

Monnaies Etrangères

L'internationalisation accrue des échanges commerciaux et des transactions financières ainsi que la globalisation de l'économie et la mondialisation rapide des marchés de capitaux, ont conduit les entreprises à réaliser de plus en plus des transactions en monnaie étrangère. Ces transactions doivent être converties en monnaie de comptabilisation, de ce fait plusieurs difficultés apparaissent portant sur le cours de change à utiliser et la manière de comptabiliser l'effet financier des variations des cours de change.

La NCT 15 et l'IAS 21 relatifs aux transactions en monnaie étrangère convergent sur certains points notamment la comptabilisation initiale et la présentation à des dates ultérieures des éléments en monnaie étrangères.

Toutefois les deux normes divergent sur d'autres points notamment la comptabilisation des écarts de change relatif à des éléments monétaires en monnaie étrangère qui s'étendent au-delà de la fin de l'exercice subséquent.

En plus l'IAS 21 traite des écarts de change provenant de l'investissement net dans une entité étrangère.

L'IAS 21 traite aussi de la conversion des états financiers des activités à l'étranger.

Les traitements prévus par la NCT 21 relative aux opérations en monnaies étrangères

I- Comptabilisation des transactions en monnaies étrangères

1. Comptabilisation initiale

Une opération en monnaie étrangère doit être comptabilisée initialement au cours de change à la date de la transaction.

Pour des raisons pratique on peut utiliser un cours proche du cours réel tel que un cours moyen pour une semaine ou un mois. Toutefois si les cours de change varient sensiblement l'utilisation du cours moyen pour la période n'est pas fiable.

2. Comptabilisation des éléments en monnaie étrangère à la clôture

La comptabilisation à la clôture des éléments en monnaie étrangère dépend de la nature de ces éléments.

Pour les éléments monétaires en monnaie étrangère : ils sont évalués au taux de change à la date de clôture de l'exercice. Les gains et les pertes de change sont constatés en résultat.

Pour les éléments non monétaires en monnaie étrangère : ils sont comptabilisés au cours du jour en vigueur à la date de l'opération. Aucun écart de change n'est à constater.

Toutefois lorsqu'un élément non monétaire acquis en monnaie étrangère est évalué à l'inventaire à sa juste valeur et dont le prix de marché est fixé en monnaie étrangère, on doit à chaque date de clôture déterminer sa juste valeur et la comparer avec le coût d'origine en utilisant le prix en devise et le cours de change en vigueur à la date de la clôture.

3. Comptabilisation des écarts de change : gains et pertes

a- Origine des écarts de change

Un écart de change survient lorsqu'un changement intervient dans le cours de change entre la date de la transaction et la date de règlement d'un élément monétaire ou d'un élément non monétaire évalué à la juste valeur.

b- Comptabilisation des écarts de change

Les écarts de change relatifs aux éléments monétaires et éléments non monétaires comptabilisés à la juste valeur sont comptabilisés en produits ou en charges dans le résultat net de l'exercice.

Si le règlement intervient au cours de l'année de la transaction, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cet exercice.

Toutefois, la norme tunisienne distingue deux cas où l'écart de change n'est pas porté dans le résultat net de l'exercice :

- Lorsqu'une partie du gain ou de la perte a été passée dans les résultats de l'exercice précédent.
- Le gain ou la perte de change correspond à un élément monétaire libellé en monnaie étrangère dont la durée de vie prédéterminée ou prévisible s'étend au-delà de l'exercice subséquent.

4. Traitement comptable des éléments monétaires en monnaies étrangères qui s'étendent au-delà de la fin de l'exercice subséquent

Les gains ou les pertes de change relatifs à ces éléments monétaires doivent être reportés et amortis sur la durée de vie restante de l'élément monétaire.

Le solde non amorti doit être comptabilisé au bilan en écart de conversion.

A la clôture de chaque exercice le montant du gain ou de perte est estimé en recalculant l'élément monétaire au taux de change à la clôture. Toute modification dans l'estimation est considérée comme un redressement du coût ou de l'avantage qui résultera en définitive de la détention de l'élément monétaire libellé en monnaies étrangères et ce redressement est amorti sur la durée de vie restante de l'élément. Par prudence on peut différer la constatation des gains jusqu'au moment de leur réalisation.

5. Cas de dévaluation forte de la monnaie

En cas de dévaluation forte de la monnaie contre laquelle il est impossible de se couvrir et qui affecte les dettes ayant trait à des biens récemment acquis, la différence de change peut être incorporée à la valeur comptable de ces biens pourvu que la valeur comptable obtenue ne soit pas supérieure au moins élevé des deux montants suivants :

- Le coût de remplacement du bien
- Le montant récupérable par le biais de l'utilisation ou de la vente de ce bien.

6. Cas de contrat de change à terme

Lorsqu'une entreprise conclut un contrat de change à terme, la différence entre le taux de change à terme et le taux de change du jour à la date du contrat doit être portée en résultat sur la durée du contrat.

