

Institut des Hautes Etudes Commerciales de Carthage



---

**Département Comptabilité**

# **Elaboration des Etats Financiers**

**Support de cours**

**2<sup>ème</sup> Année LFG**

# Chapitre Introductif : Objet et composantes des états financiers

## Section 1 : Objectifs et 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.

### ➤ Situation financière de l'entreprise

La situation financière d'une entreprise est affectée par :

- ✓ les ressources économiques qu'elle maîtrise : l'information relative aux ressources contrôlées par une entreprise permet en particulier de prévoir sa capacité à générer dans l'avenir des liquidités et équivalents de liquidités ;
- ✓ sa structure financière : l'information relative à la structure financière d'une entreprise permet de prévoir les besoins et la capacité d'emprunter des fonds, l'opportunité d'augmenter le capital... ;
- ✓ sa liquidité et sa solvabilité : l'information relative à la liquidité et à la solvabilité de l'entreprise permet d'apprécier sa capacité à faire face à ses engagements financiers lors de leur arrivée à échéance.

Ce type d'informations est fourni principalement par le bilan.

### ➤ Performance de l'entreprise

L'information relative à la performance d'une entreprise est utile pour prédire sa capacité à générer des flux de trésorerie sur la base des ressources existantes et évaluer l'efficacité avec laquelle elle pourrait employer des ressources supplémentaires.

Cette information est donnée principalement par l'état de résultat.

### ➤ Evolution de la situation financière de l'entreprise

L'information sur l'évolution de la situation financière est utile afin d'apprécier les activités de l'entreprise au cours d'une période en matière d'investissement, de financement et d'exploitation. Elle permet en particulier d'évaluer la capacité de l'entreprise à générer des liquidités et des équivalents de liquidités, ainsi que ses besoins en la matière.

Cette information est fournie au moyen de l'état de flux de trésorerie.

Les états financiers ont aussi pour objet de rendre compte de la gestion et évaluer la performance de la direction de l'entreprise et sa capacité à optimiser les ressources qui ont été mises à sa disposition. Ils permettent ainsi de juger le degré d'atteinte des objectifs par les dirigeants dans le cadre du mandat social.

A cet effet, les états financiers doivent fournir des informations sur :

- Les actifs, potentiels de flux de trésorerie et d'équivalent de trésorerie au bénéfice de l'entreprise ;

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

Ainsi et comme c'est annoncé par le Cadre Conceptuel de la Comptabilité, les objectifs des états financiers découlent des besoins des utilisateurs. Ils ont pour objectifs essentiels de :

- ✓ Fournir des informations utiles à la prise de décision relative à l'investissement, au crédit et autres décisions similaires
- ✓ Présenter des informations utiles pour estimer la probabilité de réalisation des flux de trésorerie

## **Section 2 : Les utilisateurs des états financiers**

### **1. Les utilisateurs internes**

Ce sont les dirigeants, les organes d'administration et les différentes structures internes de l'entreprise (personnel, actionnaires...).

Les dirigeants sont responsables de la préparation et de la présentation des états financiers. Ils sont naturellement intéressés par l'information contenue dans ces états. Bien que destinés, principalement, à fournir des informations qui répondent aux besoins des utilisateurs externes, les états financiers peuvent, dans une certaine mesure, se révéler utiles aux dirigeants et ce, notamment dans le cas des petites et moyennes entreprises qui ne disposent, souvent, que de moyens limités pour pouvoir produire des informations répondant à leurs besoins spécifiques de gestion.

### **2. Les utilisateurs externes**

#### **✓ Les fournisseurs de capitaux**

Les investisseurs qui fournissent les capitaux à risque ainsi que les prêteurs sont concernés par le risque inhérent à leurs placements et crédits, les subventionnels sont intéressés de savoir si l'entreprise a atteint les objectifs qui lui ont été assignés.

En général, ces différents utilisateurs veulent savoir si l'entreprise est rentable, si elle génère des flux de trésorerie positifs, si ses actifs sont sauvegardés, si elle est en mesure de continuer son activité et d'honorer ses engagements dans un avenir prévisible.

#### **✓ L'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle**

Ce groupe inclut particulièrement les autorités fiscales et financières.

Ils utilisent l'information financière pour réglementer les activités des entreprises, éclairer leurs politiques fiscale, sociale et économique. Ils utilisent aussi l'information pour des besoins statistiques afin d'évaluer la contribution de l'entreprise à la création d'emplois, à l'exportation, au revenu national ou encore pour le calcul des impôts et taxes.

### ✓ Les autres partenaires de l'entreprise

Il s'agit essentiellement des fournisseurs et clients.

Ils sont intéressés notamment par la capacité de l'entreprise à continuer son activité et à générer des flux de trésorerie lui permettant d'honorer ses engagements.

**NB :** Les investisseurs et bailleurs de fonds font des investissements à risque dans l'entreprise et leurs besoins d'information sont naturellement plus larges. Normalement, l'élaboration d'états financiers répondant à leurs besoins peut également répondre aux besoins des autres utilisateurs. Ce sont les utilisateurs privilégiés des états financiers.

### Section 3 : Les composantes des états financiers

Un jeu complet d'états financiers comprend :

- un bilan ;
- un état de résultat ;
- un état de flux de trésorerie ;
- des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives ;
- un état des variations des capitaux propres (composante des états financiers selon les normes internationales / fait partie des notes aux états financiers selon les normes tunisiennes).

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 la norme comptable internationale IAS 1, ce rapport peut comporter une analyse 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.

## Chapitre 1 : Le Bilan

Le bilan fournit l'information sur la situation financière de l'entreprise et particulièrement sur les ressources économiques qu'elle contrôle ainsi que sur les obligations et les effets des transactions et événements susceptibles de modifier les ressources et les obligations.

Les ressources économiques, obtenues ou contrôlées, correspondent aux actifs alors que les obligations correspondent aux passifs qui, avec les capitaux propres constituent la structure financière de l'entreprise.

Les éléments inclus dans le bilan sont par conséquent les actifs, les passifs et les capitaux propres. Ces différents éléments sont définis dans le cadre conceptuel :

- L'actif est constitué par les ressources économiques obtenues ou contrôlées par l'entreprise, à la suite d'événements ou de transactions passés, permettant d'engendrer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise ayant un potentiel de générer directement ou indirectement des flux positifs de liquidité ou d'équivalent de liquidité ou de réduire la sortie de fonds.

Un actif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs bénéficieront à l'entreprise et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré(e) d'une façon fiable.

- Le passif est constitué par les obligations actuelles de l'entreprise, résultant de transactions ou d'événements passés, nécessitant probablement le transfert futur à d'autres entités de ressources représentatives d'avantages économiques.

Un passif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable qu'un transfert de ressources économiques résultera du règlement de l'obligation à la charge de l'entreprise, et que le montant de ce règlement peut être mesuré d'une façon fiable.

- Les capitaux propres représentent l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité, après déduction de tous ses passifs. Ils comportent les diverses catégories de capital, les réserves et équivalents et les résultats non répartis.

### **Section 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. Cette dernière présentation s'impose généralement pour les institutions financières qui ne fournissent pas des biens ou services au cours d'un cycle d'exploitation clairement identifiable.

La norme internationale IAS 1 relative à la présentation des états financiers 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.

La Norme Comptable Générale tunisienne NC 01 prévoit que la présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan doit faire ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

La Norme Comptable Tunisienne n° 21 relative à la présentation des états financiers des établissements bancaires prévoit que les éléments du bilan doivent être présentés selon leur nature par rapport à l'activité bancaire en privilégiant l'ordre décroissant de liquidité.

La présentation du bilan selon la Norme Comptable Tunisienne n° 26 relative à la présentation des états financiers des entreprises d'assurances et/ou de réassurance illustre l'inversion du cycle de production, caractéristique principale de l'activité d'assurance, en mettant en relief d'une part les provisions techniques qui constituent la dette estimée de l'assureur envers ses assurés et, d'autre part la couverture de ses engagements par des placements ou des créances sur les réassureurs.

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.

## **Section 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 :

➤ l'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation ;

Le cycle d'exploitation d'une entreprise est le temps moyen entre l'acquisition des matières entrant dans le processus et leur réalisation en trésorerie ou en un instrument aisément convertible en trésorerie. Il est souvent difficile de définir avec précision le cycle d'exploitation d'une entreprise particulière.

➤ l'actif est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;

➤ on s'attend à ce que l'actif soit réalisé dans les douze mois suivant la date de clôture ;

➤ l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie.

✓ Les actifs courants comprennent ainsi 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. Ils comprennent aussi les actifs détenus essentiellement aux fins d'être négociés, ainsi que la partie courante des actifs financiers non courants.

✓ Tous les autres actifs doivent être classés comme des actifs non-courants. Il s'agit par conséquent :  
- des actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue (durable) pour les besoins des activités de l'entreprise ; et  
- des actifs détenus à des fins de placement à long terme ou qui ne sont pas destinés à être réalisés dans les douze mois à compter de la date de clôture.

✓ Les actifs non courants regroupent essentiellement les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les actifs financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée.

### **Section 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 :

- l'entreprise s'attend à régler le passif au cours de son cycle d'exploitation normal ;
- Il est attendu qu'il soit réglé par utilisation de la trésorerie provenant des éléments classés comme actifs courants ;
- Il est détenu essentiellement aux fins d'être négocié ;
- il doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture ; ou
- 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, les découverts bancaires et la partie à court terme des passifs financiers non-courants, les dividendes à payer, les impôts sur le résultat à verser au trésor et les autres crédettes 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.

✓ 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 s'ils remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- 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.

#### **Section 4. Informations à présenter au bilan**

Selon IAS 1, le bilan doit comporter essentiellement les postes suivants :

- a) immobilisations corporelles ;
- b) immeubles de placement ;
- c) immobilisations incorporelles ;
- d) actifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (f) et (g)] ;
- e) stocks ;
- f) clients et autres débiteurs ;
- g) trésorerie et équivalents de trésorerie ;
- h) fournisseurs et autres créditeurs ;
- i) provisions ;
- j) passifs financiers [à l'exclusion des montants indiqués selon (h) et (i)] ;

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.

Le jugement relatif à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation :

- de la nature, de la liquidité des actifs ou de leur fonction au sein de l'entreprise ; et ;
- des montants, de la nature et de l'échéance des passifs.

#### **Section 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 comptables et de la nature et du montant du poste. 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 premières, 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.

**Section 6.    Modèle de bilan**

IAS 1 ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers.

Par contre, le système comptable des entreprises en Tunisie a fourni le modèle de bilan suivant dans la Norme Comptable Générale tunisienne NC 01 :

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

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

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

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

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

Rubriques des états financiers	Comptes associés
<b>CLIENTS &amp; COMPTES RATTACHES</b> X <b>MOINS : PROVISIONS</b> (X) X	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> )  <b>Moins :</b>  491. Provisions pour dépréciation des comptes clients.
<b>AUTRES ACTIFS COURANTS</b> X	<b>409. Fournisseurs débiteurs :</b>  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  <b>Moins :</b>  495. Provisions pour dépréciation des comptes de sociétés du groupe et associés 496. Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
<b>PLACEMENTS &amp; AUTRES ACTIFS FINANCIERS X</b>	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><b>52.</b> Placements courants :</p> <p><b>523.</b> Actions  <b>526.</b> Obligations  <b>527.</b> Bons du Trésor et bons de caisse à court Terme  <b>528.</b> Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées (<i>à recevoir</i>)  <b>529.</b> Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées (-)</p> <p><b>Moins :</b></p> <p><b>59.</b> Provisions pour dépréciation des comptes financiers (51 et 52)</p>
<p><b>LIQUIDITES &amp; EQUIVALENTS DE LIQUIDITES</b>  <b>X</b></p>	<p><b>53.</b> Banques, établissements financiers et assimilés :</p> <p><b>531.</b> Valeurs à l'encaissement  <b>532.</b> Banques  <b>534.</b> CCP  <b>553.</b> Comptes au Trésor</p> <p><b>54.</b> Caisse</p> <p><b>55.</b> Régies d'avances et accréditifs</p> <p><b>Plus :</b></p> <p><b>52.</b> Placements courants (<i>très liquides</i>)</p>

**BILAN : CAPITAUX PROPRES**

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

**BILAN : PASSIFS**

Rubriques des états financiers	Comptes associés
<b>EMPRUNTS (NON COURANTS)</b> X	<b>16.</b> Emprunts et dettes assimilés (à plus d'un an) :  <b>161.</b> Emprunts obligataires <b>162.</b> Emprunts auprès des établissements financiers ( <i>banques</i> ) <b>164.</b> Emprunts et dettes assortis de conditions particulières ( <i>des associés, de l'Etat ou des organismes internationaux</i> )
<b>AUTRES PASSIFS FINANCIERS (NON COURANTS)</b> X	<b>166.</b> Dettes rattachées à des participations ( <i>groupe, hors groupe, sociétés en participation</i> )  <b>167.</b> Dépôts et cautionnements reçus  <b>168.</b> Crédits fournisseurs d'immobilisations  <b>185.</b> Ecarts de conversion
<b>PROVISIONS POUR RISQUES &amp; CHARGES (NON COURANTES)</b> X	<b>15.</b> Provisions pour risques et charges :  <b>151.</b> Provisions pour risques ( <i>litiges, garanties données aux clients, amendes et pénalités</i> ) <b>152.</b> Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
<b>FOURNISSEURS &amp; COMPTES RATTACHES</b> X	<b>401.</b> Fournisseurs d'exploitation (ordinaires)  <b>403.</b> Fournisseurs d'exploitation - effets à payer  <b>404.</b> Fournisseurs d'immobilisations ( <i>ordinaires</i> )  <b>405.</b> Fournisseurs d'immobilisations - effets à Payer  <b>408.</b> Fournisseurs – factures non parvenues (charges à payer)
<b>AUTRES PASSIFS COURANTS</b> X	<b>419.</b> Clients créditeurs :  <b>4191.</b> Clients - avances et acomptes reçus sur Commandes <b>4196.</b> Clients - dettes pour emballages et matériel Consignés <b>4198.</b> RRR à accorder

**BILAN : PASSIFS**

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

## **CHAPITRE 2 : L'Etat de Résultat**

Conformément à la NCG, l'état de résultat fournit des renseignements sur la performance de l'entreprise. L'information sur la performance est utile pour évaluer la rentabilité de l'entreprise et sa capacité à générer des flux de trésorerie à partir des ressources qu'elle contrôle. Elle est aussi utile pour évaluer l'efficacité avec laquelle l'entreprise a utilisé ses ressources et sa capacité à employer des ressources supplémentaires (NCG, § 41).

Afin que l'état de résultat puisse remplir les objectifs qui lui sont assignés, il doit faire ressortir distinctement :

- ✓ le résultat d'exploitation, le résultat des activités ordinaires et le résultat net de l'exercice ;
- ✓ les éléments non récurrents ou extraordinaires (gains ou pertes) ;
- ✓ les produits et les charges à caractère financier ;
- ✓ l'impôt sur les bénéfices ;
- ✓ les produits, les charges et le résultat relatif à un secteur d'activité abandonné.

### **Section 1. 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.

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 impliquer 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.

## **Section 2. Etat de résultat - présentation de référence**

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.

L'état de résultat selon le modèle de référence se présente comme suit :

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

**a. Les revenus**

Il s'agit des produits résultant des activités principales et centrales et dont les coûts sont présentés en « coût des ventes ».

**b. Coûts des ventes**

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

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

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 :

(\*) Coût des marchandises produites = matières premières consommées + Coût de la main d'œuvre directe + frais généraux de production incorporables +/- Variation des stocks des produits en cours.

**c. Les autres produits d'exploitation :**

Il s'agit de tout autre produit ordinaire (autre que revenu) affecté à la rubrique des produits d'exploitation c'est -à-dire ni affecté au résultat financier ni aux autres gains ordinaires.

**d. Coût de distribution**

Les coûts de distribution regroupent l'ensemble des frais de distribution, de publicité, de personnel commercial, des magasins et dépôts de produits destinés à la vente, les frais de livraison et de transport sur ventes et d'une manière générale toutes les charges relatives à l'offre de ventes et à la réalisation des ventes c'est-à-dire les charges engagés dans la période précédant la vente ou en découlant directement.

**e. Coût administratifs**

Ce poste regroupe les charges qui se rapportent à la gestion générale de l'entreprise et incluent, notamment, les salaires des dirigeants et du personnel administratif (approvisionnement, direction financière, direction des ressources humaines, comptabilité, audit interne, contrôle de gestion, etc....), les fournitures de bureau, les honoraires et frais d'assistance des experts, les frais des locaux administratifs et les services bancaires administratifs.

**f. Autres charges d'exploitation**

Il s'agit d'un poste résiduel qui regroupe toutes les charges ordinaires non affectées à un autre poste du résultat ordinaire qui n'est ni charge financière ni perte ordinaire. Est affecté à ce poste le coût de la sous-activité .

**g. Charges financières nettes :**

Il s'agit du solde net des charges et produits financiers liés au financement courant et non courant des activités libellées en dinars et en devises ainsi que les pertes et gains de change liés aux activités et la résorption des autres actifs non courants de nature financière (prime de remboursement des obligations, frais d'émission des emprunts, écart de conversion) ainsi que les dotations aux provisions pour risques et charges financières liées aux activités de financement.

La compensation entre les charges et les produits financiers liés au financement des activités est autorisée sauf si la présentation séparée des produits et charges paraît plus utile dans le contexte de l'entreprise. La compensation n'est prévue que pour l'état de résultat. Dans l'état des soldes intermédiaires de gestion, les charges financières et les produits financiers sont présentés séparément.

**h. Produits des placements :**

Il s'agit des produits nets des pertes et charges correspondants aux placements courants et non courants y compris les dividendes et les provisions constituées ou reprises sur les différents placements.

**i. Autres gains ordinaires :**

Il s'agit des gains exceptionnels ou non récurrents nets des charges correspondantes tels les frais de cession des immobilisations dégageant un gain exceptionnel.

**j. Autres pertes ordinaires :**

Il s'agit des pertes exceptionnelles ou non récurrentes.

**k. Gains ou pertes extraordinaires :**

Cette rubrique renseigne sur le montant des gains ou des pertes extraordinaires inscrits aux comptes 67 et 77.

**l. Effets des modifications comptables :**

La NCG précise que « les effets des modifications comptables, non pris en compte dans l'état de résultat, doivent figurer au bas de l'état de résultat ». il s'agit en fait des effets des modifications comptables inscrits au cours ou à la fin de l'exercice dans le compte 128 « Modifications comptables affectant les résultats reportés ».

### **Section 3. Etat de résultat – présentation autorisée**

La présentation autorisée consiste essentiellement à classer les produits et les charges en fonction de leur nature. La présentation selon cette méthode est autorisée pour tenir compte de la culture comptable en vigueur, des spécificités sectorielles et organisationnelles et de la difficulté qu'auraient les petites et moyennes entreprises à appliquer la méthode de référence.

*Modèle autorisé*

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

Au cas où une entreprise utilise la méthode autorisée, elle est encouragée à publier dans ses notes une répartition de ses charges par destination. Cette opération vise à permettre aux entreprises de s'adapter à la présentation par destination.

Quand la méthode autorisée est utilisée, une analyse détaillée doit être fournie dans l'état de résultat sur les éléments suivants (NCG § 53) :

## **Produits d'exploitation**

- Ventes de marchandises et/ou vente des produits fabriqués par l'entreprise.
- Autres produits d'exploitation.

## **Charges d'exploitation**

- Variation des stocks des produits finis et des en-cours.
- Matière premières et autres services et approvisionnements consommés.
- Charges de personnel.
- Dotations aux amortissements et aux provisions (non financières)
- 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 référencement croisée (NCG § 55).

## **Section 4. Les éléments extraordinaires**

### **1. 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.

## 2. 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).

## TABLEAU DE PASSAGE DES COMPTES DETAILLES

### AUX RUBRIQUES DES ETATS FINANCIERS

#### ETAT DE RESULTAT – MODELE AUTORISE

Rubriques des états financiers	Comptes associés
<b>REVENUS</b>	<p><b>70.</b> Ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises :</p> <p style="padding-left: 20px;"><b>701.</b> Ventes de produits finis  <b>702.</b> Ventes de produits intermédiaires  <b>703.</b> Ventes de produits résiduels  <b>704.</b> Travaux  <b>705.</b> Etudes et prestations de services  <b>706.</b> Produits des activités annexes  <b>707.</b> Ventes de marchandises  <b>708.</b> Ventes liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée  <b>709.</b> Rabais, remises et ristournes accordés par l'entreprise (-)</p>
<b>AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION</b>	<p><b>731.</b> Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</p> <p><b>732.</b> Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles</p> <p><b>733.</b> Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs, gérants, etc.</p> <p><b>738.</b> Produits divers ordinaires (731, 732 et 733) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p><b>739.</b> Quotes-parts des subventions d'investissement inscrites au résultat de l'exercice</p> <p><b>741.</b> Subventions d'exploitation (<i>si ce n'est pas revenus</i>)</p> <p><b>781.</b> Reprises sur amortissements et provisions (<i>à caractère d'exploitation</i>)</p>

<b>PRODUCTION IMMOBILISEE</b>	<b>72.</b> 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
<b>VARIATION DES STOCKS DES PRODUITS FINIS &amp; DES EN-COURS</b>  ou (X)	<b>71.</b> Production stockée ( <i>ou déstockage</i> ) :  <b>713.</b> Variation des stocks ( <i>en-cours de production, produits</i> )
<b>ACHATS DE MARCHANDISES CONSOMMES (X)</b>	<b>607.</b> Achats de marchandises  <b>6087.</b> Achats de marchandises liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée  <b>6097.</b> Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de marchandises (-)  <b>Plus ou moins :</b>  <b>6037.</b> Variation des stocks de marchandises
<b>ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS CONSOMMES</b>	<b>601.</b> Achats stockés de matières premières et fournitures liées  <b>6081.</b> Achats de matières premières et fournitures liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée  <b>6091.</b> Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de matières premières et fournitures liées (-)  <b>Plus ou moins :</b>  <b>6031.</b> Variation des stocks de matières premières et fournitures liées  <b>602.</b> Achats stockés d'autres approvisionnements ( <i>matières consommables, emballages</i> )  <b>6082.</b> Achats d'autres approvisionnements liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée  <b>6092.</b> Rabais, remise et ristournes obtenus sur achats d'autres approvisionnements (-)  <b>Plus ou moins :</b>  <b>6032.</b> Variation des stocks des autres approvisionnements  <b>604.</b> Achats d'études et de prestations de services ( <i>y compris sous-traitance de production</i> )  <b>605.</b> Achats d'équipements et travaux ( <i>faisant l'objet de l'exploitation</i> )  <b>606.</b> achats non stockés de matières et fournitures ( <i>eau, électricité, carburant, petit outillage, fournitures de bureau</i> )

Rubriques des états financiers	Comptes associés
	<p><b>608.</b> Achats (604 à 606) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p><b>609.</b> Rabais, remise et ristournes obtenus sur achats (604 à 606) (-)</p>
<b>CHARGES DE PERSONNEL</b>	<p><b>64.</b> Charges de personnel :</p> <p><b>640.</b> Salaires et compléments de salaires (<i>salaires, heures supplémentaires primes, gratifications, avantages en natures</i>)</p> <p><b>642.</b> Appointements et compléments d'appointements</p> <p><b>643.</b> Indemnités représentatives de frais</p> <p><b>644.</b> Commissions au personnel</p> <p><b>645.</b> Rémunérations des administrateurs, gérants, etc.</p> <p><b>646.</b> Charges connexes aux salaires, appointements, commissions et rémunérations (<i>congés payés, indemnités de préavis et de licenciement, supplément familial</i>)</p> <p><b>647.</b> Charges sociales légales</p> <p><b>648.</b> Charges de personnel liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS &amp; AUX PROVISIONS</b>	<p><b>681.</b> Dotations aux amortissements et aux provisions (<i>autres que financières</i>) :</p> <p><b>6811.</b> Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p><b>6812.</b> Dotations aux résorptions des charges reportées</p> <p><b>6815.</b> Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation</p> <p><b>6816.</b> Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles</p> <p><b>6817.</b> Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs courants (<i>stocks, créances</i>)</p> <p><b>6818.</b> Dotations aux amortissements et aux provisions liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
<b>AUTRES CHARGES D'EXPLOITATION</b>	<p><b>61.</b> Services extérieurs :</p> <p><b>611.</b> Sous-traitance générale</p> <p><b>612.</b> Redevances pour utilisation d'immobilisations concédées</p> <p><b>613.</b> Locations (<i>y compris malis sur emballages</i>)</p> <p><b>614.</b> Charges locatives et de copropriété</p> <p><b>615.</b> Entretien et réparations</p> <p><b>616.</b> 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 (<i>TFP, FOPROLOS</i>)  665. Autres impôts, taxes et versements assimilés (<i>droits d'enregistrement et de timbre, taxes sur les véhicules</i>)  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  633. Jetons de présence  634. Pertes sur créances irrécouvrables  638. Charges diverses (631 et 633) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>
<b>CHARGES FINANCIERES NETTES</b>	<p><b>En plus :</b></p> <p>651. Charges d'intérêts  654. Escomptes accordés  655. Pertes de change  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><b>686.</b> Dotations aux amortissements et aux provisions (<i>charges financières</i>)</p> <p><b>6861.</b> Dotations aux amortissements des PRO  <b>6865.</b> Dotations aux provisions pour risques et charges financiers  <b>6868.</b> Dotations aux amortissements et aux provisions (6811 et 6865) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p><b>En moins :</b></p> <p><b>753.</b> Revenus des autres créances (<i>clients</i>)</p> <p><b>755.</b> Escomptes obtenus</p> <p><b>756.</b> Gains de change</p> <p><b>758.</b> Produits financiers (753, 755, et 756) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p><b>7865.</b> Reprises sur provisions pour risques et charges financiers</p>
<b>PRODUITS DES PLACEMENTS</b>	<p><b>En plus :</b></p> <p><b>751.</b> Produits des participations (<i>dividendes</i>)</p> <p><b>752.</b> Produits des autres immobilisations financières (<i>intérêts</i>)</p> <p><b>754.</b> Revenus des valeurs mobilières de placement (<i>dividendes, intérêts</i>)</p> <p><b>757.</b> Produits nets sur cessions de valeurs mobilières</p> <p><b>758.</b> Produits financiers (751, 752 et 754) liés à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p> <p><b>7866.</b> Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers</p> <p><b>En moins :</b></p> <p><b>653.</b> Pertes sur créances liées à des participations</p> <p><b>656.</b> Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières</p> <p><b>658.</b> Charges financières (653 et 656) liées à une modification comptable ou à une activité abandonnée</p>

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

## **Chapitre 3 : L'Etat de Flux de Trésorerie**

Une entreprise doit établir un tableau des flux de trésorerie de l'exercice (classant les flux de trésorerie en activités opérationnelles, d'investissement et de financement), selon les dispositions de IAS 7, et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers.

Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entreprise sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur apportent une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie ainsi que des besoins d'utilisation de cette trésorerie par l'entreprise. Elles renforcent également la comparabilité des informations sur la performance opérationnelle de différentes entreprises car elles éliminent les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.

Le tableau des flux de trésorerie rend compte des activités d'exploitation, d'investissement et de financement de l'entreprise, ainsi que de l'incidence de ces activités sur les fonds dont elle dispose.

L'élaboration et la présentation de l'état de flux de trésorerie sont régies par la norme NCT 1 (partie I, § 57 à 67) du système comptable des entreprises dont les dispositions ne diffèrent pas sensiblement de celles de IAS 7.

### **Section 1. TRESORERIE ET EQUIVALENTS DE TRESORERIE**

La trésorerie comprend les fonds disponibles, les dépôts à vue et les découverts bancaires sauf s'ils constituent un instrument de financement structurel de l'entreprise et font l'objet d'un contrat ferme garantissant leur stabilité (selon NCT 1). Les emprunts bancaires sont en général considérés comme des activités de financement.

Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur. Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition.

L'entreprise doit indiquer les composantes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants de son tableau de flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés au bilan. Etant donné la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires, l'entreprise doit indiquer la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la

trésorerie et d'équivalents de trésorerie. L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise doit être présenté conformément aux dispositions de IAS 8 concernant les changements de méthodes comptables (retraitement de l'information comparative, indication des raisons du changement et du fait que l'information comparative a été retraitée, ...).

## **Section 2.        PRESENTATION DU TABLEAU DE FLUX DE TRESORERIE**

Le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice classés en activités d'exploitation, d'investissement et de financement.

Le classement par activité fournit une information qui permet aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entreprise et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie.

Une transaction unique peut inclure des flux de trésorerie qui sont classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités d'exploitation tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

### **1.        Activités d'exploitation**

Les activités d'exploitation sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas définies comme étant des activités d'investissement ou de financement.

Le montant des flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation est un indicateur clé de la mesure dans laquelle les opérations de l'entreprise ont généré suffisamment de flux de trésorerie pour rembourser ses emprunts, maintenir la capacité opérationnelle de l'entreprise, verser des dividendes et faire de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement.

Les flux de trésorerie liés à l'exploitation sont essentiellement issus des principales activités génératrices de produits de l'entreprise. En conséquence, ils résultent en général des transactions et autres événements qui entrent dans la détermination du résultat net. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation :

- a. les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de la prestation de services (y compris l'encaissement des ventes à crédit ainsi que des effets à court ou à long terme tirés sur les clients et liés à des ventes) ;
- b. les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits (tels que les subventions d'exploitation, les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles et les jetons de présence) ;

- c. les sorties de trésorerie à des fournisseurs de biens et services (y compris les remboursements d'achats à crédit et les paiements à échéance des effets à court ou à long terme tirés par ces fournisseurs) ;
- d. les sorties de trésorerie aux membres du personnel ou pour leur compte (telles que les paiements aux organismes de sécurité sociale) ;
- e. les paiements à l'Etat des impôts, droits et taxes (autres que les impôts sur le résultat) ;
- f. les paiements d'impôts sur le résultat (à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement) ; et

Certaines transactions, telles que la cession d'un équipement de production, peuvent donner lieu à une plus ou moins-value, incluse dans la détermination du résultat net. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

Font partie des flux de trésorerie liés à l'exploitation toutes autres formes d'encaissements ou de décaissements ne provenant pas des activités définies comme étant d'investissement ou de financement. Exemples :

- les encaissements liés à l'issue heureuse d'un procès, ceux correspondant à des indemnités versées par une compagnie d'assurance à l'exception de celles directement liées à une opération d'investissement ou de financement, comme ce serait le cas en cas de destruction d'un immeuble, et des remboursements effectués par des fournisseurs d'exploitation ;
- les décaissements consécutifs à des procès, des versements à des œuvres charitables, et des remboursements de clients.

Certains encaissements et décaissements peuvent avoir des caractéristiques correspondant à plus d'une catégorie de flux de trésorerie. Par exemple, un paiement peut correspondre à un bien pouvant être considéré soit comme un stock, soit comme une immobilisation. Si c'est le cas, le classement adéquat dépend de l'activité qui risque d'être la source prédominante de flux de trésorerie pour ce type de bien. Ainsi, l'acquisition et la vente d'équipements destinés à être utilisés par l'entreprise ou à être loués à d'autres constituent en général une opération d'investissement. Cependant, des équipements sont quelquefois acquis ou produits afin d'être utilisés par l'entreprise ou loués à d'autres pour une courte période de temps, puis vendus. Dans ces circonstances, l'acquisition (ou la production) puis la vente de ces actifs doivent être considérées comme des opérations d'exploitation.

Une entreprise doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités d'exploitation, en utilisant :

- a. soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;

- b. soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat net est ajusté des effets des transactions sans effets de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie passées ou futures liées à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

Les entreprises sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités d'exploitation en utilisant la méthode directe. La méthode directe apporte des informations qui peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui ne sont pas disponibles à partir de la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les informations sur les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes peuvent être obtenues :

- a. à partir des enregistrements comptables de l'entreprise ; ou
- b. en ajustant les ventes, le coût des ventes et les autres éléments du compte de résultat, en fonction :
  - des variations durant l'exercice dans les stocks et dans les créances et dettes d'exploitation;
  - des éléments sans effet de trésorerie ; et des
  - des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement

Dans la méthode directe (présentation axée sur l'état de résultat), les entrées nettes de trésorerie provenant de l'exploitation peuvent être obtenues en présentant distinctement dans l'état de flux de trésorerie les différents éléments du résultat d'exploitation qui ont donné lieu à des entrées ou des sorties de trésorerie. Selon cette approche, ce sont essentiellement les encaissements reçus des clients et les charges d'exploitation réglées au comptant qui apparaîtront séparément dans la section de l'état de flux de trésorerie réservée à la détermination des entrées nettes de trésorerie provenant de l'exploitation. Chacun de ces éléments devra être déterminé en faisant intervenir les différents postes qui y sont reliés. Ainsi, les encaissements reçus des clients seront déterminés en fonction du montant des ventes et des variations dans les comptes des clients et dans les produits perçus d'avance ; les sommes versées aux fournisseurs de marchandises, dans une entreprise commerciale, seront déterminées en fonction du coût des marchandises vendues et des variations dans les stocks de marchandises et dans les comptes de ces fournisseurs ; les charges d'exploitation réglées au comptant seront obtenues en considérant les charges d'exploitation apparaissant à l'état de résultat (à l'exclusion des dotations aux amortissements et aux provisions) ainsi que la variation dans les charges payées d'avance ou les charges à payer ; l'impôt sur le résultat versé sera déterminé en fonction de l'impôt exigible de l'exercice et de la variation dans l'impôt à payer. Le calcul des sommes encaissées ou versées peut se résumer ainsi :

**Encaissements reçus des clients**


---

+ Soldes débiteurs des clients et comptes rattachés bruts en début d'exercice

---

- Solde des clients créditeurs en début d'exercice

---

- Produits constatés d'avance relatifs aux clients en début d'exercice

---

+ Ventes TTC

---

+ Gains de change sur créances clients en devises

---

- Pertes de change sur créances client en devises

---

- Créances clients passées en pertes (comptes 634)

---

- Soldes débiteurs des clients et comptes rattachés bruts en fin d'exercice

---

+ Soldes des clients créditeurs à la clôture de l'exercice

---

+ Produits constatés d'avance relatifs aux clients à la clôture de l'exercice

---



---

**= Encaissements reçus des clients**
**Sommes versées aux fournisseurs (d'exploitation)**


---

+ Soldes créditeurs des fournisseurs et comptes rattachés en début d'exercice

---

- Solde débiteurs des fournisseurs en début d'exercice

---

- Charges constatées d'avance relatives aux fournisseurs en début d'exercice

---

+ Achats TTC (des comptes 60, 61, 62 et 63 en partie)

---

+ Pertes de change sur dettes fournisseurs en devises

---

- Gains de change sur dettes fournisseurs en devises

---

- Soldes créditeurs des fournisseurs et comptes rattachés à la clôture de l'exercice

---

+ Soldes débiteurs des fournisseurs à la clôture de l'exercice

---

+ Charges constatées d'avance relatives aux fournisseurs à la clôture de l'exercice

---



---

**= Sommes versées aux fournisseurs**

### **Sommes versées au personnel**

- + Sommes dues au personnel et organismes sociaux en début d'exercice
- Avances au personnel en début d'exercice
- + Charges de personnel de l'exercice
- Sommes dues au personnel et organismes sociaux à la clôture de l'exercice
- + Avances au personnel à la clôture de l'exercice
- = **Sommes versées au personnel**

### **Intérêts payés**

- + Intérêts dus en début d'exercice (comptes rattachés)
- Intérêts payés d'avance en début d'exercice (comptes de régularisation)
- + Charges d'intérêt de l'exercice
- Intérêts dus à la clôture de l'exercice (comptes rattachés)
- + Intérêts payés d'avance à la clôture de l'exercice
- = **Intérêts payés**

Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités d'exploitation se détermine en ajustant le résultat net pour tenir compte de l'effet :

- a. des variations durant l'exercice dans les stocks et dans les créances et dettes d'exploitation
- b. des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les gains ou pertes de change non matérialisés ; et
- c. des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

Le tableau suivant fournit un éventail des différents retraitements qui peuvent être apportés au résultat net afin de dégager le flux de trésorerie net provenant des activités d'exploitation :

<b>Résultat net</b>	
<b>Ajouts ( + )</b>	<b>Déductions ( - )</b>
Stocks (bruts) début de période	Stocks (bruts) fin de période
Clients (bruts) début de période	Clients (bruts) fin de période
Autres créances d'exploitation (D.P)	Autres créances d'exploitation (F.P)
Fournisseurs d'exploitation (F.P)	Fournisseurs d'exploitation (D.P)
Autres dettes d'exploitation (F.P)	Autres dettes d'exploitation (D.P)
.....	.....
Dotations aux amortissements	Reprises sur amortissements
Dotations aux provisions	Reprises sur provisions
	Quotes-parts des subventions d'investissement inscrites au résultat
Réductions de valeurs ou pertes d'immobilisations incorporelles et corporelles	
.....	.....
Moins-values sur cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières	Plus-values sur cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières
Perte de change sur trésorerie en devises	Gain de change sur trésorerie en devises

**= Flux net de trésorerie provenant de l'exploitation**

## 2. Activités d'investissement

La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie indiquent dans quelle mesure des dépenses ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des produits et flux de trésorerie futurs. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement :

- a. sorties de trésorerie effectuée pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les dépenses liées aux immobilisations corporelles produites par l'entreprise pour elle-même ;
- b. entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme ;
- c. avances de trésorerie et prêts faits à des tiers ;

- d. entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à d'autres parties.

### **Acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles**

- + Valeurs brutes à la clôture de l'exercice
- + Valeurs brutes des immobilisations sorties
- Valeurs brutes en début d'exercice
- + Fournisseurs d'immobilisations en début de l'exercice
- Fournisseurs d'immobilisations à la clôture de l'exercice

**= Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles**

### **Acquisition d'immobilisations financières**

- + Montant brut à la clôture de l'exercice (net des versements restant à effectuer sur parties non libérées)
  - + Valeur brute des titres cédés en cours d'exercice
- 
- Montant brut à l'ouverture de l'exercice (net des versements restant à effectuer - sur parties non libérées)

**= Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations financières**

### **Cession d'immobilisations**

- + Prix de cession (TVA à reverser comprise)
  - + Créances sur cessions d'immobilisations en début d'exercice
  - Créances sur cessions d'immobilisations en fin d'exercice
- = Encaissements provenant de la cession d'immobilisations**

## **3. Activités de financement**

La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entreprise attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement :

- a. entrées de trésorerie provenant de l'émission d'actions ;
- b. sorties de trésorerie faites aux actionnaires pour acquérir ou racheter les actions de l'entreprise
- c. sorties de trésorerie pour le remboursement des montants empruntés ;
- d. dividendes versés aux actionnaires.

Les comptes courants des associés ne peuvent être rattachés à la fonction exploitation. Ils sont, par conséquent, rattachables à la fonction financement.

Les subventions d'équipements obtenues en vue de financer l'acquisition des immobilisations peuvent être rattachées soit à la fonction investissement, soit à la fonction financement.

Les fonds tirés de l'exploitation sont souvent insuffisants pour financer les activités d'investissement de l'entreprise. Celle-ci a alors recours à du financement externe soit sous la forme d'emprunts, soit en émettant du capital-actions. Voici les formules de calcul des principaux flux de trésorerie liés aux activités de financement :

### **Augmentation de capital**

- + Capital en fin de période
- Réserves incorporées au capital en cours de période
- Conversion de dettes en capital
- Capital en début de période
- = **Encaissement suite à l'émission d'actions**

### **Distribution de dividendes**

- + Somme des réserves en début d'exercice (sauf actions propres)
- ± Résultat de l'exercice N-1
- Réserves incorporées au capital au cours de l'exercice N
- Somme des réserves à la clôture de N
- = Dividendes attribués en N
- + Dividendes dus aux actionnaires en début d'exercice
- Dividendes dus aux actionnaires à la clôture de l'exercice
- = **Dividendes versés au cours de l'exercice**

### **Emission d'emprunts - remboursement d'emprunts**

- + Emprunts non courants en fin de période
- + Echéances à moins d'un an en fin de période
- Emprunts non courants en début de période
- Echéances à moins d'un an sur emprunts en début de période
- = Solde net des émissions / remboursements d'emprunts correspondant à :
  - Encaissements provenant des emprunts (+)
  - Remboursements d'emprunts (-)

### **Section 3. MODELES DE TABLEAUX DE FLUX DE TRESORERIE**

Ci-joint deux modèles de tableaux de flux de trésorerie (selon les deux méthodes directe et indirecte) :

**Modèle de présentation de référence**

Le modèle de présentation de référence proposé par le système comptable se présente comme suit :

	<i>31 décembre</i>	
	<i>n</i>	<i>n-1</i>
<b><i>Flux de trésorerie liés à l'exploitation</i></b>		
Encaissements reçus des clients	X	X
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	X	X
Intérêts payés	X	X
Impôts sur les bénéfices payés	X	X
	<hr/>	<hr/>
<b>Flux de trésorerie provenant de (affectés à) l'exploitation</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b><i>Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement</i></b>		
Décaissements provenant de l'acquisition d'immob. corporelles et incorporelles	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immob. corporelles et incorporelles	X	X
Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations financières	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations financières	X	X
	<hr/>	<hr/>
<b>Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités d'investissement</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b><i>Flux de trésorerie provenant aux activités de financement</i></b>		
Encaissement suite à l'émission d'actions	X	X
Dividendes et autres distributions	X	X
Encaissements provenant des emprunts	X	X
Remboursement d'emprunts	X	X
	<hr/>	<hr/>
<b>Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de financement</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Incidence des variations des taux de change sur les liquidités et équivalents de liquidités</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<hr/>	<hr/>
<b>Variation de trésorerie</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<i>Trésorerie au début de l'exercice</i>	<b>X</b>	<b>X</b>
<i>Trésorerie à la clôture de l'exercice</i>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Modèle de présentation autorisée**

Le modèle de présentation autorisée proposé par le système comptable se présente comme suit :

**Flux de trésorerie liés à l'exploitation**

	<b>31 décembre</b>	
	<b>n</b>	<b>n-1</b>
<b>Résultat net</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Ajustement pour :		
▪ Amortissements et provisions	X	X
▪ Variations des :		
- Stocks	X	X
- Créances	X	X
- Autres actifs	X	X
- Fournisseurs et autres dettes	X	X
▪ Plus ou moins values de cession	X	X
▪ Transfert de charges	X	X
<b>Flux de trésorerie provenant de (affectés à) l'exploitation</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b><i>Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement</i></b>		
Décassements provenant de l'acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations corporelles et incorporelles	X	X
Décassements provenant de l'acquisition d'immobilisations financières	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations financières	X	X
<b>Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités d'investissement</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b><i>Flux de trésorerie liés aux activités de financement</i></b>		
Encaissement suite à l'émission d'actions	X	X
Dividendes et autres distributions	X	X
Encaissement provenant des emprunts	X	X
Remboursement d'emprunts	X	X
<b>Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de financement</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Incidence des variations des taux de change sur les liquidités et équivalents de liquidités</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b><u>Variation de trésorerie</u></b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie au début de l'exercice</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie à la clôture de l'exercice</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## **Section 4. AUTRES INFORMATIONS A FOURNIR**

L'entreprise doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus et non disponibles et l'accompagner d'un commentaire de la direction.

Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entreprise. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire de la direction, est encouragée et peut inclure:

- le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités ;
- le montant global des flux de trésorerie qui représentent des augmentations de la capacité de production, séparément des flux de trésorerie qui sont nécessaires pour maintenir la capacité de production ; et
- le montant des flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation, d'investissement et de financement pour chaque secteur d'activité et chaque secteur géographique.

La présentation de flux de trésorerie sectoriels permet aux utilisateurs d'avoir une meilleure compréhension de la relation entre les flux de trésorerie de l'ensemble de l'entreprise et ceux de ses composantes et de la disponibilité et la variabilité des flux de trésorerie sectoriels.

## **CHAPITRE 4 :**

### **Les notes aux états financiers**

Les notes aux états financiers comportent un ensemble d'informations explicatives et complémentaires présentées sous forme de notes permettant une meilleure intelligibilité des états financiers.

Les notes aux états financiers comprennent les informations détaillant et analysant les montants figurant dans le corps du bilan, de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie ainsi que les informations supplémentaires qui sont utiles aux utilisateurs tels que les engagements et les passifs éventuels. Elles comprennent les informations dont les normes comptables tunisiennes requièrent la publication et d'autres informations qui sont de nature à favoriser la pertinence.

Les notes aux états financiers font partie intégrante des états financiers et ont principalement pour objectifs :

- d'informer sur les bases retenues pour l'élaboration des états financiers et sur les choix particuliers de principes comptables retenus pour le traitement et la présentation des transactions et événements de l'entreprise.
- Divulguer et motiver les cas de non respect des normes comptables tunisiennes dans l'élaboration des états financiers
- Fournir des informations supplémentaires ne figurant pas dans le corps des états financiers eux – mêmes et qui sont de nature à favoriser une présentation fidèle.

#### **Section 1. Structure des notes aux états financiers :**

La structure des notes aux états financiers obéit aux règles suivantes :

##### **1– La comparabilité :**

Les notes aux états financiers doivent être présentées de manière comparable d'un exercice à l'autre. Les chiffres présentés et traduisant soit un solde de compte, soit une variation soit enfin un détail d'un poste doivent être, dans la mesure du possible, rapprochés à ceux de l'exercice précédent.

##### **2 – La référencement croisée :**

Chaque élément positionné dans le bilan, l'état de résultat et l'état des flux de trésorerie doit faire l'objet d'une référencement croisée avec les notes correspondantes.

##### **3 – La cohérence**

Une structure cohérente et systématique doit être retenue, autant que possible, pour la présentation des notes aux états financiers. Cette structure doit permettre aux utilisateurs de comprendre les états financiers et de les comparer avec ceux d'autres entreprises.

#### 4 – Un ordre logique et systématique

Les notes doivent être présentées dans un ordre logique qui permet de mettre en relief les éléments significatifs et importants. Cet ordre doit prévoir :

- Les éléments qui sont essentiels pour la compréhension des états financiers dans leur ensemble, tels que les principes adoptés et les bases de mesure utilisées.
- Les éléments se rapportant aux différents postes et rubriques des états financiers dans l'ordre de leur présentation dans les différents états.
- Les autres informations exigées ou qui sont de nature à assurer une représentation fidèle, tels que :
  - Les éventualités et les engagements
  - Les divulgations à caractère non financier
  - Les soldes intermédiaires de gestion
  - Les mouvements des capitaux propres
  - Le passage des charges par nature aux charges par destination et vice versa.

### **Section 2.      Les notes de présentation :**

Ces notes sont généralement présentées tout à fait au début des notes aux états financiers. Elles comportent des notes de présentation de la société et d'autres relatives au référentiel comptable et principes spécifiques retenus.

#### **1- Présentation de l'entreprise**

Dans cette note de présentation, il convient de préciser :

- La dénomination sociale complète de la société
- La forme juridique et la date de création, de transformation ou de fusion
- Le capital social et la structure des actionnaires
- Siège social, bureaux et succursales
- Présentation de l'activité de la société et de ses principales opérations
- Particularités liées aux conditions d'exploitation
- Restrictions, déchéances ou autres événements susceptibles de nuire à la continuité d'exploitation
- Principaux faits saillants dans la vie de la société
- Régime fiscal de la société – Avantages fiscaux et financiers -
- Autres informations pertinentes sur l'entreprise.

## **2- Note sur le référentiel comptable et les principes retenus**

Les notes sur le référentiel comptable doivent comporter une note sur le respect des normes, une deuxième traitant des dérogations faites aux préconisations de ces normes et enfin une présentation des principes comptables appliqués.

### **- Déclaration de conformité**

Conformément aux dispositions du paragraphe 74 de la norme comptable générale, toute entreprise publiant des états financiers, doit déclarer l'utilisation des normes comptables comme référentiel pour la préparation et la présentation de ces états.

### **- Dérogations apportées aux préconisations des normes**

En vertu des dispositions du paragraphe 75 de la norme comptable générale, toute divergence significative entre les normes comptables tunisiennes et les principes comptables retenus par l'entreprise doit faire l'objet d'une note d'information spécifique précisant :

- la nature de chaque divergence
- la justification du choix retenu
- la quantification de l'impact de cette divergence sur le résultat et la situation financière de l'entreprise.

### **- Les principes comptables appliqués**

Il convient tout d'abord de préciser que par principes comptables, il convient d'entendre les concepts fondamentaux tels que définis par le cadre conceptuel, les règles, méthodes et procédés énoncés dans les normes comptables ainsi que la doctrine.

La note relative aux principes comptables adoptés par l'entreprise doit décrire :

- les bases de mesure utilisées pour l'élaboration des états financiers
- Chaque principe comptable particulier significatif pour la représentation fidèle des états financiers
  - méthodes retenues pour déterminer la valeur comptable brute
  - méthodes d'amortissement utilisées
- les règles de classification et les méthodes d'évaluation des placements
- les méthodes utilisées en matière de traitement des stocks incluant l'évaluation, les éléments de coût, la valorisation et la comptabilisation des stocks
- les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours
- les méthodes utilisées pour l'évaluation des pertes attendues et des coûts directs et indirects imputables aux stocks.
- La mention, le cas échéant, de l'absence de changement de méthodes comptables au cours de l'exercice.

### **Section 3. Les notes sur les états financiers**

Cette partie comporte l'ensemble des notes commentant et expliquant les différents postes du bilan, de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie dans l'ordre de leur présentation dans les différents états.

Il n'est pas du tout possible de dresser un modèle standard des notes qu'il y a lieu de développer et de publier, puisque chaque entité présente ses propres particularités qui doivent conduire à la présentation de notes spécifiques. Ces notes sont traditionnellement regroupées en trois parties distinctes.

- Notes sur les postes du bilan
- Notes sur les postes de l'état de résultat
- Notes sur les postes de l'état des flux de trésorerie

Les notes sur l'état des flux de trésorerie fournissent le détail des rubriques constitutives de cet état. Comme nous l'avons déjà examiné aux précédents paragraphes, cet état peut être présenté selon deux présentations différentes : la présentation de référence et la présentation autorisée.

Selon l'option prise par l'entreprise, les rubriques de l'état des flux de trésorerie doivent permettre la reconstitution du montant y afférent tout en indiquant toutes ses composantes.

### **Section 4. Autres notes d'informations**

En plus des notes sur le référentiel comptable et les différentes rubriques du bilan, de l'état de résultat et de l'état des flux de trésorerie, les notes aux états financiers comprennent également d'autres informations relatives :

- aux éventualités, événements et engagements ;
- aux soldes intermédiaires de gestion ;
- au tableau des mouvements des capitaux propres ;
- au tableau de passage des charges par destination aux charges par nature ;
- au tableau de détermination du résultat fiscal ;

#### **1– Les éventualités, événements et engagements**

##### 1.1 - Les éventualités

Les éventualités qui ont donné lieu à la constatation d'une provision sont normalement décrites et détaillées dans les notes explicatives des provisions.

Sont décrites dans cette note, les éventualités qui pourraient donner lieu à une perte dont le montant est peu probable ou qui ne peut être raisonnablement estimé ainsi que les éventualités à incidence future négative. Les mentions correspondantes doivent comprendre :

- a- La nature de l'éventualité : Un procès engagé à l'encontre de l'entreprise
- b- Les incertitudes qui affectent l'issue : Avis partagés des conseillers juridiques, absence de jurisprudence, aucun jugement n'est encore prononcé
- c- L'estimation de leur incidence financière ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

### 1.2 Les événements postérieurs

La note sur les événements postérieurs doit distinguer entre :

**1-** Les événements ayant un lien de causalité direct et prépondérant avec une situation existante à la date de l'inventaire ; c'est à dire ayant donné lieu à un ajustement des comptes :

- Nature de l'événement
- Les comptes qui ont été ajustés
- Incidence sur le résultat de l'exercice

**2 -** Les événements non liés à des conditions existant à la date de clôture de l'exercice

(Exemple : sinistre intervenu après la date de clôture ; décision de gestion importante ; contrôle fiscal après la date de clôture ; pertes futures sur participations ; litiges ou procès dont la cause est postérieure à l'exercice etc).

Il convient de préciser dans cette note :

- Une description détaillée de l'événement
- L'incidence éventuelle sur la situation des exercices postérieurs

### 1.3 - Les engagements

Lorsqu'ils sont importants et significatifs, les engagements de l'entreprise sont présentés par nature conformément au modèle prévu par la norme 14.

Ces types sont les suivants :

#### **Engagements financiers**

1 – Engagements donnés

- garanties personnelles
- garanties réelles
- effets escomptés et non échus
- abandon de créances

## 2 – Engagements reçus

- garanties personnelles
- garanties réelles
- effets escomptés et non échus
- créances à l'exportation mobilisées
- abandon de créances

## 3 – Engagements réciproques

- Emprunts obtenus non encore encaissés
- Crédits consentis non encore versés
- Opération de portage
- Crédit documentaire
- Commande d'immobilisation
- Commande de longue durée

## **Dettes garanties par des sûretés**

- Emprunt obligataire
- Emprunt d'investissement
- Emprunt courant de gestion

## **2 – Les soldes intermédiaires de gestion**

Pour les besoins d'agrégation à l'échelle sectorielle ou nationale, les entreprises publient leurs soldes intermédiaires dans les notes aux états financiers conformément au modèle objet de l'annexe 8 de la norme générale.

## **3- Tableau de passage des charges : par nature vers les charges par destination**

En application des dispositions du § 45 de la norme comptable générale, les entreprises qui ont opté pour la méthode de référence doivent obligatoirement fournir l'information sur la nature de leurs charges dans les notes aux états financiers.

Par ailleurs, le §52 de la norme stipule que « au cas où une entreprise utilise la méthode autorisée, elle est encouragée à publier dans ses notes une répartition de ses charges par destination. Cette opération vise à permettre aux entreprises de s'adapter à la présentation par destination ».

De ce qui précède, il résulte que :

Les entreprises qui présentent l'état de résultat selon la méthode de référence, doivent annexer un tableau expliquant le passage des charges par destination (telles qu'elles figurent dans l'état de résultat) aux charges par nature.

Ce tableau permet la ventilation du coût des ventes, des frais de distribution, des frais d'administration et des autres charges dans les diverses charges par nature à savoir :

- Les achats consommés ;
- Les charges de personnel ;
- Les amortissements et provisions ;
- Et les autres charges.

Les entreprises qui ont opté pour la méthode autorisée gagneraient dans un souci de s'adapter à la présentation de référence, d'établir un tableau permettant d'assurer le passage des charges par nature aux charges par destination.

Ce tableau permet de ventiler les charges telles qu'elles figurent dans l'état de résultat selon la destination suivante :

- Le coût des ventes ;
- Les frais de distribution ;
- Les frais d'administration ;
- Les autres frais.

#### **4- Tableau des mouvements des capitaux propres**

Les notes aux états financiers doivent obligatoirement comporter une note sur les mouvements des capitaux propres et sur le résultat par action (§ 83 de la NC 01 page 24). Il s'agit d'un tableau permettant de réconcilier pour chaque poste des capitaux propres les montants du début de la période avec les montants de fin de période en indiquant l'origine de chaque mouvement.

#### **5- Tableau de détermination du résultat fiscal**

Ce tableau est destiné au calcul du résultat net fiscal imposable. Il recueille les régularisations extra-comptables, permettant le passage du résultat comptable au résultat fiscal.

#### **6- Divulgations à caractère non financier**

D'autres informations à caractère non financier devraient être divulguées, lorsqu'il est jugé que leur publication améliore l'intelligibilité des états financiers. Parmi ces informations nous citons à titre indicatif et non limitatif :

- l'état sur les ressources humaines : cet état fournit des données qualitatives et quantitatives les plus pertinentes sur le capital humain de l'entreprise et les activités et actions qui sont de nature à le développer,
- Un rapport sur les performances environnementales reflétant les avantages et les coûts de l'entreprise découlant des activités ayant trait à la conservation de l'environnement,
- Un état sur la technologie portant sur les données relatives aux choix technologiques et à l'effort d'innovation déployé par l'entreprise.

## CHAPITRE 5 : L'Etat de variation des capitaux propres

Au terme du § 83 de la première partie de la NCG, 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.

Le § 6 de la NCT 2 « capitaux propres » précise que les opérations portant sur les capitaux propres sont des opérations ayant trait :

- ✓ à toute variation du compte de capital, des comptes de complément d'apport (prime d'émission, de fusion, d'apport). Parmi ces opérations sont, notamment, citées les opérations d'augmentation, de réduction, de remboursement du capital, de fusion, de conversion des obligations en actions.... :
- ✓ aux écarts relatifs à la constatation des effets de la variation des prix (réévaluation) ;
- ✓ aux dividendes, y compris ceux distribués en actions et ceux relatifs aux actions de l'entreprise rachetée par elle-même ;
- ✓ aux affectations des résultats négatifs aux postes de résultats reportés ;
- ✓ au rachat par la société de ses propres actions en vue, soit de les revendre, soit de les annuler ; et
- ✓ à tout gain réalisé ou toute perte subie à la suite des opérations de rachat et revente ou de rachat et d'annulation.

Bien que le tableau de variation des capitaux propres doive être présenté dans une note obligatoire, la NCG ne fournit aucun modèle de présentation.

Au niveau international, l'IAS 1 retient parmi les états de synthèse, un état des changements dans les capitaux propres.

Ci-joint un modèle d'état de variation des capitaux propres inspirés du modèle présenté dans l'IAS 1 et ce, après adaptation au contexte tunisien :

## Tableau de variation des capitaux propres pour l'exercice clos au 31/12/N+2

	Capital social libéré	Prime d'émission	Réserves de réévaluation	Réserves	Résultats reportés et résultats de l'exercice	Autres capitaux propres	Total
<b>Solde au 31 décembre N</b>							
Modifications comptables							
<b>Solde corrigé au 1/1/N+1</b>							
Plus de value de réévaluation							
Subvention d'équipement							
Actions détenus par la société sur elle-même							
Résultat de l'exercice							
Dividendes décidés							
Autres affectations du résultat de l'exercice							
Libération d'actions anciennement émises							
Emission d'actions libérées							
Incorporation de réserves au capital							
Réduction du capital							
Autres							
<b>Solde au 31/12/N+1</b>							
Modifications comptables							
<b>Solde corrigé au 31/12/N+1</b>							
Plus de value de réévaluation							
Subvention d'équipement							
Actions détenus par la société sur elle-même							
Résultat de l'exercice							
Dividendes décidés							
Autres affectations du résultat de l'exercice							
Libération d'actions anciennement émises							
Emission d'actions libérées							
Incorporation de réserves au capital							
Réduction du capital							
Autres							
<b>Solde au 31/12/N+2</b>							