onza (Doupnik y Perera 2007, pp. 234-235). En 1971, EE. UU. suspendió la convertibilidad del dólar estadounidense en oro, hecho que marcó el principio del fin

del sistema de tipo de cambio fijo. Posteriormente, en 1973, se permitió que los países pusieran a flotar sus monedas en el mercado cambiario (Biondi, 1997; Doupnik y Perera, 2007, pp. 234-235).

En estas circunstancias con tasas de cambio fluctuantes, en regulaciones contables, normas internacionales, trabajos de investigación y textos académicos los temas de análisis en torno a las operaciones en moneda extranjera se centran, por un lado, en la definición y desarrollo de las monedas funcional, de presentación y extranjera; y de otro, en los elementos esenciales para el reconocimiento de las operaciones expresadas en una moneda extranjera, la determinación y reconocimiento de las diferencias de cambio, y la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera.

En el ámbito académico se reconocen dos métodos de contabilización de los cambios en el valor de una transacción en moneda extranjera: las perspectivas de una y dos transacciones (Doupnik y Perera 2007, p. 239). En la primera, cualquier cambio en la moneda extranjera será ajustado a ingreso por ventas y cuentas por cobrar, en el caso de las ventas, y a cuentas por pagar e inventarios en el caso de las compras; mientras que en la segunda, cualquier diferencia de cambios se considera ganancias o pérdidas en cambio extranjero –la NIC 21 y por el FAS 52 siguen este método–.

Desde la perspectiva de dos transacciones, las diferencias realizadas se tratan como ganancias o pérdidas en el estado de resultado. Para las diferencias no realizadas se siguen el enfoque diferido o el de acumulación por devengo. En el primero, las ganancias o pérdidas cambiarias no realizadas se difieren en el balance general hasta el cobro o el pago; mientras que en el segundo, estas se reportan en la utilidad neta del período en que varía el tipo de cambio. (Doupnik y Perera, 2007, p. 239-241): la NIIF 21 y el FAS 52 adoptan este último enfoque.

En consonancia con lo anterior, según Biondi (1997, pp. 654-655), al analizar los problemas derivados de la valuación de las operaciones en moneda extranjera se aprecian diferentes alternativas. En un primer momento, al reconocer la operación en moneda extranjera se valúa conforme el tipo de cambio vigente en ese momento. El tratamiento posterior dependerá de su clasificación –realizadas y no realizadas–. Las primeras pueden tener como destino formar parte del activo o afectar el resultado del ejercicio; en las segundas, el destino puede variar en función de pérdidas o ganancias por diferencias de cotización. Para las diferencias de cambio negativas o pérdida, su imputación es igual que las realizadas. Para el caso de las ganancias, se consideran ganancias a realizar por la aplicación del principio de prudencia.

Un punto clave que surge cuando se convierten estados financieros no locales es la selección del método de conversión para poder convertir diversas cuentas de una moneda a otra (Mueller *et al.*, 1999, p. 171). En la literatura académica se identifican cuatro métodos fundamentales que se han utilizado o utilizan: circulante/no circulante; monetario/no monetario; temporal (método o conversión histórica); y la tasa actual –cierre– (Mueller *et al.*, 1999, pp. 109-111; Doupnik y Perera, 2007, pp. 300-310). Un problema en la conversión de los estados financieros se relaciona con el sitio que debe ocupar el ajuste de conversión resultante como ganancia o pérdidas por conversión en la utilidad neta, o bien como ajuste de conversión acumulativo en el capital contable de los accionistas –u otros ingresos genéricos– (Doupnik y Perera, 2007, pp. 306-307)

Se localizan como antecedentes importantes en el marco regulatorio las normas emitidas por el FASB (1975). La primera de ellas corresponde a los *Statements of Financial Accounting Standards* 8 (FAS 8) –Declaración n.º 8–, “Accounting for the Translation of Foreign Currency Financial Statements”, dirigida a la contabilización de la conversión de transacciones en moneda extranjera y estados financieros en moneda extranjera. Posteriormente, en 1981, el FASB la reemplazó por el FAS 52 “Foreign Currency Translation” –Declaración n.º 52–, referido al tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y las técnicas para la conversión de los estados financieros en moneda diferente al dólar estadounidense. Se introdujo allí el concepto de *functional currency* o “moneda funcional”, como la moneda del medio económico primario en la cual la entidad opera; esto es, la moneda en que normalmente se genera y emplea el efectivo. También se brinda allí un conjunto de indicadores que deben ser considerados para determinar la moneda funcional de una entidad.

El FAS 52 plantea que los estados financieros en moneda extranjera deben ajustarse a los Generally Accepted Accounting Principles in United States - USGAAP (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, PC-GA-EE. UU.) antes de proceder a su conversión. Los activos y pasivos y las operaciones de una entidad extranjera deben expresarse a la moneda funcional; para ello, las subsidiarias extranjeras deben clasificarse como independientes y autónomas, o bien como integradas a las actividades de la compañía controladora, y han de definirse procedimientos específicos para cada caso.

Según el estándar citado, las diferencias de cambio de operaciones en moneda extranjera se reconocen en el resultado. Sin embargo, las ganancias o pérdidas en la conversión de los estados financieros en moneda extran-

jera no se reconocen en el resultado del período y se presentan de forma separada en el patrimonio, y se realizarán total o parcialmente en la liquidación total o parcial de la inversión en la entidad extranjera. Además, esta normativa regula lo que atañe a la conversión de estados financieros de entidades en países con economías hiperinflacionarias.

