

APPLICATION 84

Créances commerciales en devises

Une entité exporte le 10/12/N de la marchandise à un client à Rio de Janeiro 250 000 real. La facture a été réglée le 15 février N+1.

L'évolution du cours de la devise se présente comme suit :

- Le 10/12/N : 1 réal brésilien = 190 F ;
- Le 31/12/N :
 - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 180 F ;
 - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 210 F.
- Le 15/02/N+1 :
 - Hypothèse 1 : 1 real brésilien = 175 F ;
 - Hypothèse 2 : 1 real brésilien = 215 F.

1. A la facturation

411		10/12/N		
	701	Clients ⁽¹⁾	47 500 000	
		Ventes de marchandises		47 500 000
		(Vente de marchandises)		

(1) $250\,000 \times 190 = 47\,500\,000.$

2. A la clôture de l'exercice

• Hypothèse 1

4781		31/12/N		
	411	Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation ⁽¹⁾	2 500 000	
		Clients		2 500 000
		(Perte latente)		

(1) $250\,000 \times (190 - 180) = 2\,500\,000.$

6591	31/12/N		2 500 000	2 500 000
	4911	Charges pour provisions sur risques à court terme Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation (Provisions)		
411	01/01/N+1		2 500 000	2 500 000
	4781	Clients Ecart de conversion – actif, diminution des créances d'exploitation (Contrepassation de l'écart de conversion)		

• **Hypothèse 2**

411	31/12/N		5 000 000	5 000 000
	4791	Clients ⁽¹⁾ Ecart de conversion – passif, augmentation des créances d'exploitation (Gain latent)		

(1) $250\,000 \times (210 - 190) = 5\,000\,000$.

4791	01/01/N+1		5 000 000	5 000 000
	411	Ecart de conversion - passif, augmentation des créances d'exploitation Clients (Contrepassation de l'écart de conversion)		

3. Lors du règlement

• **Hypothèse 1**

521 656	15/02/N+1		43 750 000 3 750 000	47 500 000
	411	Banques (250 000 x 175) Pertes de change sur créances et dettes commerciales Clients (250 000 x 190) (Règlement facture)		

4911		31/12/N+1	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	2 500 000	
	7591		Reprises de charges de provisions sur risques à court terme (Reprise de la provision)		2 500 000

• **Hypothèse 2**

521		15/02/N+1	Banques (250 000 x 215)	53 750 000	
	411		Clients (250 000 x 190)		47 500 000
	756		Gains de change sur créances et dettes commerciales (Règlement facture)		6 250 000

APPLICATION 85

Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation, libellés en devise

Le 15 novembre N, l'entité verse un acompte de 50 000 \$. Lors de la réception du matériel industriel le 10 décembre N, la facture du fournisseur s'élève à 300 000 \$. Le solde de la facture a été réglé le 20 mars N+1.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 15 novembre N : 1\$ = 620 F
- 10 décembre N : 1\$ = 600 F
- 31 décembre N : 1\$ = 585 F
- 20 mars N+1 : 1\$ = 580 F

1. Comptabilisation de l'acompte versé

Montant de l'acompte : 50 000 x 620 = 31 000 000 F

252		15/11/N	Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles	31 000 000	
	521		Banques (Acompte versé)		31 000 000

2. Facturation

Montant de la facture : $50\,000 \times 620 + (300\,000 - 50\,000) \times 600 = 181\,000\,000$ F

2411		10/12/N	Matériel industriel	181 000 000	
	252 4812		Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles (Facture n°....)		31 000 000 150 000 000

3. A la clôture de l'exercice N

Montant de l'écart de conversion : $250\,000 \times (600 - 585) = 3\,750\,000$ F (gain latent)

4812		31/12/N	Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles	3 750 000	
	4793		Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation (Ecart de conversion passif)		3 750 000

4. Contrepassation au 01 janvier N+1

4793		01/01/N+1	Ecart de conversion – Passif, diminution des dettes d'exploitation	3 750 000	
	4812		Fournisseurs d'investissements – Immobilisations corporelles (Contrepassation de l'écart de conversion passif)		3 750 000

