

I H E C
CES DE REVISION COMPTABLE
NORMES COMPTABLES

IAS 1
PRESENTATION DES ETATS
FINANCIERES

I. PRESENTATION GENERALE DE IAS 1

1. Champ d'application

- ❑ IAS 1 s'applique à la présentation des états financiers à usage général (comptes individuels et comptes consolidés).
- ❑ IAS 1 ne s'applique pas à la structure et au contenu des états financiers intermédiaires résumés, préparés selon IAS 34 : *Information financière intermédiaire*.
- ❑ IAS 1 s'applique à toutes les entreprises y compris les banques. Pour tous les sujets non couverts par IAS 30 : *Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées*, les banques se réfèrent à IAS 1.
- ❑ IAS 1 utilise une terminologie adaptée à une entreprise à but lucratif, y compris les entreprises publiques. Les descriptions utilisées pour certains postes des états financiers et pour les états financiers eux-mêmes peuvent être modifiés par les entités à but non lucratif souhaitant appliquer IAS 1.
- ❑ NCT 1 du système comptable des entreprises en Tunisie est largement inspirée de IAS 1.

2. Objet des états financiers

- ❑ L'objet des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques.
- ❑ Les états financiers ont aussi pour objet de rendre compte de la gestion de la direction de l'entreprise et de la manière dont elle a utilisé les ressources mises à la disposition de l'entreprise.
- ❑ Pour remplir cet objectif, les états financiers doivent aider les utilisateurs à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entreprise, en particulier leurs échéances et leur degré de certitude. A cette fin, ils fournissent des informations sur :
 - a. les actifs, potentiels de flux de trésorerie et d'équivalent de trésorerie au bénéfice de l'entreprise ;

- b. les passifs, dont l'extinction devrait se traduire pour l'entreprise par des décaissements ou des sorties de ressources représentatives d'avantages économiques ;
- c. les capitaux propres, intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs ;
- d. les produits et les charges, y compris les profits et pertes ;
- e. les autres variations des capitaux propres ;
- f. les flux de trésorerie passés, souvent indicateurs des flux de trésorerie futurs.

Les éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière sont les actifs, les passifs et les capitaux propres ; ceux qui mesurent la performance sont les produits et les charges.

3. Composantes des états financiers

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
 - a. un bilan ;
 - b. un compte de résultat ;
 - c. un état des variations des capitaux propres *indiquant (i) soit l'ensemble des variations des capitaux propres (ii) soit les variations des capitaux propres autres que les distributions et les transactions sur le capital avec les propriétaires* ;
 - d. un tableau des flux de trésorerie ; et
 - e. des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.
- Les entreprises présentent, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance et de la situation financière de l'entreprise ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée. Selon IAS 1, ce rapport peut comporter une analyse :
 - a. des principaux facteurs et influences déterminant la performance financière, y compris les changements de l'environnement dans lequel opère l'entreprise, la réaction de cette dernière face à ces changements et leurs effets, ainsi que la politique d'investissement de l'entreprise en vue de maintenir et d'améliorer sa performance financière, y compris sa politique en matière de dividendes ;
 - b. des sources de financement de l'entreprise et de ses objectifs de ratio de dettes sur capitaux propres ; et
 - c. des ressources de l'entreprise qui ne sont pas comptabilisées dans le bilan conformément aux normes IAS/IFRS.
- Les entreprises opérant dans des secteurs d'activité où les facteurs environnementaux sont significatifs et où les membres du personnel sont considérés comme un groupe d'utilisateurs important présentent, en dehors des états financiers, des rapports sur l'environnement et des états sur la valeur ajoutée. Ces rapports et états supplémentaires n'entrent pas dans le champ d'application des normes IAS/IFRS.

II. CONSIDERATIONS GENERALES

1. Image fidèle et conformité aux normes comptables internationales (dispositions et interprétations)

- ❑ Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, des résultats et des flux de trésorerie d'une entreprise. L'application appropriée des normes comptables internationales, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque cela est nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.
- ❑ Une entité dont les états financiers sont conformes aux normes comptables internationales doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Les traitements comptables inappropriés ne peuvent être corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes ou d'autres textes explicatifs.
- ❑ Dans les cas extrêmement rares où la direction d'une entité estime que le fait de se conformer à l'une des dispositions d'une norme ou d'une interprétation ne correspond pas aux objectifs des états financiers donnés dans le cadre conceptuel et qu'en conséquence il faut s'en écarter pour parvenir à la présentation d'une image fidèle, l'entité doit indiquer, en précisant le caractère exceptionnel des circonstances qui conduiraient à s'en écarter :
 - la norme dont l'entité s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la norme, la raison pour laquelle la direction a jugé que ce traitement ne correspond pas aux objectifs des états financiers définis dans le cadre conceptuel ;
 - pour chaque période présentée, l'effet financier de cet écart sur le résultat net de l'entité, ses actifs, ses passifs, ses capitaux propres et ses flux de trésorerie.

Si la dérogation au traitement comptable requis par les normes IAS/IFRS n'est pas interdite par le cadre réglementaire pertinent (les lois nationales), l'entité pourra s'écarter de ce traitement mais devra fournir l'information requise (et précisée ci-dessus) dans ses notes annexes. Si le fait de déroger au traitement comptable requis par les normes IAS/IFRS est proscrit par le cadre réglementaire pertinent (les lois nationales), l'entité devra appliquer le traitement comptable IAS/IFRS en attirant l'attention des utilisateurs des états financiers dans les notes annexes sur les limites du traitement comptable retenu et en indiquant le traitement comptable qui aurait pu être préféré ainsi que ses effets.

2. Continuité de l'exploitation

- ❑ La capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités doit être évaluée par la direction lors de l'établissement des états financiers. Lorsqu'une entreprise a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficultés au financement, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse détaillée pour conclure qu'une base de continuité de l'exploitation est appropriée.
- ❑ Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité de l'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entreprise ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées.

Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité de l'exploitation, ce fait doit être également indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entité n'est pas considérée comme en situation de continuité d'exploitation.

3. Méthode de la comptabilité d'engagements

- ❑ Une entreprise doit établir ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagements, sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie.
- ❑ Les transactions et les événements sont comptabilisés au moment où ils se produisent, sans considération des dates de règlement, et enregistrés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent.
- ❑ Les charges sont comptabilisées en même temps que les produits auxquels elles se rattachent. Toutefois, l'application du concept de rattachement des produits et des charges ne permet pas la comptabilisation au bilan d'éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actif ou de passif.

4. Cohérence (ou permanence) de la présentation

- ❑ La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'une période à l'autre, à moins d'un changement requis par une norme IFRS ou une interprétation IFRIC, ou d'un changement important de la nature des activités de l'entité.
- ❑ Si un examen de la présentation des états financiers démontre qu'un changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des transactions de l'entreprise, ce changement doit être effectué.
- ❑ Un changement de présentation peut, par exemple, être motivé par une acquisition ou une cession importante d'activité.

5. Importance relative et regroupement

- ❑ Chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs.
- ❑ Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation séparée dans le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes.
- ❑ Les inexactitudes ou omissions d'éléments sont significatives si elles peuvent, individuellement ou collectivement, influencer les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'omission ou de l'inexactitude, appréciées dans leurs circonstances particulières. La taille ou la nature de l'élément, ou une combinaison des deux, peut être le facteur déterminant.
- ❑ Il n'est pas nécessaire de se conformer aux normes et interprétations pour les informations non significatives.

6. Non-compensation

- ❑ Les actifs, passifs, produits et charges ne doivent pas être compensés sauf si la compensation est imposée ou autorisée par une norme ou une interprétation.
- ❑ Compenser des actifs et des passifs ne permet pas, en général, aux utilisateurs des états financiers de comprendre les transactions opérées ou d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entreprise. C'est pour cette raison que l'IASB ne considère pas que la présentation en valeur nette des stocks ou des créances constitue une compensation, puisque ces valeurs nettes reflètent correctement ce que seront les encaissements futurs.

Selon IAS 32 : *Instruments financiers – informations à fournir et présentation*, un actif et un passif financier **doivent** être compensés et le solde net doit être présenté au bilan lorsqu'une entité (i) dispose d'un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés et (ii) envisage – ou a l'intention – soit de les éteindre sur une base nette soit de réaliser l'actif et d'éteindre le passif simultanément. Selon IAS 12 : *Impôts sur le résultat*, une entreprise aura normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entreprise de faire ou de recevoir un seul paiement net.

- ❑ IAS 18 : *Produits des activités ordinaires* définit les produits des activités ordinaires et impose de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises de prix et de quantités accordées par l'entité.

Les profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés après déduction, du produit de la sortie, de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente liés.

Les dépenses liées à une provision comptabilisée selon IAS 37 : *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* et qui sont remboursées conformément à un accord contractuel passé avec un tiers (par exemple un contrat de garantie), peuvent être enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant.

