

**Remarque** - Une entité peut présenter ses états financiers ou fournir des informations financières complémentaires, dans une monnaie qui n'est ni sa monnaie fonctionnelle, ni sa monnaie de présentation, et ce sans respecter les principes imposés par les normes IFRS.

Dans ce cas, elle doit dans ses états financiers :

- Identifier clairement les informations comme des informations complémentaires, afin de les distinguer des informations qui respectent les normes IFRS ;
- Indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées ; et
- Indiquer la monnaie fonctionnelle de l'entité ainsi que la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires.

## ETUDES DE CAS

### Cas n°1

À la clôture de l'exercice N, les actifs d'une entreprise tunisienne comprennent :

- un stock de marchandises acheté le 14/07/N pour 120.000 € (cours du jour 1,5 DT). La valeur de réalisation nette de ce stock à la clôture de l'exercice N est de 100.000 € ;
- une créance de 60.000 € sur un client allemand, qui correspond à une vente effectuée le 15/10/N, alors que l'euro valait 1,6 DT ;
- 5.000 actions d'une société française SF acquises à 30 € l'action le 12/02/N ; à cette date, l'euro valait 1,5 DT. Le cours moyen en bourse de l'action SF (titre liquide) au cours du mois de décembre N est de 28 € ;
- 10.000 € en banque (dans un compte professionnel en €). Le solde comptable de ce compte bancaire est de 14.000 DT au 31/12/N (avant actualisation).

Le cours de l'euro au 31/12/N est de 1,7 DT.

Au bilan du 31/12/N, ces éléments d'actif sont évalués comme suit :

	Montant en €	Taux de change	Montant en DT
<b>Éléments non monétaires évalués à la juste valeur :</b>			
• Actions SF	5.000 x 28 = 140.000	1,7	238.000
• Stock de marchandises	100.000	1,7	170.000
<b>Éléments monétaires courants :</b>			
• Créance client	60.000	1,7	102.000
• Banque (en €)	10.000	1,7	17.000

Même si l'entreprise est en DT, on réajuste net car il s'agit d'un élément monétaire.

avant application

du nouveau taux de change

Les écritures suivantes seront alors passées à la fin de l'exercice N :

31/12/N			
Actions SF (B) [238.000 - (5.000 x 30 x 1,5)]		13.000	
Gain / placements en actions (R)			13.000
Dotations aux provisions (R)		10.000	
Provisions pour dépréciation des stocks (B) [(120.000 x 1,5) - 170.000]			10.000
Créances clients (B) [102.000 - (60.000 x 1,6)]		6.000	
Gains de change (R)			6.000
Banques (en devises) (B) [17.000 - 14.000]		3.000	
Gains de change (R)			3.000

L'augmentation de la valeur des actions SF au 31/12/N s'analyse comme suit :

- Variation du cours en bourse :  
[5.000 x (28 - 30) x 1,5] = -15.000
  - Gain de change :  
[5.000 x 28 x (1,7 - 1,5)] = 28.000
- 13.000

De la même manière, la baisse de la valeur du stock de marchandises au 31/12/N s'analyse comme suit :

- Variation de la juste valeur :  
[(100.000 - 120.000) x 1,5] = -30.000
  - Gain de change :  
[100.000 x (1,7 - 1,5)] = 20.000
- 10.000

|

**Cas n°2****Données :**

SADIRA est une société tunisienne de conservation et de commercialisation des fruits en Tunisie et à l'étranger. Sa monnaie fonctionnelle est le Dinar Tunisien.

**A/** Dans le cadre de ses activités d'exportation vers l'Amérique du Nord, SADIRA exploite en Espagne une unité de stockage et de distribution de fruits dans laquelle elle dispose au 31/12/2011 des éléments d'actifs suivants :

- Un local de stockage acquis le 01/07/2011 à 320.000 € et réévalué au 31/12/2011 à 343.200 €. Il est amortissable sur 20 ans sans valeur résiduelle.
- Un matériel de tri et de conditionnement des fruits acquis le 01/09/2011 pour 72.000 €. Il est amortissable sur 10 ans sans valeur résiduelle.
- Un stock de 50 tonnes de fruits acheté le 31/10/2011 à 100.000 € pour satisfaire la première livraison (prévue en janvier 2012) d'un contrat de vente ferme et non révisable conclu avec un client américain et portant sur 200 tonnes de fruits au prix de 2.200 € la tonne. Les frais de transport maritime à la charge de SADIRA sont estimés à 400 € la tonne. Le coût d'achat d'une tonne de fruit est de 2.100 € au 31/12/2011.