En el caso de España, la normativa contable referida a las transacciones en moneda extranjera se ha movido de acuerdo con los sucesivos escenarios. Con el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 se adoptaron criterios contables más modernos, en sintonía con nuevos contextos económicos (García-Olmedo, 2008, p. 75). La Norma de Valoración 14.^a, “Diferencias de cambios en monedas distintas al euro”, incluida en la quinta parte del PGC de 1990, regulaba el tratamiento contable de las diferencias de cambio, con sus tratamientos particulares a las diferencias originadas en el inmovilizado material e inmaterial, existencias y valores de renta variable, así como para las partidas de tesorería y demás partidas monetarias. También regulaba otras cuestiones sobre regímenes especiales, activación de diferencias de cambios y operaciones de cobertura (Pérez, 2007, p. 71). “Con todo, esta normativa, vista desde hoy, adolecía de un exceso de prudencia: las pérdidas por diferencias de cambio se reconocían de inmediato, mientras que las ganancias se diferían” (García-Olmedo, 2008, p. 75).

Posteriormente, en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (Nofcac), aprobadas en el Gran Decreto 1815/1991, se indicó el procedimiento que debería seguirse para realizar la conversión a euros de las cuentas anuales de las empresas extranjeras incluidas en la consolidación, fueren estas dependientes, multigrupo o asociadas. En línea con las Normas Internacionales de Contabilidad en vigor en esa fecha, se fijaron dos métodos para la conversión de los estados financieros que debían integrarse de maneras global o proporcional: método de tipo de cambio de cierre; y método monetario no monetario.

El PGC de 2007 simplifica el tratamiento contable de las diferencias de cambio; se distingue con claridad entre transacciones aisladas y conversión de estados financieros; y se alinea decididamente con la normativa contable internacional en esta materia y adopta un nuevo concepto: la moneda funcional. (García-Olmedo, 2008, p. 75).

La Ley 16/2007 de Reforma Contable dispuso que “Los elementos integrantes de las cuentas anuales se valorarán en la moneda de su entorno económico, sin perjuicio de su presentación en euros”.

Según este PGC, las transacciones en monedas extranjeras se convertirán a moneda funcional aplicando el tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción. Para la medición posterior de las partidas monetarias, a la fecha del balance se aplica el tipo de cambio de cierre; las diferencias latentes, y las diferencias realizadas que se produzcan con motivo de la liquidación, positivas o negativas, se imputarán como ingresos o gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias. En la valoración posterior, las partidas no monetarias se dividen en valoradas a coste histórico y a valor razonable: las primeras se siguen valorando al cierre de cuentas al mismo tipo de cambio de la fecha de la transacción inicial; mientras que las segundas se valoran en balance aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación de ese valor razonable. Las diferencias de cambio se inscribirán en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio, según la forma de reconocer los cambios en el valor razonable.

La empresa española que desarrolle sus actividades en dos o más entornos económicos principales deberá valorar sus activos, pasivos, ingresos y gastos en su respectiva moneda funcional, convirtiendo posteriormente las partidas distintas del euro a la moneda de presentación (que siempre deberá ser el euro) mediante un método similar al vigente método de tipo de cambio de cierre regulado en la Nofcac (Pérez, 2007, p. 74). Las diferencias de conversión que resulten se registrarán directamente en el patrimonio neto (García-Olmedo, 2008, p. 78).

Otro referente significativo para la contabilidad de las operaciones en moneda extranjeras es la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21), emitida por el International Accounting Standard Committee (IASC). La primera versión de esta norma, que data del año 1983, se titula “Tratamiento Contable de los Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio”, sustituida en el año 1993 por la versión revisada de la NIC 21 “Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera”, para regir a partir del primero de enero de 1995.

En vínculo con esta NIC, el Comité de Interpretaciones del IASC produjo tres documentos SIC (*Standing Interpretations Committee*): el n.º 11, “Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera–Capitalización de Pérdidas Debidas a Devaluaciones Muy Importantes”; el n.º 19, “Moneda de los estados financieros - Valoración y presentación de los estados financieros

según las NIC 21 y 29”; y el n.º 30, “Moneda en la que se informa - Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación”. SIC 19 incorpora el concepto de “moneda de medición” y establece sus diferencias con la “moneda de presentación”. El concepto de “moneda de medición” que incorpora esta SIC tiene su referente anterior en el concepto de “moneda funcional” que aparece en el FASB 52.

En sustitución a la versión de 1993 y los SIC 11, 19 y 30, una nueva versión revisada de la NIC 21 se publicó en el 2003 con el título “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”. En esta versión se incorporó el concepto de “moneda funcional” como “la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad”, que al decir de Mallo y Pulido (2004, p. 216) representa “un elemento conceptual de trascendencia”. En diciembre de 2005, el IASB modificó la NIC 21 para requerir que algunos tipos de diferencias de cambio que surgen de partidas monetarias debieran reconocerse por separado como patrimonio. En momentos posteriores se han realizado modificaciones de menor importancia, como resultado de modificaciones de otras normas.

