

**Mastère
Professionnel
en Comptabilité**



ARCHI - SEVEN
PHOTOCOPIE - TIRAGE
23 190 860

**Université de Carthage
Institut des Hautes Etudes Commerciales
IHEC Carthage**

Année Universitaire 2016/2017

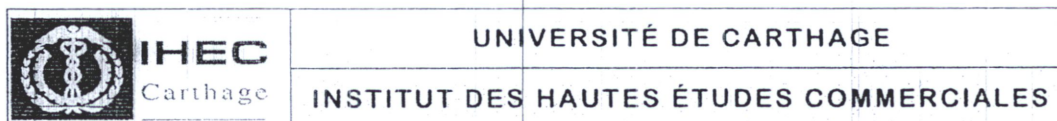


**International
Accounting
Standards
Board**

**IAS 10 : ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS
À LA DATE DE CLÔTURE**

**Révision
Comptable**

**Abderrazak GABSI
Universitaire & Expert comptable**



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

7 | IAS 10 : ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

OBJECTIFS ET CHAMP D'APPLICATION

1. Objectifs

L'objectif de la norme IAS 10, *Évènements postérieurs à la date de clôture*, est de prescrire :

- a) quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture ; et
- b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date d'approbation des états financiers et des événements postérieurs à la date de clôture.

La norme IAS 10 impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée.

2. Champ d'application et date d'effet

La norme IAS 10, de portée générale, doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférentes.

Une entité doit appliquer la norme IAS 10 (version publiée en décembre 2003) pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si une entité applique IAS 10 pour une période ouverte avant le 1^{er} janvier 2005, elle doit l'indiquer.

3. Définitions

a) Notion d'évènements postérieurs à la date de clôture

Les **évènements postérieurs à la date de clôture** sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers.

On peut distinguer deux types d'événements :

- i) Ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture (**événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements**) ; et
- ii) Ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (**événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements**).

b) Date d'approbation des états financiers

Le processus d'approbation des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers.

Dans certains cas, une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers aient déjà été publiés. Dans de tels cas, **la date d'approbation des états financiers est la date de leur publication** et non la date de leur approbation par les actionnaires.

Exemple 1

Le 28/02/20X2, la **Direction** d'une entité achève le projet d'états financiers de l'année qui se termine le 31/12/20X1.

Le 18/03/20X2, le **Conseil d'administration** examine et approuve les états financiers. L'entité annonce son résultat ainsi que d'autres informations financières le 19/03/20X2.

Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 01/04/20X2.

L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15/05/20X2 et les états financiers approuvés sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17/05/20X2.

La date d'approbation des états financiers est le 18/03/20X2 (date de l'approbation par le Conseil d'administration).

Dans d'autres cas, la Direction d'une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation d'un Conseil de surveillance (composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles). Dans de tels cas, **l'approbation des états financiers intervient lorsque la Direction autorise leur communication au Conseil de surveillance.**

Exemple 2

Le 18/03/20X2, la **Direction** d'une entité autorise la communication des états financiers à son Conseil de surveillance. Ce conseil, composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles, peut inclure des représentants du personnel et d'autres intérêts extérieurs.

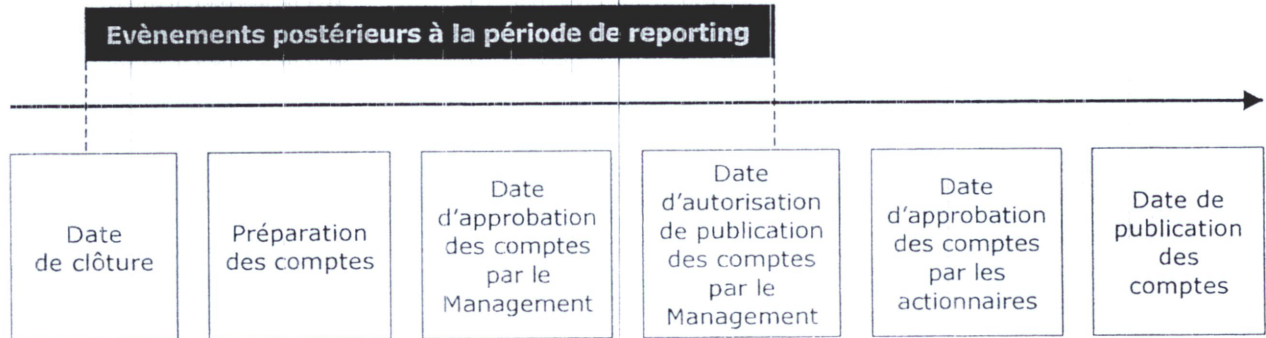
Le **Conseil de surveillance** approuve les états financiers le 26/03/20X2.

Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 01/04/20X2.

L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15/05/20X2 et les états financiers sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17/05/20X2.

La date d'approbation des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle la Direction autorise leur communication au Conseil de surveillance).

Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant **jusqu'à la date d'approbation des états financiers** même si ces événements se produisent **après l'annonce publique du résultat** ou d'autres informations financières choisies.



COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

Une entité **doit ajuster** les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture **donnant lieu à des ajustements**.

Sont présentés ci-après des **exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas** :

- a) le règlement, après la date de clôture, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la date du bilan. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, ou comptabilise une nouvelle provision.
- b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. Par exemple :
 - i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la date de clôture et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance ; et
 - ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture.
- c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la date de clôture.
- d) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si à la date de clôture l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir IAS 19, *Avantages du personnel*) ; et
- e) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

Une entité **ne doit pas ajuster** les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture **ne donnant pas lieu à des ajustements**.

Un exemple d'un événement postérieur à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits ultérieurement. En conséquence, l'entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des placements. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les placements à la date de clôture bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires (voir ci-après).

3. Dividendes

Si une entité décide d'attribuer des dividendes aux détenteurs d'instruments de capitaux propres (tels que définis dans IAS 32, *Instruments financiers : Présentation*) après la date de clôture, l'entité **ne doit pas comptabiliser** ces dividendes en tant que passifs à la date de clôture.

