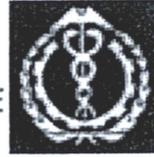


1050

**Mastère  
Professionnel  
en Comptabilité**

ARCHI - SEVEN  
PHOTOCOPIE - TIRAGE  
23 190 860



**Institut des Hautes Etudes Commerciales  
IHEC – Carthage  
Année Universitaire 2014/2015**

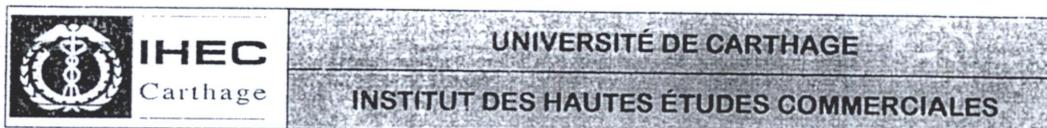


**International  
Accounting  
Standards  
Board**

**IAS 34 : INFORMATION FINANCIÈRE  
INTERMÉDIAIRE**

**Révision  
Comptable**

**Abderrazak GABSI  
Universitaire & Expert comptable**



## MASTÈRE PROFESSIONNEL EN COMPTABILITÉ

### COURS : NORMES INTERNATIONALES D'INFORMATION FINANCIÈRE

# 34 | IAS 34 : INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE (Étude comparative avec la norme comptable NCT 19 du SCE)

## OBJECTIF ET CHAMP D'APPLICATION

### 1. Objectif de la norme IAS 34

L'objectif de la norme IAS 34 est de prescrire le **contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire** ainsi que les **principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer** aux états financiers (complets ou résumés) d'une période intermédiaire. Une information financière intermédiaire rapide et fiable permet aux investisseurs, créanciers et autres destinataires de mieux appréhender la capacité de l'entité à générer des bénéfices et des flux de trésorerie, ainsi que sa situation financière et sa liquidité.

Il est peu probable que des états financiers dressés strictement sur une base annuelle répondent à tous les besoins des utilisateurs de l'information comptable. En fait, les états financiers intermédiaires fournissent des renseignements sur les performances financières (résultats) et les changements survenus dans la situation financière d'une entité depuis ses derniers états financiers annuels. Les états financiers intermédiaires peuvent être considérés comme les auxiliaires des états financiers annuels. Ils peuvent être utiles, entre autres, pour prévoir les résultats annuels de l'exercice en cours et ceux des exercices futurs, pour faire ressortir les tendances dans les bénéfices et les liquidités et pour évaluer la performance de la direction. L'information financière intermédiaire augmente la fiabilité des prévisions des résultats des sociétés et des cours des actions.

### 2. Champ d'application

La norme IAS 34 ne précise pas quelles entités doivent publier des rapports financiers intermédiaires ; elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence ni dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports doivent être établis. Toutefois, les gouvernements, les commissions de valeurs mobilières, les bourses et les organismes comptables imposent bien souvent aux entités dont les titres d'emprunt ou de capitaux propres sont cotés, de publier des rapports financiers intermédiaires. **La norme IAS 34 s'applique si l'entité est tenue, ou si elle choisit, de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux Normes Internationales d'Information Financière (IFRS)**. Les entités cotées sont encouragées à :

- a) établir des rapports financiers intermédiaires au minimum à la fin du premier semestre de leur période annuelle ; et

- b) faire en sorte que ces rapports financiers intermédiaires soient disponibles au maximum 60 jours après la fin de la période intermédiaire.

En Tunisie, la production d'états financiers intermédiaires semestriels ou trimestriels constitue une exigence légale pour les sociétés qui font appel public à l'épargne (article 21 bis de la loi n°94-117 du 14 novembre 1994, portant réorganisation du marché financier) ou les sociétés d'investissement à capital variable (article 8 de la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif).

La norme NCT 19, relative aux états financiers intermédiaires, du système comptable des entreprises en Tunisie prescrit pour l'élaboration des états financiers intermédiaires :

- le contenu minimum ;
- les principes de comptabilisation et d'évaluation.

Elle s'applique à toutes les entreprises **obligées** (par la loi ou par les autorités de régulation) ou qui **choisissent de publier** des états financiers intermédiaires couvrant une période plus courte qu'un exercice complet (exemple : un semestre ou un trimestre).

Pour que les états financiers intermédiaires soient utiles, ils doivent être publiés rapidement (dans un délai de deux mois, selon l'article 21 bis de la loi n°94-117). De ce fait, les exigences en matière d'informations à fournir sont moins grandes et les états financiers intermédiaires font habituellement l'objet d'une mission d'examen limité.

## **FORME ET CONTENU DES ÉTATS FINANCIERS INTERMÉDIAIRES**

### **1. Définitions**

La **période intermédiaire** désigne une période de reporting d'une durée inférieure à celle d'une période annuelle complète.

Le **rapport financier intermédiaire** désigne un rapport financier contenant un jeu **complet** d'états financiers (tel que décrit dans la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*) **ou** un jeu d'états financiers **résumés** (tel que décrit dans la norme IAS 34) pour une période intermédiaire.

### **2. Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire**

Un rapport financier intermédiaire doit comporter, **au minimum**, les composantes suivantes :

- a) un état résumé de la situation financière ;
- b) un ou des états résumés du résultat net et des autres éléments du résultat global ;
- c) un état résumé des variations des capitaux propres ;
- d) un état résumé des flux de trésorerie ; et
- e) une **sélection** de notes explicatives.

Si l'entité présente les composantes de résultat net dans un état séparé, elle présente l'information intermédiaire résumée tirée de cet état.

Si l'entité publie un jeu complet d'états financiers dans son rapport financier intermédiaire, elle doit se conformer aux dispositions de la norme IAS 1, *Présentation des états financiers*.

Si une entité publie un jeu d'états financiers résumés dans son rapport financier intermédiaire, **ces états financiers résumés doivent comporter au minimum chacune des rubriques et chacun des sous-totaux qui étaient présentés dans ses états financiers annuels les plus récents**, ainsi que la sélection de notes explicatives imposée par la norme IAS 34. Ils doivent également présenter les postes ou les notes supplémentaires dont l'omission aurait pour effet de rendre trompeurs les états financiers intermédiaires résumés.

Dans l'état présentant les composantes du résultat net d'une période intermédiaire, l'entité doit présenter le résultat de base et le résultat dilué par action pour cette période, lorsque l'entité entre dans le champ d'application d'IAS 33, *Résultat par action*. Si l'entité présente les composantes de résultat net dans un état séparé, elle présente le résultat de base et le résultat dilué par action dans cet état.

Un rapport financier intermédiaire est préparé sur une base consolidée si les états financiers annuels les plus récents de l'entité étaient consolidés.

Pour des considérations de rapidité de diffusion de l'information et de coût, et afin d'éviter la répétition d'informations publiées antérieurement, une entité peut être tenue (ou peut choisir) de fournir moins d'informations aux dates intermédiaires que dans ses états financiers annuels.

Selon la norme IAS 34, un rapport financier intermédiaire doit se composer au minimum d'états financiers résumés et d'une sélection de notes explicatives. Le rapport financier intermédiaire est destiné à actualiser les informations fournies dans le jeu complet d'états financiers annuels le plus récent. Par conséquent, il s'intéresse essentiellement aux nouveaux événements, activités et circonstances et ne reproduit pas des informations déjà communiquées précédemment.

Selon la norme comptable tunisienne NCT 19, **les états financiers intermédiaires comportent les mêmes éléments que les états financiers annuels** : un bilan, un état de résultat, un état des flux de trésorerie et des notes aux états financiers. Cependant, les entreprises peuvent opter pour la présentation d'une sélection de notes explicatives (imposée par la norme NCT 19).

### 3. Sélection de notes explicatives

Un utilisateur du rapport financier intermédiaire d'une entité aura également accès au rapport financier annuel le plus récent de cette entité. Il est donc inutile que les notes du rapport financier intermédiaire fournissent des mises à jour relativement non significatives d'informations qui figuraient déjà dans les notes du rapport annuel le plus récent. A une date intermédiaire, il est plus utile d'expliquer les événements et les transactions importants pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entité depuis la dernière date de reporting annuel.

