

IAS 21

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 21
(RÉVISÉE EN 1993)**

Effets des variations des cours des monnaies étrangères

La Norme IAS 21 révisée annule et remplace IAS 21, Comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies, et est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.

IAS 21 ne traite pas de la comptabilité de couverture d'éléments en monnaie étrangère (autres que les éléments qui couvrent l'investissement net dans une entité étrangère). IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation traite de ce sujet.

En 1998, le paragraphe 2 de IAS 21 a été modifié pour faire référence à IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.

En 1999, le paragraphe 46 a été modifié afin de remplacer les références à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par des références à IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture.

Les interprétations suivantes du SIC font référence à IAS 21:

- SIC-7: Introduction de l'euro; et
- SIC-11: Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs
- SIC-19: Monnaie de présentation — Comptabilisation et Présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29
- SIC-30: Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7
Transactions en monnaie étrangère	8-22
Comptabilisation initiale	8-10
Présentation à des dates de clôture ultérieures	11-12
Comptabilisation des écarts de change	13-22
Investissement net dans une entité étrangère	17-19
Autre traitement autorisé	20-22
États financiers des activités à l'étranger	23-40
Classification des activités à l'étranger	23-26
Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers	27-29
Entités étrangères	30-38
Sortie d'une entité étrangère	37-38

IAS 21

Changement de classification d'une activité à l'étranger	39-40
Ensemble des variations des cours des monnaies étrangères	41
Effets fiscaux des écarts de change	41
Informations à fournir	42-47
Dispositions transitoires	48
Date d'entrée en vigueur	49

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

Une entreprise peut exercer de deux façons ses activités à l'étranger. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. Pour que les transactions en monnaie étrangère et les activités à l'étranger puissent être incluses dans les états financiers d'une entreprise, les transactions concernées et les états financiers des activités à l'étranger doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise.

Les principales difficultés relatives à la comptabilisation des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger concernent la décision portant sur le cours de change à utiliser et la manière de comptabiliser dans les états financiers l'effet financier des variations de cours de change.

CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée:***

- (a) ***à la comptabilisation des transactions en monnaies étrangères; et***
- (b) ***à la conversion des états financiers des activités à l'étranger qui sont comprises dans les états financiers de l'entreprise par intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence ⁽¹⁾.***

- 2. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture relative à des éléments en monnaies étrangères autres que la classification des écarts de change provenant d'un passif en monnaies étrangères comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères de son utilisation, sont traités dans IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.
- 3. La présente Norme annule et remplace IAS 21, Comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies, approuvée en 1983.
- 4. La présente Norme ne précise pas la monnaie dans laquelle une entreprise présente ses états financiers. Toutefois, une entreprise utilise en général la monnaie du pays dans lequel elle est domiciliée. Lorsqu'elle utilise une monnaie différente, la présente Norme impose d'indiquer les raisons pour lesquelles elle utilise cette monnaie. La présente Norme impose également que l'entreprise mentionne la raison motivant tout changement de monnaie de présentation ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Voir également SIC-7: Introduction de l'euro.

⁽²⁾ Voir également SIC-19: Monnaie de présentation — Comptabilisation et évaluation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29.

IAS 21

5. La présente Norme ne traite pas du retraitement des états financiers d'une entreprise dans une monnaie différente de sa monnaie de présentation lorsque ce retraitement est fait pour la commodité des lecteurs habitués à cette autre monnaie ou pour des raisons similaires ⁽³⁾.
6. La présente Norme ne traite pas de la présentation dans un tableau des flux de trésorerie, des flux de trésorerie provenant de transactions en monnaies étrangères ou de la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (voir IAS 7, Tableau des flux de trésorerie).

DÉFINITIONS

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Une activité à l'étranger est une filiale, entreprise associée, co-entreprise ou succursale de l'entreprise présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entreprise présentant les états financiers.

Une entité étrangère est une activité à l'étranger dont les opérations ne font pas partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers.

La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entreprise.

Le cours de change est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.

L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.

Le cours de clôture est le cours du jour de la date de clôture.

L'investissement net dans une entité étrangère est la part de l'entreprise présentant ses comptes dans l'actif net de cette entité.