Si des dividendes sont votés (c'est-à-dire que les dividendes ont été correctement autorisés et ne sont donc plus à la discrétion de l'entité) après la clôture de la période de reporting, mais avant l'approbation des états financiers, les dividendes ne sont pas comptabilisés en tant que dette à la fin de la période de reporting, **car aucune obligation n'existe à ce moment**. Ces dividendes sont mentionnés dans les notes conformément à IAS 1, *Présentation des états financiers*.

Rappelons que selon la norme IAS 1 (paragraphe 107), l'entité doit indiquer, soit dans l'état des variations des capitaux propres, soit dans les notes, le montant des dividendes comptabilisés au titre des distributions aux propriétaires au cours de la période, ainsi que le montant correspondant par action.

CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Une entité ne doit pas établir ses états financiers **sur une base de continuité d'exploitation** si la direction détermine, **après la date de clôture**, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la date de clôture peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que la norme IAS 10 **impose une modification fondamentale de la convention comptable plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine**.

La norme IAS 1 précise les informations à fournir si :

- a) les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation ; ou si
- b) la direction a conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les événements ou circonstances imposant la fourniture d'informations peuvent se produire **après la date de clôture**.

INFORMATIONS À FOURNIR

1. Date d'approbation

Une entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. Si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date d'approbation des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date.

2. Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture

Si une entité reçoit, **après la date de clôture**, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu de ces nouvelles informations.

Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture même lorsque ces informations **n'ont aucun effet sur les montants que l'entité a comptabilisés** dans ses états financiers.

Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas où un élément probant devient disponible après la date de clôture mais concerne un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit comptabiliser ou modifier une provision selon IAS 37, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cet élément probant.

3. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements **sont significatifs**, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes **pour chaque catégorie significative** d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :

- a) la nature de l'événement ; et
- b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

Sont par **exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement**, qui aboutiront généralement à une information à fournir :

- a) un regroupement d'entreprises important postérieur à la date de clôture (IFRS 3, *Regroupement d'entreprises*, impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante ;
- b) l'annonce d'un plan pour abandonner une activité ;
- c) des acquisitions importantes d'actifs, la classification d'actifs comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, d'autres sorties d'actifs ou expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants ;
- d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie postérieurement à la date de clôture ;
- e) l'annonce, ou le début de la mise en œuvre, d'une restructuration importante (voir IAS 37) ;
- f) des transactions importantes postérieures à la date de clôture portant sur des actions ordinaires ou des actions ordinaires potentielles (IAS 33, *Résultat par action*, impose aux entités de décrire ces opérations, sauf si elles portent sur des émissions par capitalisation des bénéfices ou émission d'actions gratuites, des divisions d'actions ou des fractionnements inversés d'actions, qui doivent toutes faire l'objet d'un ajustement selon IAS 33) ;
- g) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurement à la date de clôture ;
- h) des modifications des taux d'impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (voir IAS 12, *Impôts sur le résultat*) ;
- i) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes ; et
- j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

IFRS POUR PME - ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE**1. Définitions****a) Evènements postérieurs à la date de clôture**

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables comme défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 32.2</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 10.3</i></p>

b) Evènements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à ajustement

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les événements postérieurs donnant lieu à ajustement sont ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 32.2a - 32.5</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 10.3a</i></p>

c) Evènements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les événements postérieurs ne donnant pas lieu à ajustement sont liés à des situations apparues postérieurement à la date de clôture.</p> <p>Ils font uniquement l'objet d'une information dans les notes annexes aux états financiers.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 32.2b - 32.7</i></p>	<p>Identique à IFRS pou PME.</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 10.3b</i></p>

2. Comptabilisation et évaluation

a) Dividendes

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>Les dividendes proposés ou déclarés après la clôture ne sont pas comptabilisés en tant que passif à la fin de l'exercice.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 32.8</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 10.12 - .13</i></p>

b) Date d'approbation

IFRS pour PME	« Full IFRS »
<p>L'entité doit indiquer la date d'approbation des états financiers et mentionner qui a donné cette approbation. Elle doit également indiquer si les propriétaires de l'entité ou d'autres personnes ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication.</p> <p style="text-align: right;"><i>IFRS pour PME § 32.9</i></p>	<p>Similaire à IFRS pour PME</p> <p style="text-align: right;"><i>IAS 10.4 - .6</i></p>

ÉTUDE DE CAS

Cas n°1

Données

Le 30 janvier 2011, la société PROMO a découvert que son dépôt de stockage des marchandises a été endommagé. Ce dépôt a été acquis au début de l'exercice 2000 pour un coût de 510.000 dinars (hors TVA récupérable).

Des investigations menées, en février 2011, ont révélé que le dommage a résulté d'un défaut structurel dans la construction du dépôt. Ce défaut est devenu apparent lorsque d'importantes infiltrations d'eau ont été observées à la suite de fortes précipitations enregistrées durant la semaine close le 30 janvier 2011.

Jusqu'au 31 décembre 2010, la société PROMO pratiquait pour le dépôt un amortissement linéaire sur une durée d'utilité de 30 ans, sans valeur résiduelle.

Après la découverte dudit défaut, la valeur recouvrable du dépôt a été estimée à 250.000 dinars au 31 décembre 2010. En outre, sa durée d'utilité a été révisée à 20 ans à partir de la date de son acquisition. Ces deux données n'ont pas été prises en considération lors de l'établissement des états financiers de l'exercice 2010.

Les infiltrations d'eau à travers les fissures, survenues fin janvier 2011, ont rendu inutilisable un stock de marchandises de 100.000 dinars conservé dans le dépôt depuis son acquisition en novembre 2010. Ce stock n'a pas fait l'objet de provision pour dépréciation ou d'informations spécifiques dans les notes aux états financiers de l'exercice 2010.

La société PROMO n'est pas assurée contre les risques de pertes. Elle applique pour toutes ses immobilisations corporelles le modèle du coût. L'autorisation pour publication des états financiers relatifs à l'exercice 2010 aura lieu en mars 2011.

Travail à faire :

Préciser les traitements comptables à effectuer et les informations à fournir (dans les notes) pour corriger les états financiers de la société PROMO relatifs à l'exercice 2010. Ignorer les effets en matière d'impôt sur le résultat.

