

Le Cadre Conceptuel De La Comptabilité

L'organisme américain de normalisation (Financial Accounting Standards Board - FASB) définit le cadre conceptuel « comme une constitution, c'est à dire un ensemble structuré d'objectifs et de principes fondamentaux inter-reliés grâce auxquels il serait possible de mettre au point des normes cohérentes; dans cette constitution seraient prescrites la nature, les fonctions et les limites de la comptabilité générale et des états financiers »

Le cadre conceptuel tunisien et celui de l'IASC s'accordent, dans une certaine mesure, sur plusieurs points notamment :

- Les hypothèses sous-jacentes.
- Les conditions de comptabilisation des éléments des états financiers.
- La mesure des éléments des états financiers.
- Le concept de capital et de maintien de capital.
- Le principal mécanisme de communication de l'information financière (les états financiers)

Toutefois il existe certaines divergences notamment au niveau :

- L'objectif du cadre conceptuel : en effet l'objectif du cadre conceptuel de l'IASC est plus large de celui du système comptable tunisien.
- Les caractéristiques qualitatives : les deux cadres énumèrent les mêmes caractéristiques qualitatives, toutefois certaines composantes de ces caractéristiques diffèrent.
- Le choix du concept de capital et les différences entre les deux concepts.
- Les principaux modèles comptables : le cadre conceptuel tunisien énumère les modèles comptables, alors que celui de l'IASC ne cite expressément que le modèle des coûts historiques recouvrables et de la juste valeur.

Les traitements prévus par le cadre conceptuel tunisien

I. Objectif du cadre

Il a pour objectif de constituer un cadre général pour l'élaboration de nouvelles normes, d'arbitrer entre deux normes en cas de divergences, d'interpréter les états financiers, et de résoudre des questions comptables n'ayant pas été traitées par les normes.

II. Les utilisateurs des états financiers

Le cadre distingue entre les utilisateurs internes et les utilisateurs externes :

Les utilisateurs internes sont :

- Les dirigeants.
- Les organes d'administration.
- Les différentes structures interne de l'entreprise.

Les utilisateurs externes sont :

- Les fournisseurs de capitaux qui sont les investisseurs, les prêteurs et les subventionneurs.
- L'administration et autres institutions dotées de pouvoir de réglementations et de contrôle.
- Les autres partenaires de l'entreprise telle que les salariés et leurs syndicats, les fournisseurs et autres créanciers ainsi que les clients et autres bénéficiaires des biens et services produits par l'entreprise.
- Les autres groupes d'intérêt telle que les organismes professionnels et de défense d'intérêts, la presse spécialisée et les médias, les chercheurs, les divers organes et associations et le public en général.

Les utilisateurs privilégiés

Selon le système comptable tunisien les utilisateurs privilégiés sont les investisseurs et les bailleurs de fonds.

III. Objectifs des états financiers

Le cadre conceptuel tunisien distingue plusieurs objectifs des états financiers :

1. Fournir des informations utiles à la prise de décision et de crédit.
2. Donner des informations pour estimer la probabilité de réalisation de flux futurs
3. Renseigner sur :
 - La situation financière de l'entreprise particulièrement sur ses ressources et obligations.
 - La performance financière de l'entreprise.
 - La manière dont l'entreprise a obtenue et dépensé ses liquidités.
 - Le degré de réalisation des objectifs pour les dirigeants.
 - Le degré de conformité aux lois en vigueur

IV. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

1. Définition

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs que doit revêtir l'information financière qui rendent, l'information fournie dans les états financiers, utile.

Le cadre distingue quatre caractéristiques qualitatives à savoir l'intelligence, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

2. L'intelligibilité

L'information fournie par les états financiers doit être compréhensible par les utilisateurs.

Le cadre suppose que les utilisateurs aient une connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité.

3. La pertinence

Une information est pertinente lorsqu'elle est de nature à favoriser une prise de décision adéquate pour les utilisateurs.

Une information pertinente doit avoir :

- Une valeur prédictive c'est à dire qui aidera les utilisateurs à prévoir des résultats et des événements futurs.
- Une valeur rétrospective ou de confirmation dans la mesure où l'information financière peut être utilisée pour comprendre ou corriger des résultats, des événements et des prédictions antérieures.
- Rapidité de divulgation : toute information doit être divulguée au moment où elle est susceptible d'être utile à la prise de décision.