Une entité doit au minimum inclure les informations suivantes dans les notes à ses états financiers intermédiaires, si elles sont significatives et si elles ne sont pas fournies par ailleurs dans son rapport financier intermédiaire. :

- a) une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les états financiers intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les états financiers annuels les plus récents ou, si elles ont changé, une description de la nature de ces changements et de leurs effets ;

- b) des indications expliquant le caractère saisonnier ou cyclique des activités de la période intermédiaire ;
- c) la nature et le montant des éléments qui sont inhabituels du fait de leur nature, de leur importance ou de leur incidence, et qui affectent les actifs, les passifs, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie ;
- d) la nature et le montant des changements d'estimations de montants présentés lors des précédentes périodes intermédiaires de la période annuelle considérée ou des changements d'estimations de montants présentés lors de périodes annuelles antérieures ;
- e) les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres ;
- f) les dividendes payés (dividende total ou par action) en distinguant ceux versés au titre des actions ordinaires de ceux versés au titre des autres actions ;
- g) les informations sectorielles suivantes (la présentation d'informations sectorielles n'est requise dans un rapport financier intermédiaire d'une entité que si IFRS 8, *Secteurs opérationnels*, impose que l'entité présente des informations sectorielles dans ses états financiers annuels) :
  - i) *les produits des activités ordinaires provenant de clients externes, s'ils sont inclus dans l'indicateur du résultat sectoriel examiné par le principal décideur opérationnel, ou s'ils sont par ailleurs fournis régulièrement au principal décideur opérationnel ;*
  - ii) *les produits des activités ordinaires intersectoriels, s'ils sont inclus dans l'indicateur du résultat sectoriel examiné par le principal décideur opérationnel, ou s'ils sont par ailleurs fournis régulièrement au principal décideur opérationnel ;*
  - iii) *un indicateur du résultat sectoriel ;*
  - iv) *le total des actifs pour lesquels il y a eu un changement significatif du montant présenté dans les derniers états financiers annuels ;*
  - v) *une description des différences par rapport aux derniers états financiers annuels dans la base de sectorisation ou dans la base d'évaluation du résultat sectoriel ;*
  - vi) *un rapprochement entre le total des indicateurs des résultats des secteurs à présenter et du résultat de l'entité avant charge d'impôt (produit d'impôt) et activités abandonnées. Cependant, si l'entité affecte à des secteurs à présenter des éléments tels qu'une charge d'impôt (un produit d'impôt), elle peut rapprocher le total des indicateurs des résultats sectoriels et le résultat de l'entité après prise en compte de ces éléments. Les éléments de rapprochement significatifs doivent être identifiés et décrits séparément dans ce rapprochement ;*
- h) les événements postérieurs à la période intermédiaire qui ne sont pas traduits dans les états financiers de la période intermédiaire ;
- i) l'effet des changements qui ont affecté la composition de l'entité au cours de la période intermédiaire, y compris les regroupements d'entreprises, l'obtention ou la perte de contrôle sur des filiales et des participations à long terme, les restructurations et les activités abandonnées.

Dans le cas de regroupements d'entreprises, l'entité doit fournir les informations requises par la norme IFRS 3.

Les informations doivent normalement être présentées **sur une base cumulée** depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire.

Une entité doit indiquer dans son rapport intermédiaire une explication des événements et des transactions importants pour comprendre l'évolution de la situation et de la performance financières de l'entité depuis la fin de la dernière période annuelle de reporting. L'information fournie au sujet de ces événements et transactions doit mettre à jour l'information pertinente présentée dans le rapport annuel le plus récent.

Voici une liste (non exhaustive) d'événements et de transactions sur lesquels des informations sont exigées lorsque l'événement ou la transaction est important :

- a) la dépréciation de stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et la reprise de cette dépréciation ;
- b) la comptabilisation d'une perte pour dépréciation d'actifs financiers, d'immobilisations corporelles, d'immobilisations incorporelles ou d'autres actifs, et la reprise de cette perte de valeur ;
- c) la reprise d'une provision pour restructuration ;
- d) les acquisitions et sorties d'immobilisations corporelles ;
- e) les engagements d'achat d'immobilisations corporelles ;
- f) les règlements de litiges ;
- g) les corrections d'erreurs d'une période antérieure ;
- h) les changements dans la situation de l'entité ou le contexte économique influent sur la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers de l'entité, que ces actifs ou passifs soient comptabilisés à la juste valeur ou au coût amorti ;
- i) tout défaut de paiement sur un prêt ou toute violation d'un contrat de prêt non réparé au plus tard à la fin de la période de reporting ;
- j) les transactions entre parties liées ;
- k) les transferts entre des niveaux de la hiérarchie de la juste valeur lors de l'évaluation de la juste valeur des instruments financiers ;
- l) les changements dans le classement d'actifs financiers à la suite d'un changement quant à leur finalité ou leur utilisation ; et
- m) les changements ayant affecté les passifs éventuels et les actifs éventuels.

La norme NCT 19 impose pratiquement la même sélection de notes explicatives tout en ajoutant un (k) : les mouvements dans les capitaux propres conformément aux dispositions du paragraphe 83 de la 1<sup>ère</sup> partie de la norme NCT 01.

#### **4. Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés**

Les rapports intermédiaires doivent comporter les états financiers intermédiaires (résumés ou complets) pour les périodes suivantes :

- a) état de la situation financière **à la fin de la période intermédiaire concernée** et état comparatif de la situation financière **à la date de clôture de l'exercice précédent** ;
- b) état du résultat global **de la période intermédiaire considérée** et état du résultat global **cumulé depuis le début de l'exercice considéré**, ainsi que les états du résultat global comparatifs **pour les périodes intermédiaires comparables** de l'exercice précédent ;

- c) état des variations des capitaux propres **cumulé depuis le début de l'exercice considéré** ainsi qu'un état comparatif **pour la période cumulée comparable** de l'exercice précédent ; et
- d) tableau des flux de trésorerie **cumulé depuis le début de l'exercice considéré**, ainsi qu'un tableau **comparatif pour la période cumulée comparable** de l'exercice précédent.

Selon la norme NCT 19, les états financiers intermédiaires doivent inclure :

- a) le bilan arrêté à la fin de la période intermédiaire en cours, avec le bilan comparatif pour la même période de l'exercice précédent ainsi que le bilan comparatif arrêté à la fin de l'exercice précédent (voir annexe 1) ;
- b) les états de résultats pour la période intermédiaire en cours et cumulativement pour les périodes intermédiaires de l'exercice en cours, avec les états de résultats intermédiaires comparatifs de l'exercice précédent, ainsi que l'état de résultat annuel relatif à l'exercice précédent (voir annexe 2 applicable, par exemple, aux entreprises tenues de publier des états financiers semestriels ou trimestriels) ;
- c) l'état des flux de trésorerie cumulatif pour l'exercice en cours (pour la période allant du début de l'exercice jusqu'à la date d'arrêté des états financiers intermédiaires), avec un état des flux de trésorerie comparatif de l'exercice précédent, ainsi que l'état des flux de trésorerie annuel relatif à l'exercice précédent (voir annexe 3 applicable, par exemple, aux entreprises tenues de publier des états financiers semestriels ou trimestriels).

Dans le cas d'une entité dont l'activité est **extrêmement saisonnière**, il peut être utile de fournir des informations financières pour la période de douze mois jusqu'à la fin de la période intermédiaire, et des informations comparatives pour la période précédente de douze mois. En conséquence, les entités dont l'activité est extrêmement saisonnière sont **encouragées** à envisager de présenter ce type d'informations, en complément des informations exigées par la norme IAS 34 (et la norme NCT 19 en Tunisie).

## 5. Importance relative

La norme IAS 1 impose de présenter séparément les éléments significatifs, y compris (par exemple) les activités abandonnées. Elle définit un élément comme significatif si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par des utilisateurs des états financiers, mais elle ne contient aucune indication quantifiée en matière d'importance relative.

Pour décider comment comptabiliser, évaluer, classer ou fournir une information relative à un élément pour les besoins de l'information financière intermédiaire, **l'importance relative s'apprécie par rapport aux données financières de la période intermédiaire** (et non par rapport aux données annuelles prévisionnelles).