Les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant net ; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. De tels profits et pertes font toutefois l'objet d'une présentation séparée lorsqu'ils sont significatifs.

Dans le système comptable des entreprise en Tunisie, les éléments extraordinaires sont présentés pour leur montant net d'impôt correspondant, leur montant brut étant indiqué dans les notes annexes.

7. Informations comparatives

- ❑ Sauf autorisation ou disposition contraire d'une norme ou d'une interprétation, des informations comparatives au titre de la période précédente doivent être présentées pour tous les montants figurant dans les états financiers. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de la période.

- En cas de modification dans la présentation ou la classification d'éléments des états financiers, les chiffres de la période précédente sont reclassés afin de permettre la comparaison ; la nature et les montants des éléments reclassés sont indiqués, en même temps que la justification du reclassement.

Lorsque le reclassement des chiffres de la période précédente est **impraticable**, cette impossibilité doit être justifiée et l'entreprise doit en outre indiquer la nature des ajustements qui auraient été apportés si les montants avaient fait l'objet d'un reclassement. Il est possible, par exemple, qu'au cours de la (des) période(s) antérieure(s), les données n'étaient collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible que l'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information.

L'application d'une disposition est impraticable lorsque l'entité ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver.

En cas de changement de méthode comptable ou de correction d'une erreur, IAS 8 traite des ajustements imposés au titre de l'information comparative.

III. STRUCTURE ET CONTENU DES ETATS FINANCIERS

- ❑ IAS1 utilise parfois le terme « informations à fournir » dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps des états financiers ainsi celles présentées dans les notes annexes. D'autres Normes et Interprétations imposent également des informations à fournir. Sauf spécification contraire d'une Norme (IAS 1 ou autre) ou d'une Interprétation, ces informations sont fournies soit dans le corps de l'état financier correspondant, soit dans les notes annexes.
- ❑ IAS 1 prévoit une liste minimum de rubriques à fournir dans le corps des états financiers et d'autres informations à faire figurer soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes annexes. IAS 7 établit la structure de présentation du tableau des flux de trésorerie.

A. DISPOSITIONS GENERALES

1. Identification des états financiers

- ❑ Les états financiers doivent être clairement identifiés et distingués des autres informations figurant dans le même document publié, par exemple le rapport annuel (Les normes IAS/IFRS s'appliquent uniquement aux états financiers). De même, chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée.
- ❑ Il est nécessaire de mettre en avant, à plusieurs reprises si nécessaire, les informations suivantes :
 - le nom ou tout autre mode d'identification de l'entreprise présentant les états financiers, et toute modification de cette information intervenue depuis la date de clôture précédente ;
 - le fait qu'il s'agit de comptes individuels ou de comptes consolidés ;
 - sur le bilan, la date à laquelle est arrêté le bilan et, sur le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'état des variations des capitaux propres, la période couverte par ces trois états ;
 - la monnaie dans laquelle les états financiers sont présentés ;
 - le niveau d'arrondi au millier ou au million d'unités de la monnaie dans laquelle les états financiers sont libellés, s'il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

2. Durée de la période

- ❑ Les états financiers doivent être présentés au moins une fois par an.
- ❑ Lorsque, exceptionnellement, la date d'arrêté est modifiée et que la période couverte est plus longue ou plus courte qu'une année, outre la durée de la période couverte par les états financiers, l'entreprise indique dans ses états financiers :
 - a. la raison pour laquelle une période différente de l'année a été choisie ;
 - b. le fait que les flux de l'exercice précédent (compte de résultat, flux de trésorerie, variations des capitaux propres et informations sur les flux dans les notes annexes) ne sont pas totalement comparables.

Par exemple, à la suite de son rachat par une autre entreprise clôturant à une date différente, l'entreprise peut être tenue de modifier sa date de clôture de l'exercice.

3. Rapidité de diffusion de l'information

- ❑ *Plus les états financiers sont mis à la disposition des utilisateurs tardivement, plus leur utilité diminue.*
- ❑ *Le système comptable des entreprises en Tunisie a fixé une date limite de trois mois, à partir de la date de clôture, pour l'élaboration et la présentation des états financiers.*
- ❑ *La complexité de l'activité d'une entreprise ne justifie par un retard trop important dans la communication des états financiers.*

B. LE BILAN

1. Distinction entre les éléments courants et non-courants

- ❑ Chaque entreprise doit présenter séparément au bilan ses actifs courants et non-courants et ses passifs courants et non-courants, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations plus fiables et pertinentes (*C'est notamment le cas des institutions financières qui ne fournissent pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable*). Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être **généralement** présentés en fonction de leur liquidité (*IAS 1 permet à une entreprise de présenter certains de ses actifs et de ses passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants et d'autres par ordre de liquidité lorsque cette présentation apporte des informations plus fiables et pertinentes. La nécessité de mixer les deux modes de présentation pourrait se faire sentir lorsque l'entreprise exerce des activités diverses*).

Ces règles de présentation des actifs et passifs sont adoptées par le système comptable des entreprises en Tunisie.

- ❑ Quelle que soit la méthode de présentation appliquée, l'entreprise doit indiquer, pour chaque élément d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler avant ou après douze mois après la date de clôture de l'exercice, le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.
- ❑ Lorsqu'une entreprise fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer au bilan les actifs et passifs courants des actifs et passifs non-courants fournit une information utile en distinguant les actifs nets circulants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entreprise pour ses activités à long terme. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler durant le même exercice.
- ❑ Les informations sur les dates d'échéance des actifs et des passifs sont utiles pour évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entreprise. IAS 32, Instruments financiers : informations à fournir et présentation, impose d'indiquer la date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Il est utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement non seulement des actifs et passifs monétaires (clients et autres débiteurs, fournisseurs et autres créditeurs, ...) mais aussi des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés (ou non) en tant qu'éléments courants et non-courants. A titre d'exemple, une entreprise indique le montant de stocks qu'elle s'attend à réaliser plus d'un an après la date de clôture de l'exercice.

2. Actifs courants et non-courants

- ❑ Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :
 - a. l'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation ;
 - b. l'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;
 - c. on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture ; **ou**
 - d. l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie, sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture.
- ❑ Tous les autres actifs doivent être classés comme des actifs non-courants. Ils regroupent les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les actifs financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée.
- ❑ Les actifs courants comprennent les stocks et les créances clients qui sont vendus, consommés ou réalisés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture. Les actifs courants comprennent aussi les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés (*Les actifs financiers de cette catégorie sont classés comme des actifs détenus à des fins de transaction selon IAS 39 : Instruments financiers – comptabilisation et évaluation*), ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants.

3. Passifs courants et non-courants

- ❑ Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :
 - a. l'entreprise s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal ;
 - b. il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;
 - c. il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture ; **ou**
 - d. l'entreprise ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins douze mois à compter de la date de clôture.

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non-courants.

- ❑ Les dettes fournisseurs (*d'exploitation*), certaines dettes liées au personnel et d'autres coûts opérationnels font partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise, et sont classés en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la date de clôture.
- ❑ Parmi les passifs courants non liés au cycle d'exploitation normal (mais qui doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture ou qui sont détenus essentiellement en vue d'être négociés), on peut citer les passifs financiers classés comme étant détenus à des fins de transaction selon IAS 39, les découverts bancaires et de la partie à court terme des passifs financiers non-courants, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres créanciers non commerciaux (*fournisseurs d'immobilisations, etc.*).
- ❑ Les passifs financiers qui assurent un financement à long terme (*c'est-à-dire qui ne font pas partie du fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal*) et qui ne doivent pas être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, sont des passifs non-courants.

- ❑ Une entreprise classe ses passifs financiers en tant que passifs courants lorsqu'ils doivent être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture, même si :
 - l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois ; et
 - un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements à long terme est conclu après la date de clôture et avant l'approbation des états financiers.