Les éléments monétaires sont l'argent détenu et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants d'argent fixes ou déterminables.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

TRANSACTIONS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE

Comptabilisation initiale

8. Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, y compris les transactions qui apparaissent lorsqu'une entreprise:
 - (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère;
 - (b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère;
 - (c) devient partie prenante à un contrat de change non exécuté; ou
 - (d) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

⁽³⁾ Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation des écarts financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

9. ***Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie de présentation, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date de la transaction.***
10. On désigne souvent par cours du jour le cours de change en vigueur à la date de la transaction. Pour des raisons pratiques, on utilise souvent un cours proche du cours réel en vigueur à la date de la transaction; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois pourrait être utilisé pour l'ensemble des transactions conclues dans chaque monnaie étrangère au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change varient de façon importante, l'utilisation du cours moyen pour la période n'est pas fiable.

Présentation à des dates de clôture ultérieures

11. ***À chaque date de clôture:***
- (a) ***les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture;***
 - (b) ***les éléments non-monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de change à la date de la transaction; et***
 - (c) ***les éléments non-monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellée dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.***
12. La valeur comptable d'un élément est déterminée en conformité avec les Normes comptables internationales appropriées. À titre d'exemple, certains instruments financiers et immobilisations corporelles peuvent être évalués à la juste valeur ou au coût historique. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la juste valeur, les montants ainsi déterminés pour les éléments en monnaie étrangère sont ensuite présentés dans la monnaie de présentation selon la présente Norme.

Comptabilisation des écarts de change

13. Les paragraphes 15 à 18 exposent le traitement comptable imposé par la présente Norme en ce qui concerne les écarts de change relatifs aux transactions libellées en monnaie étrangère. Ces paragraphes comprennent le traitement de référence préconisé pour les écarts de change qui résultent d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir et qui affecte les passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liés à l'acquisition récente d'actifs facturés dans une monnaie étrangère. L'autre traitement autorisé pour de tels écarts de change est exposé au paragraphe 21.
14. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture pour des éléments en monnaie étrangère autre que la classification des écarts de change provenant de la comptabilisation d'un passif en monnaie étrangère comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères pour utiliser la comptabilité de couverture, sont traités dans IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.
15. ***Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la présentation d'éléments monétaires d'une entreprise à des cours différents de ceux qui ont été utilisés pour les comptabiliser initialement au cours de l'exercice, ou pour les présenter dans des états financiers antérieurs, doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice au cours duquel ils sont survenus, sauf en ce qui concerne les écarts de change traités selon les paragraphes 17 et 19.***
16. 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 de tout élément monétaire résultant d'une transaction en monnaie étrangère. Lorsque la transaction est réglée dans le même exercice comptable que celui pendant lequel elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cet exercice. Toutefois, lorsque la transaction est réglée lors d'un exercice ultérieur, l'écart de change comptabilisé sur chaque exercice jusqu'à celui au cours duquel a lieu le règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenu au cours de chacun des exercices.

IAS 21

Investissement net dans une entité étrangère

17. **Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, doivent être inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils doivent être comptabilisés en produits ou en charges, selon le paragraphe 37.**
18. Une entreprise peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une entité étrangère. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une augmentation ou une réduction de l'investissement net de l'entreprise dans cette entité étrangère. De tels éléments monétaires peuvent inclure des créances ou des prêts à long-terme mais ne peuvent inclure ni les comptes clients ni les comptes fournisseurs.
19. **Les écarts de change relatifs à un passif en monnaie étrangère, comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, doivent être inscrits en capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils doivent être comptabilisés en produits ou en charges selon le paragraphe 37.**

Autre traitement autorisé

20. Le traitement de référence pour les écarts de change traités au paragraphe 21 est exposé au paragraphe 15.
21. **Les écarts de change peuvent résulter d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il est impossible en pratique de se couvrir et qui affecte les passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liés à l'acquisition récente d'un actif facturé dans une monnaie étrangère. De tels écarts de change doivent être inclus dans la valeur comptable de l'actif concerné, dans la mesure où la valeur comptable ainsi ajustée n'est pas supérieure au plus faible du coût de remplacement et de la valeur recouvrable par la vente ou l'utilisation de cet actif⁽⁴⁾.**
22. Les écarts de change ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'un actif lorsque l'entreprise est en mesure de régler ou de couvrir le passif en monnaie étrangère résultant de l'acquisition de cet actif. Toutefois, les pertes de change font partie des coûts directement attribuables à l'actif lorsque le passif ne peut être réglé et qu'il est pratiquement impossible de se couvrir quand, par exemple, suite à des contrôles des changes, des délais sont nécessaires pour obtenir des devises. En conséquence, suivant l'autre traitement autorisé, le coût d'un actif facturé en monnaie étrangère est considéré comme le montant en monnaie de présentation que l'entreprise doit en définitive payer pour régler ses passifs liés directement à l'acquisition récente de cet actif.