5. Règlement le 20 mars N+1

4812		20/03/N+1	Fournisseurs d'investissements - Immobilisations corporelles	150 000 000	
	521 756		Banques ($250\,000 \times 580$) Gain de change sur créances et dettes commerciales ($250\,000 \times (600 - 580)$) (Règlement pour solde)		145 000 000 5 000 000

APPLICATION 86**Disponibilités en devises**

Une entité acquiert, le 1 octobre N, 50 000 \$. Du 1^{er} octobre au 31 décembre, 45 000 \$ ont été utilisés. Le 31 décembre N, 5 000 \$ restent disponibles dans le compte banque en devises de l'entité.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1^{er} octobre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 570 F.

5215		01/10/N		31 000 000	
	521	Banques en devises ⁽¹⁾			
		Banques (Achat de devises)			31 000 000

(1) 50 000 x 620 = 31 000 000.

676		31/12/N		250 000	
	5215	Pertes de change financières ⁽²⁾			
		Banques en devises (Pertes de change)			250 000

(2) 5 000 (620 – 570) = 250 000.

APPLICATION 87**Emprunts affectant plusieurs exercices (article 56)**

Une entité a contracté un emprunt auprès d'une banque de 300 000 \$ le 01/08/N, remboursable par amortissements constants sur 2 ans au taux d'intérêt annuel de 8%.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 01 août N : 1\$ = 620 F
- 31 décembre N : 1\$ = 625 F
- 01 août N+1 : 1\$ = 635 F
- 31 décembre N+1 : 1\$ = 622 F

521	162	01/08/N		186 000 000	186 000 000
		Banques (300 000 x 620)			
		Emprunts auprès des établissements de crédit			
		(Avis de crédit)			

• **Au 31/12/N**

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de $300\,000 \times 620 = 186\,000\,000$. A la date de clôture, il est de : $300\,000 \times 625 = 187\,500\,000$, soit une augmentation de la dette, représentant une perte latente de 1 500 000.

Intérêts courus non échus : $(300\,000 \times 625) \times 8\% \times 5/12 = 6\,250\,000$.

4784	162	31/12/N		1 500 000	1 500 000
		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières			
		Emprunts auprès des établissements de crédit			
		(Perte latente)			

En application de l'article 56 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, cette perte latente attachée à une opération d'emprunt affectant plusieurs exercices doit être étalée sur la durée restant à courir jusqu'au terme des remboursements le 01/08/N, soit dans 1 an 7 mois (19 mois).

- **Montant de la provision**

Montant de la perte latente différée : $1\,500\,000 \times 19/24 = 1\,187\,500$

Montant de la perte latente à provisionner : $1\,500\,000 - 1\,187\,500 = 312\,500$

Le montant de la provision peut être aussi obtenu directement de la façon suivante :
 $1\,500\,000 \times 5/24 = 312\,500$.

6971	194	31/12/N		312 500	312 500
		Dotations aux provisions pour risques et charges			
		Provisions pour pertes de change			
		(Constatation de la provision pour perte de change)			

6712	31/12/N		6 250 000	6 250 000
	1662	Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit (Intérêts courus non échus)		

- **Au 01/01/N+1**

1662	01/01/N+1		6 250 000	6 250 000
	6712	Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit (Contrepassation des intérêts courus non échus)		

162	01/01/N+1		1 500 000	1 500 000
	4784	Emprunts auprès des établissements de crédit Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières (Contrepassation de la perte latente)		

- **A l'échéance**

Amortissement de l'emprunt = $300\,000/2 = 150\,000$

$$= 150\,000 \times 635 = 95\,250\,000 > (150\,000 \times 620 = 93\,000\,000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte de change de 2 250 000

$$(95\,250\,000 - 93\,000\,000)$$

$$\text{Intérêts} = (300\,000 \times 635) \times 8\% = 15\,240\,000 \text{ F}$$

$$\text{Annuité} = 95\,250\,000 + 15\,240\,000 = 110\,490\,000 \text{ F}$$

162 6712 676	01/08/N+1		93 000 000 15 240 000 2 250 000	110 490 000
	521	Emprunts auprès des établissements de crédit Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit Pertes de change financières Banques (Paiement de l'annuité)		