Dans le système comptable des entreprises en Tunisie, les passifs portant intérêts et devant être réglés dans les douze mois à compter de la date de clôture sont classés parmi les passifs non-courants lorsque :

- *l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois ; et*
 - *un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements sur une ou plusieurs périodes, matérialisant ainsi l'intention de l'entreprise de refinancer l'obligation sur une base à long terme, est finalisé avant l'approbation des états financiers.*
- ❑ Si une entreprise envisage, et a toute latitude, de refinancer ou de renouveler une obligation pour au plus tôt douze mois après la date de clôture en vertu d'une facilité de prêt existante, elle classe l'obligation comme non-courante, même si celle-ci doit normalement arriver à échéance dans un délai plus court. *Le renouvellement de l'obligation doit relever de la seule discrétion de l'entreprise.*
 - ❑ Certains accords d'emprunts comportent des engagements de l'emprunteur (clauses contractuelles) ayant pour effet de rendre le passif remboursable à vue si certaines conditions liées à la situation financière de l'emprunteur ne sont pas satisfaites. Dans ce cas, le passif est classé en tant que passif courant même si le prêteur a accepté, après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers, de ne pas exiger le paiement suite à ce manquement (*A la date de clôture, l'entreprise ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement de ce passif pendant au moins douze mois à compter de cette date*). Cependant, le passif est classé comme non-courant si le prêteur a accepté, à la date de clôture, d'octroyer un délai de grâce prenant fin au plus tôt douze mois après la date de clôture, période pendant laquelle l'entreprise devrait remédier à ses manquements.
 - ❑ Dans le cas des emprunts classés comme passifs courants, sont traités comme des événements postérieurs ne donnant pas lieu à ajustement des états financiers (*conformément à IAS 10*), les événements suivants, s'ils se produisent entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers :
 - a. refinancement à long terme ;
 - b. régularisation d'un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme ; et
 - c. l'octroi par le prêteur d'un délai de grâce afin de régulariser un manquement relatif à un contrat d'emprunt à long terme, prenant fin au moins douze mois après la date de clôture.

4. Informations à présenter au bilan

- ❑ Au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants :
 - a) immobilisations corporelles ;
 - b) immeubles de placement ;
 - c) immobilisations incorporelles ;
 - d) actifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (e), (h) et (i)] ;
 - e) participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ;

- f) actifs biologiques ;
 - g) stocks ;
 - h) clients et autres débiteurs ;
 - i) trésorerie et équivalents de trésorerie ;
 - j) fournisseurs et autres créditeurs ;
 - k) provisions ;
 - l) passifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (j) et (k)] ;
 - m) passifs et actifs d'impôt exigible, tels que définis dans IAS 12 : Impôts sur le résultat ;
 - n) passifs et actifs d'impôt différé, tels que définis dans IAS 12 ;
 - o) intérêts minoritaires, présentés au sein des capitaux propres ; et
 - p) Capital émis et réserves attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère.
- ❑ IFRS 5 a introduit les rubriques « actifs non courants destinés à être cédés » et « passifs non courants destinés à être cédés », la compensation dans le cas de groupes d'actifs et de passifs n'étant pas envisagée.
 - ❑ Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour comprendre la situation financière de l'entreprise.
 - ❑ Lorsqu'une entreprise présente séparément les éléments courants et non-courants, elle classe les actifs (passifs) d'impôt différé comme actifs (passifs) non-courants.
 - ❑ Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation :
 - de la nature et de la liquidité des actifs ;
 - de la fonction des actifs au sein de l'entreprise ; et
 - des montants, de la nature et de l'échéance des passifs.

5. Informations à présenter soit au bilan soit dans les notes annexes

- ❑ L'entreprise doit indiquer, soit au bilan soit dans les notes annexes, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entreprise.
- ❑ Le niveau de détail de ces subdivisions dépend des dispositions des normes IAS/IFRS et de la taille, de la nature et de la fonction des montants concernés. Les informations à fournir varient pour chaque élément ; à titre d'exemple :
 - les immobilisations corporelles sont classées par catégorie selon IAS 16 : Immobilisations corporelles ;
 - les créances sont subdivisées en clients, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants ;
 - les stocks sont subdivisés, conformément à IAS 2 : Stocks, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières première, travaux en cours et produits finis ;
 - les provisions sont ventilées en provisions relatives aux avantages du personnel et autres éléments ; et
 - le capital social et les réserves sont ventilés en différentes catégories, telles que capital émis, primes d'émissions et réserves.

- Une entreprise doit fournir, soit au bilan soit dans les notes annexes, les informations suivantes :

a. Pour chaque catégorie de capital :

- le nombre d'actions autorisées ;
- le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées ;
- la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale ;
- un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation au début et en fin d'exercice ;
- les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie d'actions, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital ;
- les actions de l'entreprise détenues par elle-même ou par ses filiales ou entreprises associées ; et
- les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente d'actions, y compris les modalités et les montants ; et

b. Une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres.

- Une entité sans capital, telle qu'une société de personnes ou un trust doit fournir des informations équivalentes à celles imposées ci-dessus, indiquant les variations au cours de la période de chaque catégorie de capitaux propres ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie de capitaux propres.

6. Modèle de bilan

- IAS 1 ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Ci-joint un modèle de bilan conçu par la Banque Nationale de la Belgique conformément aux dispositions des normes IAS/IFRS.

- ❑ Par contre, le système comptable des entreprises en Tunisie a fourni le modèle de bilan suivant dans NCT 1.

Société XYZ			
BILAN - ACTIFS (montants exprimés en dinars)			
	Notes	31 décembre	
		N	N - 1
ACTIFS NON COURANTS			
Actifs immobilisés			
Immobilisations incorporelles		X	X
Moins : amortissements		(X)	(X)
		X	X
Immobilisations corporelles		X	X
Moins : amortissements		(X)	(X)
		X	X
Immobilisations financières		X	X
Moins : provisions		(X)	(X)
		X	X
Total des actifs immobilisés		X	X
Autres actifs non courants		X	X
Total des actifs non courants		X	X
ACTIFS COURANTS			
Stocks		X	X
Moins : provisions		(X)	(X)
		X	X
Clients et comptes rattachés		X	X
Moins : provisions		(X)	(X)
		X	X
Autres actifs courants		X	X
Placements et autres actifs financiers		X	X
Liquidités et équivalents de liquidités		X	X
Total des actifs courants		X	X
TOTAL DES ACTIFS		X	X

Société XYZ			
BILAN – CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS (montants exprimés en dinars)			
	Notes	31 décembre	
		N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
Capital social		X	X
Réserves		X	X
Autres capitaux propres		X	X
Résultats reportés		X	X
Total capitaux propres avant résultat de l'exercice		X	X
Résultat de l'exercice		X	X
Total des capitaux propres avant affectation		X	X
PASSIFS			
Passifs non courants			
Emprunts		X	X
Autres passifs financiers		X	X
Provisions		X	X
Total des passifs non courants		X	X
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés		X	X
Autres passifs courants		X	X
Concours bancaires et autres passifs financiers		X	X
Total des passifs courants		X	X
Total des passifs		X	X
TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET DES PASSIFS		X	X

**TABLEAU DE PASSAGE DES COMPTES DETAILLES
AUX RUBRIQUES DES ETATS FINANCIERS**

BILAN : ACTIFS

Rubriques des états financiers	Comptes associés
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES X MOINS : AMORTISSEMENTS (X) X	21. Immobilisations incorporelles : 211. Investissements de recherche et de développement 212. Concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 213. Logiciels 214. Fonds commercial 216. Droit au bail 231. Immobilisations incorporelles en cours 237. Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles Moins : 281. Amortissements des immobilisations incorporelles 291. Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
IMMOBILISATIONS CORPORELLES X MOINS : AMORTISSEMENTS (X) X	22. Immobilisations corporelles : 221. Terrains (<i>dont 2216. Agencements et aménagements des terrains</i>) 222. Constructions (<i>dont 2225. Installations générales, agencements et aménagements des constructions</i>) 223. Installations techniques, matériel et outillage industriels (<i>dont 2237. Agencements et aménagements du matériel et outillage industriels</i>) 224. Matériel de transport 2281. Installations générales, agencements et aménagements divers 2282. Equipements de bureau 2286. Emballages récupérables 232. Immobilisations corporelles en cours 238. Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles

Rubriques des états financiers		Comptes associés
		Moins : 282. Amortissements des immobilisations corporelles 292/3. Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles
IMMOBILISATIONS FINANCIERES MOINS : PROVISIONS	$\begin{array}{r} X \\ (X) \\ \hline X \end{array}$	25. Participations et créances liées à des participations : 251. Titres de participations (<i>actions</i> , ...) 257. Créances rattachées à des participations 258. Créances rattachées à des sociétés en participation 259. Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés (-) 26. Autres immobilisations financières : 261. Titres immobilisés – droits de propriété (<i>actions</i> , ...) 262. Titres immobilisés – droits de créance (<i>obligations</i> , ...) 264. Prêts (à plus d'un an) 265. Dépôts et cautionnements versés 269. Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés (-) Moins : 295/7. Provisions pour dépréciation des immobilisations financières
AUTRES ACTIFS NON COURANTS	X	27. Autres actifs non courants : 271. Frais préliminaires 272. Charges à répartir 273. Frais d'émission et primes de remboursement des emprunts 275. Ecarts de conversion
STOCKS MOINS : PROVISIONS	$\begin{array}{r} X \\ (X) \\ \hline X \end{array}$	31. Matières premières et fournitures liées 32. Autres approvisionnements 33. En-cours de productions de biens 34. En-cours de production de services 35. Stocks de produits (intermédiaires, finis ou résiduels) 37. Stocks de marchandises Moins : 39. provisions pour dépréciation des stocks