El concepto de moneda funcional fue incorporado por primera vez en el FAS 52, en 1981; no ocurrió lo mismo con la NIC 21 revisada en 1993: solo se lo incorporó hasta la versión revisada de 2003. En el PGC español se introdujo mediante la Ley 16/2007 de Reforma Contable. En Europa se asumió mediante el Reglamento europeo 2238 de 29 de diciembre de 2004, listo para el momento de la adopción obligatoria de las NIC/NIIF por las empresas europeas cotizadas, a partir de año 2005. La NIC 21 regula el tratamiento para el reconocimiento de las operaciones en moneda extranjera; la medición al final del período de las partidas en monedas extranjeras; el reconocimiento de las diferencias de cambio; los procedimientos para la conversión de los estados financieros de una moneda funcional a una extranjera; lo referido a la conversión de estados financieros de entidades en países con economías hiperinflacionarias; y los procedimientos para cambios en la moneda funcional, entre otros aspectos asociados.

Se ha destacado en esta sección el papel de la moneda en el proceso contable y su importancia en las operaciones en moneda extranjera. Así mismo, se han mostrado los principales referentes teóricos y pronunciamientos normativos internacionales que desde la contabilidad se han desarrollado, los cuales debieran ser tomados en cuenta en cualquier estudio sobre la temática.

2. Metodología: Análisis comparativo de las regulaciones contables cubanas con las NIIF

En este apartado se describen las posiciones normativas sobre las operaciones en moneda extranjera en Cuba y en las NIIF, con un análisis comparativo. Se destacarán las principales diferencias y similitudes entre ambas, así como las insuficiencias que deberán ser atendidas en el perfeccionamiento de las regulaciones cubanas.

Según Sarduy *et al.* (2007, p. 2), la regulación contable cubana ha atravesado varias etapas durante los últimos 60 años. Los pronunciamientos contables en relación con las operaciones en moneda extranjera han seguido el mismo patrón. Para el 2005, el marco normativo cubano respecto de la contabilidad de las operaciones en moneda extranjera se presentó de manera más amplia con la Resolución 235 del Ministerio de Finanzas y Precios (MFP), y en particular con la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6 (NCC 6). De esta norma se han emitido tres versiones: la primera (NCC 6, versión 2005) como parte de la Resolución 235; la segunda (NCC 6, versión 2007) mediante la Resolución n.º 9-2007, con ligeras modificaciones en relación a la anterior, con vigencia desde esta fecha y hasta que se ejecute la eliminación de la dualidad monetaria en Cuba; y la tercera (NCC 6, versión 2014), con la Resolución 19 del 2014, que estableció su aplicación a partir del inicio de la unificación monetaria, aun por ejecutarse, en sustitución de la versión de 2007.

El estudio de las operaciones en moneda extranjera en Cuba conlleva, necesariamente, un análisis de la normativa contable al respecto y, como elemento esencial, su comparación con la norma internacional utilizada como referencia en el proceso de armonización: en este caso, la NIC 21 (“Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”), en su versión modificada en diciembre de 2005 y las modificaciones de menor importancia introducidas por otras normas hasta el 2018. Para el análisis comparativo se tomarán en cuenta, principalmente, las versiones 2007 y 2014 de la NCC 6; no obstante, cuando sea necesario se referirán otras normas y regulaciones cubanas.

Como primer elemento a analizar se encuentra lo planteado en el apartado segundo de la Resolución 235: establece, entre otros elementos, que se utilice el “peso cubano (CUP) como moneda de presentación de los Estados Financieros”; y se agrega que “este se valorará a su valor nominal y la moneda extranjera al tipo o tasa de cambio vigente y según lo que establezca la norma contable correspondiente”.

La definición de moneda de presentación de ambas versiones de la norma cubana está alineada con la NIC 21, como “la moneda en que se presentan los estados financieros”. Pero, en el desarrollo de la definición, en el párrafo 9 de la norma cubana se plantea que “las entidades, al presentar los Estados Financieros, utilizan el CUP como moneda de presentación”. Esta precisión es innecesaria en la NCC 6, porque se considera suficiente con lo regulado al respecto en la Resolución 235, de alcance más general.

Las dos versiones de la norma cubana coinciden con la NIC 21 en la definición de moneda funcional en tanto “la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad”, pero difieren en el desarrollo de esta definición. La versión del 2007 precisa que

dadas las características de la economía cubana, donde el entorno económico principal en el que opera la entidad está caracterizado por una doble circulación monetaria, es necesario declarar como monedas funcionales al CUP, al CUC y a las monedas extranjeras que tienen convertibilidad, aprobadas por el Banco Central de Cuba [lo que se considera correcto]. (p.52).

Por su parte, la versión del 2014 indica que “dadas las características de la economía cubana se declara como moneda funcional al CUP”. Esta posición identifica una contradicción en la propia norma: fija solo el CUP como moneda funcional, sin considerar otras que se ajusten a las características del entorno económico en que opera la empresa, como ocurrió en la versión del 2007.

Cabe destacar que las dos versiones de la norma cubana coinciden en la definición de moneda de registro, pero asumen posiciones distintas al desarrollar y aplicar este concepto. La versión de 2007 establece que “todas las entidades sujetas a la aplicación de esta Norma, utilizarán el CUP como moneda para el registro de los hechos económicos”, y brinda la opción de que

las empresas mixtas, de capital totalmente extranjero, así como, las sucursales y oficinas de representación de personas jurídicas y extranjeras, radicadas en el territorio nacional, pueden utilizar otra moneda para el registro contable; pero quedan obligadas a presentar los Estados Financieros en la moneda de presentación aprobada en esta Norma. (p.53).

