

Les Etats Financiers Intermédiaires

Selon la NCT 19 les états financiers intermédiaires signifient des états financiers tels que définis par le § 77 du cadre conceptuel de la comptabilité financière et les § 18 et suivants de la norme comptable générale NG 01 se rapportant à une période intermédiaire.

Le § 18 de la NG 01 dispose que « Les états financiers forment un ensemble structuré dont les éléments sont inter-reliés. Ces états financiers sont :

- Le bilan.
- L'état de résultat
- L'état de flux de trésorerie.
- Les notes aux états financiers. »

L'IAS 34 définit les états financiers intermédiaires comme des états financiers contenant ou bien un jeu complet d'états financiers ou bien un jeu d'états financiers résumés concernant une période intermédiaire.

Il existe deux approches pour l'élaboration des états financiers intermédiaires :

- Une approche ponctuelle.
- Une approche globale.

La NCT 19 et l'IAS 34 relatives aux états financiers intermédiaires adoptent l'approche ponctuelle pour l'élaboration des états financiers intermédiaires. Cette approche consiste à considérer la période intermédiaire comme un exercice comptable à part entière, tous les principes comptables applicables à la clôture de l'exercice s'appliquent à tout arrêté intermédiaire.

Cependant, plusieurs divergences apparaissent entre les deux normes notamment au niveau :

1. Du contenu des états financiers intermédiaires.
2. De la présentation des données comparatives.
3. Du traitement des changements de méthodes comptables.

De plus, l'IAS 34 fournit en annexe une série de difficultés relatives à l'élaboration des états financiers intermédiaires, des exemples de périodes à présenter ainsi que des exemples d'utilisation d'estimation.

Les traitements prévus par la NCT 19 relatives aux états financiers intermédiaires

I. Contenu et forme des états financiers intermédiaires

1. Contenu des états financiers intermédiaires

La NCT 19 précise, tout d'abord, que les états financiers intermédiaires doivent être établis selon les mêmes méthodes comptables que celles utilisées pour l'établissement des états financiers annuels.

Les états financiers intermédiaires doivent contenir :

1. Un bilan.
2. Un état de résultat.
3. Un état de flux de trésorerie.
4. Des notes aux états financiers.

Toutefois la NCT 19 autorise la présentation d'une sélection des notes aux états financiers.

La sélection de notes doit contenir au moins les informations suivantes :

- a. La déclaration que les mêmes principes et méthodes comptables ont été utilisés.
- b. Des commentaires expliquant le caractère saisonnier ou cyclique des opérations effectuées durant la période intermédiaire.

- c. La nature et le montant des éléments inhabituels affectant les actifs, les passifs, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie.
- d. La nature et le montant des changements significatifs dans les estimations antérieures de l'exercice comptable courant.
- e. Les émissions, rachats et remboursements des dettes et d'actions ordinaires.
- f. Les dividendes payés.
- g. Le revenu et le résultat sectoriel.
- h. Les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire.
- i. L'effet de changement de la structure de l'entreprise.
- j. Les changements dans les engagements hors bilan.
- k. Les mouvements dans les capitaux propres.

2. Présentation des données comparatives

Les états financiers intermédiaires doivent inclure les données comparatives suivantes :

a. Pour le bilan

Le bilan arrêté à la fin de la période intermédiaire en cours, avec le bilan comparatif pour la même période de l'exercice précédant ainsi que le bilan comparatif arrêté à la fin de l'exercice précédent.

	Fin de période n	Fin de période n-1	31-12-n-1
Bilan			

b. Pour l'état de résultat

Les états de résultats pour la période intermédiaire en cours et cumulativement pour les périodes intermédiaires de l'exercice en cours allant du début de l'exercice jusqu'à la date d'arrêté intermédiaire, avec les états de résultats comparatifs pour des périodes intermédiaires (en cours et allant du début de l'exercice jusqu'à la fin d'arrêté intermédiaire) de l'exercice précédent, ainsi que l'état de résultat comparatif arrêté à la fin de l'exercice précédent.

Etat de résultat semestriel

	Fin de période n	Fin de période n-1	31-12-n-1
Etat de résultat			

Etat de résultat trimestriel

	Période n	Période n-1	Du 1/1 à fin période n	Du 1/1 à fin période n-1	31/12/ n-1
Etat de résultat					

c. Pour l'état de flux de trésorerie

L'état de flux de trésorerie cumulatif pour l'exercice en cours jusqu'à la date d'arrêté de la période intermédiaire, avec un état pour la même période de l'exercice précédent, ainsi que l'état de flux de trésorerie comparatif arrêté à la fin de l'exercice précédent.

	Du 1/1 à fin période n	du 1/1 à fin période n-1	31 /12/ n-1
Etat de flux de trésorerie			

3. Importance relative

L'entreprise doit reconnaître, mesurer, classer et présenter un élément en tenant compte de son importance relative par rapport à la période intermédiaire.

4. Informations à fournir dans les états financiers annuels

En cas de changement d'estimation significatif d'un montant estimé dans une période intermédiaire, l'entreprise doit indiquer la nature et le montant de ce changement dans les notes annexes aux états financiers annuels.

II. Principe de comptabilisation et d'évaluation

1. Approches d'élaboration des situations intermédiaire

On distingue deux approches d'élaboration des situations intermédiaires :

- L'approche globale (méthode de la période intégrée)
- L'approche ponctuelle (méthode de la période discrète)

La méthode globale consiste à considérer les états financiers intermédiaires comme une partie intégrante des états financiers annuels et que les régularisations doivent tenir compte du déroulement de l'exercice complet. La période intermédiaire ne peut être dissociée de l'exercice.

La méthode ponctuelle consiste à considérer la période intermédiaire comme un exercice comptable à part entière. Toute situation est une photocopie de l'entreprise à une date donnée. Tous les principes comptables applicables à la clôture de l'exercice s'appliquent à tout arrêté intermédiaire.

La NCT 19 relative aux états financiers intermédiaires semble opter en faveur de la méthode ponctuelle.

2. Principe de permanence des méthodes

Une entreprise doit appliquer les mêmes méthodes comptables dans ses états financiers intermédiaires que celles appliquées dans les états financiers annuels sauf en cas de changement de méthode comptable. Dans ce cas l'entreprise doit retraiter les états financiers des périodes intermédiaires de l'exercice en cours, et les mêmes états financiers intermédiaires des exercices précédents.

3. Utilisation des estimations

La NCT 19 précise que la préparation d'états financiers intermédiaires nécessite généralement une plus grande utilisation des méthodes d'estimation que la préparation des états financiers annuels.

Toutefois la NCT 19 autorise l'utilisation de méthodes d'estimation simplifiées comparativement à celles qui sont requises pour l'élaboration des états financiers annuels afin de favoriser l'élaboration des états financiers intermédiaires dans les meilleures conditions d'économie et de délai.

4. Traitement des flux saisonniers, cycliques ou occasionnels

Les produits et les charges d'une entreprise peuvent subir plusieurs fluctuations. Ces fluctuations sont de trois sortes :

- Saisonnières : c'est le cas des hôtels,
- Cycliques : C'est le cas des huileries, des salles de fêtes,
- Occasionnels : c'est le cas des hôtels d'une ville ayant organisé une manifestation nationale ou internationale.

a. Traitement des produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

Les produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle ne doivent être ni anticipés ni différés si ce type d'anticipation ou de report n'est pas admis à la date de clôture.

b. Traitement de coûts encourus de façon inégale au cours de l'exercice

Les coûts encourus de façon inégale au cours de l'exercice doivent être anticipés ou différés s'il est approprié d'anticiper ou différer ce type de coût à la date de clôture de l'exercice.

III. Difficultés relatives à l'élaboration des états financiers intermédiaires

Les quelques règles d'élaboration des états financiers intermédiaires, définies par la norme comptable tunisienne NCT 19, le sont par simples transpositions des principes d'arrêtés des comptes annuels, elles ne permettent donc pas de répondre aux difficultés propres aux états intermédiaires. Cette

absence de normes pratiques risque d'entraîner des disparités qui peuvent affecter la qualité de comparabilité des informations intermédiaires.

Les divergences avec l'IAS 34 relatives aux informations financières intermédiaires

Les divergences entre la NCT 19 et l'IAS 34 relatives aux états financiers intermédiaires s'articulent autour :

- Du contenu des états financiers intermédiaires.
- De la présentation des données comparatives.
- Du traitement des changements de méthodes comptables.

De plus l'IAS 34 fournit en annexe une série de difficultés relatives à l'élaboration des états financiers intermédiaires, des exemples de périodes à présenter ainsi que des exemples d'utilisation d'estimation.

1. Contenu des états financiers intermédiaires

L'IAS 34 dispose que les états financiers intermédiaires comportent les mêmes éléments que les états financiers annuels. Toutefois la norme paraît moins exigeante que la NCT 19 et autorise les entreprises à publier des états financiers intermédiaires résumés contenant :

- Un bilan résumé.
- Un état de résultat résumé.
- Un état de variation des capitaux propres.
- Un état de flux de trésorerie résumé.
- Une sélection des notes explicatives.

L'IAS 34 présente une sélection des notes explicatives similaire à celle présentée par la NCT 19 à l'exception des points (j) et (k).

En effet le point (k) est supprimé et le point (j) est remplacé par la note suivante :

- Les changements ayant affectés les passifs éventuels ou les actifs éventuels depuis la dernière date de clôture.

2. La présentation des données comparatives

Les états financiers intermédiaires doivent inclure les données comparatives suivantes :

a. Pour le bilan

Le bilan à la fin de la période intermédiaire et bilan comparatif à la clôture de l'exercice précédent.

	Fin de période n	Fin de période n-1
Bilan		

b. Pour le compte de résultat

Le compte de résultat intermédiaire et compte de résultat cumulé depuis le début de l'exercice, ainsi que comptes de résultats comparatifs pour les périodes intermédiaires comparables de l'exercice précédent.

	Fin de période n	Fin de période n-1
Compte de résultat		

	Période n	Période n-1	Du 1-1 à fin de période n	Du 1-1 à fin de période n-1
Compte de résultat				

c. Pour l'état de flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie depuis le début de l'exercice, ainsi que le tableau comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice précédent.

	Du 1-1 à fin de période n	Du 1-1 à fin de période n-1
<u>Etat de flux de trésorerie</u>		

d. Pour l'état des variations des capitaux propres

Un état présentant des variations des capitaux propres depuis le début de l'exercice ainsi qu'un état comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice précédent.

	Du 1-1 à fin de période n	Du 1-1 à fin de période n-1
<u>Etat de variations des capitaux propres</u>		

3. Traitement des changements de méthodes comptables

En cas de changement de méthodes comptables, l'IAS 34 prévoit deux types de traitement selon que l'entreprise adopte le traitement de référence ou le traitement autorisé selon l'IAS 08.

- Si l'entreprise adopte le traitement de référence : retraiter les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice et des périodes intermédiaires comparables d'exercices antérieurs.
- Si l'entreprise adopte le traitement autorisé : retraiter les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice.