Solution

Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'approbation des états financiers. (IAS 10 § 3)

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements. (IAS 10 § 8)

Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements. (IAS 10 § 10)

Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. (IAS 10 § 14)

L'entité doit fournir les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :

- a) la nature de l'événement ; et
- b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite. (IAS 10 § 21)

Dans le cas de la société PROMO :

- Le dommage causé au dépôt de stockage des marchandises est un événement postérieur à la date de reporting donnant lieu à des ajustements. Il fournit l'évidence que le défaut structurel existait déjà au 31 décembre 2010 malgré sa découverte après cette date lorsqu'il est devenu apparent, et constitue un indice interne de dépréciation. Il s'ensuit que la révision de la durée d'utilité probable et, éventuellement, la perte de valeur (excédent de la valeur recouvrable sur la valeur comptable au 31/12/2010) doivent être pris en considération lors de l'arrêté des états financiers relatifs à l'exercice 2010.
 - Valeur comptable au 31/12/2009 = 510 000 - (510 000 / 30) x 10 = 340 000
 - Amortissement de l'exercice 2010 = 340 000 / (20 - 10) = 34 000
 - Valeur comptable au 31/12/2010 = 340 000 - 34 000 = 306 000
 - Valeur recouvrable = 250 000
 - Perte de valeur au 31/12/2010 = 56 000
 - Amortissement additionnel 2010 = 34 000 - 510 000/30 = 17 000

31 décembre 2010		
Dotations aux amortissements (R)	17 000	
Amortissements des constructions (B)		17 000
Perte de valeur (R)	56 000	
Constructions (B)		56 000

- Par contre, le dommage causé au stock de marchandises conservé dans le dépôt suite aux fortes précipitations enregistrées durant la semaine close le 30 janvier 2011 constitue un événement postérieur à la date de reporting ne donnant pas lieu à des ajustements. En effet, le stock était en bon état au 31 décembre 2010. Toutefois, la société PROMO doit indiquer dans les notes aux états financiers de l'exercice 2010 des informations sur la nature de l'évènement et l'estimation de son effet financier s'il est considéré comme étant significatif sans remettre en cause la continuité de l'exploitation (*Des marchandises acquises pour 100 000 dinars ont été rendues inutilisables suite aux infiltrations d'eau survenues au niveau du dépôt de stockage et causées par les fortes précipitations enregistrées, postérieurement à la date de reporting, durant la semaine close le 30 janvier 2011. Ces marchandises ne sont pas assurées contre les risques de pertes*).

Cas n°2

Données

On vous présente les cinq situations suivantes :

- a) L'exercice de la société « AA » se termine le 31 décembre, et l'entreprise est en période de fermeture du 24 décembre 2014 au 2 janvier 2015. Le 30 décembre 2014, la société « AA » est victime d'un incendie dans l'un de ses entrepôts et subit des dommages de 500.000 DT non couverts par un contrat d'assurance en cours. La société « AA » présente le détail de ces informations dans ses états financiers arrêtés au 31 décembre 2014.
- b) L'exercice de la société « BB » se termine le 30 juin. Durant la semaine du 20 juillet 2015, le commissaire aux comptes relève dans le cours de son travail que la société « BB » est en voie d'émettre un important emprunt obligataire. Il recommande donc que soit apporté un ajustement aux états financiers arrêtés au 30 juin 2015.
- c) L'exercice de la société « CC » se termine le 31 août. Pendant que le commissaire aux comptes procède à l'audit des états financiers arrêtés au 31 août 2015, le personnel syndiqué de la société « CC » amorce une grève qui se prolonge au-delà de la date de publication de ces états financiers qui ne contiennent aucune information ni aucun ajustement à ce sujet.
- d) La société « DD » a une importante créance sur la société « EE » dans ses états financiers arrêtés au 31 décembre 2014. Avant que la dernière main ne soit mise à ces états financiers, la société « DD » est informée que la société « EE » est en cessation de paiement et ne sera pas en mesure de s'acquitter de la totalité de ses obligations. La société « DD » présente le détail de ces informations dans ses états financiers arrêtés au 31 décembre 2014.
- e) L'exercice de la société « FF » se termine le 31 décembre. Le 20 janvier 2015, une loi nouvellement votée vient interdire l'exercice de l'unique activité constituant l'objet social de « FF ». Les états financiers arrêtés au 31 décembre 2014 ne contiennent aucune information ni aucun ajustement à ce sujet.

Travail à faire :

- 1) Préciser la période postérieure à la date de clôture pour une société anonyme dont les organes de gouvernance se composent d'une direction générale, d'un conseil d'administration et d'une assemblée générale des actionnaires.
- 2) Analyser chacune de ces cinq situations et indiquer dans quelle mesure elle illustre la définition et la comptabilisation exactes d'un événement postérieur à la date de clôture.

Solution

IFRS applicable : IAS 10, *Évènements postérieurs à la date de clôture*

1°) Définition de la période postérieure à la date de clôture pour une société anonyme dont les organes de gouvernance se composent d'une direction générale, d'un conseil d'administration et d'une assemblée générale des actionnaires.

La période postérieure à la date de clôture s'étend de la date de présentation de l'information financière à la date de l'autorisation de publication des états financiers par le conseil d'administration (qui est responsable de l'établissement et de la présentation des états financiers conformément aux IFRS), même si la société anonyme a l'obligation de soumettre ses états financiers annuels à l'approbation de ses actionnaires réunis en assemblée générale ordinaire.

Une entité doit indiquer la date de l'autorisation de publication des états financiers et mentionner qui adonné cette autorisation. Si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date de l'autorisation de publication des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date.

2°) Analyse de chacune des cinq situations en vue de conclure si elle illustre la définition et la comptabilisation exactes d'un événement postérieur à la date de clôture

On distingue deux types d'évènements postérieurs à la date de clôture :

- a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements) ; et
- b) ceux qui indiquent des situations apparues après la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements).

Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.

Si une entité reçoit, après la date de clôture, des informations sur des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière, elle doit mettre à jour les informations fournies relativement à ces situations au vu de ces nouvelles informations.

Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.

Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'évènements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements : (a) la nature de l'événement, et (b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

Situation (a) : Il ne s'agit pas d'un événement postérieur à la date de clôture puisqu'il s'est produit avant la fin de l'exercice. Toute perte résultant de l'incendie doit être comptabilisée.

Situation (b) : Il s'agit d'un événement postérieur à la date de clôture qui n'existait pas à la fin de la période de présentation de l'information financière et, par conséquent, aucun ajustement ne doit être effectué. La présentation de l'information pourrait s'imposer dans ce genre de situation.