Rubriques des états financiers	Comptes associés
CLIENTS & COMPTES RATTACHES MOINS : PROVISIONS <div style="float: right; text-align: right;"> X (X) <hr style="width: 10%; margin: 0;"/> X </div>	411. Clients (<i>ordinaires</i>) 413. Clients – effets à recevoir 416. Clients douteux ou litigieux 418. Clients produits non encore facturés (<i>produits à recevoir</i>) Moins : 491. Provisions pour dépréciation des comptes clients.
AUTRES ACTIFS COURANTS <div style="float: right; text-align: right;">X</div>	409. Fournisseurs débiteurs : 4091. Fournisseurs - avances et acomptes versés sur commandes 4096. Fournisseurs - créances pour emballage et matériel à rendre 4098. RRR à obtenir 421. Personnel – avances et acomptes 431. Etat et collectivités publiques (<i>débiteur</i>) 44. Sociétés du groupe et associés (<i>débiteur</i>) 45. Débiteurs divers : 452. Créances sur cessions d'immobilisations 455. Créances sur cessions de valeurs mobilières 458. Débiteurs divers - produits à recevoir 47. Compte de régularisation (<i>actif</i>) : 471. Charges constatées d'avance Moins : 495. Provisions pour dépréciation des comptes de sociétés du groupe et associés 496. Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
PLACEMENTS & AUTRES ACTIFS FINANCIERS <div style="float: right; text-align: right;">X</div>	51. Prêts et autres créances financières courants : 511. Prêts courants liés au cycle d'exploitation 516. Echéances à moins d'un an sur prêts non courants 518. Intérêts courus (<i>à recevoir</i>)

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>52. Placements courants :</p> <p>523. Actions 526. Obligations 527. Bons du Trésor et bons de caisse à court terme 528. Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées (<i>à recevoir</i>) 529. Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées (-)</p> <p>Moins :</p> <p>59. Provisions pour dépréciation des comptes financiers (51 et 52)</p>
<p>LIQUIDITES & EQUIVALENTS DE LIQUIDITES</p> <p style="text-align: right;">X</p>	<p>53. Banques, établissements financiers et assimilés :</p> <p>531. Valeurs à l'encaissement 532. Banques 534. CCP 353. Comptes au Trésor</p> <p>54. Caisse</p> <p>55. Régies d'avances et accréditifs</p> <p>Plus :</p> <p>52. Placements courants (<i>très liquides</i>)</p>

BILAN : CAPITAUX PROPRES

Rubriques des états financiers		Comptes associés
CAPITAL SOCIAL	X	101. Capital social 109. Actionnaires - capital souscrit non appelé (-) ou 105. Fonds de dotation ou 108. Compte de l'exploitant
RESERVES	X	111. Réserve légale 112. Réserves statutaires 118. Réserves pour fonds social 142. Réserves réglementées et réserves soumises à un régime fiscal particulier 144. Réserve spéciale de réévaluation
AUTRES CAPITAUX PROPRES	X	117. Primes liées au capital 143. Amortissements dérogatoires 145. Subventions d'investissement 119. Actions propres (-)
RESULTATS REPORTES	X	12. Résultats reportés (±) 121. Résultats (<i>bénéfices ou pertes</i>) reportés 128. Modifications comptables affectant les résultats reportés
RESULTAT DE L'EXERCICE	X	13. Résultat de l'exercice 131. Résultat bénéficiaire 135. Résultat déficitaire (-)

BILAN : PASSIFS

Rubriques des états financiers		Comptes associés
EMPRUNTS (NON COURANTS)	X	16. Emprunts et dettes assimilés (<i>à plus d'un an</i>) : 161. Emprunts obligataires 162. Emprunts auprès des établissements financiers (<i>banques</i>) 164. Emprunts et dettes assortis de conditions particulières (<i>des associés, de l'Etat ou des organismes internationaux</i>)
AUTRES PASSIFS FINANCIERS (NON COURANTS)	X	166. Dettes rattachées à des participations (<i>groupe, hors groupe, sociétés en participation</i>) 167. Dépôts et cautionnements reçus 168. Crédits fournisseurs d'immobilisations 185. Ecart de conversion
PROVISIONS POUR RISQUES & CHARGES (NON COURANTES)	X	15. Provisions pour risques et charges : 151. Provisions pour risques (<i>litiges, garanties données aux clients, amendes et pénalités</i>) 152. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
FOURNISSEURS & COMPTES RATTACHES	X	401. Fournisseurs d'exploitation (<i>ordinaires</i>) 402. Fournisseurs d'exploitation - effets à payer 403. Fournisseurs d'immobilisations (<i>ordinaires</i>) 404. Fournisseurs d'immobilisations - effets à payer 408. Fournisseurs – factures non parvenues (<i>charges à payer</i>)
AUTRES PASSIFS COURANTS	X	419. Clients créditeurs : 4191. Clients - avances et acomptes reçus sur commandes 4196. Clients - dettes pour emballages et matériel consignés 4198. RRR à accorder

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>42. Personnel et comptes rattachés (<i>créditeur</i>) :</p> <p>425. Personnel - rémunérations dues 427. Personnel - oppositions 428. Personnel - charges à payer</p> <p>43. Etats et collectivités publiques (<i>créditeur</i>) :</p> <p>432. Etat - retenues à la source 434. Etat - impôts sur les bénéfices 435. Obligations cautionnées 436. Etat - taxes sur le chiffre d'affaires (<i>TVA</i>) 438. Etat - charges à payer</p> <p>44. Sociétés du groupe et associés (<i>créditeur</i>) :</p> <p>441. Groupe 442. Associés - comptes courants 447. Associés - dividendes à payer</p> <p>45. Crédeurs divers :</p> <p>453. Sécurité sociale et organismes sociaux 454. Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement 458. Diverses charges à payer</p> <p>47. Compte de régularisation (<i>passif</i>) :</p> <p>472. Produits constatés d'avance</p> <p>48. Provisions pour risques et charges (<i>courantes</i>)</p>
CONCOURS BANCAIRES & AUTRES PASSIFS FINANCIERS X	<p>50. Emprunts et autres dettes financières courants :</p> <p>501. Emprunts courants liés au cycle d'exploitation 505. Echéances à moins d'un an sur emprunts non courants 506. Concours bancaires (<i>CMCC</i>) 507. Emprunts échus et impayés 508. Intérêts courus (<i>à payer</i>)</p>

C. LE COMPTE DE RESULTAT

1. Résultat de la période

- ❑ Tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'une période, y compris les effets des changements d'estimations comptables, doivent être inclus dans le résultat, sauf si une Norme ou une Interprétation impose un autre traitement.

Parmi les éléments qui sont en général exclus du résultat de la période, on peut citer :

- les corrections d'erreurs et les effets des changements de méthodes comptables (voir IAS 8) ;
- les écarts de réévaluation (voir IAS 16) ;
- certains profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité étrangère (voir IAS 21) ;
- les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente (voir IAS 39).

2. Informations à présenter au compte de résultat

- ❑ Au minimum, le compte de résultat doit comporter des postes présentant les montants suivants pour la période :
 - a. les produits des activités ordinaires ;
 - b. les charges financières ;
 - c. la quote-part dans le résultat des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise équivalence ;
 - d. le profit ou la perte avant impôt comptabilisé(e) lors de la sortie des actifs ou du règlement des passifs attribuables à des abandons d'activité ;
 - e. la charge d'impôt sur le résultat ; et
 - f. le résultat net de la période.
- ❑ Les postes suivants doivent être indiqués au compte de résultat en tant qu'affectation du résultat de la période :
 - a. le résultat attribuable aux intérêts minoritaires ;
 - b. le résultat attribuable aux porteurs de capitaux propres de la société mère.
- ❑ Comme pour le bilan, des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une telle présentation est pertinente pour comprendre la performance financière de l'entreprise. Les facteurs à prendre en considération sont l'importance relative, la nature et la fonction des composantes des produits et des charges.

3. Eléments extraordinaires

- ❑ *Contrairement au système comptable des entreprises en Tunisie, en IFRS une entité ne doit pas présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes.*

a. Définition des éléments extraordinaires

Les éléments extraordinaires sont des éléments qui résultent d'opérations ou de faits qui réunissent les trois caractéristiques suivantes :

- ils ne sont pas tenus pour susceptibles de se répéter fréquemment au cours des prochains exercices ;
- ils ne sont pas typiques des activités normales de l'entité ;
- ils ne découlent pas principalement de décisions ou d'appréciations de la direction ou des propriétaires.

