

La lettre de Xavier Paper

www.xavierpaper.com

Mai 2022



Faut-il éliminer les écarts de conversion et les provisions pour pertes de change liés à des opérations intragroupe ?

La Commission des études comptables de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (la « **Commission** ») a publié récemment une position (EC 2022-11) visant la comptabilisation dans les comptes consolidés établis selon le règlement ANC n°2020-01 (le « **Règlement Conso** ») des écarts de conversion et des provisions pour perte de change résultant de la conversion de créances et dettes libellées en monnaies étrangères dans le cadre de l'élimination des opérations intragroupe.

La question posée à la Commission

La question posée à la Commission concerne un groupe de dimension internationale dont certaines opérations intragroupe, effectuées dans des devises différentes, doivent donner lieu à élimination.

Aucune opération de couverture de change n'est opérée par les sociétés concernées au titre de ces opérations intragroupe en devises.

La question posée à la Commission est la suivante :

« Quel est le traitement comptable applicable, dans les comptes consolidés, aux écarts de conversion (actif ou passif) liés à des opérations intragroupe en devises et à la provision pour perte de change qui peut en résulter, comptabilisés dans les comptes sociaux des sociétés ? »

Les modalités de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères dans les comptes sociaux

Les modalités de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères sont définies comme suit à l'article 420-5 du règlement ANC n°2014-03 relatif au Plan comptable général (le « **PCG** ») :

Titres

- 1 La question posée à la Commission
- 2 Les modalités de conversion des créances et dettes libellées en monnaies étrangères dans les comptes sociaux
- 3 La position retenue par la Commission

« Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, **les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :**

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente ;

- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions particulières de l'article 420-6. » (Mise en gras par nos soins)

De son côté, l'article 420-6 du PCG indique ce qui suit :

« Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est ainsi dans les cas suivants : [...] »

3. Lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins, les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains. Il est précisé que :

- La position doit être déterminée devise par devise ;

- Les opérations de couverture et les éléments couverts sont exclus de cette position ;

- L'échéance des éléments inclus dans la position doit être comprise dans le même exercice comptable ;

- Ne doivent être inclus dans la position que des éléments réalisables (notamment des créances, dettes, instruments financiers à terme) ;

- La position est utilisée uniquement pour la détermination de la provision. » (Mise en gras par nos soins)

La position retenue par la Commission

La Commission rappelle, à la lumière des dispositions de l'article 271-2 du Règlement Conso, qu'en l'absence de dispositions particulières prévues par ce dernier, les dispositions du PCG s'appliquent en matière de comptabilisation des écarts de conversion portant sur des opérations libellées en devises étrangères. L'article 271-2 susvisé est rédigé comme suit :

« **Les méthodes comptables du groupe correspondent aux méthodes comptables définies par les règlements de l'ANC relatifs aux comptes individuels,** sous réserve :

- i. du choix effectué, par le groupe, de méthodes comptables alternatives lorsqu'un choix de méthode comptable est prévu par les règlements de l'Autorité des normes comptables relatifs aux comptes individuels,*
- ii. des méthodes comptables obligatoires en vertu du présent règlement nonobstant le fait qu'elles puissent être optionnelles pour les comptes individuels,*
- iii. des méthodes comptables optionnelles prévues par le présent règlement. » (Mise en gras par nos soins)*

En conséquence, selon la Commission, les écarts de conversion constatés selon l'article 420-5 du PCG doivent être maintenus dans les comptes consolidés, quand bien même ces écarts seraient rattachés à des opérations intragroupe éliminées en consolidation en application des dispositions de l'article 251-1 du Règlement Conso selon lequel :

« Les créances et les dettes réciproques ainsi que les produits et les charges réciproques sont éliminés dans leur totalité. Il en est de même pour les engagements hors bilan. » (Mise en gras par nos soins)

En l'absence de toute opération de couverture, la provision pour perte de change doit également être maintenue dans le compte de résultat consolidé, dans la mesure où l'exposition du groupe au risque de perte latente perdure même si l'élément sous-jacent intragroupe a été éliminé dans le cadre des opérations de consolidation.

A ce sujet, la Commission considère que, dans les comptes consolidés, il est possible de documenter une position globale de change qui permettrait de limiter le montant de la dotation pour perte de change comptabilisée dans le résultat consolidé à l'excédent des pertes latentes sur les gains latents provenant de l'ensemble des entités consolidées, dans le respect des conditions prévues à l'article 420-6 du PCG, que ces gains et pertes soient rattachés ou non à des opérations intragroupe. Le cas échéant, aucune compensation entre les écarts de conversion (actif et passif) n'est à opérer dans le bilan consolidé pour autant.

Cette option peut s'exercer dans les comptes consolidés indépendamment du traitement comptable appliqué par les entités consolidées dans leurs comptes sociaux, conformément aux dispositions suivantes de l'article 271-5 du Règlement Conso :

« [...] Lorsqu'un choix de méthodes comptables est prévu par les règlements de l'Autorité des normes comptables relatifs aux comptes individuels, le groupe peut retenir, pour l'élaboration de ses comptes consolidés, une méthode comptable différente de celle adoptée par les entités consolidées ou par l'entité consolidante, sous réserve des méthodes obligatoires prévues par le présent règlement. » [...] » (Mise en gras par nos soins)