Por el contrario, la versión de 2014 precisa que las entidades radicadas en Cuba, incluidas las empresas mixtas de capital totalmente extranjero,

así como las sucursales y oficinas de representación de personas jurídicas y extranjeras radicadas en el territorio nacional, están obligadas a utilizar el CUP como moneda para el registro de los hechos económicos. Esta situación se confirma también en la Norma Específica de Contabilidad n.º 8 (NEC 8), en la que se plantea que al aplicar la decisión de eliminación del CUC, “las empresas mixtas convertirán sus registros contables a CUP, aplicando a todas las partidas del balance, la tasa de cambio vigente en ese momento”.

La NIC 21 es más eficaz al definir y al desarrollar las definiciones de moneda funcional, de presentación y extranjera, y no define la de registro. En esta se precisan con total claridad los factores a tener en cuenta para definir la moneda del entorno económico, vista la relevancia que otorga a cada factor en relación con la moneda en que se genera y emplea el efectivo, la moneda en que se generan los principales ingresos y gastos, y la moneda que influye en los precios de ventas, entre otras. Para Mallo (2004),

la identificación de la moneda funcional es el resultado de un estudio atribuible a la Dirección del Grupo al predecir en qué moneda la empresa asociada realizará sus actividades (...) y, lógicamente, no pueden seleccionarse varias monedas funcionales en una misma empresa”. (p. 218).

La definición de moneda extranjera de la norma cubana en su versión de 2007 es análoga con la que se localiza en NIC 21, como “cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad”. Sin embargo, la NCC 6 de 2014 se desalinea de esta dirección, en tanto la define como la “moneda de otro país y que tienen convertibilidad aprobada por el Banco Central de Cuba”. De forma categórica se puede afirmar que esta última definición no corresponde con el ámbito de aplicación esta norma, ni es congruente con la posición de la NIIF.

Del análisis de los párrafos anteriores se deduce que en la versión 2014 de la NCC 6 se declara el CUP como moneda funcional, de registro y de presentación para todas las entidades radicadas en Cuba. Esta situación se cataloga como una falencia de esta versión frente a su predecesora y a la norma internacional, porque solo eliminar el CUC no excluye la necesidad para algunas empresas de utilizar como moneda funcional y de registro una moneda extranjera con convertibilidad admitida por el Banco Central de Cuba, de modo que su elección deberá ser una decisión de cada entidad en función de las condiciones del entorno económico en que opere. A esta falencia se suma la definición de moneda extranjera.

Las normas internacional y cubana coinciden en la forma de tratamiento del reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera: aplicar al importe en moneda extranjera el tipo de cambio vigente en el momento de su reconocimiento inicial entre la moneda para el registro o funcional, y la extranjera. La diferencia radica en que la norma internacional refiere que el reconocimiento se hará en la moneda funcional; mientras que la cubana plantea el reconocimiento en la moneda de registro. Además, en el párrafo 13 a de las versiones de la norma cubana, para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera se declara otra opción: “si la entidad decide conservar la moneda origen de la transacción y utiliza cuentas de conversión el saldo de esta cuenta se registra como ganancia o pérdida no realizada, según proceda, al emitir los Estados Financieros”. Se debe aclarar que esta opción entra en contradicción con lo declarado en los párrafos 11 y 12 de la propia norma, en los que se define como moneda de registro el CUP; más aún, no se localiza este criterio de contabilización en la normativa internacional ni en los textos académicos para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera.

Las normas internacional y cubana brindan el mismo tratamiento al medir, al final del período, las partidas en moneda extranjera, como se indica a continuación:

- a. Las partidas monetarias en moneda extranjera deben anotarse aplicando el cambio de cierre.
- b. Las partidas no monetarias que se asientan según su costo histórico expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio en la fecha de la transacción.
- c. Las partidas no monetarias que se asientan según su valor razonable expresado en una moneda extranjera deben anotarse aplicando el tipo de cambio vigente en el momento en que se mide este valor razonable.

La normativa cubana concuerda en su tratamiento con la NIC 21 en el reconocimiento de las diferencias de cambio que se derivan de la liquidación de partidas monetarias, con afectación al resultado del período. Sin embargo, difieren sustancialmente en el tratamiento de las diferencias de cambio que se producen al cierre de cada ejercicio al convertir las partidas monetarias en moneda extranjera a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, bien se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos.

En esta dirección, la NIC plantea el reconocimiento de las diferencias de cambio en el resultado del período. Sin embargo, la NCC plantea su reconocimiento como diferencias de cambio no realizables, en una partida independiente del Patrimonio Neto del ejercicio en que se producen. En correspondencia con el nomenclador de cuentas vigente, puesto en vigor por la Resolución n.º 494 de 2016 del MFP, se utilizará la cuenta *ganancia o pérdida no realizada*, en cuyo uso y contenido se especifica que muestra saldos al final de cada período o del ejercicio contable donde existan partidas monetarias revaluadas, y al inicio del siguiente período contable se revierte la operación cuando no se utilice como cuenta de conversión. Además, la norma cubana agrega como alternativas que el MFP puede disponer otra forma de reconocimiento de las diferencias no realizables por tipo de cambio, cuando concurren situaciones excepcionales de devaluaciones o apreciaciones importantes, entre las que se destacarían: a) diferir las diferencias de cambio no realizadas; b) capitalizar en los activos correspondientes; y c) otras que expresamente se aprueben. Estas alternativas no se conciben en la norma internacional. De este análisis se deriva la necesaria reorientación del tratamiento ofrecido, para este caso, en la norma cubana como consecuencia del proceso de armonización con la normativa internacional.