Ainsi, par exemple, les éléments inhabituels, les changements de méthodes comptables ou d'estimations et les erreurs sont comptabilisés et présentés en fonction de leur importance relative par rapport aux données de la période intermédiaire, afin d'éviter les déductions trompeuses que pourrait entraîner le fait de ne pas les présenter.

L'objectif primordial est de faire en sorte qu'un rapport financier intermédiaire contienne toutes les informations pertinentes pour comprendre la situation et la performance financières d'une entité durant la période intermédiaire.

## 6. Informations à fournir dans les états financiers annuels

Si l'estimation d'un montant présenté dans une période intermédiaire évolue de façon significative durant la dernière période intermédiaire de l'exercice, mais si cette période intermédiaire ne fait pas l'objet d'un rapport financier distinct, la nature et le montant de ce changement d'estimation doivent être indiqués dans une note aux états financiers annuels de l'exercice concerné.

## PRINCIPES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

### 1. Utilisation des mêmes méthodes comptables que dans les états financiers annuels

Dans ses états financiers intermédiaires, une entité doit appliquer des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels sauf en ce qui concerne les changements de méthodes comptables postérieurs à la date de clôture des états financiers annuels les plus récents, lesquels devront être traduits dans les états financiers de la période annuelle suivante. Toutefois, la fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) des rapports financiers d'une entité ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées pour les besoins de l'information intermédiaire doivent être faites sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire (*méthode dite de la période discrète*).

Les évaluations cumulées depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire considérée peuvent entraîner des changements d'estimations de montants présentés pendant des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice en cours. Mais les principes de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges pour les périodes intermédiaires sont identiques à ceux utilisés dans les états financiers annuels.

A titre d'illustration :

- a) les principes de comptabilisation et d'évaluation des pertes résultant de dépréciations ou de restructurations au cours d'une période intermédiaire sont identiques à ceux qu'utiliserait une entité si elle préparait uniquement des états financiers annuels. Toutefois, si ces éléments sont comptabilisés et évalués au titre d'une période intermédiaire et si les montants estimés changent lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice, l'estimation d'origine est modifiée lors de la période intermédiaire ultérieure par constatation d'un montant de perte supplémentaire ou par reprise d'un montant comptabilisé précédemment ;
- b) **un coût qui ne correspond pas à la définition d'un actif** à la fin d'une période intermédiaire **n'est pas différé au bilan** dans l'attente d'une information future établissant s'il respecte ou non la définition d'un actif ou pour lisser les résultats sur les périodes intermédiaires d'une période annuelle ; et
- c) **la charge d'impôt sur le résultat est comptabilisée** au titre de chaque période intermédiaire **sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu** pour la totalité de la période annuelle. Les montants à payer au titre de l'impôt sur le résultat d'une période intermédiaire peuvent devoir être ajustés lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice si l'estimation relative au taux d'impôt annuel change.

**Exemple 1 :**

Une dévaluation imprévue de la monnaie de présentation par rapport aux autres monnaies a eu lieu juste avant la fin du premier trimestre. Cela a nécessité la comptabilisation d'une perte de change sur les passifs non couverts qui sont à rembourser dans ces monnaies étrangères. Selon les prévisions, la monnaie de présentation va regagner de la valeur par rapport aux autres monnaies à la fin du second trimestre. La direction hésite à comptabiliser ces pertes comme des charges dans les états financiers intermédiaires et préfère les différer sur la base des prévisions sur la monnaie de présentation. Elle espère qu'à la fin du prochain trimestre, cette perte sera neutralisée et que l'on pourra ainsi lisser le résultat plutôt que de comptabiliser une perte dans un trimestre et un produit dans le trimestre suivant.

Dans les états financiers annuels, d'après la norme IAS 21, de telles pertes doivent être comptabilisées lorsque la dévaluation a lieu avant la date de clôture.

La norme IAS 34 indique aussi qu'un coût qui ne correspond pas à la définition d'un actif à la fin d'une période intermédiaire n'est pas différé au bilan soit dans l'attente d'une information future établissant s'il rentre ou non dans la définition d'un actif, soit pour lisser les résultats sur les périodes intermédiaires d'un exercice.

Ces pertes de change doivent être comptabilisées en charges sur la base cumulée afin de respecter le principe d'utilisation de méthodes comptables identiques pour les états financiers intermédiaires et annuels.

**Exemple 2 :**

Une entreprise qui publie trimestriellement ses informations financières, a au début de l'exercice un report déficitaire (fiscal) d'un montant de 10 000 DT pour lequel un crédit d'impôt différé n'a pas été comptabilisé.

L'entreprise a gagné 10 000 DT durant le 1er trimestre de l'exercice en cours et espère gagner 10 000 DT à chacun des trois trimestres à venir. Si l'on exclut le déficit reportable, le taux moyen d'impôt sur le résultat prévu est de 35%. La charge d'impôt de l'exercice sera calculée de la façon suivante :

$$35\% \times (40\,000 : \text{bénéfice annuel} - 10\,000 : \text{report déficitaire}) = 10\,500 \text{ DT.}$$

Le taux effectif d'impôt de l'exercice sera donc de 26,25% (10 500 / 40 000).

Selon la norme IAS 34, la charge d'impôt sur le résultat au titre de la période intermédiaire est calculée au moyen du taux d'impôt sur le résultat qui serait applicable au résultat total prévu de l'exercice, c'est-à-dire en appliquant au résultat avant impôt de la période intermédiaire le taux effectif moyen estimé pour l'exercice.

La question est de savoir si la charge d'impôt pour la période intermédiaire doit être basée sur les taux annuels réels ou effectifs qui sont illustrés ci-dessous :

L'impôt sur le résultat à payer :

Trimestre	Taux réel	Taux effectif
Premier	Zéro (*)	2 625
Second	3 500	2 625
Troisième	3 500	2 625
Quatrième	3 500	2 625
	<u>10 500 DT</u>	<u>10 500 DT</u>

(\*) La totalité du déficit reportable est utilisée pendant le 1er trimestre.

Cette pratique est cohérente avec le concept de base énoncé par la norme IAS 34, selon lequel les mêmes principes de comptabilisation et d'évaluation doivent être appliqués pour les états financiers intermédiaires comme pour les états financiers annuels. L'impôt sur le résultat est évalué sur une base annuelle.

La charge d'impôt sur le résultat des périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période le taux qui serait applicable au résultat total prévu de l'exercice, c'est-à-dire, le taux d'impôt annuel effectif moyen pondéré. **Ce taux doit refléter une combinaison des structures de taux d'impôt progressifs qui seraient applicables au résultat total de l'exercice.**

## 2. Produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle

Les produits des activités ordinaires qu'une entité perçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant une période annuelle **ne doivent être ni anticipés ni différés** à une date intermédiaire s'il n'est pas approprié de les anticiper ou de les différer à la fin de la période annuelle de l'entité.

C'est le cas, par exemple, des dividendes reçus, des redevances et des subventions gouvernementales. De plus, certaines entités perçoivent de manière constante au cours de certaines périodes intermédiaires d'un exercice plus de produits des activités ordinaires que ce qu'elles perçoivent au cours d'autres périodes intermédiaires ; c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces produits sont comptabilisés à la date à laquelle ils se produisent.

### Exemple 3 :

Une entreprise de fabrication de glace vient d'introduire ses actions en bourse. La direction s'inquiète de la publication des états financiers intermédiaires du 1er trimestre car normalement l'entreprise réalise l'essentiel de son profit pendant le 3ème et le 4ème trimestre (pendant les mois d'été).

Les statistiques montrent que le chiffre d'affaires suit plus ou moins la courbe suivante :

1 <sup>er</sup> trimestre	=	10%	du chiffre d'affaires annuel
2 <sup>ème</sup> trimestre	=	20%	du chiffre d'affaires annuel
3 <sup>ème</sup> trimestre	=	40%	du chiffre d'affaires annuel
4 <sup>ème</sup> trimestre	=	30%	du chiffre d'affaires annuel

Pendant le 1er trimestre de l'année en cours, le chiffre d'affaires total s'élève à 250 000 DT. Cependant, la direction envisage de présenter le 1/4 du chiffre d'affaires annuel prévu dans les états financiers intermédiaires calculé ainsi :

$$250\,000\text{ DT} / 0,10 \times 0,25 = 625\,000\text{ DT}$$

Il est possible qu'une entreprise réalise plus de chiffre d'affaires pendant une période de l'exercice que pendant d'autres périodes (par exemple : les ventes saisonnières dans la distribution). La norme IAS 34 précise que de tels produits doivent être comptabilisés au moment de leur réalisation car une anticipation ou un report ne serait pas approprié à la date de clôture. Le chiffre d'affaires de 250 000 DT doit donc figurer dans les états financiers intermédiaires du 1er trimestre.