- **Au 31/12/N+1**

Montant de l'emprunt = $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622$

$$= 93\ 300\ 000 > (150\ 000 \times 620 = 93\ 000\ 000)$$

L'augmentation de la dette représente une perte latente de $93\ 300\ 000 - 93\ 000\ 000 = 300\ 000$

Intérêts courus non échus : $(300\ 000 - 150\ 000) \times 622 \times 8\% \times 5/12 = 3\ 110\ 000$.

4784	31/12/N+1		300 000	300 000
	162	<div> <div>Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes financières</div> <div>Emprunts auprès des établissements de crédit</div> <div>(Perte latente)</div> </div>		

Montant de la provision

Montant de la perte latente différée : $300\ 000 \times 7 (24 \text{ mois} - 17 \text{ mois})/24 = 87\ 500$

Montant devant être couvert par une provision : $300\ 000 - 87\ 500 = 212\ 500$ ou encore $300\ 000 \times 17/24 = 212\ 500$.

Or il existe déjà une provision de 312 500. Il faut donc procéder à une diminution de provisions (reprise de provision) de $312\ 500 - 212\ 500 = 100\ 000$.

194	31/12/N+1		100 000	100 000
	7971	<div> <div>Provisions pour pertes de change</div> <div>Reprises de provisions pour risques et charges</div> <div>(Reprise de la provision pour perte de change)</div> </div>		

6712	31/12/N+1		3 110 000	3 110 000
	1662	<div> <div>Intérêts des emprunts auprès des établissements de crédit</div> <div>Intérêts courus sur emprunts auprès des établissements de crédit</div> <div>(Intérêts courus non échus)</div> </div>		

APPLICATION 88**Position globale de change (article 57)**

Une entité prête à sa filiale un montant de 100 000 \$ le 01/09/N, remboursable le 31/03/N+2 et elle emprunte auprès d'une banque 80 000 \$, remboursable le 31/03/N+2.

L'évolution du cours du dollar se présente comme suit :

- 1^{er} septembre N : 1\$ = 620 F ;
- 31 décembre N : 1\$ = 550 F.

1. Analyse de l'opération de prêt à la clôture de l'exercice N

A la date de l'opération, le montant du prêt est de $100\,000 \times 620 = 62\,000\,000$.

A la date de clôture de l'exercice, l'écart de conversion-actif est de : $100\,000 \times (620 - 550) = 7\,000\,000$. Cet écart correspond à une diminution de la créance, soit une perte latente de 7 000 000.

31/12/N			
4782		Ecart de conversion – actif, diminution des créances financières	7 000 000
	277	Créances rattachées à des participations	7 000 000
		<i>(Perte latente)</i>	

2. Analyse de l'opération d'emprunt

A la date de l'opération, le montant de l'emprunt est de $80\,000 \times 620 = 49\,600\,000$.

A la date de clôture, l'écart de conversion-passif est de : $80\,000 \times (620 - 550) = 5\,600\,000$. Cet écart correspond à une diminution de la dette soit un gain latent.

31/12/N			
162		Emprunt auprès des établissements de crédit	5 600 000
	4794	Ecart de conversion-passif, diminution des dettes financières	5 600 000
		<i>(Gain latent)</i>	

La provision pour pertes de change doit être constituée à concurrence du risque non couvert, à savoir $7\,000\,000 - 5\,600\,000 = 1\,400\,000$.

6971		<div style="text-align: center;">31/12/N</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Dotations aux provisions pour risques et charges Provisions pour pertes de change <i>(Constatation de la provision pour perte de change)</i> </div>	1 400 000	
	194			1 400 000

APPLICATION 89

Couverture de change fixant définitivement le cours à l'échéance

Une entité a acquis le 05/12/N des marchandises de 250 000 \$, cours 1 \$ = 620 F. Le règlement est prévu pour le 05/02/N+1. Craignant une hausse du cours du dollar, l'entité a négocié et obtenu à la date du 01/12/N une garantie auprès de la centrale de trésorerie du groupe. Le cours de change garanti à terme (05/12/N+1) est de 1 \$ = 650 F.