Al continuar con el análisis comparativo se localizan significativas diferencias entre la NCC 6 y la NIC 21, en la forma y términos en que se expone la conversión de los estados financieros. La norma internacional lo exhibe como “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional”; y la cubana como “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda para el registro contable”.

Cabe destacar que en el párrafo 16 de la versión 2007 de la NCC 6 no se establece el procedimiento a seguir para la conversión de estados financieros a una moneda extranjera. Solo se plantea que

La entidad presenta sus Estados Financieros en la moneda de presentación. Si la moneda de presentación difiere de la moneda para el registro contable de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación exigida. (p. 33).

Lo anterior constituye una limitación de esta versión de la norma, superada parcialmente en la versión del 2014. De ello es posible afirmar que, a la fecha, existe un vacío normativo sobre los procedimientos a seguir para el proceso de conversión.

Según la NIC 21, “los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente”, y para ellos indica los siguientes procedimientos:

- a. Los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, que incluyan las cifras comparativas) se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera.
- b. Los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro integral (es decir, aquel en que se incluyan las cifras comparativas) se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones.
- c. Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral (ORI).

En la letra de esta norma se precisa que el importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. También marca las pautas para la conversión a una moneda de presentación diferente de la funcional, de los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional corresponde con una economía hiperinflacionaria.

Por su parte, en análisis de los pronunciamientos de la NCC 6 - versión 2014 sobre la conversión de estados financieros se observa cierta dicotomía: por un lado, se descarta la necesidad de convertir estados financieros de una moneda extranjera a CUP o viceversa para las entidades radicadas en Cuba, al designarse el CUP como moneda funcional, de registro y de presentación; mientras por otro se indica la conversión para los casos en que

si algún establecimiento o entidad subordinada, no radicada en el país, donde la moneda de presentación difiere de la moneda para el registro contable de la entidad cubana, esta debe convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación exigida [es decir, de una moneda extranjera a CUP]

Tal conversión debe llevarse a cabo mediante uno de los siguientes procedimientos:

1.
 - a. Los activos y pasivos se convierten a la tasa de cambio de cierre en la fecha de presentación de los Estados Financieros
 - b. Los ingresos y gastos se convierten a la tasa de cambio de la fecha de cada transacción, puede utilizarse un tipo de cambio aproximado de los cambios existentes en las fechas de las transacciones
 - c. Todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocen como un componente separado del patrimonio neto (también denominado diferencias de conversión).

2.
 - a. Todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio neto, gastos e ingresos) se convierten a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance

En esencia, el procedimiento 1 coincide con lo establecido en la NIC 21, aunque no se precisa de forma explícita si la diferencia de cambios por conversión, como un componente separado en el patrimonio, es o no un importe acumulado, como sí se plantea en la norma internacional; y además, en las normativas cubanas no se ha incorporado el concepto de ORI.

En relación con el procedimiento 2, merece destacarse que este no posee referentes en la norma internacional, no ostenta base teórica alguna que lo sustente y carece de cualquier fundamento técnico. Las facilidades que brinda este procedimiento desde el punto de vista práctico parecen ser el motivo de su inclusión en la normativa cubana, porque no se causan diferencias por conversión al aplicar la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance a todos los grupos de partidas de los estados financieros. Al decir de Biondi (1997), “indudablemente esa técnica simplista no es totalmente satisfactoria” (p. 837).

La NIC 21 considera otros temas que no son abordados en la NCC 6, tales como los casos de inversión neta en un negocio en el extranjero; moneda de registro distinta de la funcional; y conversión en economía hiperinflacionaria. Por las especificidades que estos abordan, el CNCC deberá valorar la conveniencia de su inclusión o no en la normativa cubana. En relación con la información a revelar en las notas de los estados financieros, la NIC 21 es más detallada y completa que la norma cubana en todas sus versiones.

En la tabla 1 se presentan de forma resumida los resultados de la matriz del análisis comparativo entre las normas cubana y NIC 21.

TABLA 1. Matriz de análisis comparativo de las normas cubana y NIC 21		
Aspectos a comparar de la NIC 21	NCC 6 Versión 2007	NCC 6 Versión 2014
Fundamentación de la necesidad	Coincide parcialmente	
Definición de moneda funcional (MF)	Coincide	
Definición de moneda de presentación (MP)	Coincide	
Definición de moneda extranjera (ME)	Coincide	No Coincide
Definición de moneda de registro (MR)	No desarrollado en la NIC 21	
Desarrollo de la definición de MF	Coincide parcialmente	No coincide
Desarrollo de la definición de MP	Coincide parcialmente	No coincide
Desarrollo de la definición de ME	Coincide	No coincide
Desarrollo de la definición de MR	No desarrollado en la NIC 21	
Reconocimiento inicial	Coincide parcialmente	
Medición al cierre de partidas monetarias	Coincide	
Reconocimiento de las diferencias de cambio en la liquidación	Coincide	
Reconocimiento de las diferencias de cambio al cierre	No coincide	
Presentación de las diferencias de cambio	No coincide	
Procedimientos para conversión a moneda extranjera	No se desarrolla	Coincide parcialmente
Reconocimiento de las diferencias por conversión	No se desarrolla	No coincide
Presentación de las diferencias por conversión	No se desarrolla	No coincide
Información a revelar	Coincide parcialmente	

Fuente: elaboración propia

Puede apreciarse que en la versión de 2007 solo el 33 % de los aspectos coinciden con la NIC 21; mientras que en la versión de 2014 la coincidencia desciende al 22 % de coincidencia. El resto de los aspectos no se desarrollan, no coinciden o lo hacen de forma parcial, lo que permite confirmar que el nivel de armonización de la norma cubana con la NIC 21 es bajo.