4. La fiabilité

Une information fiable est une information fidèle, neutre et vérifiable et n'inclut pas d'erreurs ou de biais.

La fiabilité englobe trois critères :

- La représentation fidèle : c'est la correspondance entre la mesure ou la description et les faits et transactions qu'elles sont censées traduire.
- La neutralité : l'information comptable est neutre quand elle ne fait pas l'objet de partie pris.
- La vérifiabilité : elle est matérialisée par des pièces justificatives qui peuvent être contrôlées à tout moment.

5. La comparabilité

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre à fin de suivre l'évolution de la situation financière de l'entreprise.

6. Les contraintes à prendre en considération

Les caractéristiques qualitatives de l'information doivent être appliquées en tenant compte de deux contraintes ou limites :

- Equilibre avantage/coûts : les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût de production de l'information.
- Importance relative : toute information divulguée doit avoir une importance relative. Est considéré importante, toute information comptable dont l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions prises.

7. Arbitrage entre les caractéristiques qualitatives

On doit élaborer un équilibre entre les différentes caractéristiques qualitatives puisque l'accent sur une qualité se fera généralement au détriment d'une autre.

Toutefois le cadre conceptuel tunisien admet que la pertinence et la fiabilité constituent les qualités fondamentales alors que la comparabilité et l'intelligibilité constituent des qualités secondaires.

V. Les hypothèses sous-jacentes

Deux hypothèses sont à la base de l'élaboration des états financiers

- La continuité de l'exploitation.
- La comptabilité de l'engagement.

1. La continuité de l'exploitation

Les états financiers sont préparés selon l'hypothèse que l'entreprise continuera son exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Dans le cas contraire les états financiers doivent être préparés sur une base différente.

2. La comptabilité d'engagement

Les transactions et événements sont pris en compte dès qu'ils se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements.

VI. Les conventions comptables

Les conventions comptables sont des règles concrètes qui guident la pratique comptable :

Le cadre conceptuel distingue douze conventions :

1. Convention de l'entité.
2. Convention de l'unité monétaire.
3. Convention de la périodicité.
4. Convention du coût historique.
5. Convention de la réalisation du revenu.
6. Convention de rattachement des charges aux produits.
7. Convention de l'objectivité.
8. Convention de la permanence des méthodes.
9. Convention de l'information complète.
10. Convention de prudence.
11. Convention de l'importance relative.
12. Convention de la prééminence du fond sur la forme.

1. Convention de l'entité

L'entreprise est considérée comme une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. On doit établir une nette séparation entre le patrimoine de l'entreprise et celui de ses propriétaires.

2. Convention de l'unité monétaire

On doit utiliser une seule unité de mesure pour enregistrer les transactions d'une entreprise.

3. Convention de la périodicité

Les états financiers doivent refléter l'évolution périodique des performances de l'entreprise. La période est désignée exercice comptable. L'exercice comptable couvre généralement une période de douze mois qui coïncide avec l'année civile.

4. Convention du coût historique

Selon cette convention le coût historique (valeur d'origine) sert de base pour la comptabilisation des postes d'actifs et de passifs de l'entreprise.

5. Convention de réalisation du revenu

Le revenu ne peut être comptabilisé qu'au moment où il est réalisé.

La réalisation du revenu peut être effectuée dans les cas suivants :

1. Une réalisation du revenu au moment de la vente.
2. Une réalisation du revenu lors de l'exécution de contrat.
3. Une réalisation du revenu à la fin du processus de fabrication.
4. Une réalisation du revenu lors du recouvrement de ventes.

6. Convention de rattachement des charges aux produits

Selon cette convention lorsque les revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concourues à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

7. Convention de l'objectivité

Les transactions et événements pris en compte en comptabilité doivent être justifiés par des preuves. S'il n'y a pas de preuves, les bases d'estimations retenues doivent être fournies pour la vérification et l'appréciation des méthodes appliquées.

8. Convention de la permanence des méthodes

Les méthodes comptables utilisées doivent être permanente d'une période à une autre. Ceci permet la comparaison dans le temps de l'information comptable et favorise les prédictions financières. Toute fois lorsqu'une nouvelle méthode comptable permet de mieux refléter l'image fidèle, elle doit être adoptée.