### 3. Coûts encourus de façon inégale au cours de la période annuelle

Les coûts qu'une entité encourt de façon inégale durant la période annuelle **doivent être anticipés ou différés** à une date intermédiaire si, et seulement si, il est approprié d'anticiper ou de différer ce type de coûts à la fin de la période annuelle.

C'est ainsi que le coût d'un gros entretien ou d'une révision périodique prévus entre la date des états financiers intermédiaires et la fin de l'exercice ne doit pas être anticipé sauf s'il s'est produit un événement qui génère pour l'entité une obligation légale ou implicite.

### 4. Utilisation d'estimations

Les procédures d'évaluation à adopter pour l'établissement d'un rapport financier intermédiaire doivent être conçues de telle sorte que les informations en résultant soient fiables et que toutes les informations financières significatives pertinentes pour la compréhension de la situation financière ou de la performance de l'entité soient fournies de manière appropriée.

Alors que les évaluations effectuées tant dans les rapports annuels que dans les rapports intermédiaires reposent souvent sur des estimations raisonnables, la préparation des rapports financiers intermédiaires impose en général de recourir davantage à des méthodes d'estimation que celui des rapports financiers annuels.

L'application complète des procédures d'inventaire et d'évaluation des stocks peut ne pas être nécessaire pour les stocks à des dates intermédiaires, même si elle est effectuée en fin de période annuelle. Des estimations sur la base des marges brutes peuvent être suffisantes aux dates intermédiaires.

La détermination du montant approprié d'une provision (par exemple, d'une provision pour garanties, coûts d'environnement et coûts de remise en état du site) peut être complexe et elle est bien souvent longue et coûteuse. Les entités engagent parfois des experts extérieurs pour les aider à effectuer leurs calculs annuels de provisions. Procéder à des estimations analogues en fin de période intermédiaire implique bien souvent une actualisation de provisions annuelles antérieures plutôt que le recours à des experts extérieurs pour effectuer de nouveaux calculs.

### 5. Retraitement des périodes intermédiaires présentées antérieurement

**Un changement de méthodes comptables**, autre qu'un changement pour lequel des dispositions transitoires sont spécifiées par une nouvelle norme ou une nouvelle interprétation, doit être traduit :

- a) en retraitant les états financiers **de périodes intermédiaires précédentes de la période en cours**, et **les périodes intermédiaires comparables de périodes antérieures** qui seront retraitées dans les états financiers annuels selon la norme IAS 8 ; ou
- b) **lorsqu'il n'est pas praticable** de déterminer au début de la période courante, l'effet cumulé de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, en ajustant les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de la période courante et des périodes intermédiaires comparables de périodes annuelles antérieures afin d'appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective **à partir de la première date possible**.

**ANNEXE 1**

Société XYZ

**BILAN - ACTIFS**  
(montants exprimés en dinars)

	Notes	A fin période N	A fin période N-1	Au 31/12/N-1
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Actifs immobilisés</b>				
Immobilisations incorporelles		X	X	X
Moins : amortissements		(X)	(X)	(X)
		X	X	X
Immobilisations corporelles		X	X	X
Moins : amortissements		(X)	(X)	(X)
		X	X	X
Immobilisations financières		X	X	X
Moins : provisions		(X)	(X)	(X)
		X	X	X
<b>Total des actifs immobilisés</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Autres actifs non courants		X	X	X
<b>Total des actifs non courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks		X	X	X
Moins : provisions		(X)	(X)	(X)
		X	X	X
Clients et comptes rattachés		X	X	X
Moins : provisions		(X)	(X)	(X)
		X	X	X
Autres actifs courants		X	X	X
Placements et autres actifs financiers		X	X	X
Liquidités et équivalents de liquidités		X	X	X
<b>Total des actifs courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>TOTAL DES ACTIFS</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ANNEXE 1 (suite)**

<b>Société XYZ</b>				
<b>BILAN – CAPITAUX PROPRES ET PASSIFS</b> (montants exprimés en dinars)				
	Notes	A fin période N	A fin période N-1	Au 31/12/N-1
<b>CAPITAUX PROPRES</b>				
Capital social		X	X	X
Réserves		X	X	X
Autres capitaux propres		X	X	X
Résultats reportés		X	X	X
<b>Total capitaux propres avant résultat de la période</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Résultat de la période		X	X	X
<b>Total des capitaux propres avant affectation</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>PASSIFS</b>				
<b>Passifs non courants</b>				
Emprunts		X	X	X
Autres passifs financiers		X	X	X
Provisions		X	X	X
<b>Total des passifs non courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Passifs courants</b>				
Fournisseurs et comptes rattachés		X	X	X
Autres passifs courants		X	X	X
Concours bancaires et autres passifs financiers		X	X	X
<b>Total des passifs courants</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Total des passifs</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>TOTAL DES CAPITAUX PROPRES ET DES PASSIFS</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**ANNEXE 2**

Société XYZ

**ETAT DE RESULTAT**  
(montants exprimés en dinars)

	Notes	Période N	Période N-1	Exercice N-1
Revenus		X	X	X
Coût des ventes		(X)	(X)	(X)
<b>Marge brute</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Autres produits d'exploitation		X	X	X
Frais de distribution		(X)	(X)	(X)
Frais d'administration		(X)	(X)	(X)
Autres charges d'exploitation		(X)	(X)	(X)
<b>Résultat d'exploitation</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Charges financières nettes		(X)	(X)	(X)
Produits des placements		X	X	X
Autres gains ordinaires		X	X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)	(X)
<b>Résultat des activités ordinaires avant impôt</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Impôts sur le résultat		(X)	(X)	(X)
<b>Résultat des activités ordinaires après impôt</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Eléments extraordinaires		(X)	(X)	(X)
<b>Résultat net de la période</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Résultat net de la période		X	X	X
Effets des modifications comptables		(X)	(X)	(X)
Résultat après modifications comptables		X	X	X

**ANNEXE 2 (suite)****Société XYZ****ETAT DE RESULTAT**  
(montants exprimés en dinars)

	Notes	Période N	Période N-1	Du 1/1 à fin période N	Du 1/1 à fin période N-1	Exercice N-1
Revenus		X	X	X	X	X
Coût des ventes		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Marge brute</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Autres produits d'exploitation		X	X	X	X	X
Frais de distribution		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Frais d'administration		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Autres charges d'exploitation		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Résultat d'exploitation</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Charges financières nettes		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Produits des placements		X	X	X	X	X
Autres gains ordinaires		X	X	X	X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Résultat des activités ordinaires avant impôt</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Impôts sur le résultat		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Résultat des activités ordinaires après impôt</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Eléments extraordinaires		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Résultat net de la période</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Résultat net de la période		X	X	X	X	X
Effets des modifications comptables		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Résultat après modifications comptables		X	X	X	X	X

## ANNEXE 3

Société XYZ				
ETAT DES FLUX DE TRESORERIE (montants exprimés en dinars)				
	Notes	Du 1/1 à fin période N	Du 1/1 à fin période N-1	Exercice N-1
<b>Flux de trésorerie liés à l'exploitation</b>				
Encaissements reçus des clients		X	X	X
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		X	X	X
Intérêts payés		X	X	X
Impôts sur le résultat payés		X	X	X
<b>Flux de trésorerie provenant de l'exploitation</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement</b>				
Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles		X	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations corporelles et incorporelles		X	X	X
Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations financières		X	X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations financières		X	X	X
<b>Flux de trésorerie affectés aux activités d'investissement</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Flux de trésorerie liés aux activités de financement</b>				
Encaissements suite à l'émission d'actions		X	X	X
Dividendes et autres distributions		X	X	X
Encaissements provenant des emprunts		X	X	X
Remboursements d'emprunts		X	X	X
<b>Flux de trésorerie affectés aux activités de financement</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Incidences des variations des taux de change sur les liquidités et équivalents de liquidités		X	X	X
<b>Variation de trésorerie</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie au début de la période</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Trésorerie à la fin de la période</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## GUIDE D'APPLICATION DE LA NORME IAS 34

### 1. Exemples de périodes à présenter

#### ► L'entité présente des rapports financiers intermédiaires semestriellement

L'entité clôture au 31 décembre (année civile). Dans ses états financiers semestriels au 30 juin 2001, l'entité présentera les états financiers (résumés ou complets) suivants :

**Bilan :**

Au	30 juin 2001	31 décembre 2000
----	--------------	------------------

**Compte de résultat :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

**État des flux de trésorerie :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

**État des variations des capitaux propres :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

#### ► L'entité présente des rapports financiers intermédiaires trimestriellement

L'entité clôture au 31 décembre (année civile). Dans ses états financiers trimestriels au 30 juin 2001, l'entité présentera les états financiers (résumés ou complets) suivants :

**Bilan :**

Au	30 juin 2001	31 décembre 2000
----	--------------	------------------

**Compte de résultat :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

Période de 3 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

**État des flux de trésorerie :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

**État des variations des capitaux propres :**

Période de 6 mois prenant fin le	30 juin 2001	30 juin 2000
----------------------------------	--------------	--------------

### 2. Exemples d'application des principes de comptabilisation et d'évaluation

#### ► Gros entretien et révisions périodiques prévus

Le coût d'un gros entretien ou d'une révision périodique prévus, ou de toute autre dépense saisonnière devant se produire un peu plus tard dans l'année n'est pas anticipé pour les besoins de l'information financière intermédiaire sauf s'il s'est produit un événement qui génère pour l'entité une obligation légale ou implicite. La seule intention ou la seule nécessité d'effectuer une dépense liée à une période future ne suffit pas à générer une obligation.

### ► Provisions

Une provision est constatée si à la suite d'un événement ayant créé une obligation légale ou implicite, une entité n'a pas d'autre solution réaliste que le transfert d'avantages économiques. Le montant de l'obligation est ajusté à la hausse ou à la baisse et la perte ou le profit en résultant est constaté(e) dans le compte de résultat si la meilleure estimation faite par l'entité du montant de son obligation évolue.

La norme IAS 34 impose qu'une entité applique à une date intermédiaire les mêmes critères de comptabilisation et d'évaluation des provisions que ceux qu'elle utilise à la fin de sa période annuelle. L'existence ou la non-existence d'une obligation de transfert d'avantages n'est pas fonction de la durée de la période de reporting. C'est une question de fait.

### ► Primes de fin d'année

La nature des primes de fin d'année varie considérablement. Certaines sont acquises du simple fait de l'ancienneté. D'autres primes sont calculées sur la base du résultat d'exploitation mensuel, trimestriel ou annuel. Le montant de ces primes peut être purement discrétionnaire, contractuel ou être établi sur la base des primes versées lors de périodes annuelles antérieures.

Pour une information intermédiaire, une prime est comptabilisée en charges à payer si, et seulement si (a) le versement de cette prime est une obligation légale ou si la pratique passée en fait une obligation implicite pour laquelle l'entité n'a d'autre alternative réaliste que le paiement et (b) si l'on peut effectuer une estimation fiable de l'obligation. La norme IAS 19, *Avantages du personnel*, fournit un commentaire à cet égard.

### ► Paiements conditionnels au titre de contrats de location

Les paiements éventuels de loyers peuvent être un exemple d'obligation légale ou implicite comptabilisée comme une dette. Si un contrat de location prévoit des paiements éventuels basés sur un certain niveau de ventes annuelles réalisées par le preneur, une obligation peut être générée au cours de périodes intermédiaires de l'exercice avant que le niveau de ventes annuel requis n'ait été réalisé si l'entité s'attend à réaliser le niveau de ventes requis et si par conséquent elle n'a d'autre alternative réaliste que d'effectuer ce paiement futur.

### ► Immobilisations incorporelles

Une entité appliquera les critères de définition et de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle de la même façon qu'il s'agisse d'une période intermédiaire ou d'une période annuelle. Les coûts encourus avant que ne soient remplis les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont comptabilisés en charges. Les coûts encourus après le moment spécifique où ces critères sont remplis sont constatés comme un élément du coût d'une immobilisation incorporelle. Dans un bilan intermédiaire, il n'est pas justifié de différer des coûts comme s'ils étaient des actifs dans l'espoir que les critères de comptabilisation seront remplis à une date ultérieure de la période annuelle.

### ► Congés, jours fériés et autres absences rémunérées à court terme

Les absences rémunérées cumulables sont les droits à absences reportables et pouvant être utilisés lors de périodes futures si les droits de la période courante ne sont pas intégralement utilisés. La norme IAS 19, *Avantages du Personnel*, impose à l'entité d'évaluer le coût prévu et l'obligation résultant des droits à absence rémunérée cumulables pour le montant qu'elle s'attend à devoir payer du fait de la non-utilisation de ces droits à la date du bilan. Ce principe s'applique également aux dates d'information financière intermédiaire. Inversement, une entité ne comptabilise aucune charge ou aucune dette au titre des droits à absence rémunérée non cumulables à la date de reporting intermédiaire, de même qu'elle ne comptabilise aucune charge ou aucune dette à la date de reporting annuelle.

### ► Autres coûts prévus mais survenant de façon irrégulière

Une entité peut inclure dans son budget certains coûts qu'elle s'attend à avoir à payer irrégulièrement au cours de la période annuelle, comme les cotisations à des oeuvres de bienfaisance et les coûts de formation du personnel. Ces coûts sont généralement discrétionnaires même s'ils sont prévus et s'ils tendent à se répéter d'une année sur l'autre. Le fait de comptabiliser une obligation à la date d'une information financière intermédiaire au titre de ces coûts, qui n'ont pas encore été encourus, n'est généralement pas compatible avec la définition d'un passif.

### ► Évaluation de la charge d'impôt sur le résultat intermédiaire

La charge d'impôt sur le résultat au titre d'une période intermédiaire est calculée au moyen du taux d'impôt sur le résultat qui serait applicable au résultat total annuel, c'est-à-dire **en appliquant au résultat avant impôt de la période intermédiaire le taux effectif moyen estimé pour la période annuelle**.

Cette pratique est cohérente avec le concept de base énoncé par la norme IAS 34, selon lequel les mêmes principes de comptabilisation et d'évaluation doivent être appliqués pour un rapport financier intermédiaire comme pour les états financiers annuels. L'impôt sur le résultat est évalué sur une base annuelle. La charge d'impôt sur le résultat des périodes intermédiaires est calculée en appliquant au résultat avant impôt de la période intermédiaire le taux qui serait applicable au résultat total annuel, **c'est-à-dire le taux effectif moyen estimé pour la période annuelle**. Ce taux moyen estimé annuel reflète une combinaison des structures de taux d'impôt progressif qui seraient applicables au résultat total de l'année entière, y compris les modifications des taux d'impôt devant prendre effet un peu plus tard au cours de la période annuelle et en vigueur ou pratiquement en vigueur. La norme IAS 12, *Impôts sur le résultat*, fournit des commentaires sur les modifications des taux d'imposition pratiquement en vigueur. Le taux d'impôt moyen annuel estimé doit être réestimé sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire. La norme IAS 34 impose de fournir une information sur tout changement d'estimation significatif.

Dans la mesure du possible, on détermine un taux d'impôt sur le résultat annuel moyen estimé et effectif pour chaque juridiction fiscale, que l'on applique au résultat avant impôt de la période intermédiaire, pour chaque juridiction. De même, si différentes catégories de revenus sont soumises à des taux d'impôt sur le résultat différents (ce qui est le cas, par exemple, des plus-values ou des résultats dégagés par certains secteurs particuliers), un taux différent est appliqué à chacune des catégories de revenus avant impôt de la période intermédiaire, dans la mesure du possible. Si un tel degré de précision est souhaitable, il n'est pas nécessairement possible dans tous les cas ; une moyenne pondérée des taux d'impôt des différentes juridictions ou des différentes catégories de revenus est utilisée, si cette moyenne correspond à une approximation raisonnable de l'incidence de l'utilisation de taux plus spécifiques.