Les opérations et les faits qui donnent lieu à des éléments extraordinaires ne sont pas considérés comme des facteurs récurrents dans l'évaluation de l'exploitation courante de l'entité. Pour apprécier si une opération ou un fait donné est susceptible ou non de se répéter fréquemment au cours des prochains exercices, il faut déterminer la fréquence à laquelle de telles opérations ou de tels faits se sont répétés dans le passé récent et se répéteront dans un avenir prévisible. Les exemples qui suivent illustrent l'application du critère de l'absence de répétition fréquente :

- La récolte d'une exploitation agricole est détruite par la sécheresse. La région souffre régulièrement de sécheresse tous les trois ou quatre ans. Compte tenu de l'environnement dans lequel l'entité exerce ses activités, le critère de l'absence de répétition fréquente ne serait pas atteint, car l'historique des pertes attribuables à la sécheresse démontre que de tels dommages sont raisonnablement susceptibles de se répéter dans l'avenir prévisible.
- Un tremblement de terre cause la destruction de l'une des raffineries d'une importante société pétrolière multinationale. Dans ce cas, le critère de l'absence de répétition fréquente est manifestement atteint. Toutes les caractéristiques de l'élément extraordinaire sont réunies.

Les gains ou les pertes qui découlent des risques inhérents aux activités normales de l'entité ne sont pas considérés comme extraordinaires. Pour déterminer quelles sont les activités normales de l'entité, il convient notamment de prendre en considération les facteurs suivants : la nature et l'étendue des activités de l'entité, les caractéristiques de son secteur d'activité, ses pratiques administratives, la nature de ses produits et de ses services ainsi que l'environnement dans lequel elle exerce ses activités. Les opérations et les faits découlant des activités normales de l'entité, quel que soit leur ordre de grandeur, ne donnent pas lieu à la constatation d'éléments extraordinaires. Voici quelques exemples de telles opérations ou de tels faits :

- les pertes et les provisions pour dépréciation relatives aux créances irrécouvrables et aux stocks ;
- les gains et les pertes découlant des variations des taux de change ;
- les ajustements de prix fixés par contrat ;
- les gains et les pertes découlant de la vente ou de la dépréciation d'immobilisations ou d'autres biens ;
- les réductions d'impôt sur les bénéfices dues au report de pertes antérieures ou à l'application d'avantages fiscaux.

Les opérations et les faits qui donnent lieu à des éléments extraordinaires ne découlent pas principalement de décisions ou d'appréciations de la direction ou des propriétaires. Une opération ou un fait est réputé échapper au contrôle de la direction ou des propriétaires dans la mesure où les décisions et appréciations de la direction ou des propriétaires ne peuvent normalement influencer sur l'opération ou le fait en cause. L'application de ce critère se trouve illustrée dans les exemples suivants :

- Une entreprise de fabrication vend le seul terrain dont elle est propriétaire. Le terrain avait été acquis en vue d'une expansion éventuelle, mais l'entreprise a renoncé à tout projet d'expansion peu de temps après l'achat, conservant toutefois le terrain en vue d'un accroissement de sa valeur. L'opération, bien qu'elle ne soit pas susceptible de se répéter fréquemment et qu'elle ne se rattache pas aux activités normales de l'entreprise, ne répond pas au critère selon lequel elle ne doit pas découler principalement de décisions ou d'appréciations de la direction ou des propriétaires.
- Un avion appartenant à un important transporteur aérien est détruit par suite d'un acte de terrorisme. Bien que la responsabilité des mesures de sécurité appartienne à la direction, il est clair qu'un acte de terrorisme ne découle pas principalement de décisions ou d'appréciations de la direction ou des propriétaires. Le gain ou la perte générée(e) par l'événement réunirait donc toutes les caractéristiques de l'élément extraordinaire.

Voici d'autres exemples d'opérations et de faits qui sont susceptibles de réunir toutes les caractéristiques des éléments extraordinaires énumérées ci-dessus :

- l'expropriation du terrain et des bâtiments d'une société pour la construction d'une route ;
- la destruction d'une partie importante d'une récolte de blé par une tornade ;
- l'explosion d'un réacteur nucléaire entraînant de fortes retombées radioactives.

b. Informations à fournir et présentation (selon NCT 1 et NCT 8)

Les éléments qui résultent d'opérations ou de faits réunissant toutes les caractéristiques énumérées ci-dessus doivent être présentés comme des éléments extraordinaires.

Les éléments extraordinaires, déduction faite des impôts sur le résultat applicables, doivent être pris en compte dans le résultat net et présentés séparément.

Les éléments extraordinaires sont présentés séparément dans l'état des résultats, d'une façon qui permet aux utilisateurs des états financiers de comprendre tant la nature des opérations ou des faits donnant lieu à la constatation de ces éléments extraordinaires que leur incidence sur le résultat.

Chaque élément extraordinaire ainsi que le montant de l'impôt sur le résultat y afférent doivent être décrits et présentés séparément (dans l'état de résultat ou dans les notes aux états financiers, lorsque les éléments extraordinaires sont présentés dans l'état de résultat pour leur montant total).

4. Informations à présenter soit au compte de résultat soit dans les notes annexes

- ❑ Lorsque des éléments de produits et de charges sont significatifs, leur nature et leur montant sont indiqués séparément.

Voici des exemples de circonstances pouvant donner lieu à l'indication séparée des éléments de produits et de charges :

- les dépréciations des stocks à la valeur de réalisation nette ou des immobilisations corporelles à la valeur recouvrable, ainsi que la reprise de telles dépréciations ;
 - les restructurations des activités d'une entité et la reprise de provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration ;
 - les sorties d'immobilisations corporelles ;
 - les sorties de placements ;
 - les abandons d'activités ;
 - les règlements de litiges ; et
 - les autres reprises de provisions.
- ❑ L'entreprise doit présenter, soit au compte de résultat soit dans les notes annexes au compte de résultat, une analyse des charges selon une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entreprise, ***en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et pertinentes.***

Les entreprises sont encouragées à présenter cette analyse au compte de résultat.

- ❑ La première forme d'analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature (par exemple, dotations aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations, dépenses de publicité) et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entreprise. Dans un grand nombre de petites entreprises, cette méthode est simple à appliquer car elle ne nécessite aucune affectation des charges opérationnelles entre les différentes fonctions.

Les variations des produits finis et des travaux en cours pendant l'exercice représentent un ajustement des charges de production pour traduire le fait que la production a augmenté les niveaux de stocks ou que des ventes supérieures à la production ont réduit les niveaux de stocks. Dans certaines juridictions, une augmentation des stocks de produits finis et travaux en cours durant l'exercice est présentée immédiatement après les produits des activités ordinaires. Toutefois, de telle présentation ne doit pas laisser à penser que ces montants constituent des produits.

- La deuxième forme d'analyse est appelée méthode des charges par fonction ou du « coût des ventes ». Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut être arbitraire et implique une part de jugement considérable.

Puisqu'il est utile d'avoir des informations sur la nature des charges pour prédire les flux de trésorerie futurs, les entreprises classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les frais de personnel.

SCE / NCT 1

PRESENTATION DE L'ETAT DE RESULTAT SELON LA METHODE DE REFERENCE

- Selon la méthode de référence, les revenus et les charges sont présentés dans l'état de résultat selon leur provenance ou destination.
- Au cas où l'entreprise utilise cette méthode, elle doit obligatoirement fournir l'information sur la nature de ses charges dans les notes aux états financiers.
- La classification des charges se fait par rapport à leur destination en tant que coûts des ventes, coûts de distribution ou coûts administratifs. Cette présentation fournit une information plus pertinente aux utilisateurs que la classification par nature.

La répartition des coûts sur les différentes fonctions pourrait être arbitraire et nécessite un effort de jugement considérable.

La nomenclature proposée dans la partie organisation comptable de la norme générale ainsi que les développements suivants visent à aider les entreprises dans cette répartition.

- Dans une entreprise de distribution, cette répartition peut se faire par application de l'équation suivante :

$$\begin{array}{r}
 \text{STOCK DE MARCHANDISES AU DEBUT DE L'EXERCICE} \\
 + \\
 \text{ACHATS DE MARCHANDISES PENDANT L'EXERCICE} \\
 = \\
 \text{TOTAL DES MARCHANDISES DISPONIBLES A LA VENTE} \\
 - \\
 \text{STOCK DE MARCHANDISES A LA FIN DE L'EXERCICE} \\
 = \\
 \text{COUT DES MARCHANDISES VENDUES}
 \end{array}$$

Les coûts de distribution et les coûts d'administration sont déterminés par référence aux charges se rattachant directement à ces fonctions. Les autres charges sont classées dans les autres charges d'exploitation.

- Dans une entreprise de production, il est nécessaire de disposer d'un système de calcul des coûts. Généralement, ce genre d'entreprises dispose de tel système pour le besoin d'évaluation des stocks des produits finis et des en-cours de production.

Au cas où l'entreprise ne dispose pas de tel système, celle-ci pourra déterminer le coût des marchandises vendues comme suit :

- Calcul du coût des matières premières consommées :

$$\begin{array}{r}
 \text{STOCK INITIAL DE MATIERES PREMIERES} \\
 + \\
 \text{ACHATS DE LA PERIODE} \\
 - \\
 \text{STOCK FINAL DE MATIERES PREMIERES} \\
 = \\
 \text{MATIERES PREMIERES CONSOMMEES}
 \end{array}$$

- Coût de la main-d'œuvre directe.