Situation (c) : Certains événements postérieurs à la date de clôture ne nécessitent la présentation d'aucune information dans les états financiers de fin d'exercice ni aucun ajustement à ces états financiers. Une grève syndicale est précisément un événement qui n'est pas d'ordre comptable et n'exige ni ajustement ni présentation d'information.

Situation (d) : Il est raisonnable de supposer que cette condition existait à la fin de l'exercice, et l'information reçue ultérieurement ne fait que confirmer que la créance risque d'être irrécouvrable. Au minimum, une provision devrait être constituée. Étant donné qu'il est établi que la société « EE » ne sera pas en mesure de s'acquitter de la totalité de ses obligations, la créance devrait être radiée.

Situation (e) : Il s'agit d'un événement postérieur à la date de clôture qui remet en cause la continuité d'exploitation. Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Si l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que la norme IAS 10 impose une modification fondamentale de la convention comptable plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine.

NORME COMPTABLE INTERNATIONALE 10

événements postérieurs à la date de clôture

SOMMAIRE	paragraphes
OBJECTIF	1
CHAMP D'APPLICATION	2
DÉFINITIONS	3
COMPTABILISATION ET ÉVALUATION	8
Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements	8
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	10
Dividendes	12
CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION	14
INFORMATIONS À FOURNIR	17
Date de l'autorisation de publication	17
Mise à jour des informations à fournir sur des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière	19
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	21
DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR	23
RETRAIT D'IAS 10 (RÉVISÉE EN 1999)	24

Objectif

- 1 L'objectif de la présente norme est de prescrire :
- (a) quand une entité doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture ; et
 - (b) les informations qu'une entité doit fournir concernant la date de l'autorisation de publication des états financiers et les événements postérieurs à la date de clôture.

La norme impose également à une entité de ne pas établir ses états financiers sur la base de la continuité de l'exploitation si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de la continuité de l'exploitation n'est pas appropriée.

Champ d'application

- 2 La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférentes.

Définitions

- 3 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :
- Les *événements postérieurs à la date de clôture* sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers. On peut distinguer deux types d'événements :
- (a) ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière (*événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements*) ; et
 - (b) ceux qui indiquent des situations apparues après la date de clôture (*événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements*).
- 4 Le processus d'autorisation de la publication des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers.

5 Dans certains cas, une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers ont déjà été publiés. Dans de tels cas, la date de l'autorisation de publication des états financiers est la date de leur publication et non la date de leur approbation par les actionnaires.

Exemple

Le 28 février 20X2, la direction d'une entité achève le projet d'états financiers de l'année qui se termine le 31 décembre 20X1. Le 18 mars 20X2, le conseil d'administration examine les états financiers et autorise leur publication. L'entité annonce son résultat ainsi que d'autres informations financières choisies le 19 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1er avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15 mai 20X2 et les états financiers approuvés sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date de l'autorisation de publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle le conseil d'administration autorise leur publication).

6 Dans certains cas, la direction d'une entité a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance (composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles). Dans de tels cas, l'autorisation de publication des états financiers intervient lorsque la direction autorise leur communication au conseil de surveillance.

Exemple

Le 18 mars 20X2, la direction d'une entité autorise la communication des états financiers à son conseil de surveillance. Ce conseil, composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles, peut inclure des représentants du personnel et d'autres intérêts extérieurs. Le conseil de surveillance approuve les états financiers le 26 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1er avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15 mai 20X2 et les états financiers sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date de l'autorisation de publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle la direction autorise leur communication au conseil de surveillance).

7 Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date de l'autorisation de publication des états financiers même si ces événements se produisent après l'annonce publique du résultat net ou d'autres informations financières choisies.

Comptabilisation et évaluation

Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

8 Une entité doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.

9 Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entité d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas :

(a) le règlement, après la date de clôture, d'une action en justice qui confirme que l'entité avait une obligation actuelle à la fin de la période de présentation de l'information financière. L'entité ajuste toute provision comptabilisée antérieurement liée à cette action en justice selon IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* ou comptabilise une nouvelle provision. L'entité ne se contente pas d'indiquer dans ses notes un passif éventuel, parce que le règlement de l'affaire fournit des indications complémentaires qui doivent être traitées selon le paragraphe 16 d'IAS 37 ;

(b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la fin de la période de présentation de l'information financière ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. Par exemple :

(i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement qu'une perte sur une créance existait à la fin de la période de présentation de l'information financière et que l'entité doit ajuster la valeur comptable de la créance, et

(ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la fin de la période de présentation de l'information financière ;

(c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la fin de la période de présentation de l'information financière ;

(d) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si à la fin de la période de présentation de l'information financière l'entité avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir IAS 19 *Avantages du personnel*) ; et

- (e) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers sont incorrects.

Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

10 Une entité ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.

11 Comme exemple d'événement postérieur à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement, citons une baisse de la juste valeur de placements entre la date de clôture et la date de l'autorisation de publication des états financiers. La baisse de la juste valeur n'est normalement pas liée à la situation des placements à la fin de la période de présentation de l'information financière, mais reflète des événements qui se sont produits ultérieurement. En conséquence, l'entité n'ajuste pas les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des placements. De même, l'entité ne met pas à jour les montants indiqués pour les placements à la fin de la période de présentation de l'information financière bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 21.

Dividendes

12 Si une entité décide d'attribuer des dividendes aux détenteurs d'instruments de capitaux propres (tels que définis dans IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*) après la date de clôture, l'entité ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passifs à la fin de la période de présentation de l'information financière.

13 Si des dividendes sont déclarés après la date de clôture mais avant que la publication des états financiers soit autorisée, les dividendes ne sont pas comptabilisés comme des passifs à la fin de la période de présentation de l'information financière, car aucune obligation n'existe à ce moment. Ces dividendes sont mentionnés dans les notes conformément à IAS 1 *Présentation des états financiers*.

Continuité de l'exploitation

14 Une entité ne doit pas établir ses états financiers sur la base de la continuité de l'exploitation si la direction détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité.

15 Une dégradation du résultat d'exploitation et de la situation financière après la date de clôture peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de la continuité de l'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de la continuité de l'exploitation n'est plus appropriée, ses conséquences sont si étendues que la présente norme impose une modification fondamentale de la convention comptable plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine.