Pour illustrer l'application du principe ci-dessus, prenons le cas d'une entité présentant une information intermédiaire trimestrielle, qui s'attend à réaliser un résultat avant impôt de 10 000 pour chaque trimestre et opère dans une juridiction où le taux d'imposition des bénéfices annuels est de 20% jusqu'à concurrence d'un plafond de 20 000 et de 30% au-delà. Les résultats réels sont conformes aux résultats escomptés. Le tableau ci-après indique le montant d'impôt sur le résultat comptabilisé pour chaque trimestre :

	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre	Période annuelle
Charge d'impôt	2 500	2 500	2 500	2 500	10 000

La société s'attend à payer 10 000 d'impôt au titre de l'exercice pour un résultat avant impôt de 40 000.

Prenons maintenant le cas d'une entité présentant une information intermédiaire trimestrielle, qui enregistre un bénéfice avant impôt de 15 000 au premier trimestre mais s'attend à réaliser une perte de 5 000 au cours de chacun des trois trimestres suivants (ce qui donne pour l'ensemble de la période annuelle un résultat nul). Cette entité opère dans une juridiction où le taux d'impôt sur le résultat moyen estimé pour la période annuelle est de 20%. Le tableau ci-après indique le montant d'impôt sur le résultat présenté pour chaque trimestre :

	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre	Période annuelle
<b>Charge d'impôt</b>	3 000	(1 000)	(1 000)	(1 000)	0

### ► Crédits d'impôt

Certaines juridictions fiscales accordent aux contribuables des crédits d'impôt calculés sur la base du montant des investissements, des exportations, des frais de recherche et développement ou sur d'autres bases. Les économies d'impôt de ce type pour une période annuelle complète se reflètent généralement dans le calcul du taux d'impôt sur le résultat effectif estimé pour l'exercice, car ces crédits sont accordés et calculés sur une base annuelle dans la plupart des législations et réglementations fiscales. En revanche, les avantages fiscaux liés à un événement ponctuel sont constatés dans le calcul de la charge d'impôt sur le résultat de cette période intermédiaire, de la même façon que les taux d'impôt spéciaux applicables à certaines catégories de revenus ne sont pas combinés pour obtenir un taux d'impôt annuel effectif unique. De plus, dans certaines juridictions, les avantages fiscaux ou les crédits d'impôt, notamment ceux liés aux investissements et aux niveaux des exportations sont plutôt assimilables à des subventions gouvernementales et comptabilisés dans la période intermédiaire au cours de laquelle ils se produisent, bien qu'ils soient portés sur la déclaration d'impôt.

### ► Pertes fiscales reportées en avant et en arrière

Les avantages de report en arrière de pertes fiscales sont comptabilisés au cours de la période intermédiaire où se produit la perte fiscale correspondante. La norme IAS 12 indique que « l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être imputée sur l'impôt acquitté au titre d'une période antérieure doit être comptabilisé en tant qu'actif ». La réduction correspondante de la charge d'impôt sur le résultat ou l'augmentation correspondante du produit de l'impôt sur le résultat est également comptabilisée.

La norme IAS 12 indique qu'« un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales inutilisées dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels imputer cet actif ». La norme IAS 12 fournit des critères d'évaluation de la probabilité de dégager un bénéfice imposable futur sur lequel pourront être imputés les reports déficitaires non utilisés. Ces critères sont appliqués à la fin de chaque période intermédiaire et, s'ils sont réunis, l'incidence du report déficitaire se reflète dans le calcul du taux d'impôt sur le résultat effectif moyen estimé pour l'exercice.

A titre d'illustration, une entité qui présente des informations trimestrielles et qui, au début de l'exercice fiscal considéré, a un report fiscal de pertes opérationnelles de 10 000 pour lequel elle n'a comptabilisé aucun actif d'impôt différé. L'entité affiche un résultat de 10 000 au premier trimestre de la période annuelle courante considéré et s'attend à enregistrer un résultat identique pour chacun des trois trimestres restants. Si l'on ne tient pas compte du report déficitaire reporté en avant, le taux d'impôt sur le résultat annuel moyen estimé devrait être de 40%. La charge d'impôt est la suivante :

	1er trimestre	2ème trimestre	3ème trimestre	4ème trimestre	Période annuelle
<b>Charge d'impôt</b>	3 000	3 000	3 000	3 000	12 000

### ► Changements de prix d'achat contractuels ou anticipés

Les remises quantitatives, escomptes et autres changements contractuels du prix des matières premières, de la main-d'oeuvre ou autres biens et services achetés sont anticipés dans les périodes intermédiaires tant par le débiteur que par le créancier, s'il est probable qu'ils ont été acquis ou qu'ils seront effectifs. Ainsi, les remises et escomptes contractuels sont anticipés mais les remises et escomptes discrétionnaires ne le sont pas, car l'actif ou la dette en résultant ne réunira pas les conditions énoncées dans le cadre conceptuel selon lequel un actif doit être une ressource contrôlée par l'entité résultant d'un événement passé, et un passif doit être une obligation actuelle dont l'extinction devrait entraîner une sortie de ressources.

### ► Amortissements

Les amortissements d'une période intermédiaire sont calculés sur la base des seuls actifs possédés durant cette période intermédiaire. Ils ne tiennent pas compte des acquisitions ou cessions d'actifs prévues au cours de périodes ultérieures de l'exercice.

### ► Stocks

Les stocks sont évalués en fin de période intermédiaire, selon les mêmes principes qu'en fin de période annuelle. La norme IAS 2, *Stocks*, établit des dispositions normatives pour la comptabilisation et l'évaluation des stocks. Les stocks posent des problèmes particuliers à chaque date de reporting du fait de la nécessité de déterminer les quantités en stock, leurs coûts et leurs valeurs nettes de réalisation. Néanmoins, les mêmes principes d'évaluation sont appliqués pour les stocks intermédiaires. Dans un souci d'économie de temps et d'argent, les entités ont davantage recours à des estimations pour évaluer les stocks en fin de période intermédiaire que pour les évaluer en fin de période annuelle. Les exemples ci-après montrent comment appliquer le test de la valeur nette de réalisation à une date intermédiaire et comment traiter les écarts sur coûts de production en période intermédiaire.

#### Valeur nette de réalisation des stocks

La valeur nette de réalisation des stocks est déterminée en se référant aux prix de vente et aux coûts à terminaison et frais de vente concernés **aux dates intermédiaires**. Une entité ne reprendra une provision pour dépréciation à la valeur nette de réalisation lors d'une période intermédiaire ultérieure que s'il convient de le faire à la clôture de la période annuelle.

#### Écarts sur coûts de production en période intermédiaire

Les écarts sur prix, productivité, coûts et quantités d'une entité industrielle sont comptabilisés en résultat aux dates de reporting intermédiaires si la politique de l'entité est de comptabiliser ces écarts en résultat à la fin de la période annuelle. Il n'est pas approprié de reporter la comptabilisation des écarts qui devraient être comblés à la fin de la période annuelle car cela pourrait avoir pour effet de présenter une valeur des stocks à la date intermédiaire pour une valeur supérieure ou inférieure à celle qui résulterait de la part qu'ils représentent dans le coût de production réel.

### ► Profits et pertes de conversion de monnaies étrangères

Les profits et pertes de conversion de monnaies étrangères sont évalués selon les mêmes principes en fin de période intermédiaire et en fin de période annuelle.

La norme IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, précise comment convertir les états financiers de sociétés étrangères dans la monnaie de présentation. Elle comporte notamment des indications concernant l'utilisation de taux de change moyens ou de clôture ainsi que des indications concernant la comptabilisation en résultat ou en capitaux propres des ajustements correspondants. En conformité avec la norme IAS 21, on utilise le taux moyen et le taux de clôture réels de la période intermédiaire. Dans la conversion des comptes de sociétés étrangères à une date intermédiaire, les entités n'anticipent pas les variations futures de taux de change sur la partie restant à courir de la période en cours.