Ce coût est aisément calculé dans les entreprises industrielles.

- Les frais généraux de production sont affectés selon les clefs de répartition les plus pertinentes. Cette affectation est faite selon la méthode dite de « l'imputation rationnelle ».

Si l'entreprise est en sous-activité, la quote-part des frais généraux non affectés aux coûts des ventes est présentée dans les « autres charges d'exploitation » ; une note expliquant le mode d'affectation des frais généraux doit être présentée lorsqu'elle est utile à la compréhension des performances et que le montant de ces frais est significatif.

- La variation des stocks des travaux en cours est ajoutée ou retranchée aux éléments ci-dessus pour obtenir le coût des marchandises produites.
- Détermination du coût des marchandises vendues :

$$\begin{array}{r}
 \text{COUT DES MARCHANDISES PRODUITES} \\
 + \\
 \text{STOCK INITIAL DES PRODUITS FINIS} \\
 - \\
 \text{STOCK FINAL DES PRODUITS FINIS} \\
 = \\
 \text{COUT DES MARCHANDISES VENDUES}
 \end{array}$$

Les coûts de distribution et d'administration sont déterminés par référence aux charges se rattachant directement à ces fonctions. Les autres charges sont classées dans la rubrique « autres charges d'exploitation ».

- Des informations plus détaillées sont présentées dans les notes aux états financiers qui devraient être reliées à l'état de résultat au moyen d'un système de "cross referencing".

-
- ❑ Il n'y a pas de méthode préférentielle ; IAS 1 impose de choisir la méthode de classification des charges qui donne la meilleure image des éléments de la performance de l'entreprise.
 - ❑ *IAS 1 ne rend plus obligatoire les rubriques de résultat opérationnel (ou d'exploitation) et de résultat des activités ordinaires. Pour les entités qui continuent à utiliser ces dernières rubriques une liste des éléments pouvant en être exclus devrait être définie de manière limitative.*
 - ❑ *IFRS 5 rend obligatoire une rubrique permettant d'indiquer les profits et pertes liés à des activités abandonnées.*
 - ❑ L'entreprise doit indiquer, soit au compte de résultat, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit encore dans les notes annexes, le montant des dividendes comptabilisés au titre de distributions aux porteurs de capitaux propres au cours de la période, ainsi que le montant correspondant par action.

5. Modèle de compte de résultat

- ❑ IAS 1 ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Ci-joint deux modèles de compte de résultat conçus par la Banque Nationale de la Belgique conformément aux dispositions des normes IAS/IFRS.

- ❑ Par contre, le système comptable des entreprises en Tunisie a fourni les deux modèles de comptes de résultat suivants dans NCT 1 :

Modèle de référence

Société XYZ			
ETAT DE RESULTAT (montants exprimés en dinars)			
	Notes	Exercice N	Exercice N - 1
Revenus		X	X
Coût des ventes		(X)	(X)
Marge brute		X	X
Autres produits d'exploitation		X	X
Frais de distribution		(X)	(X)
Frais d'administration		(X)	(X)
Autres charges d'exploitation		(X)	(X)
Résultat d'exploitation		X	X
Charges financières nettes		(X)	(X)
Produits des placements		X	X
Autres gains ordinaires		X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires avant impôt		X	X
Impôts sur le résultat		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires après impôt		X	X
Eléments extraordinaires		(X)	(X)
Résultat net de l'exercice		X	X
Résultat net de l'exercice		X	X
Effets des modifications comptables		(X)	(X)
Résultat après modifications comptables		X	X

Modèle autorisé

Société XYZ			
ETAT DE RESULTAT (montants exprimés en dinars)			
	Notes	Exercice N	Exercice N - 1
Produits d'exploitation			
Revenus		X	X
Autres produits d'exploitation		X	X
Production immobilisée		X	X
Total des produits d'exploitation		X	X
Charges d'exploitation			
Variation stocks des produits finis et des en-cours		X	X
Achats d'approvisionnements consommés		(X)	(X)
Charges de personnel		(X)	(X)
Dotations aux amortissements et aux provisions		(X)	(X)
Autres charges d'exploitation		(X)	(X)
Total des charges d'exploitation		(X)	(X)
Résultat d'exploitation		X	X
Charges financières nettes		(X)	(X)
Produits des placements		X	X
Autres gains ordinaires		X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires avant impôt		X	X
Impôts sur le résultat		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires après impôt		X	X
Eléments extraordinaires		(X)	(X)
Résultat net de l'exercice		X	X
Résultat net de l'exercice		X	X
Effets des modifications comptables		(X)	(X)
Résultat après modifications comptables		X	X

**TABLEAU DE PASSAGE DES COMPTES DETAILLES
AUX RUBRIQUES DES ETATS FINANCIERS**

ETAT DE RESULTAT – MODELE AUTORISE

Rubriques des états financiers	Comptes associés
REVENUS	70. Ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises : 701. Ventes de produits finis 702. Ventes de produits intermédiaires 703. Ventes de produits résiduels 704. Travaux 705. Etudes et prestations de services 706. Produits des activités annexes 707. Ventes de marchandises 708. Ventes liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée 709. Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise (-)
AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION	731. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires 732. Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles 733. Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants, etc. 738. Produits divers ordinaires (731, 732 et 733) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 739. Quotes-parts des subventions d'investissement inscrites au résultat de l'exercice 741. Subventions d'exploitation (<i>si ce n'est pas revenus</i>) 781. Reprises sur amortissements et provisions (<i>à caractère d'exploitation</i>)
PRODUCTION IMMOBILISEE	72. Production immobilisée : 721. Immobilisations incorporelles 722. Immobilisations corporelles 728. Production immobilisée liée à une modification comptable ou à une activité abandonnée

Rubriques des états financiers	Comptes associés
VARIATION DES STOCKS DES PRODUITS FINIS & DES EN-COURS X ou (X)	71. Production stockée (ou déstockage) : 713. Variation des stocks (en-cours de production, produits)
ACHATS DE MARCHANDISES CONSOMMES (X)	607. Achats de marchandises 6087. Achats de marchandises liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 6097. Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de marchandises (-) Plus ou moins : 6037. Variation des stocks de marchandises
ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES (X)	<div> 601. Achats stockés de matières premières et fournitures liées 6081. Achats de matières premières et fournitures liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 6091. Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de matières premières et fournitures liées (-) Plus ou moins : 6031. Variation des stocks de matières premières et fournitures liées </div> <hr/> <div> 602. Achats stockés d'autres approvisionnements (matières consommables, emballages) 6082. Achats d'autres approvisionnements liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 6092. Rabais, remise et ristournes obtenus sur achats d'autres approvisionnements (-) Plus ou moins : 6032. Variation des stocks des autres approvisionnements </div> <hr/> <div> 604. Achats d'études et de prestations de services (y compris sous-traitance de production) 605. Achats d'équipements et travaux (faisant l'objet de l'exploitation) 606. achats non stockés de matières et fournitures (eau, électricité, carburant, petit outillage, fournitures de bureau) </div>

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>608. Achats (604 à 606) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p>609. Rabais, remise et ristournes obtenus sur achats (604 à 606) (-)</p>
CHARGES DE PERSONNEL (X)	<p>64. Charges de personnel :</p> <p>640. Salaires et compléments de salaires (<i>salaires, heures supplémentaires primes, gratifications, avantages en natures</i>)</p> <p>642. Appointements et compléments d'appointements</p> <p>643. Indemnités représentatives de frais</p> <p>644. Commissions au personnel</p> <p>645. Rémunérations des administrateurs, gérants, etc.</p> <p>646. Charges connexes aux salaires, appointements, commissions et rémunérations (<i>congés payés, indemnités de préavis et de licenciement, supplément familial</i>)</p> <p>647. Charges sociales légales</p> <p>648. Charges de personnel liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS & AUX PROVISIONS (X)	<p>681. Dotations aux amortissements et aux provisions (<i>autres que financières</i>) :</p> <p>6811. Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>6812. Dotations aux résorptions des charges reportées</p> <p>6815. Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p>6816. Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>6817. Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants (<i>stocks, créances</i>)</p> <p>6818. Dotations aux amortissements et aux provisions liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION (X)	<p>61. Services extérieurs :</p> <p>611. Sous-traitance générale</p> <p>612. Redevances pour utilisation d'immobilisations concédées</p> <p>613. Locations (<i>y compris malis sur emballages</i>)</p> <p>614. Charges locatives et de copropriété</p> <p>615. Entretien et réparations</p> <p>616. Primes d'assurance</p>