ÉTATS FINANCIERS DES ACTIVITÉS À L'ÉTRANGER

Classification des activités à l'étranger

23. La méthode utilisée pour convertir les états financiers d'une activité à l'étranger dépend de la façon selon laquelle elle est financée et gérée par rapport à l'entreprise présentant les états financiers. Dans cet objectif, les activités à l'étranger sont classées soit comme «des activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers», soit comme «des entités étrangères».
24. Une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers mène son activité comme si elle était une extension des activités de l'entreprise présentant les états financiers. Par exemple, une telle activité à l'étranger peut vendre uniquement des biens importés de l'entreprise présentant les états financiers et remettre à celle-ci la trésorerie correspondante. Dans de tels cas, une variation du cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie du pays de l'activité à l'étranger a un effet quasiment immédiat sur les flux de trésorerie opérationnels de l'entreprise présentant les états financiers. En conséquence, la variation du cours de change affecte les éléments monétaires pris individuellement détenus par l'activité à l'étranger et non l'investissement net de l'entreprise présentant les états financiers dans cette activité.

(4) Voir également SIC-11: Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs.

25. En revanche, une entité étrangère accumule de la trésorerie et autres éléments monétaires, supporte des charges, engendre des produits et éventuellement négocie des emprunts, qui sont pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale. Elle peut également conclure des transactions en monnaie étrangère, y compris des transactions conclues dans la monnaie de présentation. Lorsqu'un changement survient dans le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie locale, il y a peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs provenant soit de l'entité étrangère soit de l'entreprise présentant les états financiers. La variation du cours de change affecte l'investissement net de l'entreprise présentant les états financiers dans l'entité étrangère, plutôt que les éléments monétaires et non monétaires pris individuellement de l'entité étrangère.
26. Les éléments suivants indiquent si une activité à l'étranger est une entité étrangère, plutôt qu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers:
- (a) bien que l'entreprise présentant les états financiers puisse exercer un contrôle sur l'activité à l'étranger, les opérations de cette activité sont menées avec un degré important d'autonomie par rapport aux opérations de l'entreprise présentant les états financiers;
 - (b) les transactions avec l'entreprise présentant les états financiers ne représentent pas une proportion élevée des opérations de l'activité à l'étranger;
 - (c) les opérations de l'activité à l'étranger sont financées principalement par ses propres opérations ou des emprunts locaux plutôt que par l'entreprise présentant les états financiers;
 - (d) les coûts de main-d'œuvre, de matières premières et autres composantes des produits ou services de l'activité à l'étranger sont principalement payés ou réglés dans la monnaie locale plutôt que dans la monnaie de présentation;
 - (e) les ventes de l'activité à l'étranger sont essentiellement dans des monnaies autres que la monnaie de présentation; et
 - (f) les flux de trésorerie de l'entreprise présentant les états financiers sont isolés des opérations quotidiennes de l'activité à l'étranger plutôt que directement affectés par les opérations de l'activité à l'étranger.

La classification appropriée de chaque activité peut, en principe, être établie à partir d'informations factuelles en rapport avec les indicateurs présentés ci-dessus. Dans certains cas, la classification d'une activité à l'étranger soit comme entité étrangère, soit comme partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers peut ne pas être évidente et l'exercice du jugement peut être nécessaire pour déterminer la classification appropriée.

Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers

27. ***Les états financiers d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers doivent être convertis en utilisant les dispositions normatives et les procédures des paragraphes 8 à 22 comme si les transactions de l'activité à l'étranger avaient été celles de l'entreprise présentant les états financiers elle-même.***
28. Les éléments individuels des états financiers de l'activité à l'étranger sont convertis comme si l'ensemble des transactions avaient été conclues par l'entreprise présentant les états financiers elle-même. Le coût et l'amortissement des immobilisations corporelles sont convertis en appliquant le cours de change en vigueur à la date d'acquisition de l'actif ou, si l'actif est comptabilisé à la juste valeur, en utilisant le cours en vigueur à la date de l'évaluation. Le coût des stocks est converti selon le cours en vigueur au moment où ces coûts ont été encourus. Le montant recouvrable ou la valeur réalisable d'un actif est converti en utilisant le cours de change en vigueur au moment où le montant recouvrable ou la valeur réalisable nette a été déterminée. Par exemple, lorsque la valeur réalisable nette d'un élément du stock est déterminée dans une monnaie étrangère, cette valeur est convertie en utilisant le cours de change en vigueur à la date à laquelle a été déterminée la valeur réalisable nette. Par conséquent, le cours habituellement utilisé est le cours de clôture. Un ajustement peut être nécessaire pour réduire la valeur comptable d'un actif figurant dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers à son montant recouvrable ou à sa valeur réalisable nette même si aucun

IAS 21

ajustement de cet ordre n'est nécessaire dans les états financiers de l'activité à l'étranger. Inversement, un ajustement dans les états financiers de l'activité à l'étranger peut avoir à être repris dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers.

29. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois pourrait être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas fiable.

Entités étrangères

30. ***Pour convertir les états financiers d'une entité étrangère afin de les incorporer dans ses états financiers, l'entreprise présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes:***

- (a) ***les actifs et passifs, à la fois monétaires et non-monétaires, de l'entité étrangère doivent être convertis au cours de clôture;***
- (b) ***les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis aux cours de change à la date des transactions, sauf lorsque l'entité étrangère présente ses comptes dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste, auquel cas les éléments de produits et de charges doivent être convertis au cours de clôture; et***
- (c) ***tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans les capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net.***

31. Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change effectifs, par exemple, un cours moyen pour la période est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits et de charges d'une activité à l'étranger.

32. La conversion des états financiers d'une entité étrangère conduit à la comptabilisation d'écarts de change provenant des éléments suivants:

- (a) conversion des éléments de produits et de charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et conversion des actifs et des passifs au cours de clôture;
- (b) conversion de l'investissement net d'ouverture dans l'entité étrangère à un cours de change différent de celui auquel il était précédemment présenté; et
- (c) autres modifications des capitaux propres dans l'entité étrangère.

Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés en produits ou charges de l'exercice parce que les variations du cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs soit de l'entité étrangère soit de l'entreprise présentant les états financiers. Lorsqu'une entité étrangère est consolidée sans être totalement détenue, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux intérêts minoritaires sont affectés aux intérêts minoritaires et présentés en tant que tels dans le bilan consolidé.

33. Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une entité étrangère et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette entité étrangère sont traités:

- (a) soit comme des actifs et passifs de cette entité étrangère et convertis au cours de clôture selon le paragraphe 30;
- (b) soit comme des actifs et passifs de l'entité présentant les états financiers qui soit sont déjà exprimés dans la monnaie de présentation soit sont des éléments non monétaires en monnaie étrangère présentés en utilisant le cours de change en vigueur à la date de la transaction selon le paragraphe 11(b).

34. L'incorporation des états financiers d'une entité étrangère dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes et transactions intra-groupe d'une filiale (voir IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales et IAS 31, Information financière relative aux participations dans des co-entreprises). Toutefois, un écart de change qui apparaît sur un élément monétaire intra-groupe, à long-terme ou à court-terme, ne peut être éliminé avec un montant correspondant provenant d'autres soldes intra-groupe car l'élément monétaire représente un engagement de convertir une monnaie en une autre et expose l'entreprise présentant les états financiers à un profit ou une perte du fait des fluctuations monétaires. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entreprise présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé en produits ou en charges ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 17 et 19, il est classé en capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net.
35. Lorsque les états financiers d'une entité étrangère sont établis à une date différente de celle de l'entreprise présentant les états financiers, l'entité étrangère prépare souvent des états financiers à la même date que l'entreprise présentant les états financiers, pour permettre leur incorporation dans les états financiers de cette dernière. Lorsque c'est impossible, IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales, autorise l'utilisation d'états financiers établis à une date différente, à condition que l'écart ne soit pas supérieur à trois mois. Dans un tel cas, les actifs et passifs de l'entité étrangère sont convertis au cours de change à la date du bilan de l'entité étrangère. Des ajustements sont effectués le cas échéant pour les fluctuations importantes des cours de change jusqu'à la date de clôture de l'entreprise présentant les états financiers conformément à IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales et IAS 28 Comptabilisation des participations dans des entreprises associées.
36. **Les états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être retraités selon IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes, avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise qui présente les états financiers. Lorsque l'économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité étrangère cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon IAS 29, Présentation des états financiers dans les économies hyperinflationnistes, elle doit utiliser les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la date de cette interruption en tant que coûts historiques pour la conversion dans la monnaie de présentation de l'entreprise qui présente ses états financiers.**