16 IAS 1 précise les informations à fournir si :

- (a) les états financiers ne sont pas établis sur la base de la continuité de l'exploitation ; ou
- (b) la direction a conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Les événements ou circonstances imposant la fourniture d'informations peuvent se produire après la date de clôture.

Informations à fournir

Date de l'autorisation de publication

17 Une entité doit indiquer la date de l'autorisation de publication des états financiers et mentionner qui a donné cette autorisation. Si les propriétaires de l'entité ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entité doit l'indiquer.

18 Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de connaître la date de l'autorisation de publication des états financiers, parce que les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date.

Mise à jour des informations à fournir sur des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière

19 Si une entité reçoit, après la date de clôture, des informations sur des situations qui existaient à la fin de la période de présentation de l'information financière, elle doit mettre à jour les informations fournies relativement à ces situations au vu de ces nouvelles informations.

20 Dans certains cas, une entité doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants que l'entité a comptabilisés dans ses états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas où un élément probant devient disponible après la date de clôture mais concerne un passif éventuel qui existait à la fin de la période de présentation de l'information financière. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit comptabiliser ou modifier une provision selon IAS 37, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cet élément probant.

Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

21 Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont significatifs, le fait de ne pas les indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. Dès lors, l'entité fournira les informations suivantes pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements :

(a) la nature de l'événement ; et

(b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

22 Sont par exemple des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à un ajustement, qui aboutiront généralement à une information à fournir :

(a) un regroupement d'entreprises important postérieur à la date de clôture (IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* impose dans ce cas de fournir des informations spécifiques) ou la sortie d'une filiale importante ;

(b) l'annonce d'un plan pour abandonner une activité ;

(c) des acquisitions importantes d'actifs, le classement d'actifs comme détenus en vue de la vente selon IFRS 5 *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, d'autres sorties d'actifs ou l'expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants ;

(d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie après la date de clôture ;

(e) l'annonce, ou le début de la mise en oeuvre, d'une restructuration importante (voir IAS 37) ;

(f) des transactions importantes postérieures à la date de clôture portant sur des actions ordinaires ou des actions ordinaires potentielles (IAS 33 *Résultat par action* impose aux entités de décrire ces opérations, sauf si elles portent sur des émissions par capitalisation des bénéfices ou émission d'actions gratuites, des fractionnements d'actions ou des fractionnements inversés d'actions, qui doivent toutes faire l'objet d'un ajustement selon IAS 33) ;

(g) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change après la date de clôture ;

(h) des modifications des taux d'impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (voir IAS 12 *Impôts sur le résultat*) ;

(i) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes ; et

(j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

Date d'entrée en vigueur

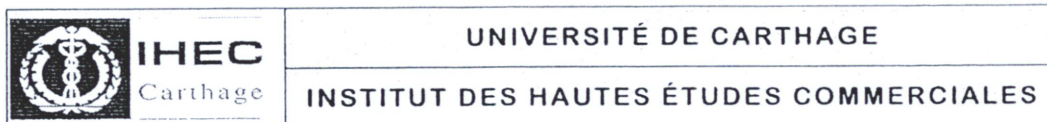
23 L'entité doit appliquer la présente norme pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005. Une application anticipée est encouragée. Si l'entité applique la présente norme à une période ouverte avant le 1er janvier 2005, elle doit l'indiquer.

23A La publication d'IFRS 13, en mai 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 11. L'entité qui applique IFRS 13 doit appliquer cette modification.

23B [Ajouté dans les mises à jour]

Retrait d'IAS 10 (révisée en 1999)

24 La présente norme annule et remplace IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* (révisée en 1999).



MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ
COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

15	NCT 14 : ÉVENTUALITÉS ET ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE
-----------	---

CHAMP D'APPLICATION

1. Etendue de la norme

La norme comptable tunisienne NCT 14, *Éventualités et Évènements postérieurs à la date de clôture*, traite de la comptabilisation et des informations à fournir concernant les éventualités. Elle traite également de la prise en compte des événements survenant après la date de clôture de la période.

2. Exclusions

Les éléments suivants, pouvant générer des éventualités, sont spécifiquement exclus du champ d'application de la norme NCT 14.

- Passifs des compagnies d'assurance-vie résultant des polices émises ;
- Obligations résultant des plans de retraite ;
- Engagements provenant des contrats de location de longue durée ;
- Impôts sur le résultat.

LES ÉVENTUALITÉS

1. Définition de la notion d'éventualité

Une éventualité est définie comme étant une circonstance ou une situation :

- existant à la date de clôture ; et
- dont l'incidence finale, gains ou perte, ne sera établie que par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs incertains.

Remarque : Dans les états financiers d'une entreprise, un grand nombre d'opérations nécessite des estimations. Toutefois, le fait qu'une estimation intervienne ne donne pas automatiquement naissance à une éventualité, même si les procédures d'évaluation des montants figurant dans les états financiers peuvent être similaires.

Ainsi, par exemple, le fait d'estimer la durée d'utilité d'une immobilisation pour déterminer l'amortissement ne fait pas de celui-ci une éventualité : La fin de la durée d'utilité d'une immobilisation amortissable n'est pas incertaine (durée limitée).

De même, les montants dus pour des services reçus ne constituent pas des éventualités telles que définies ci-avant, même si ces montants peuvent avoir été estimés ; il n'y a rien d'incertain dans le fait que les services sont rendus et que les obligations y afférentes sont nées.

2. Traitement comptable des éventualités

a) Gains éventuels

Par prudence, les gains éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers.

Leur existence doit cependant être mentionnée dans les notes aux états financiers si leur réalisation est **probable**. Cette mention doit bien sûr éviter toute présomption trompeuse quant à l'espérance de réalisation.

L'entreprise qui a conclu un marché important avant la date de clôture de son exercice et qui estime pouvoir réaliser des gains significatifs sur ce marché au cours de l'exercice suivant, peut porter l'information au niveau des notes aux états financiers.

Exemple 1

Au cours de l'exercice N, une entreprise a entamé une action en justice visant à obtenir 100 000 DT de dommages et intérêts pour réparation d'un préjudice subi. A la date de publication des comptes, le jugement n'est pas rendu mais les dirigeants estiment avoir de bonnes chances de succès.

