



Par Xavier Paper,
associé,
Paper Audit & Conseil

Gains et pertes de change : attention au calcul des soldes intermédiaires de gestion

Le Plan comptable général opère désormais une distinction claire entre les gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales et les gains et pertes de change ayant un caractère financier.

Le règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2015-05 du 2 juillet 2015 relatif aux instruments financiers à terme et aux opérations de couverture (le «Règlement ANC»), applicable aux comptes annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017, est venu enrichir les dispositions du Plan comptable général (le «PCG») concernant les modalités de classement des gains et pertes de change au sein des différentes rubriques du compte de résultat. On peut néanmoins regretter que le PCG ne fournisse quasiment aucune définition des gains et pertes de change.

1. Quelques exemples de gains et pertes de change

Les gains et pertes de change ont principalement pour origine :

- les écarts de conversion liés à la comptabilisation des factures (clients et fournisseurs) et des avoirs (clients et fournisseurs) libellés en devises étrangères ;
- les écarts de conversion liés à la comptabilisation des avances et acomptes (à recevoir et à verser) libellés en devises étrangères ;
- les écarts de conversion liés à la comptabilisation des disponibilités libellées en devises étrangères ; et
- les écarts de conversion liés à la comptabilisation des emprunts et prêts libellés en devises étrangères.

2. Le classement des gains et pertes de change

Selon la note de présentation du Règlement ANC, le résultat de change est enregistré en résultat d'exploitation ou en résultat financier en fonction de la nature des opérations l'ayant généré. Il est ainsi prévu d'enregistrer en résultat d'exploitation les résultats de change sur les dettes et créances commerciales et en résultat financier les gains et pertes de change ayant une origine financière (emprunts en devises, liquidités en devises...). Dans le prolongement des précisions ci-dessus, le PCG définit le classement des gains et pertes de change comme suit : les gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales sont respectivement comptabilisés en autres produits de gestion courante et en autres charges de gestion courante, alors que les gains et pertes de change ayant un caractère financier sont respectivement comptabilisés en produits financiers et en charges financières.

3. Attention à ne pas fausser le calcul des soldes intermédiaires de gestion

Même si, depuis le 1^{er} janvier 2017, le PCG opère désormais une distinction claire entre les gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales et les gains et pertes de change ayant un caractère financier, il est dommage qu'il n'ait pas opéré, au sein des gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales, une distinction plus fine. En effet, à titre d'exemple, les gains et pertes de change sur créances commerciales sont susceptibles d'avoir pour origine des opérations classées soit dans le chiffre d'affaires soit dans les autres produits de gestion courante ; pour cette raison, et afin de permettre le rattachement logique de l'accessoire à son principal, il serait préférable que les gains et pertes de change sur créances commerciales ayant pour origine des opérations classées au sein du chiffre d'affaires (ventes de marchandises, production vendue de biens, production vendue de services, etc.) soient également classés dans les rubriques correspondantes, plutôt qu'en autres produits de gestion courante. Dans le même esprit, il serait également préférable que les gains et pertes de change sur dettes commerciales ayant pour origine des opérations classées au sein des achats (achats de marchandises, achats de matières premières et autres approvisionnements, autres achats et charges externes, etc.) soient eux-mêmes classés dans les rubriques correspondantes, plutôt qu'en autres charges de gestion courante.

S'agissant des gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales, les modalités de classement hétérogène retenues par le PCG sont d'autant plus critiquables qu'elles ont pour conséquence d'entacher d'erreurs le calcul de soldes intermédiaires de gestion, tels que la marge commerciale, la production de l'exercice, la valeur ajoutée et l'excédent brut d'exploitation (les «SIG»), dès lors que les gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales, naturellement rattachables à ces SIG, figurent, en pratique, dans l'une ou l'autre des deux rubriques susvisées (autres produits de gestion courante et autres charges de gestion courante).

En conclusion, les dispositions du PCG n'ayant pas nécessairement pour conséquence de rattacher les gains et pertes de change sur créances et dettes commerciales à leurs transactions d'origine, elles sont susceptibles de fausser le calcul des SIG, dans des proportions plus ou moins grandes. ■