1. Principe

Selon les dispositions de l'article 58-3 de l'Acte uniforme relatif au droit comptable, lorsque les couvertures fixent définitivement le cours de la monnaie étrangère à l'échéance, l'incertitude disparaît totalement. La valeur des créances ou des dettes en monnaies étrangères à l'échéance est connue. La couverture transforme les créances et les dettes en monnaies étrangères en créances et dettes en monnaie de l'Etat partie ayant cours légal.

Sont concernés :

- les transactions matérialisant une garantie interne de taux de matières premières ou de change entre une centrale de trésorerie et une autre entité d'un même groupe (à l'exclusion donc des instruments financiers à terme) ;
- ou encore des garanties équivalentes contractées avec des organismes d'assurance pour le commerce extérieur.

La date de mise en place de la couverture a toutefois une incidence sur le traitement comptable à effectuer :

- si la couverture est mise en place avant l'opération, les créances et les dettes sont enregistrées au cours fixé par l'instrument de couverture. Il n'y a donc pas d'écart de conversion, ni de provision à constater. Le résultat financier n'est pas affecté ;

- lorsque la couverture est prise après l'opération, tant que celle-ci n'est pas mise en place, les écarts de conversion et les provisions nécessaires sont comptabilisés comme mentionné aux articles 54 et suivants. Lors de la réalisation de la couverture, les créances et dettes sont converties au cours de couverture. Les écarts, constatés entre la valeur d'origine des créances et des dettes et leur évaluation au cours de couverture sont comptabilisés en résultat financier. Les éventuelles provisions sont reprises.

2. Comptabilisation des opérations

601	401	05/12/N		162 500 000	162 500 000
		Achats de marchandises (250 000 x 650)			
		Fournisseurs			
		<i>(Achat de marchandises)</i>			
401	521	05/02/N+1		162 500 000	162 500 000
		Fournisseurs			
		Banques			
		<i>(règlement de la dette)</i>			

APPLICATION 90

Couverture de change-opération symétrique

Une entité a réalisé, pendant l'exercice N, certaines opérations avec les Etats-Unis:

Achat de marchandises pour 100 000 USD (dollars), le 1^{er} décembre N, payable en dollars le 10 février N+1. En couverture de change, l'entité souscrit le 10 décembre N un prêt en devises, de même terme, de 75000 USD.

Cours du dollars USD en Francs

1er juillet N	1\$ = 595 F
1er décembre N	1\$ = 600 F
10 décembre N	1\$ = 610 F
31 décembre N	1\$ = 625 F

1. Comptabilisation initiale des opérations

601		01/12/N		60 000 000	60 000 000
		Achats de marchandises (100 000 x 600)			
	401	Fournisseurs			
		<i>(Achat de marchandises)</i>			
271		10/12/N		45 750 000	45 750 000
		Prêts (75 000 x 610)			
	521	Banques			
		<i>(Décaissement du prêt)</i>			

2. A la clôture de l'exercice N

- Ecart de conversion sur la dette fournisseur : $100\,000 \times (625 - 600) = 2\,500\,000$.

Il s'agit d'un écart de conversion-actif (perte de change latente).

- Ecart de conversion sur le prêt : $75\,000 (625 - 610) = 1\,125\,000$.

Il s'agit d'un écart de conversion-passif (gain de change latent).

La perte de change latente d'une valeur de 2 500 000 constatée sur l'élément couvert est compensée par un gain de change latent de 1 125 000 constaté sur l'élément de couverture. La provision pour perte de change est donc limitée à un montant de $2\,500\,000 - 1\,125\,000 = 1\,375\,000$.