3. Análisis de resultados: proposiciones para el perfeccionamiento de las regulaciones contables cubanas de cara a la armonización con las NIIF

El mejoramiento continuo de las normas cubanas de contabilidad, como parte del proceso de armonización con las normas internacionales y de atemperarse a las nuevas condiciones, forma parte del trabajo del MFP y del Comité de Normas Cubanas de Contabilidad como órgano asesor. La importancia de las operaciones económicas en monedas extranjeras se visualiza en la estrategia de desarrollo económico que presenta Cuba con la proyección del incremento del comercio internacional de productos y servicios y de la inversión extranjera, así como las medidas anunciadas para la creación de pequeñas, medianas y microempresas, públicas y privadas, con posibilidades de realizar operaciones de comercio exterior, y con la ampliación de las facilidades del acceso a las divisas para los diferentes actores económicos.

Lo anterior, ejecutado en un escenario de unificación monetaria y cambiaria, contrasta con su desarrollo en un marco de dualidad monetaria como el que se ha mantenido durante los últimos 26 años. Por ello, las proposiciones para el perfeccionamiento de las regulaciones contables cubanas sobre operaciones en moneda extranjera aconsejan su distinción entre las que son comunes para ambas versiones de la norma y las dirigidas particularmente a cada versión. La NCC 6 -versión 2007 estará vigente hasta que se ejecute la eliminación de la dualidad monetaria; y la NCC 6 - versión 2014 entrará en vigor a partir del inicio de la unificación monetaria.

Un primer elemento por acotar para ambas versiones de la normativa cubana radica en fundamentar su necesidad con más intensidad. El contexto de esta norma indica su aplicabilidad al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera; al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad cubana, por consolidación o por el método de la participación; y al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.

Otro aspecto que debe ser objeto de análisis en ambas versiones es la alternativa ofrecida en el párrafo 13 para el reconocimiento inicial de las operaciones en moneda extranjera, cuando se considera conservar la moneda origen de la transacción utilizando cuentas de conversión. Esta alternativa debe ser excluida del cuerpo normativo en tanto resulta contradictoria frente a otros aspectos de la propia norma en relación con la utilización

de la moneda de registro, y carece de fundamento teórico que la sustente.

No es cuestionable que en la normativa cubana se regule como moneda de presentación el CUP, sobre todo para la captación de la información oficial en los términos de la moneda local; pero es suficiente con que se reglamente en la resolución 235 de 2005 sin que sea necesaria su precisión en la NCC 6, porque desde la óptica de la norma de operaciones en moneda extranjera, tal y como se establece en el párrafo 38 de la NIC 21, “La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida” (p. 40).

De modo similar, como consecuencia del proceso de armonización con la normativa internacional, en ambas versiones de la norma cubana deberá reorientarse el tratamiento para el reconocimiento de las diferencias de cambio no realizadas que se producen en el cierre de cada ejercicio, al convertir las partidas monetarias en moneda extranjera a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial. Dichas diferencias deberán ser reconocidas en el resultado del período en el que se produzcan. También es recomendable la eliminación de las alternativas que facultan al MFP para diferir las diferencias de cambio no realizadas, capitalizarlas en los activos correspondientes u otro tratamiento que se apruebe.

El desarrollo de la versión 2007 de la norma no cubre uno de los objetivos declarado –“convertir los Estados Financieros a la moneda de presentación elegida”–, porque se omiten los procedimientos a seguir para lograrlo. En función de superar esta omisión, se considera viable incorporar a esta versión el procedimiento 1 descrito en la versión 2014, bajo el título “Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda para el registro contable”.

Aunque la NCC 6 - versión 2014 no está en vigor aún y constituye un progreso en el campo regulatorio en perspectiva hacia la unificación monetaria, analizada desde la óptica actual, la experiencia acumulada y la evolución de la normativa internacional vigente, se aconseja perfeccionarla en varios aspectos que se describen a continuación. El primero de ellos, de gran relevancia para el resto del contenido de la norma, corresponde a redefinir el desarrollo del concepto de moneda funcional en coherencia con el FASB 52 y la NIC 21, e incluir en la norma las pautas para su determinación por cada entidad en función del entorno económico en que operan. Desa-

rollar el concepto de moneda funcional atemperado a las condiciones de la unificación monetaria puede quedar redactado en los términos siguientes:

Dadas las características de la economía cubana, cada entidad, tomando en cuenta el entorno económico principal en el que opera, determinará la moneda funcional ya sea al CUP o las monedas extranjeras que tienen convertibilidad, aprobadas por el Banco Central de Cuba.