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>617. Etudes et recherches de fonctionnement 618. Services extérieurs liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 619. Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs (-)</p> <p>62. Autres services extérieurs :</p> <p>621. Personnel extérieur à l'entreprise 622. Rémunérations d'intermédiaires et honoraires 623. Publicité, publications et relations publiques 624. Transports de biens et de personnes 625. Déplacements, missions et réceptions 626. Frais postaux et frais de télécommunications 627. Services bancaires et assimilés 628. Autres services extérieurs liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée 629. Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs (-)</p> <p>66. Impôts, taxes et versements assimilés :</p> <p>661. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (TFP, FOPROLOS) 665. Autres impôts, taxes et versements assimilés (droits d'enregistrement et de timbre, taxes sur les véhicules) 668. Impôts et taxes liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p>631. Redevances pour concessions, marques, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires</p> <p>633. Jetons de présence</p> <p>634. Pertes sur créances irrécouvrables</p> <p>638. Charges diverses (631 et 633) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
CHARGES FINANCIERES NETTES (X)	<p>En plus :</p> <p>651. Charges d'intérêts</p> <p>654. Escomptes accordés</p> <p>655. Pertes de change</p> <p>658. Charges financières (651, 654 et 655) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>686. Dotations aux amortissements et aux provisions (<i>charges financières</i>)</p> <p>6861. Dotations aux amortissements des PRO</p> <p>6865. Dotations aux provisions pour risques et charges financiers</p> <p>6868. Dotations aux amortissements et aux provisions (6811 et 6865) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p>En moins :</p> <p>753. Revenus des autres créances (<i>clients</i>)</p> <p>755. Escomptes obtenus</p> <p>756. Gains de change</p> <p>758. Produits financiers (753, 755, et 756) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p>7865. Reprises sur provisions pour risques et charges financiers</p>
<p>PRODUITS DES PLACEMENTS</p>	<p>X</p> <p>En plus :</p> <p>751. Produits des participations (<i>dividendes</i>)</p> <p>752. Produits des autres immobilisations financières (<i>intérêts</i>)</p> <p>754. Revenus des valeurs mobilières de placement (<i>dividendes, intérêts</i>)</p> <p>757. Produits nets sur cessions de valeurs mobilières</p> <p>758. Produits financiers (751, 752 et 754) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p>7866. Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p>En moins :</p> <p>653. Pertes sur créances liées à des participations</p> <p>656. Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières</p> <p>658. Charges financières (653 et 656) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p>6866. Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers (<i>immobilisations financières, placements et prêts courants</i>)</p> <p>6868. Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
AUTRES GAINS ORDINAIRES X	<p>736. Produits nets sur cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p>73... Autres gains ordinaires (<i>indemnisation assurance, remise dette fournisseurs</i>)</p> <p>745. Subventions d'équilibre</p>
AUTRES PERTES ORDINAIRES (X)	<p>636. Charges nettes sur cession d'immobilisation incorporelles et corporelles</p> <p>637. Réductions de valeur</p> <p>63... Autres pertes ordinaires</p>
IMPOT SUR LES BENEFICES (X)	691. Impôts sur les bénéfices calculés sur le résultat des activités ordinaires
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES X ou (X)	<p>67. Pertes extraordinaires (-)</p> <p>78. Produits extraordinaires</p> <p>697. Impôt sur les bénéfices calculé sur les éléments extraordinaires (-)</p>

NB : 79. Transfert de charges : Ce compte viendra en diminution des comptes de charges concernés pour la partie transférée dans un autre compte de charge ou dans un compte d'actif ou, éventuellement, augmenter un compte de produit.

D. ETAT DES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES

- Les variations des capitaux propres d'une entreprise entre deux dates de clôture reflètent l'augmentation ou la diminution de son actif net au cours de la période. A l'exception des variations des capitaux propres résultant de transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité (telles que apports de capitaux, rachat par l'entreprise de ses instruments de capitaux propres et distribution de dividendes) et les coûts de transaction directement liés à ces transactions, la variation globale des capitaux propres au cours d'une période représente le montant total des produits et des charges, y compris les profits et les pertes, générée(s) par les activités de l'entreprise pendant cette période (que ces éléments de produits et de charges soient comptabilisés dans le résultat ou directement en tant que variations des capitaux propres).

Puisqu'il est important de prendre en considération tous les éléments de produits et de charges dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entreprise entre deux dates de clôture, IAS 1 impose de mettre en évidence, dans un état des variations des capitaux propres, le total des produits et des charges de l'entreprise, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres.

- L'entreprise doit présenter, dans une composante séparée de ses états financiers, **un état des variations des capitaux propres** présentant :
 - a. le résultat de la période ;
 - b. chacun des éléments de produits et de charges de la période comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres Normes ou par des Interprétations ainsi que le total de ces éléments (*comme des réévaluations positives ou négatives, certaines différences de conversion de monnaies étrangères, les profits ou pertes résultant de la réévaluation d'actifs financiers disponibles à la vente et les montants associés d'impôt exigible et d'impôt différé*) ;
 - c. le total des produits et charges de la période (calculé comme la somme de a. et b., présentant séparément les montants totaux attribuables aux porteurs de capitaux propres de la société mère et aux intérêts minoritaires ; et
 - d. pour chaque composante des capitaux propres, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs comptabilisées conformément à IAS 8. *Ces ajustements sont présentés pour chaque période antérieure et pour le début de la période en cours.*

L'entreprise doit en outre présenter soit dans cet état, soit dans les notes annexes :

- e. les montants des transactions avec des porteurs de capitaux propres agissant en cette qualité, en présentant séparément les distributions aux porteurs de capitaux propres ;
- f. le solde des résultats accumulés non distribués en début de période et à la date de clôture ainsi que les modifications en cours de période ; et
- g. un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin de période de chaque catégorie de capital apporté et de chaque réserve, en indiquant chaque élément de variation séparément.

L'ensemble de ces dispositions peut être satisfait de plusieurs façons. Un exemple en est une présentation en colonne qui rapproche le solde d'ouverture et le solde de clôture de chacun des éléments des capitaux propres. Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments **a.** à **d.** de l'état des variations des capitaux propres. Dans cette approche, les éléments **e.** à **g.** sont présentés dans les notes annexes.

- ❑ Selon NCT 1 du système comptable des entreprises en Tunisie, les notes doivent renseigner les utilisateurs des états financiers sur les mouvements des capitaux propres et sur la détermination du résultat par action.

Les renseignements sur les mouvements des capitaux propres doivent permettre de réconcilier, pour chaque poste, les montants du début de la période avec les montants de fin de période en indiquant l'origine de chaque mouvement.

- ❑ IAS 1 ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Ci-joint un modèle d'état des variations des capitaux propres conçu par la Banque Nationale de la Belgique conformément aux dispositions des normes IAS/IFRS.

E. LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

- ❑ IAS 7 indique les dispositions relatives à la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes. Elle établit qu'il est utile de fournir des informations sur les flux de trésorerie pour donner aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et des besoins de l'entreprise pour l'utilisation de ces flux de trésorerie.

F. LES NOTES ANNEXES AUX ETATS FINANCIERS

1. Structure

- ❑ Les notes aux états financiers d'une entreprise doivent :
 - a. présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées ;
 - b. indiquer les informations imposées par les IFRS qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie ; et
 - c. fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le bilan, le compte de résultat, l'état des variations des capitaux propres ou le tableau des flux de trésorerie, mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'eux.
- ❑ Les notes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes.
- ❑ Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entreprises, les notes sont normalement présentées dans l'ordre suivant :
 - a. une déclaration de conformité aux IFRS ;
 - b. un résumé des principales méthodes comptables appliquées ;
 - c. des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps du bilan, du compte de résultat, de l'état des variations des capitaux propres et du tableau des flux de trésorerie en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes ; et
 - d. d'autres informations dont les passifs éventuels (voir IAS 37) et les engagements contractuels non comptabilisés, ainsi que des informations non financières, par exemple, les objectifs et les méthodes de l'entreprise en matière de gestion des risques financiers (voir IAS 32) .
- ❑ Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes. A titre d'exemple, des informations sur les variations de la juste valeur comptabilisées en résultat peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers, bien que les premières concernent des éléments du compte de résultat et les secondes des éléments du bilan. Néanmoins, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes est retenue.

- ❑ Les notes fournissant des informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.
- ❑ *Selon NCT 1 du système comptable des entreprises en Tunisie, pour les besoins d'agrégation à l'échelle sectorielle ou nationale, les entreprises publient leurs soldes intermédiaires de gestion dans les notes aux états financiers.*

La publication de ces soldes est utile pour les utilisateurs des états financiers qui seront en mesure de situer les données relatives à l'entreprise et leur évolution par rapport aux données agrégées du même secteur ou à l'échelle nationale.

