

APPLICATION 138

Conversion en unités monétaires locales des états financiers établis en devises étrangères

Une entité mère M exerce un contrôle exclusif sur une filiale N installée au Nigéria. La filiale N a été acquise le 1er janvier de l'exercice N. A cette date, le cours de change était de 1 Naira = 2 F. Le bilan en Naira et en Franc se présentait comme suit :

Bilan de la filiale au 01/01/N (en Naira et en Franc)

Postes Actif	Montant en Naira	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	4 000 000	Capital	2 000 000	4 000 000
Banques	3 000 000	6 000 000	Réserves	1 000 000	2 000 000
			Dettes	2 000 000	4 000 000
Total actif	5 000 000	10 000 000	Total passif	5 000 000	10 000 000

Au cours de l'exercice N, la filiale N réalise un résultat de 5 000 Naira.

- Taux de change au 31/12/N : 1 Naira = 2,30 F
- Taux moyen de l'année N : 1 Naira = 2,20 F.

Le bilan et le compte de résultat de N se présentent ainsi le 31 décembre N (en Naira) :

Bilan de la filiale N au 31/12/N(en Naira)

Postes Actif	Montant en Naira	Postes Passif	Montant en Naira
Immobilisations	2 000 000	Capital	2 000 000
Stocks ⁽¹⁾	2 000 000	Réserves	1 000 000
Banque	1 000 000	Résultat	500 000
		Capitaux propres	3 500 000
		Dettes	1 500 000
Total actif	5 000 000	Total passif	5 000 000

(1) Provenant intégralement d'un lot acquis à un moment où le cours de change était de 1 Naira = 2,25 F.

Compte de résultat N au 31/12/N(en Naira)

Postes charges	Montant en Naira	Postes Produits	Montant en Naira
Achats	7 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000
Variations de stocks	-2 000 000	Autres produits	1 500 000
Autres charges	1 500 000		
Résultat net	500 000		
Total charges	7 500 000	Total produits	7 500 000

1. Méthode temporelle (ou méthode du coût historique)

• Modalités pratiques

La conversion des comptes du bilan et de compte de résultat de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle est effectuée en respectant les règles suivantes :

- **éléments monétaires du Bilan** : conversion au cours de change à la clôture ;
- **éléments non monétaires y compris les capitaux propres du Bilan évalués au coût historique** : conversion au cours de change en vigueur à la date à laquelle la transaction a été comptabilisée initialement (cours historique);
- **produits et charges** : convertis au cours de change à la date de chaque transaction (en pratique il est souvent fait usage du cours moyen. Le cours moyen n'est autorisé que s'il est proche du cours réel en vigueur à la date d'opération.), sauf pour les dotations aux amortissements et aux dépréciations (cours de change en vigueur à la date de comptabilisation initiale des immobilisations correspondantes) ;
- **le résultat de l'exercice n'est pas converti**, mais obtenu par une différence entre les actifs et les passifs convertis, pour équilibrer le bilan. Le Compte de résultat fait ainsi apparaître un écart de change ou conversion.

L'écart de conversion qui provient de la méthode temporelle est affecté au compte de résultat consolidé dans un poste distinct (en charges ou produits financiers). En effet, cet écart de conversion affecte essentiellement les comptes de gestion.

L'écart découlant de cette méthode appartient exclusivement au groupe et ne peut faire l'objet d'une quelconque répartition au profit des minoritaires.

• Conversion du bilan

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2	4 000 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,25	4 500 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	Résultat	500 000		1 350 000
				Capitaux propres	3 500 000		7 350 000
				Dettes	1 500 000	2,30	3 450 000
Total actif	5 000 000		10 800 000	Total passif	5 000 000		10 800 000

- **Conversion du compte de résultat**

Tous les postes sont convertis au taux moyen de 2,20 sauf la variation de stocks convertie au taux de 2,25 et le résultat reporté du bilan. Le poste écart de conversion est déterminé par différence pour l'équilibre du compte de résultat.

Postes charges	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Produits	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,25	-4 500 000				
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Résultat net	500 000		1 350 000	Produits financiers (Ecart de conversion)			150 000
Total charges	7 500 000		16 650 000	Total produits	7 500 000		16 650 000

3. Méthode du cours de clôture

- **Modalités pratiques**

La conversion des états financiers de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est effectuée selon la méthode du cours de clôture.

Les modalités de conversion sont les suivantes :

- les actifs et les passifs monétaires ou non monétaires, hors capitaux propres, de chaque Bilan présenté (y compris les comparatifs) doivent être convertis au cours de clôture en vigueur à la date de chacun de ces bilans.

Ce traitement s'applique également aux écarts d'acquisition.

- pour les éléments de capitaux propres, tels que le capital social ou les postes de réserves, ils sont convertis à leur cours historique mais peuvent également être convertis au cours moyen.
- les charges et les produits du Compte de résultat (y compris les comparatifs) doivent être convertis soit au cours de clôture, soit au cours moyen.

Le cours moyen est généralement obtenu en faisant une moyenne des cours de change constatés pendant l'exercice.

Les écarts de conversion sont des réserves consolidées qui appartiennent aussi bien au groupe qu'aux associés minoritaires. Il faut alors faire la répartition selon le pourcentage d'intérêts détenu par chaque partie.

- **Conversion du compte de résultat au taux moyen :**

Postes charges	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Produits	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Achats	7 500 000	2,20	16 500 000	Chiffres d'affaires	6 000 000	2,20	13 200 000
Variations de stocks	-2 000 000	2,20	-4 400 000	Autres produits	1 500 000	2,20	3 300 000
Autres charges	1 500 000	2,20	3 300 000				
Résultat net	500 000	2,20	1 100 000				
Total charges	7 500 000		16 500 000	Total produits	7 500 000		16 500 000

- **Conversion du bilan :**

Les postes du bilan sont convertis au taux de clôture (2,30), à l'exception des différents postes de capitaux propres auxquels est appliqué un taux historique (2,0) qui correspond au cours à la date d'acquisition (à l'exception du résultat de 1 100 000 déterminé précédemment dans le compte de résultat et reporté directement dans le bilan).

Postes Actif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc	Postes Passif	Montant en Naira	Taux de change	Montant en Franc
Immobilisations	2 000 000	2,30	4 600 000	Capital	2 000 000	2	4 000 000
Stocks	2 000 000	2,30	4 600 000	Réserves	1 000 000	2	2 000 000
Banque	1 000 000	2,30	2 300 000	Ecart de conversion			950 000
				Résultat	500 000	2,2	1 100 000
				Capitaux propres	3 500 000		8 050 000
				Dettes	1 500 000		3 450 000
						2,30	
Total actif	5 000 000		11 500 000	Total passif	5 000 000		11 500 000