Le 30/11/2011, un lot de fruits a été vendu à un client canadien pour un prix de 80.000 € qui sera encaissé le 28/02/2012.

**B/** En date du 01/03/2011, SADIRA a viré à sa filiale espagnole Andalucia Packaging, spécialisée dans le conditionnement sous vide des fruits, un montant de 150.000 €, et ce à titre de prêt à un taux d'intérêt fixe de 6% l'an et pour une durée indéterminée, en vue de lui permettre de faire face aux difficultés de trésorerie qu'elle rencontre.

Les cours de change de l'Euro se présentent comme suit :

	2011					
Date	01/03	01/07	01/09	31/10	30/11	31/12
Cours de 1 €	1,50 DT	1,60 DT	1,70 DT	1,8 DT	1,85	1,90 DT

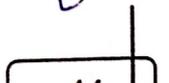
La société SADIRA applique la méthode de la réévaluation à la juste valeur pour l'évaluation de ses constructions.

**Travail à faire :**

1) Préciser les traitements comptables applicables aux différents éléments d'actifs issus des opérations sus-indiquées à la date de clôture, et passer les écritures comptables qui en découlent chez la société SADIRA au 31/12/2011.

2) La société SADIRA envisage de contracter un emprunt libellé en monnaie pour le financement d'une installation complexe spécialisée. Indiquer s'il elle serait en mesure (et sous quelles conditions éventuelles) d'incorporer les pertes de change consécutive à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs.

- ① Forte dévaluation neu condition
- ② incapacité de payer en devise, incapacité de se couvrir.  
↳ il va être amortie sur la durée de vie de l'Actif.



**Solution :**

**1/ Traitements comptables applicables aux différents éléments d'actifs et écritures comptables à passer au 31/12/2011**

**a) Traitement applicable au local de stockage**

La société SADIRA applique la méthode de la réévaluation pour la comptabilisation des constructions. Selon IAS 21 « A chaque date de clôture, les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués à la juste valeur doivent être convertis en utilisant **les cours de change de la date à laquelle cette juste valeur a été déterminée** ».

Pour notre cas, la date de réévaluation est le 31 décembre 2011.

« Si le profit résultant de la réévaluation est porté en capitaux propres, les écarts de change résultant de la réévaluation seront comptabilisés en capitaux propres. Lorsqu'un profit ou une perte sur un élément non monétaire est comptabilisé directement dans les capitaux propres, **chaque composante de change de ce profit ou de cette perte doit être directement comptabilisée dans les capitaux propres** ».

En conséquence, les écarts relatifs à la réévaluation de l'entrepôt seront constatés sur l'entrepôt et son amortissement en contrepartie des capitaux propres. Le calcul des écarts de réévaluation et de change se présente comme suit :

Entrepôt	Calcul de l'écart de réévaluation en Euros au 31/12/2011			Calcul de l'écart de réévaluation en DT au 31/12/2011	
	Acquisition	Réévaluation au 31/12	Ecart de réévaluation en Euros	Cours de change au 31/12/2011	Ecart global en DT
Valeur brute	320 000	352 000	32 000	1 € = 1,9 DT	156 800
Amortissement	8 000	8 800	800		3 920
VCN	312 000	343 200	31 200		152 880

$$(352\ 000 * 1,9) - (320\ 000 * 1,6) = 156\ 800\ \text{DT}$$

$$(8\ 800 * 1,9) - (8\ 000 * 1,6) = 3\ 920\ \text{DT}$$

$$(343\ 200 * 1,9) - (312\ 000 * 1,6) = 152\ 880\ \text{DT}$$

**31/12/2011**

(B) Amortissements des constructions	12 800	
(B) Constructions 8 000 = (320 000 * 1,6 * 5%) * 6/12		12 800

**31/12/2011**

(B) Constructions	152 880	
(C) Ecart de réévaluation		152 880

**b) Traitement applicable au matériel de tri et au stock de fruit**

**Matériel de tri et conditionnement :** Il s'agit d'un élément non monétaire évalué à la date de clôture selon le modèle du coût ; par conséquent, il reste comptabilisé au taux historique d'acquisition et aucun écart n'est constaté sauf en cas de dépréciation.