4. Difficultés relatives à l'élaboration des états financiers intermédiairesa. Taxes sur les salaires et cotisations sociales de l'employeur

Si les taxes sur salaires et les cotisations sociales sont évaluées sur une base annuelle, la charge patronale est comptabilisée lors des périodes intermédiaires sur la base du taux annuel moyen estimé de taxes ou de cotisations.

b. Gros entretien et révisions périodiques prévus

Le coût d'un gros entretien ou d'une révision périodique prévus ne doit pas être anticipé sauf s'il se produit un événement qui génère pour l'entreprise une obligation légale ou implicite.

c. Les provisions

Une entreprise doit appliquer les mêmes critères d'évaluation et de comptabilisation des provisions que ceux utilisés en fin d'année. Le montant de la provision peut être ajusté en cas de meilleure estimation ultérieure.

d. Les primes de fin d'année

La prime de fin d'année ne peut être anticipée pour les objectifs de la présentation intermédiaire que si et seulement si :

- Le versement de cette prime est une obligation légale ou implicite pour l'entreprise.
- Le montant de la prime peut être estimé de façon fiable.

e. Paiement conditionnel au titre de contrats de location

Les paiements conditionnels au titre de contrat de location constituent une obligation légale ou implicite que l'entreprise comptabilise comme une dette.

f. Immobilisations incorporelles

Une entreprise doit appliquer les mêmes critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises ou créées au cours d'un exercice. L'entreprise ne doit pas différer les coûts d'une immobilisation incorporelle comme s'ils étaient des actifs dans l'espoir que les critères de comptabilisation seront remplis ultérieurement.

g. Les retraites

Le coût des retraites est calculé sur une base cumulée depuis le début de l'exercice à partir d'un taux relatif au coût des retraites déterminé de manière actuarielle à la fin de l'exercice précédent.

h. Congés, jours fériés et autres absences rémunérées à court terme

L'entreprise doit évaluer et comptabiliser le montant relatif à des congés payés et autres absences rémunérées qu'elle s'attend à payer à la fin de l'exercice pour la période intermédiaire.

i. Autres coûts prévus mais survenant de façon irrégulière

Les autres coûts prévus tels que les dons et subventions ou coût de formation du personnel ne sont pas comptabilisés puisqu'ils ne satisfont pas à la définition d'un passif.

j. Evaluation de la charge d'impôt sur le résultat intermédiaire

L'entreprise doit appliquer un taux d'impôt effectif estimé au bénéfice de la période.

Les avantages fiscaux sont généralement traduits en calculant le taux d'impôt effectif annuel estimé.

k. Changement de prix d'achat contractuels ou anticipés

Les rabais et remises contractuels obtenus ou accordés peuvent être anticipés par l'acheteur et le vendeur s'il est probable qu'ils seront reçus ou payés.

Les remises et rabais discrétionnaires ne peuvent être anticipés.

l. Les amortissements

Les amortissements sont calculés sur la base des actifs possédés durant la période intermédiaire.

m. Les stocks

Les stocks sont pris en compte dans les états financiers intermédiaires en appliquant les mêmes principes que ceux appliqués à la fin de l'exercice comptable.

Les entreprises peuvent utiliser des estimations pour évaluer leurs stocks (l'inventaire physique n'est pas obligatoire).

n. Valeur de réalisation nette des stocks

La valeur de réalisation nette est déterminée en se référant aux prix de vente diminués des coûts à terminaison et des frais de vente à la date intermédiaire

o. Estimation des stocks en DEPS aux dates intermédiaires

Toute réduction temporaire des stocks évalués avec la méthode du DEPS ne doit pas être traduite dans la valeur des stocks à une date intermédiaire.

p. Écarts sur coûts de production en période intermédiaire

Les écarts sur coûts de production sont constatés en résultat de la période si la politique de l'entreprise est de reconnaître ces écarts en résultat en fin d'exercice.

q. Profits et pertes de conversion de monnaies étrangères

L'entreprise doit appliquer les mêmes principes de conversion que ceux appliqués à la fin de l'exercice.

L'entreprise ne doit pas anticiper les variations futures de taux de change sur la partie restant à courir de l'exercice en cours.

r. Les dépréciations d'actifs

L'entreprise doit appliquer les mêmes critères de test de dépréciation, de comptabilisation et de reprise en fin de période intermédiaire qu'en fin d'exercice.