En esencia, la determinación de la moneda funcional de una entidad es, en principio, una cuestión de hecho. Hay casos en que los hechos permiten identificarla con facilidad, mientras que otros no resultan tan claros. En estos últimos es necesario el análisis profundo de la gerencia para determinar cuál es la moneda funcional que representa con más fidelidad la realidad de su situación económica, patrimonial y financiera.

Otro de los conceptos presentes en la NCC 6 - versión 2014 que demanda revisión y alineación con la NIC 21 es el de moneda extranjera: corresponderá definirlo dentro del contexto y alcance de esta norma, mas no desde el enfoque de cualquier moneda diferente a la local. Así, deberá considerarse la definición ofrecida en la versión del 2007 de la norma cubana y en la NIC 21.

La redefinición del concepto de moneda funcional en la versión del 2014 lleva a ampliar su alcance en relación con la conversión de los estados financieros a todas las entidades radicadas en Cuba (públicas o privadas, o asociaciones económicas internacionales) en las que la moneda funcional sea diferente del CUP. En tal caso, será necesario convertir los estados financieros de la moneda funcional elegida a la moneda de presentación exigida (que puede ser CUP u otra moneda extranjera), para lo que se utilizará el procedimiento 1 establecido en la misma norma. En lo que concierne al procedimiento 2 indicado en la norma para la conversión a la moneda de presentación, se procura su eliminación debido a la falta de soporte técnico que lo respalda.

En coherencia con los criterios descritos sobre la redefinición del concepto de moneda funcional y la conversión a la moneda de presentación, se debe precisar que en las entidades radicadas en Cuba donde la moneda funcional sea distinta del CUP, se requerirá su conversión a esta moneda. En estas circunstancias, el CUP será considerado una moneda extranjera desde la óptica de la norma, ya que difiere de la moneda funcional.

La conversión de estados financieros de CUP como moneda funcional a una extranjera no está contemplada de forma explícita en ninguna de las versiones de la norma; sin embargo, esto puede ser necesario en el contexto de la economía cubana (p. ej. algunas entidades durante las negociaciones para la constitución de asociaciones económicas internacionales, así como en las empresas mixtas, de capital 100 % extranjero y oficinas o sucursales de entidades extranjeras para cubrir requerimientos informativos de sus matrices en otros países). Por ello, y dado el nivel de aceptación mundial de las NIIF, es conveniente incluir los preceptos de la NIC 21 en la norma cubana, en los términos de “utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional”.

Otro aspecto que se debe considerar en el perfeccionamiento de la normativa vigente consiste en redefinir el concepto de moneda de registro: aunque no está definido directamente en la norma internacional, su correcta conceptualización en la versión del 2014 de la normativa cubana deberá formularse como la “moneda en que se llevan los hechos económicos en los registros y libros contables, que coincidirá, siempre que sea posible, con la moneda funcional elegida”. A su vez, la redefinición del concepto de moneda de registro conduce a incorporar en la norma cubana lo establecido en el párrafo 34 de la NIC 21, referido al procedimiento a seguir para la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación, cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional.

La reorientación indicada para el desarrollo del concepto de moneda funcional y la redefinición del concepto de moneda de registro conducirán necesariamente a replantear el párrafo 11 de la NEC 8, en el sentido de que las empresas mixtas no deberán estar obligadas a convertir sus registros contables a pesos cubanos, sino a la moneda funcional elegida que, en consecuencia, será su moneda de registro, tal como se indicó en los párrafos anteriores.

La visión actualizada de las NIIF recomienda la valoración sobre la conveniencia, posibilidad y necesidad de incorporar en la normativa cubana el concepto de “otro resultado integral”, lo que demandará cambios en otras normas, en el nomenclador de cuentas y en la estructura de los estados financieros por la inclusión de nuevas partidas que lleven a la elaboración del estado de resultado integral y su incorporación en el patrimonio empresarial.

La finalidad de la incorporación del ORI en la práctica contable es informar con más transparencia a los usuarios de los estados financieros sobre los cambios en el patrimonio empresarial, entre aquellos relacionados con las principales actividades generadoras de ingreso y sus respectivos gastos, y los

cambios de otras actividades y situaciones que afectan al patrimonio, pero no directamente relacionados con la generación y empleo del efectivo (que, por tanto, no han de reportarse en el resultado del período). En esencia, lo anterior persigue mostrar con más transparencia si el cambio en el patrimonio responde a alteraciones de rendimiento o a modificaciones de capital.

Las alteraciones que podría introducir el concepto ORI en la normativa y la práctica cubana no están limitadas a los efectos de la conversión de estados financieros en una moneda diferente a la funcional; también se incluyen los que se deriven del proceso de armonización con otras NIIF (p. ej. la aplicación del modelo de revaluación en la medición de propiedades, plantas y equipos según la NIF 16; y la aplicación de algunos pronunciamientos de la NIIF 9 - instrumentos financieros, entre otros).

Las transformaciones económicas y organizativas en el país, unidas al incremento de las operaciones en moneda extranjera y al perfeccionamiento de las regulaciones contables, exigen, de un lado, la constante preparación y actualización de los contadores para su correcta interpretación y aplicación; y de otro, el establecimiento de políticas contables consistentes, que deriven en información pertinente y representativa sobre las actividades de la entidad.