9. Convention l'information complète

Cette convention établit que les états financiers doivent fournir toutes les informations nécessaires pour ne pas induire en erreur les lecteurs. Les états financiers doivent fournir des notes et des tableaux explicatifs.

10. Convention de prudence

Les états financiers doivent être préparés avec prudence. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitudes.

11. Convention de l'importance relative

Les états financiers doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les appréciations ou les décisions.

12. Convention de la prééminence du fond sur la forme

Les transactions et événements doivent être enregistrés et présentés en accord avec leurs substance et la réalité économique et non pas seulement selon leurs formes juridiques.

VII. Eléments des états financiers

Les états financiers sont divisés en plusieurs catégories. Ces catégories sont appelées les éléments des états financiers. Le cadre conceptuel tunisien distingue sept éléments des états financiers :

- Les actifs.
- Les passifs.
- Les capitaux propres.
- Les revenus.
- Les gains.
- Les charges.
- Les pertes.

1. Les actifs

Les actifs sont constitués par les ressources économiques que possède l'entreprise qui sont capables de générer des avantages économiques futurs et ayant un potentiel de générer des flux positifs de liquidité ou de réduire la sortie de fonds.

2. Les passifs

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

3. Les capitaux propres

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

4. Les produits

Les produits comprennent les revenus et les gains.

Le cadre conceptuel tunisien présente les revenus et les gains comme deux éléments des états financiers distinct.

a. Les revenus

Les revenus sont :

- Soit des rentrées de fonds ou autres augmentations de l'actif d'une entreprise.
- Soit le règlement des dettes de l'entreprise.
- Soit les deux ;

résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

b. Les gains

Les gains sont les accroissements de capitaux propres résultant de transactions périphériques ainsi que de toutes autres transactions à l'exception de ceux résultant des revenus ou des apports des propriétaires sur capital.

5. Les charges

Le cadre distingue entre :

- Les charges qui sont appelées aussi selon la norme tunisienne 08 les charges proprement dites.
- Les pertes

Le cadre présente les charges et les pertes comme deux éléments des états financiers distincts.

a. Les charges

Les charges sont :

- Soit les sorties de fonds ou autres formes d'utilisation des éléments d'actifs.
- Soit la constitution de passif.
- Soit les deux ;

résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

b. Les pertes

Les pertes sont les diminutions de capitaux propres résultant de transactions périphériques et d'autres événements et circonstances affectant l'entreprise à l'exception de ceux résultant des charges ou des distributions aux propriétaires.

VIII. Comptabilisation des éléments des états financiers

1. Les Conditions de comptabilisation

Il existe deux conditions nécessaires pour qu'un élément soit comptabilisé :

- Il est probable que des avantages économiques bénéficieront à l'entreprise.
- L'article à un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Ces deux conditions sont déduites des § 51 à 63 du cadre conceptuel.

2. Comptabilisation des actifs

Un actif est pris en compte dans le bilan lorsque :

- Il est probable que des avantages économiques bénéficieront à l'entreprise.
- L'actif à un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

3. Comptabilisation des passifs

Un passif est pris en compte dans le bilan lorsque :

- Il est probable qu'un transfert de ressources économiques résultera du règlement de l'obligation à la charge de l'entreprise.
- Le montant de ce règlement peut être mesuré de façon fiable.

4. Comptabilisation des produits

a. Comptabilisation des revenus

Les revenus sont pris en compte lorsque :

- Une augmentation d'avantages économiques futurs lié à une augmentation d'actif s'est produite.
- Les revenus peuvent être mesurés de façon fiable.

b. Comptabilisation des gains

Les gains sont pris en compte :

- Lorsqu'ils sont réalisés.
- Leur montant peut être déterminé avec un degré suffisant de certitude.

5. Comptabilisation des charges

a. Comptabilisation des charges

Les charges sont prises en compte lorsque :

- Une diminution d'avantages économiques futurs lié à une diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif s'est produite.
- La charge peut être mesurée de façon fiable.

b. Comptabilisation des pertes

Les pertes sont prises en compte lorsque :

- Une diminution d'actif ou une augmentation de passif est probable.
- Le montant de la perte peut être déterminé avec un certain degré de précision.