Sortie d'une entité étrangère

37. **Lors de la sortie d'une entité étrangère, le montant cumulé des écarts de change qui ont été différés et qui se rapportent à cette entité étrangère doit être comptabilisé en charges ou en produits du même exercice que celui où le profit ou la perte sur la sortie a été comptabilisé.**
38. Une entreprise peut procéder à la sortie de sa participation dans une entité étrangère en la vendant, en la liquidant, en remboursant le capital ou en abandonnant tout ou partie de cette entité. Le paiement d'un dividende est considéré comme une sortie uniquement s'il constitue un remboursement de la participation. En cas de sortie partielle, seule la part proportionnelle des écarts de change cumulés correspondants est incluse dans le profit ou la perte. Une réduction de la valeur comptable d'une entité étrangère ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune partie du profit ou de la perte de change différé n'est comptabilisée à la date de la réduction.

Changement de classification d'une activité à l'étranger

39. **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.**
40. Un changement dans la façon dont une activité à l'étranger est financée et exploitée par rapport à l'entreprise qui présente les états financiers peut conduire à un changement dans la classification de cette activité à l'étranger. Lorsqu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers est reclassée comme entité étrangère, les écarts de change provenant de la conversion des actifs non-monnaïres à la date de la reclassification sont classés en capitaux propres. Lorsqu'une entité

IAS 21

étrangère est reclassée comme activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers, les montants convertis concernant les éléments non-monétaires à la date du changement 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.

ENSEMBLE DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Effets fiscaux des écarts de change

41. Les profits et pertes résultant de transactions conclues en monnaies étrangères ainsi que les écarts résultant de la conversion d'états financiers d'activités à l'étranger peuvent avoir des effets fiscaux associés qui sont comptabilisés selon IAS 12, Impôts sur le résultat.

INFORMATIONS À FOURNIR

42. **Une entreprise doit fournir les éléments suivants:**
- (a) **le montant des écarts de change figurant dans le résultat net de l'exercice;**
 - (b) **les écarts de change nets inscrits dans les capitaux propres en tant que composante distincte de ceux-ci, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice; et**
 - (c) **le montant des écarts de change survenus au cours de l'exercice qui sont compris dans la valeur comptable d'un actif conformément à l'autre traitement autorisé au paragraphe 21.**
43. **Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entreprise est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée⁽⁵⁾.**
44. **Lorsqu'il y a un changement dans la classification d'une activité à l'étranger importante, une entreprise doit indiquer:**
- (a) **la nature du changement de classification;**
 - (b) **la raison du changement;**
 - (c) **l'effet du changement de classification sur les capitaux propres; et**
 - (d) **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.**
45. **Une entreprise doit indiquer la méthode choisie selon le paragraphe 33 pour convertir le goodwill et les ajustements de juste valeur résultant de l'acquisition d'une entité étrangère.**
46. Une entreprise indique l'effet sur les éléments monétaires en monnaie étrangère ou sur les états financiers d'une activité à l'étranger d'un changement de cours de change survenant après la date de clôture, si ce changement présente une importance telle que sa non-révélation affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées (voir IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture).
47. Une entreprise est également encouragée à fournir des informations sur sa politique en matière de gestion du risque de change.

(5) Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

48. *Lorsqu'une entreprise applique la présente Norme pour la première fois, elle doit, sauf si ce montant n'est pas raisonnablement déterminable, classer séparément et indiquer le solde cumulé, à l'ouverture de l'exercice, des écarts de change différés inscrits dans les capitaux propres lors des exercices précédents.*

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

49. *La présente Norme entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995.*