L'entreprise ne peut pas comptabiliser ce gain éventuel. Elle peut seulement mentionner son existence dans les notes aux états financiers.

b) Pertes éventuelles

Principe : Une perte éventuelle doit être comptabilisée (en charges et au passif) lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- **la perte est probable**, c'est-à-dire qu'il est probable que des événements futurs viendront confirmer, après prise en compte de tout remboursement y afférent, la dépréciation d'un actif ou l'existence d'un passif à la date de clôture ; **et**
- **une estimation raisonnable de son montant peut être effectuée.**

Remarques :

1. Lorsqu'une charge doit être comptabilisée pour couvrir des éventualités communes à un groupe d'opérations similaires, elle doit l'être au cours de l'exercice au cours duquel les opérations principales dont sont issues ces éventualités ont été effectuées. Les coûts et les opérations auxquels ils se rapportent sont ainsi comptabilisés au cours du même exercice.
2. Les règles de comptabilisation des pertes éventuelles ne permettent pas de justifier la comptabilisation de provisions pour risques généraux ou non spécifiés, ces provisions n'étant pas liées à des situations ou conditions existant à la date de clôture.

Lorsque l'une ou l'autre des conditions précitées n'est pas remplie, l'existence d'une perte éventuelle doit être mentionnée dans les notes aux états financiers, à moins que la survenance de cette perte ne soit très improbable.

Voici des exemples d'éventualités à incidence future négative :

- créance sur un client en difficulté ;
- procès engagé à l'encontre de l'entreprise ;
- caution donnée ;
- contrat (d'achat ou de vente) déjà conclu mais se révélant à perte ;
- crédit-bail d'un bien ayant perdu son utilité.

Exemple 2

Une entreprise accorde une garantie d'un an sur tous les produits qu'elle vend. Les statistiques montrent que 2% des produits vendus sont retournés à l'entreprise au titre de cette garantie et que le coût moyen des réparations est de 50 DT.

Si l'entreprise a vendu 100 000 unités au cours de l'exercice N, elle doit provisionner, au titre de la garantie, la somme de : $100\ 000 \times 2\% \times 50\ \text{DT} = 100\ 000\ \text{DT}$.

Exemple 3

Une entreprise de ventes par correspondance a 10 000 clients. Il n'est évidemment pas possible d'évaluer séparément le risque de chaque créance. L'examen des exercices passés montre cependant que, en moyenne, 4% des factures ne sont jamais payées.

Si le chiffre d'affaires de l'exercice N est de 5 000 000 DT, l'entreprise doit constituer une provision de : $5\ 000\ 000\ \text{DT} \times 4\% = 200\ 000\ \text{DT}$.

Exemple 4

Une entreprise a négocié un important contrat avec un gouvernement étranger. Celui-ci refuse de payer le solde de sa dette, qui s'élève à 1 000 000 DT. L'entreprise est assurée contre ce risque auprès d'un organisme spécialisé. Le contrat prévoit le remboursement par l'assureur de 80% des sommes impayées.

L'entreprise n'a donc à provisionner que : $1\ 000\ 000 \times 20\% = 200\ 000\ \text{DT}$.

Exemple 5

Etant exposée à un risque d'indemnisation dans un procès qui l'oppose à un tiers, une entreprise estime cette indemnité à la date de clôture de l'exercice N à 30 000 DT. Une provision pour risque de 30 000 DT doit être constituée par l'entreprise.

Quand à un procès qui l'oppose à un client demandant des réparations pour préjudice subi suite à une livraison tardive d'un montant de 50 000 DT (sa marge devant être de 20%), l'entreprise estime qu'il est peu probable qu'elle soit jugée redevable de la réparation, et que même si cela en est le cas, la perte en question ne peut être raisonnablement déterminée. Les mentions suivantes doivent être portées dans les notes aux états financiers :

Eventualités : *L'entreprise est actionnée en justice pour réparation d'un prétendu préjudice causé à un client pour livraison tardive de la marchandise. Il est estimé peu probable que l'issue soit en faveur du client. Dans le cas où le jugement ne serait pas en faveur de l'entreprise, il est estimé que la perte éventuelle ne peut dépasser la marge commerciale du client sur le total de la commande, soit 10 000 DT.*

3. Evaluation des éventualités

L'évaluation des dénouements possibles d'une éventualité et l'analyse de l'incidence financière de ces dénouements doivent être basées sur le jugement des dirigeants de l'entreprise, fondé sur :

- **L'examen des informations disponibles à la date d'autorisation de publication des états financiers.** Cette date correspond normalement à la date à laquelle les comptes sont approuvés pour publication en dehors de l'entreprise ;
- **La revue des événements survenus depuis la clôture** de manière, d'une part, à identifier les éventualités et, d'autre part, à affiner leur évaluation. Cette revue peut être étayée par l'expérience d'opérations similaires, et dans certains cas, par des rapports émanant d'experts.

Ainsi, un événement survenant après la date de clôture, et indiquant qu'un actif s'était déprécié ou qu'un passif était assumé à la date de clôture, doit être pris en compte pour identifier une éventualité.

Dans certains cas, chaque éventualité peut être identifiée individuellement, et les circonstances particulières à chaque situation peuvent être considérées séparément pour évaluer l'incidence de l'éventualité.

Il en est ainsi par exemple :

- des risques pour des procès engagés contre l'entreprise ;
- des infractions commises par l'entreprise et sujettes à pénalisation ; et
- des engagements donnés par l'entreprise pour garantir un tiers en cas de défaillance de son débiteur.

Dans le cas de l'ouverture d'un procès important à l'encontre de l'entreprise, les facteurs retenus pour l'appréciation de l'éventualité peuvent être :

- l'état d'avancement de la procédure à la date d'autorisation de publication des états financiers ;
- les opinions d'experts juridiques ou d'autres conseillers ;
- l'expérience de l'entreprise ou d'autres entreprises dans des situations similaires.

Lorsque les incertitudes donnant naissance à une éventualité sont communes à un grand nombre d'opérations similaires, l'évaluation de l'éventualité pourra être fondée sur le groupe d'opérations similaires et non sur chaque opération prise individuellement.