IX. La mesure des éléments des états financiers

1. Définition et énumération

La mesure des éléments des états financiers consiste à déterminer la valeur à la quelle ces éléments seront inscrits au bilan.

Le cadre distingue quatre types de mesures :

- Coût historique.
- Coût de remplacement.
- Valeur de réalisation.
- Valeur actualisée.

1. Le coût historique

Le coût historique est le montant de liquidité versé ou reçu pour acquérir un élément.

2. Le coût de remplacement ou coût actuel

Le coût de remplacement est le montant qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir un élément.

3. Valeur de réalisation

La valeur de réalisation est le montant correspondant au prix qui pourrait être tiré de la cession d'un élément.

4. Valeur actualisée

C'est la valeur actualisée des rentrées de fonds futurs que procurera vraisemblablement un élément.

X. Concept de capital et de maintien de capital

1. Les concepts de capital

Le capital de l'entreprise se définit selon deux concepts majeurs :

- Le capital financier
- Le capital physique

Selon le concept financier, le capital est synonyme d'actifs net ou de capitaux propres. Le capital de l'entreprise est mesuré en terme d'argent nominal investi dans l'entreprise ou de pouvoir d'achat de cet argent.

Selon le concept physique, le capital se réfère à la capacité opérationnelle ou capacité productive de l'entreprise.

Le concept de capital financier est adopté par la plupart des entreprises pour préparer leurs états financiers.

2. Choix du concept de capital

Le cadre cite trois facteurs influençant le choix du concept de capital :

1. L'importance du niveau de l'inflation et des variations spécifiques des prix.
2. Les caractéristiques de l'entreprise et de son environnement technologique et autre.
3. Les besoins des utilisateurs des états financiers et leur souci de maintien de type de capital ou un autre.

3. Maintien du capital et mesure du profit

a. Maintien du capital financier

Selon ce concept un profit est obtenu lorsque le montant des actifs net à la fin de la période est supérieur au montant du début de période. On exclut tout apport ou retrait du capital.

Le maintien du capital peut être évalué :

- Soit en unités monétaires nominales.
- Soit en unités de pouvoir d'achat constant.

b. Maintien du capital physique

Selon ce concept un profit est obtenu lorsque la capacité de production à la clôture est supérieure à la capacité de production en début de période. On exclut toute transaction de capital.

c. Convention d'évaluation à adopter

Pour le concept de capital physique on doit adopter la valeur actuelle (coût de remplacement) comme base d'évaluation.

Pour le concept de capital financier, le cadre conceptuel n'impose pas l'utilisation d'une convention particulière.

4. Les principaux modèles comptables

Le cadre distingue quatre modèles comptables :

1. Modèle comptable basé sur les coûts d'origine et les unités monétaires en numéraires.
2. Modèle comptable basé sur les coûts d'origine et les unités monétaires constantes.
3. Modèle comptable basé sur les coûts de remplacements et les unités monétaires en numéraires.
4. Modèle comptable basé sur les coûts de remplacements et les unités monétaires constantes.

Le cadre fournit un choix de modèle basé sur les caractéristiques de l'environnement relatif aux variations des prix :

- (a) Lorsque les prix généraux et les prix spécifiques sont relativement stable : utiliser le modèle (1)
- (b) Lorsque l'environnement est caractérisé par des variations générales dans les prix (inflation) : utiliser le modèle (2)

- (c) Lorsque l'environnement est caractérisé par des évolutions spécifiques dans les prix : utiliser le modèle (3)
- (d) Lorsque l'environnement est caractérisé par des variations générales des prix et des variations spécifiques : utiliser le modèle (4)

XI. Les mécanismes de communication

Les états financiers constituent le principal mécanisme de communication de l'information financière.

Les états financiers sont composés des états suivants :

- Un bilan.
- Un état de résultat.
- Un état de flux de trésorerie.
- Les notes aux états financiers.