4. Conclusiones

1. Las operaciones económicas internacionales constituyen una práctica extendida a nivel mundial con una tendencia creciente. La profesión contable les ha brindado especial atención con la introducción del concepto de moneda como un principio contable y el desarrollo de regulaciones de alcance mundial, entre las que se encuentran las normas emitidas por el FASB de los EE. UU. y las NIIF del IASB.
2. La armonización de la regulación contable cubana con las NIIF, en el ámbito de las operaciones en moneda extranjera, es un proceso en desarrollo con significativos avances, en el que se presentan logros e insuficiencias. Se confirma que el nivel de armonización de la NCC 6 con la NIC 21 es aún bajo.
3. Los principales elementos que deberán perfeccionarse en las normas cubanas sobre operaciones en moneda extranjera, como parte del proceso de armonización con las NIIF, son los siguientes:

- a. Definición de moneda funcional y los factores para su determinación
- b. Definición de moneda de registro
- c. Redefinición de moneda extranjera
- d. Reconocimiento y presentación de la diferencia de cambios de los saldos de las partidas monetarias en moneda extranjera al cierre del ejercicio
- e. Procedimientos para la conversión de los estados financieros a una moneda extranjera
- f. Reconocimiento y presentación de la diferencia por conversión

Referencias

- Biondi, M. (1997). *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*. Ediciones Macchi.
- Calzada, Á. y Verrier, R. (2016). *Ensayos sobre la apertura de Cuba y sus eventuales efectos sobre la economía dominicana*. Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo. Unidad Asesora de Análisis Económico y Social / Unidad de Estudios de Políticas Económicas y Sociales del Caribe. <https://docslide.es/documents/ensayos-sobre-la-ape.html>.
- Doupnik, T. y Perera, H. (2007). *Contabilidad Internacional*. McGraw- Hill.
- Financial Accounting Standards Board - FASB (1981). *Statements of Financial Accounting Standards No 52. Foreign Currency Translation*. <https://www.fasb.org/home>.
- García-Olmedo, R. (2008). Moneda Extranjera. *Revista AECA*, 81(número especial), 74-78). <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista81/81.pdf>.
- Gómez, R. (2004). *La Ciencia Contable: Fundamentos Científicos y Metodológicos*. Universidad Nacional de Educación a Distancia. <https://www.eumed.net/coursecon/libreria/Contabilidad.pdf>.
- Hurtado de Barrera, J. (2010). *Metodología de la Investigación: guía para una comprensión holística de la ciencia*. Quirón Ediciones.
- International Accounting Standard Board - IASB (2018a). *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Fundación IFRS. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.
- International Accounting Standard Board - IASB (2018b). *Norma Internacional de Contabilidad 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. Fundación IFRS. <https://www.nic-niif.org/home/buscada/orden-creciente/Page-2.html?searchphrase=any&searchword=nic%2B21>.
- Mallo, C. y Pulido, A. (2004). *Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (Normas Internacionales de Contabilidad)*. Thomson Spain.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2005). Resolución 235: disponer que el registro contable de los hechos económicos se realice, sobre la base de las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF). Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. Operaciones con Moneda Extranjera o Pesos Convertibles (NCC 6, versión 2005). *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2007). Resolución n.º 9: modificación de la Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. Operaciones con Moneda Extran-

- jera o Pesos Convertibles (NCC 6, versión 2007). Posteriormente modificada por la Resolución 1196 del 2015 del propio ministerio, en los párrafos 13 y 15. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2014). Resolución 19 Disponer las medidas financieras y contables que entran en vigor el día antes, en lo adelante Día Cero, del momento de la unificación monetaria en el país; Norma Cubana de Contabilidad n.º 6. 2014. Operaciones con Moneda Extranjera (Modificación n.º 2) (NCC 6, versión 2014) y la NEC 8. Eliminación del peso convertible de las operaciones financieras entre entidades económicas. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Ministerio de Finanzas y Precios (2016). Resolución n.º 494: aprobar el Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial, unidades presupuestadas de tratamiento especial y el sector cooperativo agropecuario y no agropecuario. *Gaceta Oficial de la República de Cuba*.
- Moonitz, M. (1961). *The basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study, Numeric 1 American Institute of Certified Public Accountants*. American Institute of CPAs.
- Mueller, G., Gernon, H. y Meek, G. (1999). *Contabilidad, una Perspectiva Internacional*. McGraw-Hill.
- Oficina Nacional de Estadística e Información - ONEI (2019). *Anuario Estadístico de Cuba 2018. Sector externo. Edición 2019*. <http://www.onei.gob.cu>.
- Partido Comunista de Cuba (2011, 18 de abril). *Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución, aprobados por el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba*.
- Pérez, J. (2007). Las Transacciones en moneda extranjera en el Nuevo PGC. *Técnica Contable*, 706, 70-98. http://www.elcriterio.com/seccion_articulos/tecnicacontable_perreziglesias.pdf.
- Rodríguez, J. (2014, 8 de febrero). *Cuba: una revaloración indispensable de la inversión extranjera directa, 2014*. Cuba Debate. <http://www.cubadebate.cu/opinion/2014/02/10/cuba-una-revaloracion-indispensable-de-la-inversion-extranjera-ii/>.
- Sarduy, A., Quintero, D., González, Y. y Nazco, B. (2007). La Regulación Contable cubana en el periodo revolucionario. Apuntes para una historia. *Observatorio de la Economía y la Sociedad Latinoamericana*, 81. <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2007/asq.htm>.