Tel est le cas, par exemple, de l'estimation de la garantie pour services après vente ou encore de la fraction irrécouvrable des créances. En effet, des coûts de ce type sont couramment engagés et l'expérience fournit un moyen de chiffrer, avec une précision raisonnable, la perte ou le passif y afférent et ce, bien que les opérations individuelles pouvant donner lieu à une perte ou à un passif ne soient pas identifiées.

L'appréciation de l'incidence financière d'une éventualité tient compte de la totalité de la perte prévisible. Toutefois, lorsque la perte attendue doit être supportée en totalité ou en partie par une tierce personne, **en vertu d'un droit contractuel ou commun**, l'incidence financière de l'éventualité sera calculée nette de la partie de la perte devant être supportée par la tierce personne.

Il en est ainsi, par exemple, du cas d'un risque couvert par une assurance.

Montant à comptabiliser en charges : Lorsque les hypothèses retenues pour l'estimation de la perte éventuelle conduisent à déterminer plusieurs valeurs, la charge comptabilisée devra refléter :

- soit la meilleure estimation de la perte comprise dans la fourchette de valeurs ;
- soit, au minimum, le montant le plus faible de la fourchette, si aucune estimation ne semble meilleure qu'une autre.

Remarques :

1. Lorsqu'il existe un risque de perte supplémentaire par rapport au montant déjà comptabilisé en charges, mention doit en être faite dans les notes aux états financiers.
2. S'il existe des éléments contradictoires ou insuffisants pour estimer le montant de la perte éventuelle, aucune provision n'est constatée, mais il y a lieu de mentionner l'existence et la nature de l'éventualité dans les notes aux états financiers.

4. Informations à communiquer

1) Informations relatives aux pertes éventuelles

Les informations suivantes doivent, le cas échéant, être fournies :

- **Si aucune charge n'a été comptabilisée (en raison du caractère non mesurable ou incertain de la perte) :**
 - nature de l'éventualité ;
 - facteurs d'incertitude qui en affectent l'issue ;
 - estimation de son incidence financière ;
 - mention, le cas échéant, qu'aucune estimation fiable ne peut être obtenue, notamment en raison d'éléments contradictoires ou insuffisants.

Toutefois, si la réalisation de la perte est **très improbable**, aucune information n'est nécessaire.

Exception : L'existence et le montant des garanties, les obligations nées de l'escompte de lettres de change, de même que les obligations similaires sont généralement mentionnées dans les états financiers et ce, même s'il est peu probable qu'il en résulte une perte pour l'entreprise (*voir engagements ci-après*).

- **Si une charge a déjà été comptabilisée**, tout risque de perte supplémentaire par rapport au montant déjà comptabilisé doit être mentionné.

2) Informations relatives aux gains éventuels

L'existence de gains éventuels ne doit être mentionnée dans les états financiers que si leur réalisation est probable. Cette mention ne doit pas entraîner une interprétation trompeuse quant à la probabilité de réalisation du gain.

3) Les engagements (hors bilan)

Les engagements sont des droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition des actifs et des passifs sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.

Le rapprochement de cette définition avec celle des éventualités appelle deux remarques :

- Les conditions et opérations sont obligatoirement postérieures à la date de clôture. Si on considère que ces conditions et opérations sont des événements, on se trouve dans le cas d'une éventualité ;
- Les incidences ne sont plus mesurées par rapport au résultat, mais par rapport aux actifs et aux passifs. En raisonnant à l'extrême, on peut cependant dire que sur ce point les définitions sont identiques dans la mesure où la différence entre les actifs et les passifs représente les capitaux propres de l'entreprise qui comprennent le résultat de l'exercice.

L'éventualité liée à l'engagement pris par l'entreprise sera appréciée suivant la nature même de cet engagement. On distingue à ce titre, trois catégories d'engagements

- les engagements de garantie donnés ou reçus ;
- les engagements réciproques exceptionnels ; et
- les créances et les dettes assorties de garantie.

A titre d'illustration, la norme NCT 14 fournit, en annexe, l'exemple suivant de présentation des engagements au niveau des notes aux états financiers.

I. ENGAGEMENTS FINANCIERS

Type d'engagements	Valeur totale	Tiers	Dirigeants	Entreprises liées	Associés	Provisions
1. Engagements donnés a. garanties personnelles - cautionnement - aval b. garanties réelles - hypothèque - nantissement c. effets escomptés et non échus d. abandon de créances e. ... Total						
2. Engagements reçus a. garanties personnelles - cautionnement - aval b. garanties réelles - hypothèque - nantissement c. effets escomptés et non échus d. abandon de créances e. ... Total						
3. Engagements réciproques - emprunt obtenu et non encore encaissé - prêt consenti et non encore versé - opération de portage - crédit documentaire - commande d'immobilisation - commande de longue durée - etc. Total						

II. DETTES GARANTIES PAR DES SURETES

Postes concernés	Montant garanti	Valeur comptable des biens donnés en garantie	Provisions
1. Engagements donnés - emprunt obligataire - emprunt d'investissement - emprunt courant de gestion - autres			

III. COMMENTAIRES

Commentaires sur les engagements ne pouvant être chiffrés :

- engagement d'exclusivité
- engagement de non concurrence
- etc.

LES ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

1. Définition des événements postérieurs à la date de clôture

Les événements postérieurs à la date de clôture correspondent aux événements, favorables ou défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée.

La date d'autorisation de publication correspond à la date à laquelle les comptes sont approuvés pour publication en dehors de l'entreprise.

2. Principes de prise en compte des événements postérieurs à la date de clôture

Ces principes diffèrent selon qu'il s'agit :

- d'événements qui procurent des informations complémentaires permettant d'affiner les évaluations effectuées sur la base des conditions existant à la date de clôture des comptes. Ci-après, ces événements sont dénommés « **Événements liés à des conditions existant à la date de clôture** » ;
- ou, à l'inverse, d'événements résultant de circonstances nouvelles apparues après la date de clôture.

a) Événements postérieurs liés à des conditions existant à la date de clôture

Les actifs et les passifs doivent être corrigés lorsque les événements postérieurs à la date de clôture procurent des informations complémentaires, permettant d'affiner les estimations relatives à des conditions existant à la date de clôture.

Ainsi par exemple, une correction peut être apportée au titre d'une perte sur une créance client, si cette perte est confirmée par la faillite du client intervenue après la date de clôture de l'exercice.