D'autres informations peuvent aussi être communiquées aux utilisateurs telles que :

- Les comptes prévisionnels de l'entreprise
- L'état sur les ressources humaines
- Un rapport sur la performance environnementale
- L'état sur la technologie

Les divergences avec le cadre de l'IASC

I. Objectifs du cadre conceptuel

L'objectif du cadre de l'IASC est plus large que celui défini par le système comptable tunisien. Il consiste à :

- Aider à développer des normes futures et réviser les normes existantes.
- Harmoniser les réglementations, les normes comptables et les procédures liées à la présentation des états financiers.
- Aider les organismes nationaux à développer des normes nationales.
- Aider les préparateurs des états financiers à appliquer les normes comptables.
- Aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes internationales.
- Aider les utilisateurs à interpréter les états financiers.
- Fournir des informations sur l'approche d'élaboration des normes suivie par l'IASC.

II. Les utilisateurs des états financiers

Le cadre de l'IASC ne distingue pas entre utilisateurs internes et utilisateurs externes et prévoit sept types d'utilisateurs :

1. Les investisseurs.
2. Les membres du personnel.
3. Les prêteurs.
4. Les fournisseurs et autres créditeurs.
5. Les clients.
6. L'état et organismes publics.
7. Publics.

Le cadre ajoute que les dirigeants sont aussi intéressés par l'information contenue dans les états financiers.

Selon l'IASC les utilisateurs privilégiés sont les investisseurs.

III. Objectifs des états financiers

Selon le cadre de l'IASC l'objectif des états financiers consiste à fournir des informations sur :

- La situation financière de l'entreprise
- La performance de l'entreprise.
- La variation de la situation financière.

1. La situation financière de l'entreprise

La situation financière de l'entreprise est affectée par :

- Les ressources économiques que contrôle l'entreprise.
- La structure financière.
- La liquidité et la solvabilité de l'entreprise.
- La capacité de l'entreprise à s'adapter aux changements de l'environnement.

L'information sur la situation financière est donnée par le bilan.

2. La performance de l'entreprise

L'information sur la performance de l'entreprise est importante et en particulier sur sa rentabilité.

L'information sur la performance de l'entreprise est donnée principalement par le l'état de résultat.

3. La variation de la situation financière

L'information sur la variation de la situation financière permet d'apprécier les activités d'investissements, de financements et opérationnels au cours de l'exercice. Elle est donnée par l'état de flux de trésorerie.

IV. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

Le cadre de l'IASC prévoit les mêmes caractéristiques qualitatives que le cadre conceptuel tunisien. Toutefois il existe quelques différences au niveau des composantes des caractéristiques qualitatives.

a. L'intelligibilité

Le cadre de l'IASC définit l'intelligibilité de la même façon que le cadre conceptuel tunisien, toutefois le cadre de l'IASC dispose en outre que si une information complexe doit être incluse dans les états financiers du fait de sa pertinence, elle ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.

b. La pertinence

Le cadre de l'IASC définit la pertinence de la même façon que le cadre tunisien, néanmoins le cadre de l'IASC ajoute la notion d'importance relative et traite la rapidité de divulgation (appelé célérité de l'information) au niveau des contraintes à respecter pour la fiabilité et la pertinence de l'information.

Importance relative

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

Une information d'importance relative est une information qui est susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs.

L'importance relative est considérée comme un seuil ou un critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative.

c. La fiabilité

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs.

Le cadre de l'IASC distingue cinq critères pour qu'une information soit fiable.

- L'image fidèle et la neutralité : ces deux critères ont été prévus par le cadre conceptuel tunisien.
- La prééminence de la substance sur la forme : c'est à dire que les transactions et événements comptabilisés doivent refléter la réalité économique de l'entreprise.
- La prudence : elle est définie comme la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements et estimations nécessaires.
- Exhaustivité : l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive et complète autant que le permet le souci de l'importance relative.

d. Comparabilité

Le cadre de l'IASC définit la comparabilité de la même façon que le cadre tunisien.

Toutefois le cadre de l'IASC ajoute que le principe de comparabilité ne doit pas conduire à une uniformité pure dans les méthodes comptables, au contraire lorsqu'une nouvelle méthode aboutit à une information plus pertinente et une image fidèle, elle doit être adoptée.

V. Contraintes à prendre en considération

Le cadre de l'IASC distingue deux contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable :

- La célérité.
- Equilibre avantage /coût.
 - a. La célérité

La célérité de l'information a été traitée par le cadre tunisien au niveau de la pertinence de l'information.