31/12/ N					
4783		Ecart de conversion – actif, augmentation des dettes d’exploitation		2 500 000	
	401	Fournisseurs			2 500 000
271		Prêts		1 125 000	
	4792	Ecart de conversion – passif, augmentation des créances financières			1 125 000
4788		Écarts de conversion –Actif, différences compensées par couverture de change		1 125 000	
	4783	Écarts de conversion –Actif, augmentation des dettes d’exploitation			1 125 000
6591		Charges pour provisions sur risques à court terme		1 375 000	
	4991	Provisions pour risques à court terme sur opérations d’exploitation			1 375 000

APPLICATION 91

Couverture de change-couverture de transactions futures

Une entité prévoit une vente à l'export de 400 000 \$ pour le premier semestre de l'année N+1. Le 1/05/N, elle décide de se couvrir par une vente à terme de 400 000\$ à échéance le 30 avril N+1. La vente est réalisée le 31/07/N+1 et la créance réglée le 10/02/N+ 2. L'entité a opté pour l'étalement du report/déport.

Les cours s'établissent comme suit :

1^{er} mai N : 1\$ = 600 F (cours au comptant) et 590 (cours à terme) ;

31 décembre N : 1\$ = 580 F ;

30 avril N+1 : 575 \$;

31 juillet N+1 : 1\$ = 550 F ;

31 décembre N+1 : 530 F ;

1. Principes généraux

- **Comptabilisation des contrats qualifiés de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les contrats qualifiés de couverture sont identifiés et traités comptablement en tant que tels dès leur origine et conservent cette qualification jusqu'à leur échéance ou dénouement.

Les variations de valeur de ces contrats ou options, constatées sur les marchés organisés, sont enregistrées dans un compte d'attente libellé **54 Instruments de trésorerie**, puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert en charges ou produits financiers ou de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

Les comptes **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** et **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** enregistrent les différences d'évaluation en contrepartie du compte **54 Instruments de trésorerie**. Ces comptes enregistrent également les gains ou pertes sur instruments de couverture en attente d'imputation en résultat de manière symétrique avec l'élément couvert.

- **Comptabilisation des frais de couverture**

- **Primes d'options soultes et équivalents**

A leur versement, les primes d'options sont comptabilisées dans un compte **54 instruments de trésorerie**. Elles peuvent ensuite, au choix de l'entité :

- soit être étalées dans le compte de résultat sur la période de couverture au débit du compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit être différées et constatées en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert, c'est-à-dire au même rythme que l'effet de couverture.

- **Report/déport des dérivés à terme de change**

Le report/déport représente l'écart entre le cours comptant et le cours à terme.

Lorsqu'il s'agit de couvertures quasi-parfaites de transactions futures (par exemple, stock, acquisition d'immobilisation ...), le report/déport est :

- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie** ;
- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- par contre, pour les autres types de couvertures (créances et dettes, couvertures non parfaites), il est obligatoirement étalé sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- **Autres frais de couverture**

Les autres frais de couverture tels que les frais de dossier et commissions peuvent :

- soit constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert ;
- soit étalé dans le compte de résultat sur la période de couverture, dans un compte **6784 Pertes sur instrument de trésorerie**.

- **Dépôt de garantie (déposit)**

Les dépôts de garantie sont enregistrés au débit du compte **2758 Autres dépôts et cautionnements** par le crédit du compte de trésorerie.

- **Cas particuliers des couvertures liées aux matières premières**

Dans le cas des matières premières, l'écart entre le cours comptant et le cours à terme n'est pas composé exclusivement d'un écart de taux d'intérêt (composante financement), mais intègre différentes composantes particulières liées notamment aux coûts de stockage, de transport et d'assurance, à la saisonnalité ainsi qu'à l'effet de l'offre et de la demande.

En conséquence, cet écart ne peut pas être étalé, mais plutôt intégré dans le coût des matières couvertes.

Le report/déport des dérivés sur matières premières est constaté en résultat symétriquement au résultat de l'élément couvert.

- **Autres opérations de couverture**

Selon l'article 58-2 de l'Acte uniforme, les variations de valeur des contrats négociés sur les marchés organisés, constatées par la liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices, sont portées au compte de résultat en charges ou produits financiers.