Parmi les événements considérés comme liés à des conditions existant à la date de clôture, on peut citer les exemples suivants :

1. détermination définitive du prix d'achat d'une immobilisation réceptionnée avant la date de clôture ;
2. expertise, évaluation ou cession amenant à dégager une valeur inférieure à celle constatée en comptabilité ;
3. éléments d'évaluation de titres (perspective de réalisation ou de rentabilité récente, modification de la conjoncture, etc.) ;
4. prix de vente de produits en stock à la clôture (chute de prix conduisant à une valeur de réalisation inférieure au coût d'entrée historique) ;
5. information conduisant à modifier la dépréciation des en-cours ;
6. révélation de la situation compromise d'un client rendant la créance douteuse ;
7. retours de marchandises livrées avant la clôture ;
8. indemnités obtenues au terme de négociations ou sur dossiers en cours à la clôture ;
9. ristournes sur achats obtenues ;
10. jugement intervenu ;

11. perte sur créance qui serait confirmée par la faillite du client postérieurement à la date de clôture ;
12. fluctuations de change
Les pertes résultant des variations de change postérieures sont exceptionnellement comptabilisées dans les cas suivants :
 - la monnaie subit une dépréciation constante et n'a pas fait l'objet d'une couverture à terme ;
 - le cours de la clôture résulte d'une variation erratique de change qui se trouve corrigée après la clôture et dont on sait qu'elle ne dissimule pas une tendance nouvelle ;
13. remise en cause des critères ayant permis la prise en compte à l'actif de dépenses de recherche et de développement ;
14. produit en stock interdit de vente suite à une décision des autorités compétentes ;
15. dans les contrats de construction, hausse importante du coût des matières premières entraînant une perte potentielle ; et
16. notification de redressement faisant suite à un contrôle fiscal.

b) Évènements postérieurs non liés à des conditions existant à la date de clôture

Les actifs et les passifs ne doivent pas être corrigés au titre de ces événements.

Ainsi par exemple, la baisse de la valeur de marché de certains placements, entre la date de clôture et la date d'autorisation de publication des états financiers, n'est en principe pas prise en compte car la baisse de valeur n'est normalement pas liée à la situation des placements à la clôture de la période, mais reflète des circonstances qui se sont produites au cours de la période suivante. Il en est de même des fluctuations de taux de change postérieures à la date de clôture.

Toutefois, dans certains cas, des informations devront être fournies (*Voir ci-après*).

Parmi les événements, considérés comme non liés à des conditions existant à la date de clôture de l'exercice, on peut citer les événements suivants :

1. sinistre intervenu après la date de clôture ;
2. événements exceptionnels ou accidentels sortant du cadre de l'exploitation normale ;
3. décisions de gestion importantes ;
4. émission de titres, prises de participation, souscriptions ;
5. fusion, scission, apport partiel d'actif ;
6. ouverture ou fermeture de branches d'activités ;
7. fluctuation de cours et de conjoncture sur les marchés de l'entreprise ;
8. pertes futures sur participations ;
9. fluctuations de change ;
10. litiges ou procès dont la cause est postérieure à l'exercice ;
11. contrôle fiscal après la clôture de l'exercice ;
12. évolution significative des cours de bourse, des taux de change ou dévaluation de la monnaie ; et
13. décision d'expropriation.

c) Cas particuliers des événements remettant en cause la continuité de l'exploitation

Des événements postérieurs à la clôture peuvent indiquer que l'hypothèse de continuité de l'exploitation n'est plus appropriée pour tout ou partie de l'entreprise.

En particulier, lorsqu'il est constaté, après la date de clôture, une détérioration des résultats et de la situation financière de l'entreprise, il convient de s'assurer que la préparation des états financiers sur la base de cette hypothèse est toujours appropriée.

Dans ce cas, les actifs et les passifs doivent être ajustés pour tenir compte de ces événements.

3. Informations à communiquer

Une information est **obligatoire** lorsque surviennent des événements postérieurs à la date de clôture :

- qui sont **sans lien** avec des conditions existant à la date de clôture de l'exercice, et n'ont donc pas nécessité de retraitement des états financiers ; et
- qui sont **d'une importance** telle que l'absence d'information affecterait la possibilité pour les utilisateurs des états financiers de faire des évaluations correctes et de prendre des décisions fondées.

C'est en particulier le cas lorsque des événements postérieurs à la clôture entraînent des modifications inhabituelles de l'état dans lequel se trouvaient les actifs et les passifs à la date de clôture. Par exemple, destruction par le feu d'une usine de production importante, ou prise de participation majoritaire dans une autre entreprise.

Les informations à fournir doivent comporter :

- une description de ces événements ; et
- dans la mesure du possible, une estimation de leur incidence financière ou l'indication que cette estimation ne peut être obtenue.

Exemple 6

Au début de l'exercice N+1 et avant de publier ses états financiers de l'exercice N, une entreprise a accusé un retour de marchandises de la part de son principal client, pour 50 000 DT. Ce retour est fait sur une vente réalisée au cours de l'exercice N.

Les revenus de l'exercice N doivent être diminués de 50 000 DT.

Exemple 7

Au début de l'exercice N+1 et avant de publier ses états financiers de l'exercice N, une unité de production d'une entreprise a été détruite suite à un incendie. La valeur des équipements perdus et non couverts par une assurance s'élève à 300 000 DT.

Le traitement réservé à cet événement est une note aux états financiers qui peut prendre la forme suivante :

Evènements postérieurs à la date de clôture : Un incendie ayant eu lieu au mois de janvier N+1 a détruit des équipements de production dont la valeur nette comptable, non couverte par une assurance, s'élève au 31 décembre N à 300 000 DT.

Exemple 8

Une entreprise clôture ses comptes au 31 décembre. En février de l'année suivante, toutes les installations de production ont été détruites par le feu. L'entreprise, qui n'était pas assurée, a dû déposer son bilan. Une reprise de l'activité n'est pas envisageable. Les comptes de l'exercice précédent n'ont pas encore été approuvés par l'assemblée générale.

La continuité de l'entreprise n'étant plus assurée, les actifs doivent figurer au bilan à leur valeur de liquidation, quand bien même les événements qui justifient cette correction sont postérieurs à la date de clôture.