Elle consiste à divulguer l'information au moment où elle est susceptible d'être utile à la prise de décision.

b. Equilibre avantage/coût

Comme le prévoit le cadre conceptuel tunisien, la contrainte équilibre avantage/coût consiste à comparer les avantages obtenus de l'information au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. Ces avantages doivent être supérieurs aux coûts.

La notion d'importance relative traitée parmi les contraintes à respecter par le cadre conceptuel tunisien a été traitée au niveau de la pertinence de l'information par le cadre de l'IASC.

c. Arbitrage entre les caractéristiques qualitatives

Le cadre de l'IASC dispose qu'on doit chercher un équilibre entre les différentes caractéristiques qualitatives. L'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement.

VI. Les hypothèses sous-jacentes

Les hypothèses sous-jacentes à la base de l'élaboration des états financiers décrites par le cadre de l'IASC sont les mêmes que ceux décrites par le cadre conceptuel tunisien.

VII. Les conventions comptables

Le cadre de l'IASC n'a pas regroupé les principes comptables. Néanmoins certains de ces principes semblent redondants avec les qualités caractéristiques dans le cadre tunisien. Ces principes sont énumérés comme une composante de l'une des qualités caractéristiques ou dans l'IAS 01 relative à la présentation des états financiers.

VIII. Les éléments des états financiers

Le cadre de l'IASC distingue cinq éléments des états financiers au lieu des sept éléments du cadre conceptuel tunisien.

Ces éléments sont :

- Les actifs.
- Les passifs.
- Les capitaux propres.
- Les produits.
- Les charges.

1. Les actifs

Le cadre de l'IASC définit les actifs de la même façon que le cadre conceptuel tunisien, toutefois le cadre de l'IASC explique davantage la notion d'avantages économiques futurs.

En outre le cadre de l'IASC précise que la forme physique ainsi que le droit de propriété ne sont pas essentielles pour qualifier un élément d'actif.

2. Les passifs

Le cadre de l'IASC définit les passifs de la même façon que le cadre conceptuel tunisien sauf que le cadre de l'IASC explique davantage la notion d'obligation actuelle et la distingue avec un engagement futur qui ne peut constituer un passif.

Le cadre de l'IASC donne plusieurs cas d'extinction d'une obligation actuelle telle que :

- Un payement en trésorerie.
- Un transfert d'autres actifs.

- Une fourniture de services.
- La substitution de cette obligation pour une autre obligation.
- Une conversion de l'obligation en capitaux propres.

Une provision constitue un passif.

3. Les capitaux propres

Le cadre de l'IASC définit les capitaux propres de la même façon que le cadre conceptuel tunisien.

Le cadre ajoute que les réserves légales sont parfois exigées par la loi et constituent une garantie contre les effets des pertes.

La définition donnée pour les capitaux propres est valable pour les sociétés commerciales et autres types de sociétés.

4. Les produits

Le cadre de l'IASC distingue aussi entre :

- Les revenus qui sont appelés produits des activités ordinaires
- Les gains appelés profits

Le cadre présente les produits des activités ordinaires et les profits comme un seul élément des états financiers, mais le cadre dispose qu'ils doivent être présentés séparément au niveau de l'état de résultat.

Les produits sont les accroissements d'avantage économiques sous forme d'entrées ou d'accroissement d'actifs, ou de diminution de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. Cette définition inclue à la fois les produits des activités ordinaires et les profits.

Les produits des activités ordinaires résultent des activités ordinaires de l'entreprise.

Les profits représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des produits et peuvent résulter ou non des activités ordinaires de l'entreprise.

5. Les charges

Le cadre de l'IASC distingue entre :

- Les charges provenant des activités ordinaires de l'entreprise.
- Les pertes

Les charges et les pertes sont présentées comme un seul élément des états financiers, néanmoins ils sont présentés séparément au niveau de l'état de résultat.

Les charges sont des diminutions d'avantages économiques sous forme de sorties ou de diminution d'actifs ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres. Cette définition inclue à la fois, les charges provenant des activités ordinaires et les pertes.

Les charges qui surviennent au cours des activités ordinaires de l'entreprise comprennent le coût des ventes, les salaires, les amortissements...

Les pertes représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition des charges et peuvent survenir ou non des activités ordinaires de l'entreprise.