II- Informations à fournir

Une entreprise doit mentionner les éléments suivants lorsqu'ils sont significatifs :

- Le montant des différences de change figurant dans le résultat net de l'exercice.
- Les différences de change incluses dans la valeur comptable d'un bien.
- La méthode d'amortissement des gains ou pertes de changes inscrite en écart de conversion.
- Les mouvements des gains et des pertes de change inscrits en écart de conversion.

Les divergences avec l'IAS 21 relative aux transactions en monnaie étrangère

Les traitements prévus par la NCT 15 et l'IAS 21 pour la comptabilisation des transactions en monnaie étrangère sont similaires, à l'exception du traitement des éléments monétaires en monnaie étrangère qui s'étendent au-delà de la fin de l'exercice subséquent. En effet l'IAS 21 considère que les écarts de change relatif à ces éléments doivent être passés en charges ou en produits de l'exercice quelle que soit la durée sur laquelle s'étend les éléments monétaires.

L'IAS 21 traite aussi de la comptabilisation des écarts de change provenant d'un investissement net dans une entité étrangère qui doivent être inscrits dans les capitaux propres jusqu'à la sortie de cet investissement, à ce moment ils seront alors comptabilisés en produits ou charges de l'exercice.

L'IAS 21 traite aussi de la conversion des états financiers des activités à l'étranger et prévoit les traitements suivants :

1. Classification

L'IAS 21 distingue entre deux types d'activités à l'étranger :

- Des activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers.
- Des entités étrangères.

L'IAS 21 fournit une liste de facteurs permettant de considérer une activité à l'étranger comme étant une entité étrangère.

2. Modalité de conversion des états financiers d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers

Pour convertir les états financiers d'une activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise, on doit utiliser les mêmes dispositions que celles utilisées pour la conversion des transactions en monnaie étrangère, comme si les transactions de l'activité à l'étranger avaient été celles de l'entreprise présentant les états financiers elle-même.

Pour des raisons pratiques, on peut utiliser un taux moyen, par exemple cours moyen de la semaine ou du mois.

3. Modalités de conversion des états financiers d'une entité étrangère

L'entreprise présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes :

- Les actifs et passifs, à la fois monétaires et non monétaires de l'entité étrangère, doivent être convertis au cours de clôture.
- Les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis au cours de change à la date de la transaction sauf lorsque l'entité étrangère présente ses comptes dans une économie hyper inflationniste.

Dans ce cas, les produits et les charges sont convertis au cours de clôture.

- Tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans les capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net.

Lors de la sortie d'une entité étrangère, le montant des écarts de change qui ont été différés (en capitaux propres) doit être comptabilisé en produits ou en charges.

4. Changement de classification d'une entité étrangère

a. Principe

Lorsqu'il y a un changement de classification d'une activité à l'étranger, les procédures de conversion applicables à la nouvelle classification doivent être appliquées à compter de la date du changement de classification.

b. Activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise reclassée comme entité étrangère

Lorsqu'une activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise est reclassée comme une entité étrangère, les écarts de change provenant de la conversion des actifs non monétaires à la date de la classification sont classés en capitaux propres.

c. Entité étrangère reclassée comme activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise

Dans ce cas les montants convertis concernant les éléments non monétaires sont traités comme étant le coût historique de ces éléments dans l'exercice au cours duquel le changement a lieu et lors des exercices ultérieurs. Les écarts de change antérieurement différés ne sont pas comptabilisés en produits ou en charges jusqu'à la sortie de cette activité.

5. Les informations à fournir

L'IAS 21 dispose que les entreprises doivent fournir les informations suivantes :

- Le montant des écarts de change figurant dans le résultat net de l'exercice.

- Les écarts de change nets inclus dans les capitaux propres en tant que composante distincte de ceux ci et un rapprochement de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.
- Les écarts de change inclus dans la valeur d'un bien.

Une entreprise doit fournir aussi les raisons de l'adoption d'une monnaie de présentation autre que la monnaie du pays si tel est le cas, ainsi que les raisons en cas de changement de monnaie de présentation.

En cas de changement de classification d'une activité à l'étranger, l'entreprise doit fournir :

- La nature du changement de classification.
- La raison du changement.
- L'effet du changement de classification sur les capitaux propres.
- L'effet qu'aurait eu ce changement, s'il s'était produit à l'ouverture du premier exercice présenté, sur le résultat net de chaque exercice antérieur présenté.

Une entreprise doit indiquer la méthode choisie pour convertir le goodwill et les ajustements de juste valeur résultant de l'acquisition d'une entité étrangère.

Au cas où un changement de cours de change important surviendrait après la clôture, l'entreprise doit l'indiquer dans ses notes.

Enfin les entreprises sont aussi encouragées à fournir des informations sur la politique en matière de risque de change.