Toutefois, le SYSCOHADA admet également une comptabilisation du résultat de la couverture de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges liés à l'élément couvert.

Les variations de valeur des options constatées lors de transactions de gré à gré, sont inscrites à des comptes transitoires **54 Instruments de trésorerie**, en attente de régularisation ultérieure:

- à l'actif du bilan pour les variations qui correspondent à une perte latente,
- au passif du bilan pour les variations qui correspondent à un gain latent.

Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

Lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision.

- **Position ouverte isolée**

- **Caractéristiques** : les positions ouvertes isolées sont toutes les opérations non qualifiées de couverture comme par exemple les instruments financiers souscrits dans un but purement spéculatif.

- **Comptabilisation :**

- pour les gains et pertes réalisés : ils sont comptabilisés au crédit du compte **776 Gains de change financiers** (s'il s'agit d'un gain) et au débit du compte **676 Pertes de change financières** (s'il s'agit d'une perte) ;
- pour les gains et pertes latents :
 - une perte latente est inscrite au débit du compte **4786 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – ACTIF** par le crédit du compte **54 Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, une provision doit être constatée en résultat financier,
 - un gain latent est inscrit au crédit du compte **4797 Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie – PASSIF** par le débit du compte **54 « Instruments de trésorerie**. Par application de la convention de prudence, les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat.

2. Qualification de la relation de couverture

Les créances clients liées aux ventes sont éligibles en tant qu'éléments couverts. La vente à terme de devises est également éligible en tant qu'instrument de couverture.

- **A la souscription du contrat** : le montant nominal du contrat n'est pas comptabilisé.
- **A la clôture N** :

Montant du report/déport : $400\,000 \times (600 - 590) = 4\,000\,000$.

Etalement du report/déport : $4\,000\,000 \times 8/12 = 2\,666\,667$.

6784		<div style="text-align: center;">31/12/N</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> Pertes et charges sur instruments de trésorerie Instruments de trésorerie <i>(Etalement du report/déport à payer)</i> </div>	2 666 667	2 666 667
	54			

3. Au dénouement de la vente à terme :

Résultat de couverture : $400\,000 \times (600 - 575) = 10\,000\,000$.

Report/déport : $4\,000\,000 \times 4/12 = 1\,333\,333$.

521	30/04/N+1		10 000 000	10 000 000
	4797	Banques Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie (Résultat de couverture)		
54	6784	Instruments de trésorerie	2 666 667	
		Pertes et charges sur instruments de trésorerie	1 333 333	
	521	Banques (Résultat latent de couverture des achats)		4 000 000

4. A la vente :

Vente en devise : $400\,000 \times 550 = 220\,000\,000$.

411	31/07/N+1		220 000 000	220 000 000
	70	Clients Ventes de marchandises (Vente en devise)		

Inscription du résultat de couverture en résultat d'exploitation (compte 756) : 10 000 000.

4797	31/07/N+1		10 000 000	10 000 000
	756	Différences d'évaluation sur instruments de trésorerie Gains de change sur créances et dettes commerciales (Résultat de couverture)		

5. A la clôture N+1 et à la réouverture au 1^{er} janvier N+2 :

Ecart latent de change : $400\,000 \times (550 - 530) = 8\,000\,000$.

4781	411	31/12/N+1 Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation	8 000 000	
		Clients (Ecart de conversion actif)		8 000 000
6591	4991	Charges pour provisions sur risques à court terme	8 000 000	
		Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation (Provisions)		8 000 000
411	4781	01/01/N+2 Clients	8 000 000	
		Ecart de conversion-actif, Diminution des créances d'exploitation (Contrepassation)		8 000 000

6. Au règlement de la facture :

521 656	411	10/02/N+2 Banques Perte de change sur créances et dettes commerciale	206 000 000 14 000 000	
		Clients (Règlement de la facture)		220 000 000
4991	7591	Provisions pour risques à court terme sur opérations d'exploitation	8 000 000	
		Reprise de charges pour provisions sur risques à court terme (Reprise de provisions)		8 000 000