

INTRODUCTION AUX IPSAS



Produits

Table des matières

Introduction aux produits.....	3
Revenue	4
Objectif d'apprentissage	4
Definition de produits	6
Exemple d'illustration.....	7
Types de produit.....	8
Comptabilisation des opérations sans contrepartie directe.....	10
Comptabilisation de l'annonce	13
Discussions et Questions	13
Questions de révision	14
Réponses aux questions de révision.....	15
Produits des operations avec contrepartie directe.....	16
Comptabilité des opérations avec contrepartie directe – IPSAS 9	17
Comptabilisation et évaluation	17
Prestations de services	17
Exemples de prestations de Services	19
Vente de biens.....	19
Autres produits avec contrepartie directes	19
Comptabilisation des produits	20
Produits d'intérêts.....	21
Note d'illustration sur les informations à fournir	22
Note X – Vente de biens et services	23
Discussions et Questions	23
Question de révision.....	24
Réponses aux questions de révision.....	25
Produits des operations sans contrepartie directe.....	26
Comptabilité des opérations sans contrepartie indirecte	27
Comptabilisation des impôts	27
Exemple d'illustration.....	29
Autres questions liées à la comptabilité des impôts.....	30
Dépense fiscale/ Charge	31
Informations à fournir.....	31
Note d'illustration sur les informations à fournir	32
Discussions et Questions	33
Questions de révision	34

Réponses aux questions de révision.....	36
Produits des opérations sans contrepartie directe.....	38
Comptabilité des opérations sans contrepartie directe	39
Comptabilité des transferts.....	39
Caractéristiques des conditions	41
Exemple d'illustration.....	42
Réception en avance.....	42
Composantes à contrepartie directe et sans contrepartie directe.....	42
Composantes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe	43
Autres opérations sans contrepartie directe	43
Prêts concessionnels.....	45
Prêt à l'Autorité Sanitaire.....	45
Informations à fournir.....	46
Discussions et Questions	47
Questions de révision	48
Réponses aux questions de révision.....	49
Propositions de l'IPSASB pour les produits	51
But de la séance.....	52
Nouvelles normes proposées	52
Obligations de prestation.....	52
Types de produits	53
Obligations de prestation.....	53
Comptabilisation des produits sans obligations de prestation	55
Obligations actuelles dans l'exposé-sondage 71	56
Comptabilisation des impôts selon l'Exposé-sondage 71	57
Pour de plus amples informations	57



Introduction aux produits

Produits

L'information sur les produits est importante pour aider les utilisateurs à évaluer la situation financière et le rendement des entités du secteur public. La comparaison des produits et des charges aide les utilisateurs à évaluer si les revenus courants sont suffisants pour couvrir les coûts des programmes et des services fournis au cours de la période courante. L'information sur les revenus est également importante pour évaluer l'incidence de l'impôt et d'autres revenus sur l'économie ou la nécessité d'emprunter à long terme. Le contenu de ce module définit et traite de la définition et des questions soulevées par la déclaration des revenus qui découlent des types et de la nature uniques des revenus du secteur public.

Les entités du secteur public ont des produits qui ont des équivalents exacts dans le secteur à but lucratif et qui peuvent, selon la méthode de la comptabilité d'exercice intégrale, bénéficier du même traitement comptable. Par exemple, les entités du secteur public peuvent tirer des revenus de la vente de biens et de services, d'intérêts et de dividendes. Dans ces transactions, la contrepartie échangée est approximativement égale aux biens et services reçus. Toutefois, la majorité des recettes publiques sont des transferts non réciproques tels que les impôts, les redevances, les droits et les impôts obtenus par l'exercice des pouvoirs souverains.

Bien que l'on puisse soutenir qu'un gouvernement reçoit des recettes fiscales en échange de biens et de services (par exemple, les routes, les soins de santé, l'éducation, l'application de la loi, la défense, etc.), les citoyens qui paient pour les services n'en sont pas nécessairement les bénéficiaires. Le paiement de l'impôt ne donne pas nécessairement droit au contribuable à une valeur équivalente de services ou d'avantages.

Ce module est axé sur les exigences des IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts).

Les sujets spécifiques comprennent:

- [Portée des normes](#)
- [Définitions](#)
- [Comptabilisation des transferts avec stipulations et conditions](#)
- [Dépenses payées par l'entremise du régime fiscal et dépenses fiscales](#)

o



Objectif d'apprentissage

- IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe
- IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe
- A la fin de cette session, vous serez en mesure:
 - o De distinguer entre les produits à contrepartie directe et sans contrepartie directe;
 - o D'appliquer les exigences relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation des produits;
 - o D'appliquer les exigences de présentation et de divulgation pour le reporting des produits

Les types courants de revenus pour les entités du secteur public comprennent :

Produits sans contrepartie directe: (IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (*Impôts et Transferts*))

- (i) Impôts directs et indirects;
- (ii) Fonctions;
- (iii) Frais et amendes; et
- (iv) Autres transferts non réciproques.

Produits des opérations avec contrepartie directe: (IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe)

- (i) Ventes de bien ou services;
- (ii) Dividendes;
- (iii) Intérêts; et
- (iv) Gains nets de résultat de la vente d'actifs.

Gains:

- (i) Augmentation de la juste valeur des instruments financiers; (IPSAS 29, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation)
- (ii) Gains de change; (IPSAS 4, Les effets des variations des cours des monnaies étrangères) et
- (iii) Autres gains. (par exemple, gains sur la vente d'actifs selon IPSAS 17, *Property, Immobilisations corporelles*) (Etude 14, chapitre 8, page 167, paragraphe 8.2)

Le module est axé sur les exigences des normes IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts). La plupart des entités du secteur public auront une certaine forme de revenus hors service et, pour beaucoup, ce sera leur principale source de revenus. L'accent est mis sur la comptabilisation des produits tirés d'opérations sans contrepartie directe, car il s'agit d'un domaine susceptible d'entraîner un changement important lorsque les entités passent à une comptabilité d'exercice intégrale.

- IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe, prescrit le traitement comptable des produits tirés d'opérations avec contrepartie directe et d'événements,
- La norme IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie directe, prescrit les dispositions relatives à la présentation de rapports financiers sur les produits tirés d'opérations sans contrepartie directe.

À la fin de cette session, les participants sont en mesure de:

- Faire la distinction entre les produits avec contrepartie directe et les produits sans contrepartie directe et comprendre l'impact que cela a sur la comptabilité et le reporting des produits;
- Appliquer les exigences relatives à l'identification, à la comptabilisation et à l'évaluation des produits;
- appliquer les exigences de présentation et d'informations à fournir pour le reporting des produits.

Definition de produits

- Entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de services entraînant une augmentation de l'actif net/des capitaux propres
- Exclut les contributions des propriétaires
- Tous les postes de produits inclus dans l'excédent ou le déficit de la période
- Exclut les montants perçus à titre d'agent et les entrées de financement
- Lorsque le recouvrement n'est pas probable, la dépense est comptabilisée

Contexte:

- Les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période considérée lorsque ces entrées entraînent une augmentation de l'actif net / des capitaux propres
- Le chiffre d'affaires exclut les augmentations de l'actif net/des capitaux propres liées aux apports des propriétaires.
- Tous les éléments de produits comptabilisés au cours d'une période donnée sont inclus dans l'excédent ou le déficit, à moins qu'une IPSAS n'en dispose autrement.

Normalement, tous les éléments de revenus comptabilisés au cours d'une période sont inclus dans l'excédent ou le déficit. Toutefois, il peut y avoir des circonstances où certains postes peuvent être exclus de l'excédent ou du déficit pour la période courante.

La norme IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs, traite de deux de ces circonstances: la correction des erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables.

- Les montants perçus à titre de mandataire ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net ou des revenus

Le chiffre d'affaires comprend uniquement les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçues et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Montants perçus à titre de mandataire du gouvernement ou d'un autre organisme gouvernemental ou pour le compte d'autres tiers; Par exemple, la perception des paiements par téléphone et électricité par le bureau de poste au nom des entités fournissant de tels services ne constitue pas un avantage économique ou un potentiel de service qui profite à l'entité et n'entraîne pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En effet, l'entité mandataire ne peut pas contrôler l'utilisation des actifs collectés ou en tirer un autre avantage dans la poursuite de ses objectifs. Par conséquent, ils sont exclus des revenus.

Une entité agit en qualité de mandataire lorsqu'elle n'est pas exposée aux risques et avantages importants associés à la vente de biens ou à la prestation de services. Une caractéristique indiquant qu'une entité agit en tant qu'agent est que le montant gagné par l'entité est prédéterminé, soit une commission financière par transaction, soit un pourcentage indiqué du montant facturé au client. Par exemple, l'entité n'a pas :

- a) la responsabilité principale de fournir les biens ou services au client ou d'exécuter la commande, par exemple en étant responsable de l'acceptabilité des produits ou services commandés ou achetés par le client;
- b) risque d'inventaire avant ou après la commande du client, lors de l'expédition ou du retour;
- c) le pouvoir discrétionnaire d'établir les prix, directement ou indirectement, par exemple en fournissant des biens ou des services supplémentaires;
- d) le risque de crédit du client.

De même, dans une relation de garde ou de mandat, les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent les montants perçus pour le compte du mandant qui n'entraînent pas d'augmentation de l'actif net ou des capitaux propres de l'entité. Les montants perçus pour le compte du principal ne constituent pas des recettes. Au lieu de cela, les revenus sont le montant de toute commission reçue, ou à recevoir, pour la collecte ou le traitement des flux bruts.

- Les entrées de financement ne sont pas des revenus car elles n'ont pas d'impact sur l'actif net / les capitaux propres (affectent uniquement l'actif et le passif)

Les entrées de fonds, notamment les emprunts, ne répondent pas à la définition des revenus parce qu'elles (a) entraînent une variation égale des actifs et des passifs et donc (b) n'ont pas d'impact sur l'actif net/les capitaux propres. Les entrées de financement sont portées directement à l'état de la situation financière et ajoutées aux soldes de l'actif et du passif.

- Le montant des produits comptabilisés pour lesquels le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé comme une charge plutôt que comme un ajustement du montant des produits initialement comptabilisés.

Les produits ne sont comptabilisés que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude survient quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits, le montant irrécouvrable, ou le montant à l'égard duquel le recouvrement a cessé d'être probable, est comptabilisé comme une charge plutôt que comme un ajustement du montant des produits initialement comptabilisés.

Exemple d'illustration

Scénario:

Une municipalité perçoit les impôts fonciers pour l'éducation au nom de l'État. Au cours de l'année, elle a facturé des impôts fonciers résidentiels et commerciaux de 1 116 644 millions de CU. De ce montant, 527 442 CU ont été facturés au nom de l'État.

Combien déclarerait-il comme produit pour la période fiscale provenant des impôts fonciers ? Expliquer

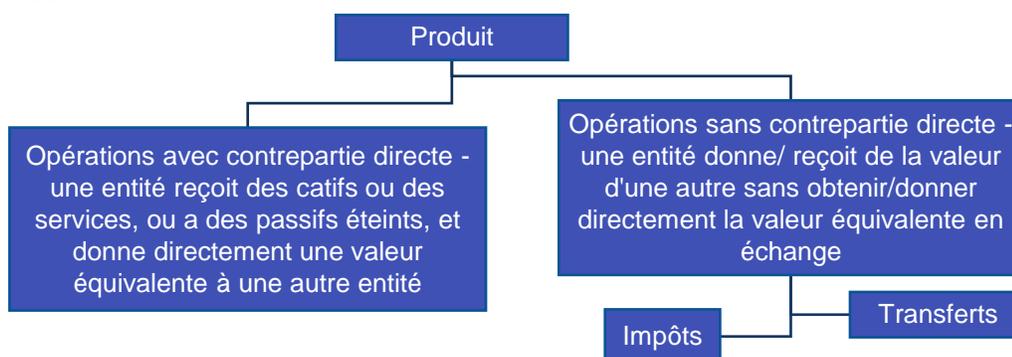
- a) 1,116,644 CU
- b) 589,202 CU

Réponse:

La réponse est (b).

Les impôts fonciers facturés pour le compte de l'État n'entraînent pas d'entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service par l'entité pour son propre compte. Les montants perçus à titre de mandataire de l'État ne sont pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui reviennent à la municipalité et n'entraînent pas d'augmentation de ses actifs ou de diminution de ses passifs. En effet, la municipalité ne peut pas contrôler l'utilisation des biens collectés ou en tirer autrement profit dans la poursuite de ses objectifs.

Types de produit



Les entités du secteur public peuvent tirer des revenus d'opérations de change ou non.

Les opérations de change sont des opérations dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou a des passifs éteints, et donne directement une valeur approximativement égale (principalement sous forme d'espèces, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs) à une autre entité en échange.

S'applique à :

- a) la prestation de services;
- b) la vente de marchandises, y compris la vente de terres et d'autres biens détenus en vue de la revente; et
- c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité produisant des intérêts, des redevances et des dividendes ou des distributions similaires.

La prestation de services implique généralement l'exécution par une entité d'une tâche convenue sur une période convenue. Les services peuvent être rendus au cours d'une même période ou sur plusieurs périodes. Des exemples de services rendus par des entités du secteur public peuvent inclure la fourniture de logements, la gestion des installations d'approvisionnement en eau, la gestion des routes à péage et la gestion des paiements de transfert.

Les marchandises comprennent:

- a) les marchandises produites par l'entité aux fins de vente, telles que les publications, et
- b) Les biens achetés pour la revente, tels que les marchandises ou les terres et autres biens détenus pour la revente.

L'utilisation par des tiers des actifs de l'entité donne lieu à des revenus sous la forme de:

- a) Loyer – La location d'immobilisations corporelles aux taux du marché (autres que ceux qui sont en location)
- b) Intérêts – frais liés à l'utilisation de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie, ou montants dus à l'entité;
- c) Redevances – frais pour l'utilisation des actifs à long terme de l'entité, par exemple, brevets, marques de commerce, droits d'auteur et logiciels; et
- d) Dividendes ou équivalents – distributions d'excédents aux détenteurs de participations proportionnellement à leurs avoirs dans une catégorie particulière de capital.

Les opérations sans contrepartie directe sont des transactions qui ne se traduisent pas par un échange.

Dans une opération sans contrepartie directe, une entité reçoit une valeur d'une autre entité sans donner directement une valeur approximativement égale en échange ou donne de la valeur à une autre entité sans recevoir directement une valeur approximativement égale en échange.

Exemples d'opérations sans contrepartie directe :

- a) Impôts; et
- b) Les transferts (monétaires ou autres), y compris les dons, les remises de dettes, les amendes, les legs, les dons, les biens et services en nature, et la partie hors marché des prêts à des conditions de faveur reçus.

Les impôts sont des avantages économiques ou des services potentiels obligatoirement payés ou payables à des entités du secteur public, conformément aux lois et/ou règlements, établis pour fournir des recettes au gouvernement. Les impôts sont la principale source de revenus pour de nombreux gouvernements et autres entités du secteur public. Un gouvernement prélève des impôts sur les particuliers et autres entités, connus sous le nom de contribuables, dans sa juridiction en utilisant ses pouvoirs souverains. Les impôts répondent à la définition d'opération sans contrepartie directe parce que le contribuable transfère des ressources au gouvernement, sans recevoir directement une valeur approximativement égale en échange. Bien que le contribuable puisse bénéficier d'une série de politiques sociales établies par le gouvernement, celles-ci ne sont pas fournies directement en échange du paiement des impôts.

Les impôts ne comprennent pas les amendes ou autres pénalités imposées en cas d'infraction à la loi. Les transferts non obligatoires au gouvernement ou à des entités du secteur public, tels que les dons et le paiement de redevances, ne sont pas des taxes, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans contrepartie. Les recettes anticipées, c'est-à-dire les montants reçus avant le fait imposable, peuvent également être perçues à l'égard des impôts.

Les transferts sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de services provenant d'opérations sans contrepartie directe, autres que les taxes. Les transferts comprennent les subventions, les remises de dette, les fonds, les legs, les dons et les biens et services en nature.

Les transferts ont l'attribut commun qu'ils transfèrent des ressources d'une entité à une autre sans fournir une valeur approximativement égale en échange et ne sont pas des impôts tels que définis. Si un accord stipule que l'entité bénéficiaire doit fournir une valeur approximativement égale en échange, il ne s'agit pas d'un accord de transfert, mais d'un contrat pour une opération d'échange qui doit être comptabilisé dans IPSAS 9.

Il existe un autre groupe d'opérations sans contrepartie directe pour lesquelles l'entité peut fournir une contrepartie directement en contrepartie des ressources reçues, mais cette contrepartie ne correspond pas approximativement à la juste valeur des ressources reçues. Par exemple, une entité reçoit un prêt d'une autre entité, mais n'est tenue de rembourser qu'une partie.

Il existe également des transactions supplémentaires pour lesquelles il n'est pas immédiatement clair s'il s'agit d'opérations avec contrepartie directe ou non. Dans ces cas, un examen de la substance de la transaction déterminera s'il s'agit d'opérations avec contrepartie directe ou non.

Les gouvernements peuvent facturer des biens et des services fournis à d'autres entités ou directement à des membres du public. La vente de marchandises est normalement classée comme une opération d'échange. Dans certains cas, un gouvernement imposera un prix pour des biens ou des services qui n'est pas lié au coût de la fourniture des biens ou des services ou qui n'est pas lié au prix qu'un bénéficiaire est prêt à payer. Par exemple, un gouvernement peut fournir des biens et des services à un prix bien inférieur au coût. Le gouvernement peut subventionner le consommateur afin d'atteindre d'autres objectifs économiques ou sociaux. Parce qu'un gouvernement a la capacité d'augmenter les impôts, il peut continuer à fonctionner même lorsque les dépenses dépassent les recettes non fiscales.

Si la transaction est effectuée à un prix subventionné, c'est-à-dire à un prix qui n'est pas approximativement égal à la juste valeur des biens ou services vendus, cette transaction entre dans la définition d'une opération sans contrepartie directe comptabilisée conformément à la norme IPSAS 23.

Pour déterminer si la substance d'une transaction est celle d'une opération sans contrepartie ou d'une opération avec contrepartie, un jugement professionnel est exercé. Une entité peut bénéficier d'escomptes commerciaux, de remises quantitatives ou d'autres réductions du prix coté des actifs pour diverses raisons. Ces réductions de prix ne signifient pas nécessairement que la transaction est une opération sans contrepartie.

Comptabilisation des opérations sans contrepartie directe

- Analyse des opérations sans contrepartie directe
 - Les entrées de ressources répondent-elles à la définition et aux critères de comptabilisation d'un actif?
 - Existe-t-il une obligation de prestation qui exige la reconnaissance d'un passif?
- Évalué au moment de l'augmentation de l'actif
- Les entrées sont probables et la juste valeur est évaluable
- Le résultat est probable et le montant estimable

Il existe deux approches différentes de la comptabilisation des produits dans le cadre des IPSAS 9 et IPSAS 23. IPSAS 9 adopte une approche fondée sur les bénéfices, selon laquelle les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont réalisés. IPSAS 23 adopte une approche fondée sur les obligations de prestation. Selon IPSAS 23, les produits sont comptabilisés lorsque l'entité a satisfait aux obligations de prestation associées aux produits sans contrepartie directe.

IPSAS 23 exige que:

- a) les entités analysent les entrées de ressources provenant d'opérations sans contrepartie directe pour déterminer si elles répondent à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation en tant qu'actif;
- b) si les entrées aboutissent à la comptabilisation d'un actif, les entités déterminent si une obligation de prestation est créée, exigeant la comptabilisation d'un passif;
- c) les actifs comptabilisés initialement soient évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition;
- d) les passifs comptabilisés à la suite d'une opération sans contrepartie directe soient comptabilisés conformément aux principes établis dans la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*;
- e) que les produits soient égaux à l'augmentation de l'actif net associée à un afflux de ressources.

Une entité comptabilisera un actif résultant d'une opération sans contrepartie directe lorsqu'elle prendra le contrôle de ressources qui répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation.

Dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un créancier renonce à un passif, une opération sans contrepartie entraîne la décomptabilisation d'un passif. Les deux se traduiront par une augmentation de l'actif net/des capitaux propres de l'entité et par la comptabilisation des produits.

La capacité d'exclure ou de réglementer l'accès d'autrui aux avantages d'un actif est un élément essentiel du contrôle. Une entité a le contrôle des ressources lorsqu'elle peut exclure l'accès par le cédant. L'entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle des ressources avant de pouvoir comptabiliser un actif.

De nombreux arrangements visant à transférer des ressources deviennent contraignants pour toutes les parties avant que le transfert de ressources n'ait lieu. Toutefois, ce n'est que lorsque (a) une créance est exécutoire et (b) que l'entité estime qu'il est probable que l'afflux de ressources se produira que les actifs, passifs et/ou produits seront comptabilisés. Jusque-là, l'entité ne peut exclure ou réglementer l'accès de tiers aux avantages des ressources proposées pour transfert.

L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public n'est pas suffisante en soi pour déterminer que les ressources sont contrôlées par un bénéficiaire. Une entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle des ressources avant de pouvoir comptabiliser un actif.

La force exécutoire peut être contenue dans la législation ou dans des accords contraignants. En général, les lois ou les règlements en vigueur définissent les critères d'admissibilité précis auxquels les bénéficiaires doivent satisfaire pour avoir droit à un transfert. Une fois ces critères remplis, le bénéficiaire a le droit de recevoir le transfert et le cédant doit effectuer le transfert à toutes les entités qui répondent aux critères d'éligibilité spécifiés. Une fois qu'une entité satisfait aux critères d'admissibilité en vertu de la loi ou de l'accord exécutoire, elle peut avoir le contrôle exécutoire des ressources.

Par exemple, les modalités des ententes de partage des coûts sont habituellement négociées et convenues dans le contrat signé. Le cédant peut accepter de payer la totalité ou seulement une partie des dépenses admissibles. Il peut y avoir un plafond sur le montant total qui sera partagé.

En vertu des ententes sur les coûts partagés, le bénéficiaire a droit à un transfert de ressources une fois qu'il a engagé des dépenses éligibles. Au moment où le bénéficiaire effectue des dépenses éligibles en vertu de l'entente, il contrôle les ressources que le cédant a accepté de partager en vertu de l'entente sur les coûts partagés. En vertu de l'entente, le gouvernement doit rembourser au bénéficiaire le pourcentage déterminé de ces dépenses admissibles.

Une entrée de ressources provenant d'une opération sans contrepartie directe, autre que des services en nature, qui répond à la définition d'un actif est comptabilisé comme un actif lorsque, et seulement lorsque :

- a) Il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associé à l'actif iront à l'entité; et
- b) La juste valeur de l'actif peut être évaluée de manière fiable.

Une entrée de ressources est probable lorsque l'entrée est plus susceptible de se produire. L'entité fonde cette détermination sur son expérience passée avec des types similaires de flux de ressources et sur ses attentes à l'égard du contribuable ou du cédant. Le degré de probabilité attaché à l'afflux de ressources est déterminé sur la base des preuves disponibles au moment de la comptabilisation initiale.

Par exemple, lorsque (a) un gouvernement accepte de transférer des fonds à une entité du secteur public (entité déclarante), (b) l'accord est contraignant et (c) le gouvernement a des antécédents de transfert de ressources convenues, il est probable que l'entrée se produira, même si les fonds n'ont pas été transférés à la date d'établissement des états financiers.

Un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe est initialement évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. La juste valeur représente le plus fidèlement la valeur réelle que l'entité du secteur public accumule à la suite de la transaction.

L'IPSASB est d'avis que cela est approprié pour refléter la substance de la transaction et ses conséquences pour le destinataire. Dans une opération avec contrepartie directe, le coût d'acquisition est une mesure de la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, par définition, dans une opération sans contrepartie directe, la contrepartie prévue pour l'acquisition d'un actif n'est pas approximativement égale à la juste valeur de l'actif acquis.

La comptabilisation et l'évaluation des actifs à la juste valeur sont conformes aux autres normes IPSAS. Les stocks, les immobilisations corporelles ou les immeubles de placement acquis dans le cadre d'opérations sans contrepartie directe doivent être initialement évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, conformément aux exigences des normes IPSAS 12, Stocks et IPSAS 16, Immeubles de placement. L'évaluation initiale des actifs acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe à leur juste valeur est conforme à l'approche adoptée dans la norme IPSAS 17, Immobilisations corporelles, pour les actifs acquis sans frais ou pour un coût nominal. Les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui répondent à la définition d'un instrument financier, et les autres actifs, seront également évalués à la juste valeur à la date d'acquisition conformément à IPSAS 29, Instruments financiers; Comptabilisation et évaluation (ou IPSAS 41, Instruments financiers lorsque ces normes IPSAS est appliquée).

Les transferts comprennent les services en nature. Les services en nature sont des services fournis par des personnes ou des entités à des entités du secteur public dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe. Ces services répondent à la définition d'un actif parce que l'entité contrôle une ressource à partir de laquelle des avantages économiques futurs ou un potentiel de service devraient lui être confiés. Ces actifs sont toutefois immédiatement consommés, et une transaction de valeur égale est également comptabilisée pour refléter la consommation de ces services en nature. En raison des nombreuses incertitudes entourant les services en nature, y compris la capacité d'exercer un contrôle sur les services et d'évaluer la juste valeur des services, les entités peuvent, sans être tenues, de reconnaître les services en nature. Les entités sont encouragées à divulguer la nature et le type de services en nature reçus au cours de la période visée par le rapport.

Lorsque, à la suite d'une opération sans contrepartie directe, une entité comptabilise un actif, elle comptabilise également des produits d'activités ordinaires équivalant au montant de l'actif, à moins qu'elle ne soit également tenue de comptabiliser un passif. Si une entité est tenue de comptabiliser un passif, la différence entre le montant de l'actif et le montant du passif correspond à l'augmentation de l'actif net résultant de l'opération sans contrepartie directe. Lorsqu'une entité comptabilise une augmentation de l'actif net à la suite d'une opération sans contrepartie directe, elle comptabilise les produits.

Les produits des opérations sans contrepartie directe sont évalués au montant de l'augmentation de l'actif net comptabilisé par l'entité.

Une obligation actuelle est une obligation d'agir ou d'exécuter d'une certaine manière et peut donner lieu à une responsabilité à l'égard de toute transaction sans contrepartie directe. Les obligations actuelles peuvent être imposées par des stipulations sur la manière dont les ressources doivent être utilisées dans les lois ou règlements ou les arrangements contraignants établissant la base des transferts. Ils peuvent également découler de l'environnement opérationnel normal, comme la comptabilisation des recettes anticipées.

Lorsqu'une entité satisfait à une obligation actuelle comptabilisée en tant que passif au titre d'une entrée de ressources provenant d'une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l'actif, elle réduit la valeur comptable du passif comptabilisé et comptabilise un montant de produits des activités ordinaires égal à cette réduction.

Lorsqu'un passif est réglé par la suite, le montant de la réduction du passif sera comptabilisé à titre de produit.

Les critères de comptabilisation d'un passif sont les mêmes que les critères généraux de comptabilisation énoncés dans la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*.

Une obligation actuelle découlant d'une opération sans contrepartie directe qui répond à la définition d'un passif est comptabilisée comme un passif lorsque, et seulement lorsque :

- a) Il est probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation; et
- b) Une estimation fiable du montant de l'obligation peut être faite.

L'estimation tient compte des risques et des incertitudes qui entourent les événements à l'origine de la comptabilisation du passif.



Comptabilisation de l'annonce

Scénario:

Un gouvernement a annoncé qu'il inclurait des fonds de fonctionnement supplémentaires dans son prochain budget pour les agences locales du logement afin de leur permettre d'augmenter les subventions aux familles à faible revenu.

Les agences locales de logement disposent-elles d'un afflux de ressources qui répondent à la définition d'un actif à la suite de l'annonce ? Expliquer.

Réponse:

Les agences locales du logement n'ont pas de réclamation exécutoire contre le gouvernement qui leur donne le contrôle de la ressource.

L'annonce d'une intention de transférer des ressources aux autorités locales du logement n'est pas suffisante en soi pour identifier les ressources comme étant contrôlées par les agences du logement. Il ne semble pas y avoir de loi en place. C'est-à-dire qu'il n'y a pas de loi de crédits ou d'autre pouvoir permettant au gouvernement d'effectuer le transfert.

L'annonce du gouvernement n'est pas précise, de sorte qu'elle crée une attente légitime parmi les autorités locales du logement que le gouvernement remplira son obligation. L'annonce n'identifie pas, par exemple;

- a) les autorités locales de logement spécifiques qui recevront un financement supplémentaire
- b) le montant du financement supplémentaire
- c) la période au cours de laquelle le financement sera fourni.

Discussions et Questions

Ceci conclut notre introduction aux revenus. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Un gouvernement local facture et perçoit les impôts fonciers au nom du gouvernement d'un État à des fins d'éducation. Le gouvernement local remet les impôts collectés au gouvernement de l'État sur une base trimestrielle sur la base du taux d'imposition fixé par l'État et des valeurs foncières. Le gouvernement local facture les taxes scolaires irrécouvrables.

La taxe scolaire est-elle perçue par le gouvernement local ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

Les taxes scolaires facturées et perçues au nom du gouvernement de l'État ne sont pas des recettes du gouvernement local. Le chiffre d'affaires comprend uniquement les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçues et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants perçus à titre de mandataire du gouvernement ou d'un autre organisme gouvernemental ou pour le compte d'autres tiers ne sont pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui vont à l'administration locale et n'entraînent pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En effet, le gouvernement local ne peut pas contrôler l'utilisation des actifs collectés ou en tirer un autre avantage dans la poursuite de ses objectifs. Le gouvernement local n'est pas exposé à un risque de crédit important. Par conséquent, ils sont exclus des revenus.



**Produits des operations avec contrepartie
directe**

Comptabilité des opérations avec contrepartie directe – IPSAS 9

Comme indiqué, les opérations avec contrepartie directe sont des opérations dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou a des passifs éteints, et donne directement une valeur approximativement égale (principalement sous forme d'espèces, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs) à une autre entité en échange.

S'applique à :

- a) la prestation de services;
- b) la vente de marchandises, y compris la vente de terrains et d'autres biens détenus en vue de la revente; et
- c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité produisant des intérêts, des redevances et des dividendes ou des distributions similaires.

Comptabilisation et évaluation

- Produits comptabilisés à partir de
 - Prestations de services selon la méthode du pourcentage d'achèvement
 - Vente de biens lorsque des risques et des avantages importants liés à la propriété et au contrôle effectif ont été transférés
 - Intérêt sur la base de la proportion de temps en utilisant le rendement effectif
 - Redevances perçues
 - Dividendes lorsque le droit de recevoir le paiement est établi
- Évalué à la juste valeur de la contrepartie
- Comptabilisé lorsque les critères de comptabilisation sont respectés

Les produits sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant des escomptes commerciaux et des remises sur volume autorisés par l'entité. Dans la plupart des cas, la contrepartie prend la forme de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie, et le montant des produits est le montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie reçus ou à recevoir.

Le montant des revenus découlant d'une transaction est généralement déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif ou du service.

Prestations de services

- Comptabiliser par référence au stade d'achèvement à la date de clôture
- Conditions:
 - Le montant des revenus peut être mesuré de manière fiable
 - Probable que le potentiel de service ou les avantages économiques iront à l'entité
 - Le stade d'achèvement peut être mesuré de manière fiable
 - Les coûts engagés et les coûts d'achèvement peuvent être mesurés de manière fiable

Lorsqu'une transaction implique la prestation de services, les produits associés à l'opération sont comptabilisés par référence à l'étape d'achèvement de la transaction à la date de clôture. Selon cette méthode, les produits sont comptabilisés dans les périodes de déclaration au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation des produits sur cette base fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité et de la performance des services au cours d'une période.

Par exemple, une entité fournissant des services d'évaluation immobilière comptabiliserait les produits au fur et à mesure que les évaluations individuelles sont effectuées.

Selon la méthode du pourcentage d'achèvement, les produits sont comptabilisés lorsque le résultat d'une transaction peut être estimé de manière fiable. Le résultat d'une transaction peut être estimé de manière fiable lorsque :

- a) Le montant des recettes peut être mesuré de manière fiable;
- b) Il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à la transaction iront à l'entité;
- c) Le stade d'achèvement de la transaction à la date de clôture peut être mesuré de manière fiable; et
- d) Les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour compléter la transaction peuvent être mesurés de manière fiable.

Les estimations des recettes sont faites par référence à l'accord avec les autres parties à la transaction. Une entité est généralement en mesure de faire des estimations fiables après avoir convenu de ce qui suit avec les autres parties à la transaction :

- a) Les droits exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties;
- b) La contrepartie à échanger; et
- c) Les modalités et les modalités du règlement.

Lorsque les services sont exécutés par un nombre indéterminé d'actes sur une période donnée, le stade d'achèvement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui mesure de manière fiable les services fournis. Selon la nature de la transaction, les méthodes peuvent inclure :

- a) Enquêtes sur les travaux effectués;
- b) Services fournis à ce jour en pourcentage du total des services à fournir; ou
- c) La proportion que les coûts engagés à ce jour représentent par rapport aux coûts totaux estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services rendus à ce jour sont inclus dans les coûts engagés à ce jour. Seuls les coûts qui reflètent les services fournis ou à exécuter sont inclus dans les coûts totaux estimés de la transaction.

Lorsque le résultat de la transaction impliquant la prestation de services ne peut être estimé de manière fiable, les produits ne sont comptabilisés que dans la mesure des dépenses comptabilisées qui sont recouvrables.



Exemples de prestations de Services

- Logement
- Transport
- Gestion des routes à péage
- Frais de services financiers
- Frais d'admission
- Frais de scolarité
- Frais de franchise ou de concession

Voir les directives de mise en œuvre de la norme IPSAS 9 pour plusieurs exemples et des orientations générales sur la reconnaissance.



Vente de biens

- Comptabiliser les produits de la vente de marchandises lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies :
 - L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants liés à la propriété des marchandises;
 - L'entité ne conserve aucune participation continue de la direction dans la mesure habituellement associée à la propriété, ni le contrôle effectif des biens vendus;
 - Le montant des produits peut être mesuré de manière fiable;
 - Il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à la transaction iront à l'entité, et
 - Les coûts encourus ou à engager dans le cadre de la transaction peuvent être mesurés de manière fiable.

L'évaluation du moment où une entité a transféré les risques et avantages importants de la propriété à l'acheteur nécessite un examen des circonstances de la transaction. Dans la plupart des cas, le transfert des risques et des avantages de la propriété coïncide avec le transfert du titre légal ou le transfert de la possession à l'acheteur. C'est le cas pour la plupart des ventes.



Autres produits avec contrepartie directes

- Intérêts
- Redevances
- Dividendes

L'intérêt est comptabilisé sur la base d'une proportion temporelle qui tient compte du rendement effectif de l'actif.

Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt requis pour actualiser le flux de rentrées de fonds futures attendues au cours de la durée de vie de l'actif afin d'égaliser tout escompte, prime ou autre différence entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance. Lorsque des intérêts impayés se sont accumulés avant l'acquisition d'un investissement portant intérêt, la perception ultérieure des intérêts est répartie entre les périodes précédant et postérieures à l'acquisition; Seule la partie postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits.

Les redevances sont comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont gagnées conformément à la substance de l'accord pertinent.

Les dividendes ou leurs équivalents sont constatés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à recevoir un paiement est établi.

Les critères généraux de reconnaissance s'appliquent. Les produits seraient comptabilisés lorsqu'il est probable que l'avantage économique ou le potentiel de service associé à la transaction sera transféré à l'entité et que le montant peut être mesuré de manière fiable.

Comptabilisation des produits

Scénario:

Un gouvernement traite et distribue de l'eau à usage résidentiel et commercial. La consommation d'eau est mesurée.

Les utilisateurs sont facturés à terme échu sur une base trimestrielle. Le cycle de facturation est échelonné afin que les relevés de compteurs soient effectués et que les factures soient émises 15 jours après la fin du trimestre pour chaque groupe de consommateurs. Les produits sont comptabilisés dans le grand livre général lorsque les factures sont émises. D'après l'expérience passée, la consommation d'eau est répartie uniformément sur la période de facturation. La consommation non facturée estimée pour le groupe A pour Dec 20X1 est de 200 000 CU. Les factures sont dues dans trente jours. L'exercice financier se termine le 31 décembre 20X1.

Groupe de facturation	Date facture	Période de consommation	Echéance	Montant (CU)
Groupe A	Dec 15, 20X0	Sept-Oct-Nov	Jan 15, 20X1	900,000
Groupe B	Jan 15, 20X1	Oct-Nov-Dec	Feb 15, 20X1	1,000,000
Groupe C	Feb 15, 20X1	Nov-Dec-Jan	Mar 15, 20X1	1,200,000

Quel est l'ajustement apporté aux produits pour la période terminée le 31 décembre 20X1 ?
Expliquer

L'entité devrait générer des produits pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 de 2 000 000 CU comme suit :

Groupe de facturation	Date facture	Période de consommation	Echéance	Montant (CU)	Régularisation de fin de période (CU)
Groupe A	Dec 15, 20X0	Sept-Oct-Nov	Jan 15, 20X1	900,000	200,000 ¹
Groupe B	Jan 15, 20X1	Oct-Nov-Dec	Feb 15, 20X1	1,000,000	1,000,000 ²
Groupe C	Feb 15, 20X1	Nov-Dec-Jan	Mar 15, 20X1	1,200,000	800,000 ³
Total					2,000,000

¹ Consommation non facturée pour le Groupe A

² Consommation pour les 3 mois terminés le 31 décembre et facturés le 15 janvier

³ Consommation estimée pour le Groupe C pour Novembre et décembre 20X0 (15 février, 20X1 Facturation/3 mois * 2 mois)

Produits d'intérêts

Scénario:

Une entité du secteur public détient une débenture achetée le 1er janvier 20X0. Le coût était de 100 000 CU. L'entité du secteur public recevra un paiement de 115 763 CU à l'échéance à son troisième anniversaire. La débenture a un taux de coupon de zéro (c'est-à-dire qu'elle est « sans intérêt »). Les tableaux financiers de la valeur actualisée ont été utilisés pour déterminer que le rendement effectif est de 5 %.

Quels sont les revenus d'intérêts, les intérêts courus et la valeur comptable de la débenture à la fin de chacune des 3 années jusqu'à échéance ? Expliquer. (Pour faciliter le calcul, les intérêts sont courus sur une base annuelle et ne sont pas calculés au prorata des jours de la période.)

	Produits d'intérêts CU	Valeur comptable CU
1er janvier 20X0		100,000
31 décembre 20X0	?	?
31 décembre 20X1	?	?
31 décembre 20X2	?	?

Réponse

Le taux effectif est le taux d'intérêt requis pour actualiser le flux de rentrées de fonds futures attendues pendant la durée de vie de l'actif pour équivaloir à la valeur comptable initiale de l'actif

Année	Calcul	Valeur comptable CU	Produits d'intérêts CU
1er janvier 20X0		100,000	
31 décembre 20X0	100,000 CU * 5% taux effectif	105,000	5,000
31 décembre 20X1	105,000 CU * 5% taux effectif	110,250	5,250
31 décembre 20X2	110,205 CU * 5%% taux effectif	115,763	5,513

Note d'illustration sur les informations à fournir

La note exemplative met en évidence les obligations d'information suivantes énoncées dans les normes IPSAS 9:

L'entité doit indiquer:

- a) Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le stade d'achèvement des opérations impliquant la prestation de services;
- b) Le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de la période, y compris les produits provenant de :
 - (i) La prestation de services;
 - (ii) La vente de biens;
 - (iii) Intérêts;
 - (iv) Redevances; et
 - (v) Dividendes ou équivalents; et
- c) Le montant des produits provenant des échanges de biens ou de services inclus dans chaque catégorie importante de produits.

L'exemple suivant montre un exemple de note indiquant qu'une entité peut être utilisée pour expliquer les éléments déclarés dans l'état des résultats en tant que ventes de biens et de services. La méthode comptable relative à la comptabilisation des produits tirés des opérations de change sera probablement incluse dans la note relative aux principes comptables afférente aux états financiers.

Note X – Vente de biens et services

Les produits sont constatés lorsque des services sont rendus ou que le titre de propriété des marchandises est transféré.

Les revenus déclarés comprennent les éléments suivants :

	20X1 (CU)	20X1 (CU)
Redevances eau et eaux usées	209,249	186,559
Tarifs de transport en commun	96,660	90,828
Autres	49,202	45,539
Total	355,111	322,926

Discussions et Questions

Ceci conclut notre module sur les revenus des opérations de change. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Question de révision

Question 1

Un établissement secondaire perçoit les frais de scolarité au début de chaque semestre. Les frais payables correspondent à la juste valeur de l'enseignement. Il n'y a pas de remboursement une fois le semestre commencé. Les produits sont comptabilisés :

- a) **Au cours de la période au cours de laquelle les taxes sont perçues**
- b) **Au cours de la période d'instruction**
- c) **Au début du semestre**
- d) **A la fin du semestre**

Réponses aux questions de révision

Question 1

La réponse est (b).

Étant donné que les frais exigibles correspondent à la juste valeur de l'instruction, la transaction est une opération de change comptabilisée selon IPSAS 9

La méthode du pourcentage d'achèvement est utilisée pour comptabiliser les produits. Selon cette méthode, les produits sont comptabilisés dans les périodes de déclaration au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation des produits sur cette base fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité et de la performance des services au cours d'une période.



**Produits des operations sans contrepartie
directe**

Comptabilité des opérations sans contrepartie indirecte

Les questions associées à la comptabilisation des produits tirés d'opérations sans contrepartie directe comprennent la classification, la détermination des points de comptabilisation et l'évaluation lors de la comptabilisation initiale.

Ces entrées provenant d'opérations sans contrepartie directe, comme les entrées provenant d'opérations avec contrepartie directe, doivent être distinguées des entrées de financement telles que les emprunts et les recettes de conservation, par exemple les impôts perçus en tant qu'agent d'une autre entité. Ces dernières transactions ne sont pas des revenus de l'entité.

Comptabilisation des impôts

- L'entité qui impose des impôts comptabilise les actifs lorsque
 - Le fait générateur de l'impôt se produit
 - Les critères de comptabilisation sont satisfaits
- Fait générateur – événement imposable
- Actifs évalués à la juste valeur à la date d'acquisition – meilleure estimation de la collecte en tenant compte de la:
 - Probabilité d'obtenir des ressources
 - Juste valeur des actifs qui en résultent
- Révisions comptabilisées au cours de la période courante

Une entité qui impose des impôts comptabilise un actif à l'égard des impôts lorsque l'événement imposable se produit et que les critères de comptabilisation de l'actif sont respectés.

Les recettes fiscales ne proviennent que pour le gouvernement qui impose la taxe, et non pour d'autres entités. Par exemple, lorsque le gouvernement national impose un impôt qui est perçu par son organisme dédiée à la fiscalité, les actifs et les revenus reviennent au gouvernement, et non à l'organisme fiscal.

Lorsqu'un gouvernement fédéral impose une taxe sur la vente, dont la totalité du produit est transférée aux gouvernements des États sur la base d'une affectation continue, le gouvernement fédéral comptabilise les actifs et les recettes de la taxe, ainsi qu'une diminution des actifs et une dépense pour le transfert aux gouvernements des États. Les gouvernements des États reconnaîtront les actifs et les revenus pour le transfert.

De même, lorsqu'une seule entité perçoit des impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit à titre de mandataire pour chacune d'entre elles. Par exemple, lorsqu'un organisme fiscal d'État perçoit l'impôt sur le revenu pour le gouvernement de l'État et plusieurs administrations municipales, il ne comptabilise pas les recettes relatives aux impôts perçus. Au contraire, les gouvernements individuels qui imposent les taxes reconnaissent les actifs et les revenus à l'égard des taxes.

Les ressources provenant des impôts satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Le degré de probabilité attaché à l'entrée de ressources est déterminé sur la base des éléments de preuve disponibles au moment de la comptabilisation initiale, ce qui comprend, sans toutefois s'y limiter, la publication d'informations sur le fait générateur de l'impôt par le contribuable.

Le fait générateur d'impôt est l'événement que le gouvernement, la législature ou une autre autorité a déterminé qu'il sera assujéti à l'impôt.

Il s'agit du moment le plus tôt possible pour comptabiliser les actifs et les produits provenant d'une opération fiscale et c'est le moment où l'événement passé qui donne lieu au contrôle de l'actif se produit.

Des types de taxes similaires sont prélevés dans de nombreuses juridictions. L'entité déclarante analyse la législation fiscale de sa propre juridiction afin de déterminer quel est le fait générateur des différents impôts perçus.

Sauf disposition contraire des lois ou règlements, il est probable que le fait générateur de l'impôt pour :

- a) L'impôt sur le revenu est le revenu imposable gagné par le contribuable au cours de la période d'imposition;
- b) La taxe sur la valeur ajoutée est l'exercice d'une activité imposable par le contribuable au cours de la période d'imposition;
- c) La taxe sur les biens et services est l'achat ou la vente de biens et services taxables au cours de la période d'imposition;
- d) Le droit de douane est le mouvement de marchandises ou de services passibles de droits à travers la frontière douanière;
- e) Le droit de succession est le décès d'une personne possédant un bien imposable; et
- f) L'impôt foncier est le dépassement de la date à laquelle l'impôt est perçu, ou de la période pour laquelle l'impôt est perçu, si l'impôt est perçu sur une base périodique.

La juste valeur des actifs résultant des opérations fiscales est évaluée à la meilleure estimation des entrées de ressources dans l'entité. La meilleure estimation tiendra compte à la fois de la probabilité que les ressources soient versées au gouvernement et de la juste valeur des actifs qui en résultent.

Les entités déclarantes doivent élaborer des méthodes comptables pour l'évaluation des actifs découlant de l'impôt qui les évaluent à leur juste valeur à la date d'acquisition. Il est difficile d'évaluer de manière fiable les actifs découlant des opérations fiscales et les recettes connexes, car les informations peuvent ne pas être disponibles avant un certain temps après la survenance du fait imposable. Par exemple, le montant de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables n'est pas connu tant que les déclarations de revenus ne sont pas produites et cotisées.

Lorsqu'il existe une séparation entre le moment du fait générateur de l'impôt et la perception des impôts, les entités du secteur public peuvent mesurer de manière fiable les actifs découlant d'opérations fiscales en utilisant, par exemple, des modèles statistiques fondés sur l'historique de perception de l'impôt particulier au cours de périodes antérieures. Ces modèles tiendront compte du moment des rentrées de fonds des contribuables, des déclarations faites par les contribuables et de la relation entre l'impôt à recevoir et d'autres événements de l'économie. Les modèles de mesure tiendront également compte d'autres facteurs tels que:

- a) La loi fiscale accordant aux contribuables un délai plus long que celui accordé par le gouvernement pour la publication d'états financiers à usage général;
- b) Les contribuables qui omettent de produire leurs déclarations en temps opportun;
- c) Évaluer les actifs non monétaires aux fins de l'évaluation fiscale;
- d) Les complexités du droit fiscal nécessitant des délais prolongés pour l'établissement des impôts dus par certains contribuables;
- e) La possibilité que les coûts financiers et politiques de l'application rigoureuse des lois fiscales et de la perception de tous les impôts légalement dus au gouvernement puissent l'emporter sur les avantages reçus;
- f) La loi fiscale permettant aux contribuables de différer le paiement de certains impôts; et
- g) Une variété de circonstances propres aux taxes et aux juridictions individuelles.

Dans certains cas, les actifs provenant des opérations fiscales et les recettes correspondantes ne peuvent être évalués de manière fiable qu'un certain temps après la survenance du fait générateur de l'impôt. Par conséquent, les critères de reconnaissance peuvent ne pas être remplis avant une période ultérieure ou lorsque le paiement est reçu ou à recevoir.

Cela peut se produire si une assiette fiscale est volatile et qu'une estimation fiable n'est pas possible. Dans de nombreux cas, les actifs et les produits peuvent être comptabilisés dans la période suivant la survenance du fait générateur de l'impôt.

Il existe des circonstances exceptionnelles où plusieurs périodes de déclaration s'écoulent avant qu'un événement imposable n'entraîne une entrée de ressources représentant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service qui répond à la définition d'un actif et satisfait aux critères de comptabilisation en tant qu'actif. Par exemple, il peut s'écouler plusieurs années avant de déterminer et de mesurer de façon fiable le montant des droits de succession exigibles à l'égard d'une importante succession décédée, car elle comprend un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de valeur, qui nécessitent des évaluations spécialisées. Par conséquent, les critères de reconnaissance peuvent ne pas être remplis tant que le paiement n'est pas reçu ou à recevoir.

Lorsque les actifs et les revenus provenant d'opérations fiscales sont mesurés à l'aide de modèles statistiques, le montant réel réalisé au cours des périodes de déclaration ultérieures peut différer des montants estimés déterminés comme étant dus par les contribuables au titre de la période de déclaration en cours. Les révisions des estimations sont effectuées prospectivement conformément à la norme IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.



Exemple d'illustration

Scénario:

Un gouvernement national prélève un impôt sur le revenu des particuliers. L'exercice financier du gouvernement et la fin de l'année d'imposition sont le 31 décembre. Les contribuables ont jusqu'au 30 avril de l'année suivante pour produire leur déclaration de revenus et jusqu'au 30 juin pour payer les impôts impayés.

Le gouvernement national reconnaît-il un actif et un revenu à la fin de l'exercice ? Pourquoi ?

Réponse:

Les recettes de l'impôt sur le revenu doivent être comptabilisées dans la période de déclaration au cours de laquelle l'événement imposable s'est produit, c'est-à-dire le revenu imposable.

Comme les déclarations de revenus des particuliers ne seront pas produites avant le 30 avril de l'année suivante, le gouvernement n'est pas en mesure de mesurer directement l'impôt à recevoir au 31 décembre. Il pourrait attendre que toutes les déclarations de revenus aient été produites et traitées pour finaliser ses états financiers. Cela peut ne pas satisfaire à la caractéristique qualitative de l'information financière, c'est-à-dire qu'elle doit être opportune. Le gouvernement élabore un modèle statistique pour mesurer indirectement les revenus d'impôt sur le revenu à recevoir.

Le gouvernement utilise l'historique statistique de la collecte de l'impôt sur le revenu, qu'il compare à d'autres phénomènes observables pour élaborer un modèle fiable. D'autres phénomènes peuvent inclure d'autres statistiques économiques, tels que le produit intérieur brut, des phénomènes financiers tels que les versements d'impôt sur le revenu déduits par les employeurs et les statistiques bancaires collectées par la banque centrale. Ce gouvernement peut demander l'aide d'économétriciens pour élaborer le modèle.

Le modèle permet à l'entité déclarante d'évaluer de manière fiable les actifs et les produits dont elle a bénéficié au cours de la période de déclaration, qui sont ensuite comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général. Les notes afférentes aux états financiers à usage général présentent les méthodes comptables, y compris la méthode d'évaluation des recettes fiscales.

Dans ces circonstances, les estimations des recettes fiscales pour une période de déclaration peuvent être révisées au cours d'une période ultérieure. Les variations des estimations sont comptabilisées prospectivement conformément à IPSAS 3, *Méthodes comptables, estimations comptables et erreurs*.



Autres questions liées à la comptabilité des impôts

- Les ressources reçues avant l'événement imposable sont comptabilisées comme des recettes anticipées d'impôt
- Les recettes fiscales sont des montants bruts
 - Non réduits pour les dépenses payées par le biais du système fiscal
 - Non majorés pour les dépenses fiscales
- Impôts perçus à des fins spécifiques

Les ressources pour les impôts reçus avant la survenance du fait générateur d'impôt sont comptabilisées à titre d'actif et de passif (recettes anticipées), car

- (i) l'événement qui donne lieu au droit de l'entité aux impôts ne s'est pas produit, et
- (ii) les critères de comptabilisation des recettes fiscales n'ont pas été remplis.

Conformément aux définitions des actifs, des passifs et des ressources pour les impôts perçus avant la survenance du fait générateur de l'impôt sont comptabilisés à l'actif et au passif (encaissements anticipés), car a) l'événement qui donne lieu au droit de l'entité aux impôts ne s'est pas produit, et b) les critères de comptabilisation des recettes fiscales n'ont pas été remplis, même si l'entité a déjà reçu un afflux de ressources. Les recettes anticipées au titre des impôts ne sont pas fondamentalement différentes des autres recettes anticipées, de sorte qu'un passif est comptabilisé jusqu'à ce que le fait générateur de l'impôt se produise. Lorsque le fait générateur de l'impôt se produit, l'obligation est acquittée et le produit est comptabilisé.

Les recettes fiscales sont déterminées à un montant brut. Il n'est pas réduit pour les dépenses payées par l'intermédiaire du régime fiscal. Les dépenses payées par l'entremise du régime fiscal sont des montants qui sont offerts aux bénéficiaires, qu'ils paient ou non de l'impôt.

Dans certaines juridictions, le gouvernement utilise le régime fiscal comme une méthode pratique pour verser des prestations aux contribuables qui seraient autrement payées en utilisant un autre mode de paiement, comme la rédaction d'un chèque, le dépôt direct du montant dans le compte bancaire d'un contribuable ou le règlement d'un autre compte au nom du contribuable.

L'essentiel est que les dépenses payées par l'entremise du régime fiscal soient accessibles aux bénéficiaires, qu'ils paient des impôts ou utilisent un mécanisme particulier pour payer leurs impôts. La norme IPSAS 1 interdit la compensation des éléments de produits et de charges, sauf si une autre norme l'autorise. Par conséquent, la compensation des recettes fiscales et des dépenses payées par le biais du système fiscal n'est pas autorisée.

Les dépenses fiscales sont des dispositions préférentielles de la loi fiscale qui accordent à certains contribuables des avantages qui ne sont pas offerts à d'autres. Dans la plupart des juridictions, les gouvernements utilisent le système fiscal pour encourager certains comportements financiers et en décourager d'autres. Ces types d'avantages ne sont accessibles qu'aux contribuables. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôt, elle ne peut pas accéder à la concession. Ces types d'allègements sont appelés dépenses fiscales.

Les dépenses fiscales sont des recettes sacrifiées, et non des dépenses, et ne donnent pas lieu à des entrées ou à des sorties de ressources – c'est-à-dire qu'elles ne donnent pas lieu à des actifs, des passifs, des revenus ou des dépenses du gouvernement concerné.

Certaines taxes sont perçues à des fins spécifiques. En règle générale, les impôts perçus dans un but précis ne créent pas une obligation de prestation qui exige qu'un passif soit reconnu. Si le gouvernement est tenu de comptabiliser un passif relatif à des actifs comptabilisés à la suite de prélèvements fiscaux à des fins spécifiques, il ne comptabilise pas de revenus tant que l'obligation de prestation n'est pas remplie et que le passif n'est pas réduit.

Toutefois, dans la plupart des cas, les impôts perçus à des fins spécifiques ne sont pas censés donner lieu à un passif, car les objectifs spécifiques équivalent à des restrictions sur la façon dont les ressources sont utilisées. L'entité conserve un pouvoir discrétionnaire quant à la façon dont elle utilise les ressources. Si les ressources ne sont pas utilisées aux fins prévues, il n'y a aucune obligation de restituer les ressources. Les fins spécifiques équivalent à des restrictions et non à des conditions. Voir la discussion sur les stipulations, conditions et restrictions.

Dépense fiscale/ Charge

Scénario:

Un gouvernement national permet aux contribuables individuels qui sont propriétaires de déduire les intérêts hypothécaires et les impôts fonciers de leur revenu brut lors du calcul du revenu imposable. La politique a été adoptée pour encourager l'accession à la propriété.

1. La déduction constitue-t-elle une dépense fiscale ou une charge ? Expliquer .
2. Comment le gouvernement national devrait-il rendre compte et déclarer l'impact de la déduction des recettes fiscales ? Expliquer

Réponse:

L'incidence sur les recettes fiscales de la déduction des intérêts hypothécaires et des impôts fonciers est une dépense fiscale. Il s'agit d'un avantage fiscal réservé aux contribuables. Les recettes fiscales ne sont pas majorées du montant de l'avantage fiscal. Les dépenses fiscales ne sont pas présentées dans l'état de la performance financière. Ils renoncent à des recettes fiscales.

Informations à fournir

Fournir des informations sur :

- Produits des opérations sans contrepartie directe
- Créances comptabilisées
- Montants des recettes anticipées
- Montant des dettes annulées
- Méthodes comptables adoptées
- Base sur laquelle la juste valeur a été évaluée
- Informations sur les impôts qui ne peuvent pas être évalués de manière fiable

Une entité indique, soit dans la synthèse ou dans les notes afférentes aux états financiers à usage général :

- a) Le montant des produits des opérations sans contrepartie directe comptabilisé au cours de la période par grandes classes indiquant séparément:
 - (i) Impôts, avec indication séparée des principales catégories d'impôts; et
 - (ii) Transferts, avec indication distincte des principales catégories de revenus de transfert.
- b) Le montant des créances comptabilisées au titre des produits sans contrepartie directe;
- ...
- e) L'existence et le montant de toutes les recettes anticipées relatives aux opérations sans contrepartie directe; et

f) Le montant de tout passif radié.

L'information à fournir visée à l'alinéa e) exige des entités qu'elles fournissent des informations sur l'existence de recettes anticipées concernant des opérations sans contrepartie directe. Ces passifs comportent le risque que l'entité doit sacrifier des avantages économiques futurs ou un potentiel de service si l'événement imposable ne se produit pas. La publication d'informations sur ces recettes anticipées aide les utilisateurs à porter des jugements sur les revenus futurs et la position d'actif net de l'entité.

Une entité indique également dans les notes afférentes aux états financiers à usage général :

- a) les conventions comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe;
- b) Pour les principales catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe, la base sur laquelle la juste valeur des entrées de ressources a été évaluée;
- c) Pour les grandes catégories de recettes fiscales que l'entité ne peut pas mesurer de manière fiable au cours de la période au cours de laquelle le fait générateur de l'impôt se produit, des informations sur la nature de l'impôt; et

Dans de nombreux cas, une entité sera en mesure de mesurer de manière fiable les actifs et les produits provenant d'opérations fiscales, en utilisant, par exemple, des modèles statistiques. Toutefois, il peut y avoir des circonstances exceptionnelles dans lesquelles une entité n'est pas en mesure d'évaluer de manière fiable les actifs et les produits générés avant qu'une ou plusieurs périodes de déclaration ne se soient écoulées depuis la survenance du fait générateur d'impôt. Dans ces cas, l'entité fournit des informations sur la nature des principales catégories d'imposition qui ne peuvent pas être mesurées de manière fiable, et donc comptabilisées, au cours de la période de déclaration au cours de laquelle le fait générateur de l'impôt se produit. Ces informations aident les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les revenus futurs et la position d'actif net de l'entité.

Note d'illustration sur les informations à fournir

Note X: Recettes fiscales

Les revenus fiscaux sont déclarés déduction faite des montants perçus pour le compte des provinces. Les revenus tirés de l'impôt sur le revenu sont constatés lorsque le contribuable a gagné le revenu. Les revenus de l'exercice sont fondés sur les montants cotisés et les estimations de l'impôt sur le revenu gagné, mais non encore évalué. Les revenus tirés de la taxe sur les biens et services sont constatés au moment de la vente ou de la fourniture. Les cotisations d'assurance-emploi sont comptabilisées comme gains assurables. Les écarts entre les estimations et les montants réels sont indiqués au cours de la période au cours de laquelle l'évaluation effective est effectuée.

Les recettes fiscales sont résumées dans le tableau ci-dessous.

	20X1 (000s CU)	20X0 (000s CU)
Impôt sur le revenu	139,601	151,798
Taxes sur les biens et services	26,947	25,740
Cotisations d'assurance-emploi	40,573	39,806
Total Recettes fiscales	207,121	217,344

L'exemple illustre un exemple de note sur la méthode comptable, la comptabilisation et l'évaluation des recettes fiscales.

La note d'illustration montre comment une entité indique dans les notes afférentes aux états financiers à usage général :

- a) les conventions comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe;
- b) Pour les grandes catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe, la base sur laquelle la juste valeur des entrées de fonds a été évaluée.

Discussions et Questions

Voilà qui conclut notre module sur les revenus des opérations de change. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Un gouvernement national impose une taxe de vente, dont le produit est entièrement transféré aux gouvernements des États, sur la base d'une affectation continue. Lequel des éléments suivants est la comptabilité appropriée pour les actifs et les revenus ?

- a) **Le gouvernement national reconnaît les actifs et les revenus pour l'impôt, ainsi qu'une diminution des actifs et une dépense pour le transfert aux gouvernements des États**
- b) **Le gouvernement national, en tant qu'agent des gouvernements des États, ne reconnaît pas les actifs et les revenus. Les gouvernements des États reconnaissent les actifs et les revenus pour la taxe.**
Pourquoi ?

Question 2

Une entité comptabilise un actif et des produits d'impôts lorsque le fait générateur de l'impôt se produit. Un gouvernement national prélève un impôt sur le revenu à 25%. Il exige que les contribuables versent des versements trimestriels de l'impôt estimatif payable pour l'année d'imposition. Les déclarations de revenus doivent être produites au plus tard le 30 avril et le solde des impôts doit être payé au plus tard le 30 juin de l'année suivante. Le fait générateur de l'impôt se produit lorsque

- a) **Les particuliers produisent leur déclaration de revenus annuelle**
- b) **Les particuliers font des versements trimestriels**
- c) **Les particuliers effectuent leur paiement final**
- d) **Les particuliers gagnent-ils un revenu imposable ?**

Question 3

Une administration locale (entité déclarante) prélève une taxe d'un pour cent de la valeur imposable de tous les biens situés sur son territoire. La période visée par le rapport du gouvernement s'étend du 1er juillet au 30 juin. La taxe est prélevée le 31 juillet, les avis d'évaluation étant envoyés aux propriétaires en juillet et le paiement dû au plus tard le 31 août. Si les impôts ne sont pas payés à cette date, les propriétaires encourrent des pénalités de trois pour cent par mois du montant impayé.

Quand le gouvernement local reconnaît-il un actif et un revenu?

Question 4

Un gouvernement local prélève l'impôt foncier le 31 juillet, les avis d'évaluation étant envoyés aux propriétaires en juillet et le paiement dû au plus tard le 31 août. Il permet aux contribuables de payer leurs impôts par versements mensuels à compter du mois d'octobre de l'année précédente.

Quand le gouvernement local reconnaît-il les recettes des impôts fonciers perçus à l'avance ? Pourquoi ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

La réponse est (b).

Le gouvernement national est l'autorité fiscale qui impose la taxe de vente. Le gouvernement national reconnaît les actifs et les revenus pour la taxe de vente. Il comptabilise une diminution des actifs et une dépense pour le transfert aux gouvernements des États. Les gouvernements des États reconnaîtront les actifs et les revenus pour le transfert.

Question 2

La réponse est (d).

Les ressources provenant de l'impôt répondent à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite de la survenance de l'événement imposable que le gouvernement, la législature ou une autre autorité a déterminé qu'il sera assujéti à l'impôt.

Les ressources provenant de l'impôt répondent à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (l'événement imposable) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les ressources provenant des impôts satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actif lorsqu'il est probable que l'afflux de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de manière fiable. Le degré de probabilité attaché à l'entrée de ressources est déterminé sur la base des éléments de preuve disponibles au moment de la comptabilisation initiale, ce qui comprend, sans toutefois s'y limiter, la divulgation du fait générateur de l'impôt par le contribuable.

Question 3

Le gouvernement contrôle une ressource – les impôts fonciers à recevoir – lorsque le fait générateur d'impôt se produit, c'est-à-dire le dépassement de la date à laquelle les impôts sont prélevés, soit le 31 juillet. Le gouvernement comptabilise les éléments d'actif et les produits dans les états financiers à usage général de la période de déclaration au cours de laquelle cette date est fixée.

Question 4

Le gouvernement local reconnaît un actif et un passif pour les impôts fonciers payés à l'avance au moment de la réception. Il comptabilise une réduction du passif et un montant correspondant à titre de revenus le 31 juillet.

Conformément aux définitions des actifs, des passifs et des ressources pour les impôts perçus avant la survenance du fait générateur de l'impôt sont comptabilisés à l'actif et au passif (encaissements anticipés), car a) l'événement qui donne lieu au droit de l'entité aux impôts ne s'est pas produit, et b) les critères de comptabilisation des recettes fiscales n'ont pas été remplis, même si l'entité a déjà reçu un afflux de ressources. Les recettes anticipées au titre des impôts ne sont pas fondamentalement différentes des autres recettes anticipées, de sorte qu'un passif est comptabilisé jusqu'à ce que le fait générateur de l'impôt se produise. Lorsque le fait générateur de l'impôt se produit, l'obligation est acquittée et le produit est comptabilisé.

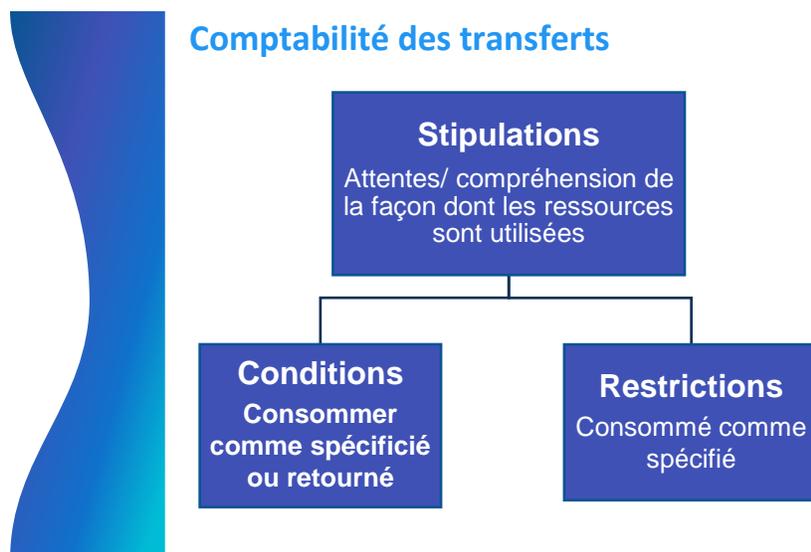




**Produits des opérations sans contrepartie
directe**

Comptabilité des opérations sans contrepartie directe

Les questions liées à la comptabilisation des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe comprennent la classification, la détermination des points de comptabilisation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et la détermination du traitement comptable approprié des conditions attachées aux subventions.



Le moment de la comptabilisation des produits est déterminé par la nature des stipulations et leur règlement.

Les opérations qui donnent lieu à des produits hors intervention impliquent souvent aussi la comptabilisation de passifs. Il est courant que des actifs soient transférés dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe avec l'espoir et/ou la compréhension par le cédant qu'ils seront utilisés d'une manière particulière et, par conséquent, que l'entité bénéficiaire agira ou agira d'une manière particulière. Les stipulations qui obligent le bénéficiaire à utiliser ou à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif à une fin particulière imposent une obligation de prestation au bénéficiaire. L'obligation de prestation peut, dans certaines circonstances, créer une obligation actuelle qui répond à la définition d'un passif.

Les stipulations relatives aux actifs transférés sont des dispositions législatives ou réglementaires, ou un arrangement contraignant, imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités extérieures à l'entité déclarante. Les principales caractéristiques des stipulations sont les suivantes :

- a) Les stipulations sont exécutoires par le biais de procédures légales ou administratives. Si une clause des lois ou règlements ou d'autres arrangements contraignants est inapplicable, il ne s'agit pas d'une stipulation telle que définie par IPSAS 23.
- b) Les stipulations ne sont pas des obligations implicites. Une décision de l'organe directeur ou de l'entité contrôlante d'une entité sur la manière dont elle a l'intention d'utiliser un actif transféré ne donne pas lieu à une obligation implicite au titre de la norme IPSAS 23, que cette décision ait été communiquée ou non avant la date de clôture aux personnes concernées d'une manière suffisamment spécifique pour susciter chez elles une attente légitime que l'entité s'acquittera de ses responsabilités.
- c) Une caractéristique essentielle des stipulations, telles que définies dans la présente Norme, est qu'une entité ne peut pas s'imposer une stipulation, que ce soit directement ou par l'intermédiaire d'une entité qu'elle contrôle.

Les stipulations relatives à un actif transféré peuvent être des conditions ou des restrictions. Tant les restrictions que les conditions peuvent obliger une entité à utiliser ou à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif à une fin particulière (obligation de prestation) lors de la comptabilisation initiale.

Une entité analyse toutes les stipulations attachées à un afflux de ressources, afin de déterminer si ces stipulations imposent des conditions ou des restrictions. La distinction est essentielle à la comptabilisation.

Les conditions relatives aux actifs transférés exigent que l'entité consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif, ou restitue les avantages économiques futurs ou le potentiel de service au cédant en cas de violation des conditions. Seules les conditions exigent que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service soient restitués au cédant en cas de violation de la stipulation (obligation de restitution).

C'est l'obligation de rendement associée à l'actif transféré qui crée l'obligation actuelle qui répond à la définition d'un passif. C'est-à-dire que l'entité a l'obligation actuelle de transférer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à des tiers lorsqu'elle prend initialement le contrôle d'un actif soumis à une condition. Cela est dû au fait que le bénéficiaire n'est pas en mesure d'éviter la sortie future de ressources. Il est tenu d'utiliser les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré dans la livraison de biens ou de services particuliers à des tiers, ou de les restituer à l'auteur du transfert. Par conséquent, lorsqu'un bénéficiaire reconnaît initialement un actif assujéti à une condition, il contracte également un passif.

La présente obligation est comptabilisée comme un passif lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation et qu'une estimation fiable du montant de l'obligation peut être faite. La présente obligation est comptabilisée comme un passif lors de la comptabilisation initiale de l'actif.

Les restrictions sur les biens transférés n'exigent pas que le bien transféré, ou d'autres avantages économiques futurs ou potentiel de service, soit restitué au cédant si le bien n'est pas déployé comme spécifié. Par conséquent, la prise de contrôle d'un actif soumis à une restriction n'impose pas au bénéficiaire l'obligation actuelle de transférer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à des tiers lorsque le contrôle de l'actif est initialement acquis.

Lorsqu'un destinataire enfreint une restriction, le cédant, ou une autre partie, peut avoir la possibilité de demander une pénalité contre le destinataire, par exemple en portant l'affaire devant une cour ou un autre tribunal, ou par un processus administratif tel qu'une directive d'un ministre ou d'une autre autorité, ou autrement.

De telles actions peuvent entraîner l'ordre de l'entité de respecter la restriction ou faire face à une sanction civile ou pénale pour avoir défié la cour, un autre tribunal ou une autorité. Une telle pénalité n'est pas encourue à la suite de l'acquisition du bien, mais à la suite de la violation de la restriction.

Encore une fois, le fait de prendre le contrôle d'un actif assujéti à une restriction qui pourrait être appliquée n'impose pas au bénéficiaire l'obligation actuelle de transférer des avantages économiques futurs ou un potentiel de service à des tiers lorsque le contrôle de l'actif est initialement acquis. Ce n'est qu'en cas de violation de la restriction qu'une entité peut avoir une obligation actuelle.

Si une entité a comptabilisé un passif au titre de l'entrée de ressources résultant de l'opération sans contrepartie directe, lorsque le passif est réduit par la suite, parce qu'une condition est remplie, elle comptabilise les produits. Par exemple, si une condition précise que l'entité doit fournir des biens ou des services à des tiers, ou retourner les fonds inutilisés au cédant, les produits sont comptabilisés comme des biens ou des services sont fournis.



Caractéristiques des conditions

- Une sortie de ressources sera probable, et le rendement par rapport à la condition est requis et peut être évalué
- Condition exécutoire et en cas de violation, elle serait appliquée
- La performance peut être évaluée et surveillée - Précisez
 - Les biens et services à fournir ou les actifs à acquérir
 - Les délais dans lesquels la performance doit se produire

Pour satisfaire aux critères de comptabilisation en tant que passif, il est nécessaire qu'une sortie de ressources soit probable et que le rendement par rapport à la condition soit requis et puisse être évalué.

Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire d'examiner la substance des termes de la stipulation et pas seulement sa forme.

La simple spécification selon laquelle, par exemple, un actif transféré doit être consommé pour fournir des biens et des services à des tiers ou être restitué au cédant n'est pas suffisante en soi pour donner naissance à un passif lorsque l'entité prend le contrôle de l'actif.

De même, une condition doit imposer une obligation de prestation à l'entité bénéficiaire. L'obligation de prestation est requise en conséquence de la condition elle-même. Une clause d'un accord de transfert qui exige de l'entité qu'elle accomplisse une action qu'elle n'a pas d'autre choix que d'accomplir peut amener l'entité à conclure que la clause n'est en substance ni une condition ni une restriction.

Par exemple, un gouvernement peut recevoir un transfert pour fournir des services de santé. Le gouvernement a l'obligation constitutionnelle de fournir des services de santé. La stipulation peut ne pas être une condition dans ces circonstances puisque le gouvernement est tenu de fournir des services de santé, qu'il reçoive ou non le transfert.

Pour déterminer qu'une stipulation est une condition, l'entité examine si une obligation de restituer l'actif est exécutoire. Si le cédant n'a pas pu faire respecter une exigence de restitution du bien, la stipulation ne répond pas à la définition d'une condition et sera considérée comme une restriction.

Une stipulation n'est pas une condition si, en cas de manquements, elle ne serait pas exécutée par le cédant. Si l'expérience passée avec le cédant montre que celui-ci n'applique jamais l'obligation de restituer le bien transféré lorsque des violations ont eu lieu, l'entité bénéficiaire peut conclure que la stipulation a la forme mais non la substance d'une condition, et constitue donc une restriction. En l'absence de preuve du contraire, une entité supposerait que le cédant appliquerait la stipulation et, par conséquent, la stipulation répond à la définition d'une condition.

Pour satisfaire à ces exigences, une condition devra préciser des éléments tels que :

- (i) la nature ou la quantité des biens et services à fournir ou la nature des actifs à acquérir, selon le cas, et
- (ii) le cas échéant, les délais dans lesquels l'exécution doit avoir lieu.

Le rendement devra faire l'objet d'un suivi continu par le cédant ou en son nom.



Exemple d'illustration

Scénario:

Un gouvernement national fournit des fonds à une entité gouvernementale provinciale sous réserve que l'entité recueille une contribution de contrepartie. Les fonds sont restitués au gouvernement national s'il ne parvient pas à lever la contribution de contrepartie.

La stipulation est-elle une condition qui entraînerait la comptabilisation d'un passif ?

Réponse:

Dans ce cas, un actif peut être transféré sous réserve qu'il soit stipulé qu'il sera restitué au cédant si un événement futur spécifié ne se produit pas. Une obligation de retour ne naît pas tant qu'il est prévu que la stipulation pourra être violée, et une obligation n'est pas comptabilisée tant que les critères de reconnaissance n'ont pas été satisfaits.

Cependant, le gouvernement de l'État devrait déterminer si le transfert est de la nature d'une réception anticipée. Les recettes anticipées donnent naissance à un actif et à une obligation actuelle parce que l'accord de transfert n'est pas encore devenu contraignant.



Réception en avance

- Ressources reçues avant qu'un accord de transfert ne devienne contraignant et comptabilisées comme un actif et une avance au passif.

Lorsqu'une entité reçoit des ressources avant qu'un accord de transfert ne devienne contraignant, les ressources sont comptabilisées en tant qu'actif lorsqu'elles répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actif. L'entité comptabilisera également un passif de réception anticipée si l'accord de transfert n'est pas encore contraignant.

Les montants reçus de façon anticipée relatifs aux transferts ne sont pas fondamentalement différents des autres reçus anticipés, de sorte qu'un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'événement qui rend l'accord de transfert contraignant se produise et que toutes les autres conditions de l'accord soient remplies. Lorsque cet événement se produit et que toutes les autres conditions de l'accord sont remplies, la responsabilité est acquittée et les produits sont constatés.



Composantes à contrepartie directe et sans contrepartie directe

- Une transaction peut comprendre deux composantes, une composante à contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe
- Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction comportant une composante à contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe, l'entité comptabilise:
 - La composante avec contrepartie directe, conformément aux principes et aux exigences des autres IPSAS; et
 - La composante sans contrepartie directe est comptabilisée conformément aux principes et aux exigences de la présente norme IPSAS 23.
 -

Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction qui comporte une composante d'échange et une composante hors rapport, l'entité comptabilise la composante boursière conformément aux principes et exigences des autres IPSAS. La composante sans contrepartie directe est reconnue selon les principes et les exigences de la présente norme.

Pour déterminer si une opération comporte des composantes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe identifiables, on fait preuve de jugement professionnel. Lorsqu'il n'est pas possible de distinguer les composantes à contrepartie directe et sans contrepartie directe, l'opération est traitée comme une opération sans contrepartie directe.

Composantes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe

Scénario:

Un groupe scolaire local (l'entité déclarante) achète auprès d'une municipalité un terrain d'une juste valeur de 100 000 CU pour 50 000 CU.

Comment le groupe scolaire devrait-il comptabiliser l'acquisition ?

Réponse:

L'entité déclarante conclut que l'opération comprend deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. L'une des composantes comprend l'achat d'une demi-part du terrain pour 50 000 CU; L'autre composante est une transaction sans contrepartie directe qui transfère la moitié restante du terrain à l'école.

La composante à contrepartie directe serait comptabilisée conformément aux normes IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 17, Immobilisations corporelles. La composante sans contrepartie directe est comptabilisée conformément à la norme IPSAS 23. Un actif acquis dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe est initialement évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Un afflux de ressources provenant d'une opération sans contrepartie directe comptabilisé comme actif est comptabilisé en produits.

Dans ses états financiers à usage général pour la période de reporting au cours de laquelle la transaction a lieu, le conseil scolaire local comptabilise le terrain à 100 000 CU, sa juste valeur. Il déclarerait également un transfert de 50 000 CU provenant de la composante sans contrepartie directe de la transaction d'achat du terrain. Il s'agit de l'augmentation de l'actif net/des capitaux propres résultant de l'acquisition. C'est-à-dire une augmentation des actifs fonciers de 100 000 CU moins le paiement au comptant.

Autres opérations sans contrepartie directe

Les opérations sans contrepartie directe suivantes sont généralement conformes aux exigences de comptabilisation et d'évaluation comme pour les autres opérations sans contrepartie directe

- Amendes
- Remise de dette – les revenus sont des valeurs comptables
- Legs
- Cadeaux et dons
 - Valorisés à la juste valeur à la date d'acquisition
 - Engagements non comptabilisés

Les amendes sont des avantages économiques ou des services potentiels reçus ou à recevoir par une entité du secteur public, d'une personne ou d'une autre entité, tels que déterminés par un tribunal ou un autre organisme d'application de la loi. Les amendes exigent normalement qu'une entité transfère un montant d'argent liquide au gouvernement et n'imposent à l'État aucune obligation pouvant être reconnue comme un passif. Les actifs résultant des amendes sont évalués à la meilleure estimation de l'afflux de ressources dans l'entité.

Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant ainsi la dette. Par exemple, un gouvernement national peut annuler un prêt dû par un gouvernement local. Dans de telles circonstances, l'administration locale comptabilise une augmentation de l'actif net parce qu'un passif qu'elle comptabilisait précédemment est éteint. Les revenus provenant de la remise de dette sont évalués à la valeur comptable de la dette radiée.

Les entités comptabilisent les produits au titre de la remise de dette lorsque l'ancienne dette ne répond plus à la définition d'un passif ou satisfait aux critères de comptabilisation en tant que passif, à condition que la remise de dette ne réponde pas à la définition d'une contribution des propriétaires.

Un legs est un transfert effectué selon les dispositions du testament d'une personne décédée. L'événement passé donnant lieu au contrôle de ressources représentant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour un legs se produit lorsque l'entité a une créance exécutoire, par exemple au décès du testateur, ou à l'octroi de l'homologation, selon les lois de la juridiction.

Les legs qui répondent à la définition d'un actif sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits lorsqu'il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service iront à l'entité, et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de manière fiable. La détermination de la probabilité d'un afflux d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service peut être problématique si une période de temps s'écoule entre le décès du testateur et l'entité qui reçoit des actifs. L'entité devra déterminer si la succession de la personne décédée est suffisante pour faire face à toutes les réclamations y afférentes et satisfaire tous les legs. Si le testament est contesté, cela affectera également la probabilité que les actifs affluent vers l'entité.

Les dons et cadeaux sont des transferts volontaires d'actifs, y compris des espèces ou d'autres avoirs monétaires, des biens en nature et des services en nature qu'une entité effectue à une autre, normalement sans stipulation. Le cédant peut être une entité ou un particulier. Pour les dons et dons d'espèces ou d'autres avoirs monétaires et biens en nature, l'événement passé donnant lieu au contrôle de ressources représentant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service est normalement la réception du don ou du cadeau.

Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe, sans frais, mais peuvent être assujettis à des stipulations. Lors de la comptabilisation initiale, les dons et cadeaux, y compris les biens en nature, sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, qui peut être déterminée par référence à un marché actif ou par évaluation.

Les biens en nature sont comptabilisés comme des actifs lorsque les biens sont reçus, ou il existe un arrangement contraignant pour recevoir les biens. Si les marchandises en nature sont reçues sans conditions, les produits sont comptabilisés immédiatement. Si des conditions sont attachées, un passif est constaté, qui est réduit et les produits sont comptabilisés lorsque les conditions sont remplies.

Les gages sont des engagements inexécutables de transférer des actifs à l'entité bénéficiaire. Les gages ne répondent pas à la définition d'un actif, car l'entité bénéficiaire n'est pas en mesure de contrôler l'accès du cédant aux avantages économiques futurs ou au potentiel de service incorporé dans l'élément gagé. Les entités ne comptabilisent pas les éléments donnés en gage en tant qu'actifs ou revenus. Les gages peuvent justifier la divulgation en tant qu'actifs éventuels en vertu des exigences de la norme IPSAS 19.

Prêts concessionnels

- Prêts reçus à des conditions meilleures que celles du marché
 - La partie du prêt remboursable plus les intérêts est une opération avec contrepartie directe
 - La différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale constitue un produit sans contrepartie directe, sauf dans la mesure où les conditions entraînent un passif
 - Au fur et à mesure que le passif est réduit, un montant égal de produits est comptabilisé
- Comptabilisé comme un instrument financier

Les prêts concessionnels sont des prêts reçus par une entité à des conditions inférieures à celles du marché.

La partie du prêt qui est remboursable, ainsi que tout paiement d'intérêts, est une opération de change et est comptabilisée conformément à **IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et évaluation (ou IPSAS 41, Instruments financiers)**.

Une entité examine si toute différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 29 ou IPSAS 41) constitue un produit sans contrepartie directe qui doit être comptabilisé conformément à la norme IPSAS 23. Lorsqu'une entité détermine que la différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et que la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale est un produit sans contrepartie directe, l'entité comptabilise la différence en produits sauf s'il existe une obligation actuelle.

Lorsque les conditions imposées aux actifs transférés entraînent une obligation actuelle, ils sont comptabilisés comme un passif. Au fur et à mesure que l'entité satisfait à la présente obligation, le passif est réduit et un produit d'un montant égal est comptabilisé.

Parmi les exemples de prêts concessionnels accordés par des entités, on peut citer les prêts aux pays en développement, aux petites exploitations agricoles, les prêts étudiants accordés aux étudiants éligibles à l'enseignement universitaire ou collégial et les prêts au logement accordés aux familles à faible revenu. Les entités peuvent recevoir des prêts concessionnels, par exemple d'organismes de développement et d'autres entités gouvernementales.

Prêt à l'Autorité Sanitaire

Scénario:

Une autorité sanitaire locale reçoit un prêt de 5 millions de CU. L'accord stipule que le prêt doit être remboursé sur 5 ans avec un intérêt annuel de 5%. Un taux d'intérêt lié au marché est de 10%. Il n'y a aucune condition attachée au prêt.

Le prêt est-il un prêt concessionnel ? Expliquer

Réponse:

Le prêt est un prêt concessionnel. C'est-à-dire que le taux d'intérêt sur le prêt à 5% est concessionnel lorsque le taux du marché est de 10%.

La partie du prêt qui est remboursable, ainsi que les paiements d'intérêts, est une opération avec contrepartie directe. Toutefois, l'autorité sanitaire examine si toute différence entre le prix de transaction (produit du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale constitue un produit sans contrepartie directe qui doit être comptabilisé conformément à la norme IPSAS 23.

La juste valeur est déterminée en actualisant les paiements futurs à l'aide du taux d'intérêt lié au marché.

Informations à fournir

Fournir des informations sur:

- Produits des opérations sans contrepartie directe
- Créances comptabilisées
- Passifs comptabilisés au titre des conditions
- Montant et nature des actifs soumis à restrictions
- Montants des recettes anticipées
- Montant des engagements annulés
- Méthodes comptables adoptées
- Base sur laquelle la juste valeur a été évaluée
- Nature et type des legs, dons et donations

Une entité indique, soit dans la synthèse ou dans les notes afférentes aux états financiers à usage général :

- a) Le montant des produits des opérations hors service comptabilisé au cours de la période par grandes classes indiquant séparément:
 - (i) Impôts, avec indication séparée des principales catégories d'impôts; et
 - (ii) Transferts, avec indication distincte des principales catégories de revenus de transfert.
- b) Le montant des créances comptabilisées au titre des produits sans contrepartie directe;
- c) Le montant des passifs comptabilisés au titre des actifs transférés sous réserve de conditions;
- d) Le montant des actifs comptabilisés qui font l'objet de restrictions et la nature de ces restrictions;
- e) L'existence et le montant de toutes les recettes anticipées relatives aux opérations sans contrepartie directe; et
- f) Le montant de tout passif annulé.

Les conditions et les restrictions imposent des limites à l'utilisation des actifs, ce qui a une incidence sur les activités de l'entité. La divulgation a) du montant des passifs comptabilisés au titre des conditions, et b) du montant des actifs soumis à des restrictions aide les utilisateurs à juger de la capacité de l'entité d'utiliser ses actifs à sa discrétion. Les entités sont encouragées à ventiler par catégorie les informations devant être divulguées en vertu de l'alinéa c).

La divulgation visée à l'alinéa e) exige des entités qu'elles divulguent l'existence de recettes anticipées concernant des opérations sans contrepartie directe. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive sacrifier des avantages économiques futurs ou un potentiel de service si un accord de transfert ne devient pas contraignant. La divulgation de ces recettes anticipées aide les utilisateurs à porter des jugements sur les revenus futurs et la position d'actif net de l'entité.

Une entité indique également dans l'annexe aux états financiers à usage général :

- a) les conventions comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe;
- b) Pour les principales catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe, la base sur laquelle la juste valeur des entrées de ressources a été évaluée;
- c) La nature et le type des principales catégories de legs, de cadeaux et de dons, en indiquant séparément les principales catégories de biens en nature reçus.

Le point c) exige que les entités fournissent des informations sur la nature et le type des principales catégories de dons et de legs qu'elles ont reçus. Ces entrées de ressources sont reçues à la discrétion du cédant, ce qui expose l'entité au risque que, dans les périodes futures, ces sources de ressources changent sensiblement. Ces informations aident les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les revenus futurs et la position d'actif net de l'entité.

Lorsque les services en nature répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actif, les entités peuvent choisir de comptabiliser ces services en nature et de les évaluer à leur juste valeur. IPSAS 23 encourage une entité à fournir des informations sur la nature et le type de tous les services en nature reçus, qu'ils soient reconnus ou non. Ces informations peuvent aider les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur a) la contribution apportée par ces services à la réalisation des objectifs de l'entité au cours de la période de reporting, et b) la dépendance de l'entité à l'égard de ces services pour la réalisation de ses objectifs à l'avenir.

Discussions et Questions

Ceci conclut notre module sur les recettes provenant d'opérations hors contrepartie directe. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB webpage.

<http://www.ipsasb.org>

Questions de révision

Question 1

Les transferts peuvent être assortis de stipulations. Une entité analyse les stipulations attachées aux transferts pour déterminer si ces stipulations imposent des conditions ou des restrictions à l'utilisation des actifs. Les conditions d'un actif transféré donnent lieu à un passif lors de la comptabilisation initiale. Une condition comprend des stipulations selon lesquelles

- a) Exiger d'une entité qu'elle utilise un actif à une fin particulière
- b) Une pénalité sera encourue si l'actif n'est pas utilisé comme spécifié
- c) Exiger de l'entité qu'elle utilise l'actif tel que spécifié ou le restitue au cédant
- d) Exiger de l'entité qu'elle recueille des fonds de contrepartie

Question 2

Le gouvernement national (cédant) a prêté 20 millions de CU à un gouvernement local (entité déclarante) pour permettre au gouvernement local de construire une usine de traitement de l'eau. Après un changement de politique, le gouvernement national informe le gouvernement local qu'il annule le prêt. Il n'y a aucune stipulation attachée à la remise du prêt.

Comment le gouvernement local comptabilise-t-il la transaction de remise de prêt ? Pourquoi ?

Question 3

Le gouvernement national accorde 10 millions de CU à un gouvernement provincial en vertu d'un accord selon lequel il doit être utilisé pour améliorer les systèmes de transport en commun. L'entente comprend un plan quinquennal d'investissement en immobilisations qui identifie les projets admissibles. Au plus tard le 30 juin de chaque année, le gouvernement provincial doit présenter un rapport vérifié des dépenses. Les fonds doivent être dépensés avant la fin de la cinquième année. Les fonds non dépensés ou le montant des dépenses non admissibles sont « récupérés » des autres transferts qui sont versés au gouvernement provincial.

Comment le transfert est-il comptabilisé par le gouvernement provincial ?

Question 4

Un gouvernement national effectue un transfert en espèces de 50 millions de CU à une entité de logement social du gouvernement de l'État, en précisant qu'il:

- a) Augmente le parc de logements sociaux de 1 000 unités supplémentaires en plus de toute autre augmentation prévue; ou
- b) Utilise le transfert monétaire, autrement, pour soutenir ses objectifs en matière de logement social.

Si aucune de ces conditions n'est remplie, l'entité bénéficiaire doit restituer l'argent au gouvernement national.

Comment le transfert est-il comptabilisé par l'entité de logement social du gouvernement de l'État ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

La réponse est (c).

La principale distinction entre une condition qui impose un passif à une entité et d'autres stipulations est l'obligation de restituer les actifs transférés si les conditions ne sont pas respectées.

La simple spécification selon laquelle un actif transféré doit être consommé pour fournir des biens et des services à des tiers n'est pas suffisante en soi pour donner naissance à un passif lorsque l'entité prend le contrôle de l'actif.

Une stipulation exigeant qu'une entité restitue l'actif au cédant si un événement futur spécifié ne se produit pas ne crée pas de passif lors de la comptabilisation initiale. Une obligation de retour ne naît pas tant qu'il est prévu que la stipulation sera violée, et une obligation n'est pas comptabilisée tant que les critères de reconnaissance n'ont pas été satisfaits. Par exemple, un gouvernement national fournit des fonds à une entité gouvernementale provinciale sous réserve que l'entité recueille une contribution de contrepartie. Il n'y a pas de passif tant que le gouvernement provincial ne s'attend pas à ne pas être en mesure de réunir les fonds de contrepartie.

Question 2

Lorsqu'il reçoit la notification du gouvernement national, qui communique sa décision d'annuler le prêt, le gouvernement local décomptabilise le passif du prêt et comptabilise les recettes dans l'état de performance financière de la période de déclaration au cours de laquelle le passif est décomptabilisé.

Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant ainsi la dette. Les entités comptabilisent les produits au titre de la remise de dette lorsque l'ancienne dette ne répond plus à la définition d'un passif ou satisfait aux critères de comptabilisation en tant que passif. Les produits provenant de la remise de dette sont évalués à la valeur comptable de la dette radiée.

Question 3

Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire d'examiner la substance des termes de la stipulation et pas seulement sa forme. La simple spécification selon laquelle, par exemple, un actif transféré doit être consommé pour fournir des biens et des services à des tiers ou être restitué au cédant n'est pas suffisante en soi pour donner naissance à un passif lorsque l'entité prend le contrôle de l'actif.

Pour satisfaire aux critères de comptabilisation en tant que passif, il est nécessaire qu'une sortie de ressources soit probable et que le rendement par rapport à la condition soit requis et puisse être évalué. Par conséquent, une condition devra préciser des éléments tels que la nature ou la quantité des biens et services à fournir ou la nature des actifs à acquérir et, le cas échéant, les délais dans lesquels l'exécution doit avoir lieu. En outre, le rendement devra faire l'objet d'un suivi continu par le cédant ou en son nom.

Dans ce cas, le gouvernement provincial a conclu une entente exécutoire qui stipule que les fonds doivent être utilisés pour améliorer les réseaux de transport en commun. L'entente comprend un plan quinquennal d'investissement en immobilisations qui identifie des projets admissibles précis. Il y a un délai dans lequel les fonds doivent être dépensés aux fins stipulées. Il existe un mécanisme de production de rapports pour surveiller la conformité du gouvernement provincial aux modalités de l'entente. Il existe un mécanisme de récupération des fonds non dépensés ou des dépenses non éligibles.

En l'absence de preuve du contraire, le gouvernement provincial présume que le gouvernement national appliquerait l'accord et, par conséquent, les stipulations qu'il contient répondraient à la définition d'une condition.

Le gouvernement provincial reconnaît l'argent de la subvention comme un actif. Le gouvernement provincial reconnaît également une responsabilité à l'égard de la condition rattachée à la subvention.

Lorsque la province satisfait à la condition, c'est-à-dire qu'elle effectue des dépenses autorisées, elle réduit le passif et comptabilise les revenus dans l'état de la performance financière de la période de déclaration au cours de laquelle le passif est acquitté.

Question 4

L'entité de logement social du gouvernement de l'État reconnaît une augmentation d'un actif (trésorerie) et d'un revenu d'un montant de 50 millions de CU. Les stipulations de l'accord de transfert sont énoncées de manière si large qu'elles n'imposent pas au bénéficiaire une obligation de prestation – l'obligation de prestation est imposée par le mandat d'exploitation de l'entité, et non par les conditions du transfert.



Propositions de l'IPSASB pour les produits



But de la séance

L'IPSASB propose de modifier ses exigences en matière de comptabilisation des produits

Les participants qui se préparent à adopter les normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice devraient être au courant des propositions afin de pouvoir s'assurer que tous les systèmes et procédures de produits en cours d'élaboration pour le processus de transition seront en mesure de traiter la méthode de comptabilité proposée.

La comptabilité discutée au cours de cette session ne concerne que les propositions et est donc sujette à changement.

Étant donné que cette dernière séance porte sur les propositions plutôt que sur les exigences publiées par l'IPSASB, il n'y a pas de questions de révision. Le but de cette séance est de fournir suffisamment d'informations aux participants pour déterminer si leurs processus et systèmes sont en mesure de fournir l'information nécessaire à la mise en œuvre des propositions si l'IPSASB accepte d'aller de l'avant avec eux.



Nouvelles normes proposées

- Exposé-sondage 70 (ED 70) , Produits assortis d'obligations de prestation
- Exposé-sondage 71 (ED 71) , Produits sans obligation de prestation

Ces propositions sont complétées par une nouvelle norme proposée sur les frais de transfert. Exposé-sondage 72, Frais de transfert est abordé dans le module Dépenses.

En vertu de ces propositions, la distinction actuelle entre les opérations de revenus qui sont des opérations avec contrepartie directe et celles qui sont des opérations sans contrepartie directe sera remplacée par une distinction fondée sur le fait que l'entité doit satisfaire aux obligations de prestation pour avoir droit ou non aux produits.



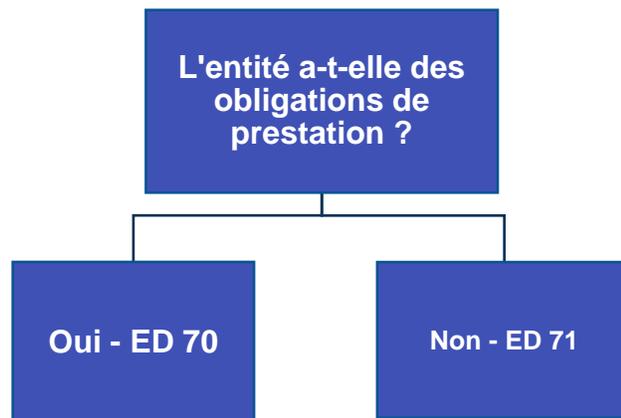
Obligations de prestation

Une obligation de prestation est une promesse faite dans un accord contraignant avec un acheteur de transférer à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire:

- (a) Un bien ou un service (ou un ensemble de biens ou de services) qui est distinct; ou
- (b) Une série de biens ou de services distincts qui sont essentiellement les mêmes et qui ont le même schéma de transfert à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

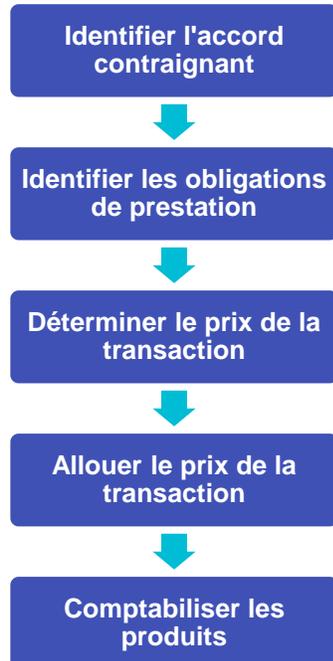
Le concept d'obligation de prestation est utilisé pour déterminer si une opération de recettes entre dans le champ d'application de l'ED 70 ou de l'ED 71. En outre, en vertu de l'ED 70, les produits sont comptabilisés lorsqu'une obligation de prestation est satisfaite par le transfert des biens ou services promis à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

Types de produits



Pour qu'il y ait des obligations de prestation, il faut d'abord qu'il y ait un arrangement contraignant (un contrat ou similaire). Si l'accord contraignant impose des obligations de prestation à l'entité en échange des produits qu'elle recevra, la transaction est comptabilisée dans le cadre de l'ED 70. S'il n'y a pas d'accord contraignant, ou si l'accord contraignant n'impose pas d'obligations de prestation à l'entité en échange des revenus qu'elle recevra, la transaction est comptabilisée dans l'ED 71.

Obligations de prestation



Etape 1: Identifier l'accord contraignant

Les parties à l'accord contraignant doivent l'avoir approuvé et s'engager à exécuter leurs obligations respectives.

L'entité doit être en mesure d'identifier les droits de chaque partie concernant les biens ou services à transférer et d'identifier les conditions de paiement des biens ou services à transférer.

L'accord contraignant doit également avoir une substance économique et il doit être probable que l'entité percevra la contrepartie à laquelle elle aura droit en échange des biens ou services qui seront transférés.

L'Exposé-sondage (ED) 70 propose des orientations détaillées sur la comptabilisation des accords contraignants qui ne répondent pas à tous les critères ci-dessus.

Etape 2: Identifier les obligations de prestation

Au début de l'accord contraignant, l'entité doit identifier toutes les obligations de prestation dans l'accord.

Une obligation de prestation à cette étape du modèle est la même que le concept d'obligation de prestation utilisé pour déterminer si une transaction relève du champ d'application de l'ED 70 ou de l'ED 71.

Etape 3: Déterminer le prix de la transaction

Le prix de transaction est le montant de la contrepartie à laquelle une entité s'attend à avoir droit en échange du transfert des biens ou services promis.

La détermination du prix de transaction peut être complexe en raison des facteurs suivants:

- Contrepartie variable;
- Existence d'une composante de financement significative;
- Contrepartie autre que monétaire; et
- Contrepartie payable à un acheteur.

Etape 4: Allouer le prix de la transaction

Le prix total de la transaction est généralement attribué aux obligations de prestation individuelles en fonction de leur prix individuel relatif.

Le prix autonome d'un bien ou d'un service est le montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange du transfert des biens ou services promis individuels.

Etape 5: Comptabiliser le produit

Une entité comptabilise les produits au montant affecté à une obligation de prestation lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité satisfait à cette obligation de prestation en transférant le bien ou le service promis.

Un bien ou un service est transféré lorsque (ou au fur et à mesure que) l'acheteur ou le tiers bénéficiaire obtient le contrôle de ce bien ou service – ce transfert de contrôle peut se produire à un moment donné ou au fil du temps.

Comptabilisation des produits sans obligations de prestation



Etape 1 – Y a-t-il un actif à comptabiliser ?

S'il n'y a pas d'actif à comptabiliser, il n'y a pas de produits à comptabiliser ? Si un actif répond aux critères de définition et de comptabilisation, passez à l'étape 2.

Etape 2 – Le flux résulte t-il d'une contribution des propriétaires ?

Les contributions des propriétaires ne sont pas des revenus et ne relèvent donc pas du champ d'application de la directive 71. Si l'afflux n'est pas une contribution des propriétaires, passez à l'étape 3.

Etape 3 – La transaction découle-t-elle d'un accord contraignant ?

Si la transaction ne découle pas d'un accord contraignant, les produits sont constatés lorsque le bénéficiaire du transfert a le contrôle des ressources (ressources DR (p. ex., trésorerie) Revenus CR). Si la transaction découle d'un accord contraignant, passez à l'étape 4.

Etape 4 – Y a-t-il des obligations de prestation dans le régime contraignant ?

S'il y a des obligations de prestation dans l'accord contraignant, alors les propositions de l'ED 70 sont les exigences correctes à utiliser. S'il n'y a pas d'obligations de prestation, passez à l'étape 5.

Etape 5 – Y a-t-il des obligations actuelles dans l'arrangement contraignant ?

S'il n'y a pas d'obligations actuelles dans l'accord contraignant, les recettes sont constatées lorsque le bénéficiaire du transfert a le contrôle des ressources (comme à l'étape 3). S'il y a des obligations actuelles, passez à l'étape 6.

Etape 6 – Comptabiliser les produits lorsque (ou au fur et à mesure que) les obligations actuelles sont remplies.

Si la transaction comporte des obligations actuelles, lorsque le bénéficiaire du transfert a le contrôle des ressources, il comptabilisera initialement un actif et un passif (par exemple, Débit: Trésorerie, Crédit: Passif). Au fur et à mesure que les obligations actuelles sont remplies, le bénéficiaire du transfert comptabilisera les produits et décomptabilisera le passif d'un montant coorespondant aux produits constatés. (p. ex., Débit: Passif, Crédit: Produits)

ED 71 couvre deux types d'opérations – celles avec des obligations actuelles (qui ne répondent pas à la définition d'une obligation de prestation dans ED 70) et celles sans obligations actuelles.

Il peut y avoir des recettes sans obligations actuelles lorsque :

- a) Il n'y a pas d'arrangement contraignant; ou
- b) L'accord contraignant n'impose aucune obligation actuelle à l'entité.



Obligations actuelles dans l'exposé-sondage 71

- Transfert en capital
- Dépense éligible
- Activité spécifiée

Un transfert en capital est une entrée de fonds qui découle d'un accord contraignant, de liquidités ou d'un autre actif exigeant que le bénéficiaire du transfert acquière ou construise un actif non financier qui sera contrôlé par le bénéficiaire du transfert.

Les transferts de capitaux entrent dans le champ d'application de l'ED 71 et non de l'ED 70 parce qu'il n'y a aucune obligation de transférer l'actif une fois acquis ou construit.

Un exemple de transfert en capital est l'utilisation des ressources fournies pour construire un hôpital.

Une dépense éligible est une sortie de ressources encourues conformément aux exigences énoncées dans un accord contraignant. Une dépense éligible n'a pas d'activité spécifique identifiable.

Un exemple de dépenses éligibles est l'utilisation des ressources fournies pour payer le salaire d'un poste particulier au sein d'une entité – p. ex., médecin spécialiste

Une activité spécifiée est une action spécifiée dans un accord contraignant qui doit être effectuée par un bénéficiaire de transfert.

Un exemple d'activité spécifique est l'utilisation de ressources pour acheter des lits d'hôpital pour un hôpital.



Comptabilisation des impôts selon l'Exposé-sondage 71

L'Exposé-sondage 71 ne propose aucune modification de la comptabilisation des recettes fiscales. La comptabilisation des impôts resterait la même que dans la norme IPSAS 23.

Pour de plus amples informations

Ceci conclut notre module sur les recettes provenant d'opérations hors contrepartie directe. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC et ses droits d'auteur.

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant au contenu de cette publication, que cette perte soit causée par négligence ou autrement.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des comptables » et « IFAC » sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Droits d'auteur © 2020 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires, de ce document, sauf lorsque le document est utilisé pour un usage individuel et non commercial uniquement. Contactez-permissions@ifac.org.