Si la norme IAS 21 impose de comptabiliser les écarts de conversion en produits ou en charges au cours de la période pendant laquelle ils se produisent, ce principe s'applique pour chaque période intermédiaire. Les entités ne diffèrent pas les ajustements de conversion de monnaies étrangères à une date intermédiaire si elles s'attendent à une inversion de l'ajustement avant la fin de la période annuelle.

### ► Dépréciation d'actifs

La norme IAS 36, *Dépréciation d'actifs*, impose de constater une perte pour dépréciation d'actifs si la valeur recouvrable est devenue inférieure à la valeur comptable. La norme IAS 34 impose à une entité d'appliquer les mêmes critères de test de dépréciation, de comptabilisation et de reprise en fin de période intermédiaire qu'en fin de période annuelle. Cela ne signifie pas pour autant qu'une entité doit nécessairement calculer dans le détail le montant de la dépréciation en fin de chaque période intermédiaire. Mais elle devra examiner les indices d'une dépréciation importante depuis la fin de la période annuelle la plus récente pour déterminer si un tel calcul est nécessaire.

## 3. Exemples d'utilisation d'estimation

**Classification des actifs et passifs en courants et non courants :** Pour classer les actifs et les passifs en courants et non courants, les entités peuvent procéder à une investigation plus approfondie en fin de période annuelle qu'en fin de période intermédiaire.

**Éventualités :** L'évaluation des éventualités peut nécessiter de faire appel à des conseillers, juridiques ou autres. Des rapports officiels d'experts indépendants sont parfois obtenus pour ces éventualités. Il se peut également qu'il soit (ou qu'il ne soit pas) nécessaire d'obtenir en fin de période intermédiaire les avis de ces conseillers sur les litiges, demandes de dommages-intérêts, estimations et autres éventualités ou incertitudes.

**Réévaluations et évaluations à la juste valeur :** La norme IAS 16, *Immobilisations corporelles*, permet à une entité de choisir comme méthode comptable le modèle de la réévaluation selon lequel les immobilisations corporelles sont réévaluées à leur juste valeur. De même, la norme IAS 40, *Immeubles de placement*, impose à une entité de déterminer la juste valeur de l'immeuble de placement. Pour ces évaluations, l'entité peut faire appel à des évaluateurs professionnels qualifiés aux dates de reporting annuelles, même si elle ne fait pas appel à ces évaluateurs aux dates de reporting intermédiaires.

**Rapprochements intragroupe :** Certains soldes intragroupe qui sont rapprochés de façon détaillée dans le cadre de l'établissement des états financiers consolidés en fin de période annuelle, peuvent être rapprochés de façon moins détaillée lors de l'établissement d'états financiers intermédiaires consolidés en fin de période intermédiaire.

**Activités spécialisées :** Pour des raisons de complexité, de coût et de temps, les évaluations intermédiaires dans certains secteurs d'activités spécialisés peuvent être moins précises que les évaluations en fin de période annuelle. C'est le cas, par exemple, des calculs de réserves d'assurance qu'effectuent les compagnies d'assurances.

## **RÉSUMÉ D'IFRIC 10 "INFORMATION FINANCIÈRE INTERMÉDIAIRE ET PERTES DE VALEUR (DÉPRÉCIATION)"**

### **1. Date d'entrée en vigueur**

Une entité doit appliquer IFRIC 10 au titre des exercices ouverts à compter du 1er novembre 2006. Une application anticipée est encouragée ; dans ce cas, l'entité est tenue de le mentionner.

Une entité doit appliquer IFRIC 10 au *goodwill* de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois IAS 36, *Dépréciation d'actifs*.

Une entité doit appliquer IFRIC 10 aux placements en instruments de capitaux propres ou en actifs financiers comptabilisés au coût de manière prospective, à compter de la date à laquelle elle a appliqué pour la première fois les critères d'évaluation fixés par IAS 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*.

### **2. Références**

IFRIC 10 fait principalement référence aux normes suivantes :

- IAS 34, *Information financière intermédiaire* ;
- IAS 36, *Dépréciation d'actifs* ;
- IAS 39, *Instruments financiers : comptabilisation et évaluation*.

### **3. Question**

Le § 28 d'IAS 34 impose à une entité d'utiliser les mêmes méthodes comptables dans ses états financiers intermédiaires et annuels. IAS 34 précise également que la fréquence de reporting d'une entité (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour atteindre cet objectif, les évaluations effectuées lors des arrêts intermédiaires doivent être réalisées sur une base cumulée depuis le début de la période annuelle jusqu'à la date intermédiaire.

Le § 124 d'IAS 36 précise que la comptabilisation d'une perte de valeur au titre d'un *goodwill* ne doit pas être reprise lors d'une période ultérieure. Le § 69 d'IAS 39 indique qu'une perte de valeur comptabilisée en résultat pour un investissement dans un instrument de capitaux propres classé comme disponible à la vente, ne doit pas être reprise en résultat. Le § 66 d'IAS 39 interdit de reprendre une perte de valeur d'actifs financiers comptabilisés au coût (telle qu'une perte de valeur sur des instruments de capitaux propres non cotés qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur parce que celle-ci ne peut être évaluée de manière fiable).

Une entité devrait-elle reprendre une perte de valeur comptabilisée au titre d'une période intermédiaire et qui porte sur un *goodwill* ou sur des placements en instruments de capitaux propres ou en actifs financiers comptabilisés au coût, dans le cas où, si un test de dépréciation avait été effectué à une date de clôture ultérieure, une perte de valeur moindre, voire aucune perte de valeur, n'aurait été comptabilisée ?

### **4. Consensus**

Une entité **ne doit pas reprendre** une perte de valeur comptabilisée au cours d'une période intermédiaire antérieure, qui porte sur un *goodwill* ou sur un placement réalisé, soit en instruments de capitaux propres, soit en actifs financiers comptabilisés au coût.

Il est interdit à une entité d'étendre par analogie le consensus présenté dans IFRIC 10 à d'autres champs de conflit potentiels entre IAS 34 et d'autres normes.

## ÉTUDE DE CAS (Révision comptable - session juin 2004)

### 1. Données

Delta Télécoms est une société anonyme qui a pour objet essentiel la fabrication d'appareils pour la téléphonie fixe et de cartes de recharge dans deux divisions autonomes (F et M). Son capital social s'élève à 20 millions de dinars et son exercice comptable commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre de chaque année civile. Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% et ses activités sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Début mars 2003, la société française Epsilon Télécoms a acquis 60% des actions composant le capital de Delta Télécoms de qui elle a exigé d'établir d'états financiers semestriels et annuels conformément aux normes comptables internationales.

En examinant le projet d'états financiers intermédiaires, arrêté par Delta Télécoms au 30 juin 2003, vous avez relevé ce qui suit :

- A. Le bénéfice fiscal avant impôt pour la période close le 30 juin 2003 s'élève à 3.500.000 DT au titre duquel une charge d'impôt sur les sociétés de 1.225.000 DT a été constatée. Delta Télécoms a programmé la réalisation, au cours du deuxième semestre 2003, d'un programme d'investissement de 5.000.000 DT et ce dans le cadre des avantages fiscaux en matière de réinvestissement des bénéfices (avec un taux d'exonération de 35%). Le bénéfice fiscal avant impôt de l'exercice 2003 est estimé de manière fiable à 9.000.000 DT.
- B. Les revenus (hors taxes) réalisés au cours de la période close le 30 juin 2003 s'élèvent à 24.000.000 DT. Etant donné que Delta Télécoms réalise habituellement 60% de ses revenus annuels durant le deuxième semestre, elle a présenté au niveau de ses états financiers intermédiaires arrêtés au 30 juin 2003 des revenus de 30.000.000 DT.
- C. Delta Télécoms détient 25% du capital d'une société du secteur qui a réalisé un bénéfice distribuable de 400.000 DT au titre de l'exercice 2002. L'assemblée générale ordinaire de cette dernière est convoquée pour le 10 août 2003. Delta Télécoms a pris en compte sa quote-part dans ce bénéfice distribuable, soit 100.000 DT, lors de l'établissement de ses états financiers intermédiaires arrêtés au 30 juin 2003.
- D. Sous la rubrique « Autres capitaux propres » figure, pour un montant de 80.000 DT, une subvention d'investissement dont a bénéficiée Delta Télécoms lors de l'acquisition d'une partie de son matériel d'exploitation fin juin 2001. Vos investigations ont permis d'obtenir les informations suivantes :
- montant brut de la subvention : 100.000 DT
  - amortissement : Linéaire sur 10 ans à partir de juillet 2001
- E. Parmi les actifs, figure la rubrique « Frais d'émission et primes de remboursement des obligations » pour un montant de 42.075 DT, et parmi les passifs, figure la rubrique « Emprunt obligataire » pour un montant de 1.050.000 DT (y compris les intérêts courus).