Voici un modèle (en liste) du schéma des soldes intermédiaires de gestion :

Société XYZ		
SCHEMA DES SOLDES INTERMEDIARES DE GESTION (montants exprimés en dinars)		
	Exercice N	Exercice N - 1
Revenus et autres produits d'exploitation	X	X
Production stockée (ou déstockage de production)	X (ou - X)	X (ou - X)
Production immobilisée	X	X
Production	X	X
Achats consommés	- X	- X
Marge sur coût matières	X	X
Subvention d'exploitation (ayant le caractère de complément de prix)	X	X
Autres charges externes	- X	- X
Valeur ajoutée brute	X	X
Impôts et taxes	- X	- X
Charges de personnel	- X	- X
Excédent brut (ou insuffisance) d'exploitation	X (ou - X)	X (ou - X)
Produits financiers	X	X
Autres gains ordinaires	X	X
Dotations aux amortissements et aux provisions	- X	- X
Charges financières	- X	- X
Autres pertes ordinaires	- X	- X
Impôts sur le résultat ordinaire	- X	- X
Résultat des activités ordinaires	X (ou - X)	X (ou - X)
Eléments extraordinaires	X (ou - X)	X (ou - X)
Impôt sur éléments extraordinaires	- X	- X
Effets des modifications comptables	X (ou - X)	X (ou - X)
Impôt sur modifications comptables	X (ou - X)	X (ou - X)
Résultat net après modifications comptables	X (ou - X)	X (ou - X)

2. Informations à fournir sur les méthodes comptables

- ❑ La section sur les méthodes comptables dans les notes aux états financiers doit décrire :
 - a. la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ; et
 - b. les autres méthodes comptables utilisées qui sont nécessaires à une bonne compréhension des états financiers.
- ❑ Il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) dans les états financiers (par exemple, coût historique, coût actuel, valeur nette de réalisation, juste valeur ou valeur recouvrable), car la base sur laquelle sont établis l'ensemble des états financiers affecte leur analyse de manière significative. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certaines catégories d'actifs sont réévaluées, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.
- ❑ Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre comment les transactions et autres événements sont traduits dans la performance et la situation financière communiquées. La communication d'informations sur des méthodes comptables particulières est très utile pour les utilisateurs lorsque ces méthodes sont sélectionnées parmi les diverses possibilités autorisées par les Normes et Interprétations.

Voici des exemples de méthodes comptables qu'une entreprise pourrait envisager d'indiquer dans ses notes aux états financiers :

- comptabilisation des produits des activités ordinaires (ou des revenus) ;
- principes de consolidation, y compris des filiales et des entreprises associées ;
- regroupements d'entreprises ;
- coentreprises ;
- comptabilisation et amortissement des immobilisations corporelles et des immobilisations incorporelles ;
- incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs qualifiés ;
- contrats de construction ;
- immeubles de placement ;
- instruments financiers et placements ;
- contrats de location ;
- frais de recherche et de développement ;
- actifs biologiques ;
- stocks ;
- impôts, y compris les impôts différés ;
- provisions ;
- coût des avantages du personnel
- conversion des monnaies étrangères et opérations de couverture ;
- définitions des secteurs d'activité et des secteurs géographiques, et les bases d'affectation des coûts entre les secteurs ;
- définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ;
- comptabilité d'inflation ; et
- subventions publiques.

Certaines Normes imposent spécifiquement de fournir des informations sur des méthodes comptables particulières, notamment dans un grand nombre de ces domaines.

- ❑ Chaque entreprise considère la nature de son activité et les méthodes que les utilisateurs des états financiers s'attendent à voir présentées. A titre d'exemple, on s'attend à ce qu'une entreprise soumise à l'impôt sur le résultat présente des informations sur ses méthodes de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, y compris les actifs et les passifs d'impôt différé. Lorsqu'une entreprise réalise une part importante de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change. Lorsque des regroupements d'entreprises ont eu lieu, les méthodes comptables utilisées pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires sont indiquées.
- ❑ Une méthode comptable peut être significative du fait de la nature des opérations de l'entreprise, même si les montants apparaissant pour la période et les périodes antérieures ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable significative qui n'est pas spécifiquement imposée par les IFRS, mais qui est retenue et appliquée conformément à IAS 8.
- ❑ *Une entreprise doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans les autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux impliquant des estimations, lors de l'application des méthodes comptables retenues et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers.*

La direction exerce, par exemple, son jugement lorsqu'elle détermine :

- quels actifs financiers sont des placements détenus jusqu'à leur échéance ;
- le moment où en substance tous les risques et avantages significatifs inhérents à la propriété d'actifs financiers et d'actifs faisant l'objet de contrats de location sont transférés à d'autres entreprises ;
- si, en substance, des ventes particulières de marchandises sont des modes de financement et ne génèrent pas de produits des activités ordinaires ; et
- si la substance de la relation entre l'entreprise et une entité ad hoc indique que cette dernière est contrôlée par l'entreprise.

Certaines Normes imposent de fournir de telles informations. Par exemple, IAS 27 impose à une entreprise de donner des informations sur les raisons pour lesquelles sa part d'intérêt ne constitue pas un contrôle de l'entité détenue qui n'est pas une filiale, même si plus de la moitié des droits de vote réels ou potentiels sont détenus directement ou indirectement par des filiales. De son côté, IAS 40 impose la fourniture d'une information sur les critères développés par l'entreprise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire, lorsque la classification du bien immobilier est difficile.

3. Sources principales d'incertitude relatives aux estimations

- ❑ La détermination de la valeur comptable de certains actifs et passifs nécessite l'estimation des effets de certains événements futurs. Par exemple, en l'absence de prix du marché observés récemment, des estimations orientées vers l'avenir sont nécessaires pour évaluer la valeur recouvrable de certaines catégories d'immobilisations corporelles, l'incidence de l'obsolescence technologique sur les stocks, les provisions subordonnées au dénouement de litiges en cours et les passifs liés aux avantages du personnel à long terme tels que les obligations en matière de retraite.

Ces estimations impliquent des hypothèses relatives à des éléments tels que l'ajustement des risques en fonction des flux de trésorerie ou les taux d'actualisation pratiqués, des modifications salariales ou de prix futures influençant d'autres coûts.

- ***Une entreprise doit fournir dans les notes des informations concernant les hypothèses-clé relatives à l'avenir et les autres principales sources d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des montants des actifs et des passifs au cours de la période suivante (Ces estimations nécessitent de la part de la direction les jugements les plus difficiles, subjectifs et complexes).***

Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à :

- a. leur nature ; et***
- b. leur valeur comptable à la date de clôture.***

Ces informations ne sont pas imposées pour les actifs et passifs qui présentent un risque important de variation significative de leur valeur comptable au cours de la période suivante si, à la date de clôture, ils sont évalués à leur juste valeur sur la base de prix du marché récemment observés.

- Les informations à fournir sont présentées de manière à aider les utilisateurs des états financiers à comprendre les jugements de la direction au sujet de l'avenir et des autres sources principales d'incertitudes relatives aux estimations. Les types d'informations fournies sont par exemple :
 - a. la nature de l'hypothèse ou d'une autre incertitude d'estimation ;
 - b. la sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations qui forment la base de leur calcul, y compris les raisons de cette sensibilité ;
 - c. la résolution prévue d'une incertitude et l'ampleur des issus raisonnablement possibles au cours de la période suivante pour ce qui concerne les valeurs comptables des actifs et passifs affectés ; et
 - d. une explication des modifications apportées aux anciennes hypothèses relatives à ces actifs et passifs, si l'incertitude perdure.

Certaines Normes imposent de fournir des informations au sujet d'hypothèses principales. Par exemple, IAS 37 impose, dans des circonstances spécifiques, de fournir des informations relatives aux principales hypothèses relatives aux événements futurs affectant les catégories de provisions. IAS 32 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des actifs et passifs financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur. IAS 16 impose de fournir des informations sur les hypothèses importantes appliquées lors de l'estimation des justes valeurs des immobilisations réévaluées.

4. Autres informations à fournir

- ***Une entreprise fournit les informations suivantes dans les notes :***
 - a. le montant des dividendes proposés ou décidés avant l'autorisation de publication des états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que distribution aux porteurs de capitaux propres pendant la période, ainsi que le montant correspondant par action ; et***
 - b. le montant des dividendes privilégiés cumulatifs non comptabilisés.***

- *Une entreprise doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs :*
 - a. *l'adresse et la forme juridique de l'entreprise, le pays dans lequel elle a été enregistrée et l'adresse de son siège social (ou de son établissement principal s'il est différent) ;*
 - b. *une description de la nature des opérations de l'entreprise et de ses principales activités ;*
 - c. *le nom de la société mère et celui de la société tête de groupe.*

5. Exemple de structure des notes aux états financiers

6. Vérification des états financiers

- ❑ *Selon NCT 1 du système comptable des entreprises en Tunisie, dans le cas où les états financiers ont fait l'objet d'une vérification externe, leur publication doit être accompagnée de l'opinion de vérification les concernant et ce, afin d'accroître leur utilité.*

7. Date d'entrée en vigueur

- ❑ Cette version de IAS 1 entre en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005.