IX. Comptabilisation des éléments des états financiers

1. Les conditions de comptabilisation

Le cadre de l'IASC dispose qu'un article qui satisfait à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères de comptabilisation ci dessous doit être comptabilisé.

Les conditions de comptabilisation sont :

1. Il est probable que tout avantage économique futur qui est lié à un article ira à l'entreprise ou en proviendra.
2. L'article à un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Un article qui satisfait à la définition d'un élément mais ne remplit pas les conditions de comptabilisation peut être mentionné dans les notes s'il est significatif pour la pertinence des états financiers.

2. Comptabilisation des actifs

Le cadre de l'IASC prévoit les mêmes conditions de comptabilisation pour un actif que celle prévue par le système comptable tunisien, toutefois le cadre ajoute que même si une dépense est encourue et qu'il est improbable que des avantages économiques iront à l'entreprise, l'actif n'est pas comptabilisé.

3. Comptabilisation des passifs

Le cadre de l'IASC prévoit les mêmes conditions de comptabilisation pour un passif que celles prévues par le système comptable tunisien.

4. Comptabilisation des produits

Le cadre de l'IASC dispose qu'un produit est comptabilisé lorsque :

- Un accroissement d'avantages économiques futurs lié à un accroissement d'actif ou une diminution de passif s'est produite.
- Les produits peuvent être évalués de façon fiable.

5. Comptabilisation des charges

Les conditions de comptabilisation des charges prévues par le cadre de l'IASC sont les mêmes que ceux prévues par le système comptable tunisien.

Le cadre dispose en outre que les charges doivent être comptabilisées en respectant le principe de rattachement des charges aux produits

X. La mesure des éléments des états financiers

Le cadre de l'IASC distingue les mêmes types de mesures que ceux prévus par le cadre tunisien, toutefois le coût de remplacement est désigné par coût actuel.

Le cadre de l'IASC définit le coût actuel comme suite :

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis maintenant. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalent de trésoreries qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement.

XI. Concept de capital et de maintien de capital

Le cadre de l'IASC distingue aussi entre deux concepts de capital :

- Le capital financier.
- Le capital physique.

Les divergences entre l'IASC et le SCT apparaissent au niveau :

1. Choix du concept de capital
2. Les différences entre les deux concepts
3. Les principaux modèles comptables

1. Choix du concept de capital

Alors que le cadre conceptuel tunisien prévoit trois facteurs influençant le choix du concept de capital, le cadre de l'IASC dispose que le choix du concept de capital doit être fondé sur les besoins des utilisations des états financiers.

2. Les différences entre les deux concepts

Le cadre de l'IASC note que la principale différence entre les deux concepts est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs de l'entreprise.

Selon le concept de capital financier

Si le capital est défini en termes d'unités monétaires nominale, les accroissements des prix des actifs sont incorporés au bénéfice.

Si le capital est défini en termes d'unités de pouvoir d'achat investi sur l'exercice, seule la part de l'accroissement des prix des actifs qui excède l'accroissement du niveau général des prix est considérée comme un bénéfice, le reste fait partie des capitaux propres.

Selon le concept de capital physique

Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs sont traités comme des ajustements du maintien de capital qui font partie des capitaux propres et non pas comme des bénéfices.

3. Les principaux modèles comptables

Alors que le cadre conceptuel tunisien distingue quatre modèles comptables et fournit un choix de modèle basé sur les variations des prix, le cadre de l'IASC ne cite pas expressément ces modèles mais dispose que le choix des conventions d'évaluation et du concept du maintien du capital détermine le modèle comptable à utiliser pour la préparation des états financiers.

Toutefois le cadre de l'IASC dispose que les états financiers sont, le plus généralement, préparés selon le modèle comptable du coût historique recouvrable et du concept de maintien du capital financier nominal.

XII. Les mécanismes de communication

Comme le prévoit le cadre conceptuel tunisien, les états financiers constituent le principal mécanisme de communication de l'information financière.

L'IASC encourage les entreprises à fournir :

- Un rapport de gestion sur la performance financière et la situation financière de l'entreprise ainsi que l'incertitude auxquelles elle est confrontée.
- Un rapport sur l'environnement et sur la valeur ajoutée.