En effet, pour le financement de ses investissements de développement, Delta Télécoms a émis, début janvier 2003, un emprunt de 10.000 obligations de nominal 100 DT au taux de 6% l'an, la valeur de remboursement des obligations étant de 102 DT, alors que la valeur d'émission était de 98 DT. L'emprunt est remboursable en totalité dans 5 ans. Les intérêts sont payables annuellement au 31 décembre. Les frais d'émission se sont élevés à 6.750 DT.

**Travail à faire :**

Sachant que le bénéfice comptable est égal au bénéfice fiscal, préciser les corrections qu'il faut éventuellement apporter aux états financiers intermédiaires de Delta Télécoms, arrêtés au 30 juin 2003 conformément aux normes comptables internationales. Argumenter votre position.

**2. Solution**

- A. La charge d'impôt pour la période close le 30 juin 2003 a été déterminée par référence au taux d'imposition nominal ( $3.500.000 \times 35\% = 1.225.000$  DT).

Selon le paragraphe IAS 34.37 (c), cette charge devrait être comptabilisée, au titre de chaque période intermédiaire, sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour l'ensemble de l'exercice.

Sachant que le bénéfice avant impôt de l'exercice 2003 est estimé de manière fiable à 9.000.000 DT et que la société projette de profiter d'un dégrèvement fiscal au titre de son programme d'investissement, le taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour l'exercice 2003 peut être estimé comme suit :

Bénéfice fiscal attendu avant impôt (1)	9.000.000
Dégrèvement autorisé [(1) x 35%] = 3.150.000 DT (a)	
Programme d'investissement projeté = 5.000.000 DT (b)	
Abattement fiscal à retenir (2) = Min (a ; b)	(3.150.000)
Bénéfice fiscal après dégrèvement (1) - (2)	5.850.000
I.S dû [(1) - (2)] x 35% = 2.047.500 (c)	
Minimum d'impôt dû (1) x 20% = 1.800.000 (d)	
Charge d'impôt exigible attendue (3) = Max (c ; d)	2.047.500
Taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu = (3) / (1)	22,75%

Ainsi, la charge d'impôt pour la période close le 30 juin 2003 devrait s'élever à 796.250 DT, soit :  $3.500.000 \times 22,75\%$ , compte non tenu des redressements ci-après.

(B) Etat - Impôt sur les sociétés (1.225.000 - 796.250)	428.750	
(G) Impôt sur les sociétés		428.750

- B. Les revenus figurant dans l'état de résultat intermédiaire arrêté au 30 juin 2003 s'élève à 30.000.000 DT, soit :  $[24.000.000 / (100\% - 60\%)] \times 50\%$ .

Selon IAS 34.37 « Les produits des activités ordinaires qu'une entreprise perçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice ne doivent être ni anticipés ni différés à une date intermédiaire s'il n'est pas approprié de les anticiper ou de les différer à la fin de l'exercice ».

Aussi, y a-t-il lieu de ne retenir comme revenus pour la période close le 30 juin 2003 que 24.000.000 DT.

(G) Revenus (30.000.000 - 24.000.000)	6.000.000	
(B) Produits à recevoir		6.000.000

- C. Pour les mêmes raisons évoquées au point « B » ci dessus, Delta Télécoms ne peut anticiper la prise en compte des dividendes générés par ses participations. En effet, selon IAS 18.30 (c) la prise en compte de produits des activités ordinaires sous forme de dividendes ne devrait intervenir que lorsque le droit de leur perception est établi au profit de l'actionnaire.

(G) Produits des placements (dividendes)	100.000	
(B) Produits à recevoir		100.000

Au 30 juin 2003, le droit à la perception de 100.000 DT de dividendes constitue au sens du paragraphe IAS 37.10, un actif éventuel dans la mesure où la décision de l'AGO du 10 août 2003, qui sera prise à ce sujet, échappe au contrôle de Delta Télécoms (celle-ci ne détient que 25% du capital de la société opérant dans le secteur).

Lorsque la rentrée de cette somme est probable, Delta Télécoms devrait fournir dans les notes aux états financiers intermédiaires et conformément au paragraphe IAS 37.89 une brève description de la nature de cet actif éventuel.

- D. Selon IAS 20.24, les subventions liées à des actifs ne doivent pas figurer parmi les capitaux propres. Elles doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.

Si le choix de Delta Télécoms consisterait à imputer les subventions en produits différés, (choix à appliquer de façon cohérente et permanente) la correction à apporter aux états financiers intermédiaires serait :

(B) Subventions d'investissement (Capitaux propres)	80.000	
(B) Produits différés (Passifs non-courants et courants) [100.000 - 100.000 x 10% x 2]		80.000

Si, par contre, le choix consisterait à minorer le coût des immobilisations corporelles financées par lesdites subventions, (choix à appliquer de façon cohérente et permanente) l'ajustement serait :

(B) Subventions d'investissement (Capitaux propres)	80.000	
(B) Immobilisations corporelles [100.000 - 100.000 x 10% x 2]		80.000

- E. L'emprunt obligataire émis par Delta Télécoms constitue au sens de la norme IAS 39 un passif financier détenu jusqu'à l'échéance.

Selon IAS 39.66, un passif financier est constaté à la date d'entrée au bilan à son coût qui est la juste valeur de la contrepartie reçue.

Les coûts de transaction, tels que les frais d'émission, sont inclus dans l'évaluation initiale du passif financier en tant qu'ajustement du taux effectif.

Après leur comptabilisation initiale, Delta télécoms doit évaluer au coût amorti tous les passifs financiers autres que les passifs détenus à des fins de transaction (IAS 39.93).

Les frais d'émission et la prime de remboursement sont constatés en charges financières par étalement actuariel en fonction du taux effectif.

Les corrections à apporter au 30 juin 2003 au titre de l'emprunt obligataire et des charges s'y rapportant se résument comme suit :

- Détermination du taux effectif « t » de l'emprunt comme suit :

$$[98 \times 10.000 - 6.750] = 60.000 \times \frac{1-(1+t)^{-5}}{t} + \frac{1.020.000}{(1+t)^5}$$

Les calculs itératifs permettent de fixer « t » à 7%.

- Détermination des charges financières devant être constatées en IFRS :

$$(98 \times 10.000 - 6.750) \times [(1+7\%)^{6/12} - 1] = 33.489 \text{ DT} ;$$

*ou de façon simplifiée :  $(98 \times 10.000 - 6.750) \times 7\% \times 6/12 = 34.063,750$*

- Incidence du retraitement sur le résultat compte non tenu des impôts différés :

Delta télécoms avait constaté des charges financières pour 34.675 DT dont 4.675 DT de résorption de frais d'émission et de prime de remboursement des obligations (c'est-à-dire  $[(40.000 + 6.750) \times 30.000/300.000]$ ).

Le résultat de l'exercice 2003 devrait être donc ajusté à la baisse de 1.186 DT soit  $(34.675 - 33.489)$  ;

*ou de façon simplifiée :  $(34.675 - 34.063,750 = 611,250)$*

- Ajustement de la valeur du passif financier et élimination des charges reportées comme suit :

(B) Emprunt obligataire	42.075	
(B) Frais d'émission et primes de remboursement des obligations		42.075
(B) Emprunt obligataire	1.186	
(G) Charges financières		1.186

L'emprunt obligataire figurera ainsi au passif pour 1.006.739 DT.

**NB :** Les redressements du résultat de la période, opérés ci-avant, devraient entraîner une perte fiscale, d'où l'obligation d'ajuster la charge d'impôt différé en conséquence.