*→ toujours avant de réévaluer il faut évaluer les Actes passés auparavant.*

*à la Perte*  
*↳ Perte de Valeur*  
*frapper le Résultat matériel*  
*car on applique le modèle de coût.*  
*Utilité = ECF = 60.000 € x 1,9 = 114.000 Dt.*  
 © Normes Comptables  
 31/12/2011

(R) Dotations aux amortissements (72.000 * 1,7 * 10%) * 4/12	4.080	
(B) Amortissement matériel de tri et conditionnement		4.080

**Stock de fruits :** Il s'agit d'un élément non monétaire évalué à la date de clôture selon le modèle du coût ; par conséquent, il reste comptabilisé au taux historique d'acquisition et aucun écart n'est constaté sauf en cas de dépréciation. Cependant, la valeur réalisable nette de ce stock est déterminée comme suit :

$(2.200 - 400) \text{ €} * 1,9 * 50 = 171.000 \text{ DT}$

Dépréciation du stock =  $(100.000 \text{ €} * 1,8) - 171.000 = 9.000 \text{ DT}$

*sa juste valeur*  
*→ est déterminée à travers la VR*

31/12/2011

(R) Dotations aux provisions	9.000	
(B) Provisions pour dépréciation des stocks		9.000

En outre, le contrat de vente ferme et non révisable conclu avec le client américain est un contrat déficitaire, d'où l'obligation pour SADIRA de constituer une provision pour le montant de la perte inévitable attendue.

Provision =  $(2.100 - 1.800) \text{ €} * 1,9 * 150 = 85.500 \text{ DT}$

31/12/2011

(R) Dotations aux provisions	85.500	
(B) Provisions pour risques et charges		85.500

Selon IAS 21 « Les éléments non monétaires en monnaie étrangère qui sont évalués au coût historique doivent être convertis en utilisant le cours de change à la date de la transaction ».

**c) Traitement applicable à la créance en monnaie étrangère :**

Il s'agit d'un élément monétaire qui sera évalué à la date de clôture au cours de clôture. Un gain de change doit être constaté au titre de l'actualisation de la créance.

Selon IAS 21, **à chaque date de clôture, les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être convertis en utilisant le cours de clôture.**

Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la conversion d'éléments monétaires à des cours différents de ceux qui ont été utilisés lors de leur comptabilisation initiale au cours de la période ou dans des états financiers antérieurs doivent être comptabilisés en produits ou en charges de la période au cours de laquelle ils surviennent.

31/12/2011

(B) Clients 80.000 * (1,9 - 1,85)	4 000	
(R) Gain de change 3 750 DT = 75 000 * (1,2 - 1,15)		4 000

si l'Activité de l'étranger est une extension  
 © Normes Comptables  
 alors Résultat des Activités  
 d'étranger

**d) Traitement applicable au prêt à la filiale :**

Une entité peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une activité à l'étranger (par exemple, une filiale). Un élément **dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible** constitue en substance une part de l'investissement net de l'entité dans cette activité à l'étranger. Ces éléments monétaires peuvent comprendre des créances ou des prêts à long terme. Ils ne comprennent pas les créances clients ou les dettes fournisseurs.

Pour un élément monétaire libellé dans la monnaie fonctionnelle de l'activité à l'étranger, l'écart de change est comptabilisé dans le résultat de l'entité présentant ses **états financiers individuels**.

Le prêt à la filiale est un instrument financier évalué à la date de comptabilisation à la juste valeur et ultérieurement au coût amorti (en utilisant le taux d'intérêt effectif) diminué des éventuelles dépréciations.

Le prêt a été accordé sans coûts de transaction ; par conséquent, la valeur comptable initiale est de 225 000 DT et le taux d'intérêt effectif est égal à 6%. L'écart de change constaté sur ce prêt est à comptabiliser en résultat.

**a) Comptabilisation des produits financiers (intérêts courus au 31/12/2011)**

31/12/2011		
(B) Intérêts courus sur prêt à la filiale ( $150.000 * 6\% * 10/12 * 1,9$ )	14 250	
(R) Produits financiers		14 250

**b) Comptabilisation de l'écart de change sur prêt**

31/12/2011		
(B) Prêt à la filiale $150\ 000 * (1,9 - 1,5)$	60 000	
(R) Gains de change		60 000

**3/ Impossibilité d'incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs**

L'incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs **n'est plus permise par la norme IAS 21** après son amendement en décembre 2003.

Avant son amendement, les pertes de change sur les passifs **peuvent** être incluses dans la valeur comptable de l'actif lié seulement si ces passifs ne pouvaient être réglés et s'il n'avait pas été possible en pratique de les couvrir avant la survenance de la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers. La valeur comptable ajustée de l'actif ne doit pas excéder sa valeur recouvrable.

Les actifs concernés doivent être des acquisitions récentes, intervenues dans les douze mois précédant la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers.