

SÉANCE 4 :

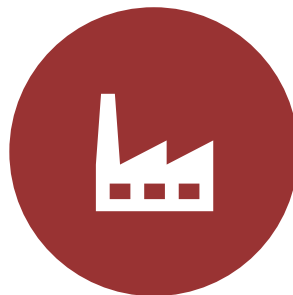
Norme IPSAS 47, *Revenus*

Champ d'application de la norme IPSAS 47

S'applique à tous les revenus, sauf les suivants :



Cotisations sociales comptabilisées selon l'approche assimilable à l'assurance



Gains attribuables à la vente d'actifs non financiers qui ne sont pas des extrants issus des activités de l'entité (p. ex., immeubles de placement, immobilisations corporelles)



Revenus traités dans d'autres normes (p. ex., revenus locatifs, produits découlant d'instruments financiers)



Gains découlant d'une réévaluation

Ne s'applique pas aux droits ou obligations découlant d'accords contraignants entrant dans le champ d'application d'autres normes IPSAS.

Types de revenus

L'opération découle-t-elle d'un accord contraignant?

Oui – Revenus tirés d'opérations assorties d'un accord contraignant

**Concorde
avec IFRS 15**

Non – Revenus tirés d'opérations sans accord contraignant

Accords contraignants

Un accord contraignant est un accord qui confère aux parties à l'accord des droits et obligations exécutoires par des moyens juridiques ou équivalents.



Caractère exécutoire

Le caractère exécutoire...

- Rend un accord *contraignant*
- Tient les parties concernées *responsables*
- Est fondé sur la *capacité* et non sur la probabilité

Le caractère exécutoire...

- Peut passer par *divers mécanismes*
- Est déterminé par l'évaluation de *tous les facteurs pertinents*

Mécanismes
de mise en
application

Partie
intégrante
des accords
contraignants

Le caractère exécutoire...

- Naît de moyens *juridiques* ou *équivalents* (comme les *obligations juridiques* au sens du cadre conceptuel de l'IPSASB)

Moyens
juridiques ou
équivalents

Le caractère exécutoire...

- *Impose l'achèvement* d'une ou de plusieurs obligations non acquittées
- ou
- *Impose des conséquences* en cas de défaut

Exercice du
caractère
exécutoire

Exemples d'opérations génératrices de revenus

Subventions
provenant d'un
niveau de
gouvernement
supérieur

Réception
d'actifs donnés
par des
organismes
internationaux

Financement de
cours de
formation à
l'intention de
bénéficiaires

Vente de biens
au secteur privé

Vente de
services au
secteur privé

Définitions – Revenus tirés d'opérations sans accord contraignant



Un **transfert** est une opération, à l'exception des impôts, par laquelle l'entité reçoit une ressource d'un fournisseur de ressources (qui peut être une autre entité ou un individu) sans fournir directement un bien, un service ou un autre actif en contrepartie.



Des **amendes** sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçus ou à recevoir par l'entité, de la manière déterminée par un tribunal ou un autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.



Un **fournisseur de ressources** est une partie qui fournit une ressource à l'entité.

Droits et obligations – Revenus tirés d'opérations sans accord contraignant

Une opération génératrice de revenus sans accord contraignant peut conférer des droits ou obligations selon l'un ou l'autre des scénarios suivants :

Aucun droit exécutoire,
aucune obligation
exécutoire

Droit exécutoire (peut
répondre à la définition
d'un actif), aucune
obligation exécutoire

Obligation exécutoire
(peut répondre à la
définition d'un passif),
aucun droit exécutoire

Comptabilisation des revenus tirés d'opérations sans accord contraignant

Lorsque l'entité reçoit des ressources (ou a le droit de recevoir des ressources) :

L'entité a-t-elle une obligation qui répond à la définition d'un passif?

Oui – Comptabiliser les revenus lorsque l'entité remplit (ou à mesure qu'elle remplit) l'obligation

Non – Comptabiliser les revenus immédiatement

Évaluation des revenus tirés d'opérations sans accord contraignant

Comptabilisation des revenus

- Les revenus sont évalués au montant de l'augmentation de l'actif net :
 - Contrepartie autre qu'en trésorerie → Évaluation à la valeur actuelle.

Évaluation ultérieure

- Les actifs à recevoir :
 - qui entrent dans le champ d'application de la norme IPSAS 41 sont évalués en tant qu'actifs financiers;
 - qui n'entrent pas dans le champ d'application de la norme IPSAS 41 sont évalués de la même façon qu'un actif financier, par analogie.
- Tous les autres actifs sont évalués conformément à ce que prescrit la norme IPSAS applicable.
- Les passifs sont évalués conformément à la norme IPSAS 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels* (en se limitant à la valeur de l'actif associé).

Définitions – Impôts

Les **impôts** sont les avantages économiques ou le potentiel de service obligatoirement payés ou payables à l'entité conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes au gouvernement. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.

Un **événement imposable** est un événement dont un gouvernement, un corps législatif ou une autre autorité compétente a déterminé qu'il est assujetti à un impôt.

Les **charges payées par le biais du système fiscal** sont les montants mis à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils paient ou non des impôts.

Les **dépenses fiscales** sont les dispositions préférentielles du droit fiscal qui accordent à certains contribuables des dégrèvements non applicables à d'autres.

Comptabilisation des impôts

Comptabilisation

- Au moment où se produit un événement imposable (événement assujetti à l'impôt)
- Lorsque les critères de comptabilisation sont remplis

Évaluation

- Selon la contrepartie reçue / à recevoir
- Facteurs pris en considération :
 - Probabilité que les ressources aillent à l'entité
 - Valeur actuelle des actifs résultants

Révisions

- Dans la période considérée

Autres questions sur la comptabilisation des impôts

Les ressources reçues avant l'événement imposable sont comptabilisées en tant qu'impôts reçus d'avance.

Les recettes fiscales représentent le montant brut :

- non réduit des charges payées par le biais du système fiscal;
- non majoré des dépenses fiscales.

Certains impôts sont levés à des fins particulières.

Comptabilisation des revenus tirés d'opérations assorties d'un accord contraignant

1

Identification
d'un accord
contraignant

2

Identification
des obligations
de conformité

3

Détermination
de la
contrepartie de
l'opération

4

Répartition de la
contrepartie de
l'opération

5

Comptabilisation
des revenus

Définitions – Revenus tirés d'opérations assorties d'un accord contraignant

Une **obligation de conformité** est une promesse de l'entité, faite dans le cadre d'un accord contraignant, d'utiliser des ressources en interne pour des biens ou des services distincts ou de transmettre des biens ou des services distincts à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire.

Un **actif sur accord contraignant** est un droit de l'entité à une contrepartie pour avoir rempli, selon les modalités de l'accord contraignant, ses obligations de conformité, lorsque ce droit dépend d'autre chose que de l'écoulement du temps (p. ex., la performance future de l'entité).

Un **passif sur accord contraignant** est une obligation de l'entité de remplir, selon les modalités de l'accord contraignant, l'obligation de conformité qui lui incombe et pour laquelle elle a reçu une contrepartie (ou le montant est dû) du fournisseur de ressources.

Un **acheteur** est un fournisseur de ressources qui fournit une ressource à l'entité en contrepartie de biens ou de services qui sont des extrants issus des activités de l'entité dans le cadre d'un accord contraignant pour sa propre consommation.

Définitions – Revenus tirés d'opérations assorties d'un accord contraignant

La **valeur distincte** (d'un bien ou d'un service) est le prix d'un bien ou d'un service pour lequel il faut utiliser des ressources en interne ou qui est fourni séparément à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire.

Un **tiers bénéficiaire** est une entité, un ménage ou un individu qui bénéficiera d'une opération effectuée entre d'autres parties en recevant des ressources.

La **contrepartie de l'opération** est la quantité de ressources auxquelles l'entité s'attend à avoir droit.

Étape 1 – Identification d'un accord contraignant

Pour que les revenus tirés d'une opération assortie d'un accord contraignant soient comptabilisés, il faut que les conditions suivantes soient remplies :



Les parties à l'accord contraignant ont approuvé celui-ci.



L'entité peut identifier les droits de chaque partie dans le cadre de l'accord contraignant.



L'entité peut identifier les modalités de paiement prévues pour avoir rempli chaque obligation de conformité identifiée.



L'accord contraignant a une substance économique.



Il est probable que l'entité recouvrera la contrepartie à laquelle elle a droit pour avoir rempli les obligations de conformité qui lui incombent.

Regroupement d'accords contraignants

L'entité traite deux accords contraignants (ou plus) comme un seul accord s'ils ont été conclus en même temps ou presque avec le même fournisseur de ressources (ou avec des parties liées à celui-ci) et si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :

- Les accords ont été négociés en bloc et visent un seul et même objectif.
- Le paiement en vertu d'un accord contraignant dépend des modalités / de l'exécution d'un autre accord.
- Les promesses dans les différents accords constituent une seule obligation de conformité.

Modifications d'accords contraignants

Traiter la modification comme un nouvel accord contraignant seulement si les *deux* conditions suivantes sont remplies :

L'étendue augmente (ajout de promesses distinctes);

La **contrepartie augmente** (reflète la valeur distincte des nouvelles promesses).

Autrement, comptabiliser la modification selon l'une des façons suivantes :

Résiliation + nouvel accord : traiter l'accord initial comme étant résilié et en créer un nouveau avec les promesses restantes/modifiées.

Partie d'un accord existant : traiter la modification comme telle si les promesses restantes ne sont pas distinctes (forment une seule obligation de conformité).

Étape 2 – Identification des obligations de conformité

L'entité comptabilise en tant qu'obligation de conformité chaque promesse :	Pour l'un ou l'autre de ces éléments :	Principales caractéristiques	Promesses non distinctes
• d'utilisation de ressources en interne; • de transmission à des parties externes (acheteur / tiers bénéficiaire).	✓ Biens/services distincts (ou groupe); ✓ Série de biens/services essentiellement semblables possédant : ○ les mêmes caractéristiques/risques, ○ les mêmes rythmes de transmission / d'utilisation.	• Chaque accord contraignant comporte ≥ 1 obligation de conformité (exécutoire, ne laissant pas d'autre solution pratique que de l'éteindre). ○ Sert d'unité de comptabilisation aux fins de la comptabilisation / l'évaluation.	• Combiner avec d'autres promesses jusqu'à ce qu'un groupe distinct soit identifié. • Peut conduire au traitement de toutes les promesses comme une seule obligation de conformité.

Étape 3 – Détermination de la contrepartie de l'opération

Contrepartie de l'opération :
quantité de ressources
auxquelles l'entité s'attend
à avoir droit

Facteurs ayant une incidence
sur l'estimation de la contrepartie
de l'opération :
Nature, échéancier et montant
de la contrepartie

- Tenir compte de l'effet de tous
les éléments suivants :
- Considération variable (incitatifs, pénalités, etc.)
 - Limitation des estimations de contrepartie variable
 - Existence d'une composante financement importante
 - Contrepartie autre qu'en trésorerie
 - Contrepartie payable à un fournisseur de ressources

Étape 4 – Répartition de la contrepartie de l'opération entre les obligations de conformité

Objectif : répartir la contrepartie de l'opération entre chaque obligation de conformité sur la base des droits attendus pour s'être acquitté de chacune.

Méthode de la valeur distincte relative

Affectation d'une partie de la contrepartie totale proportionnelle à la valeur distincte de chaque obligation.

Valeur distincte

Prix d'un bien ou d'un service :

- > qui est transmis séparément à l'acheteur / au tiers bénéficiaire;
- > pour lequel il faut utiliser des ressources en interne.

Estimation de la valeur distincte

Lorsque l'observation directe n'est pas possible

- Les entités estiment des valeurs distinctes permettant d'atteindre leur objectif de répartition.

Quelques méthodes appropriées

- Méthode de l'évaluation du marché avec ajustement
- Méthode du coût attendu
- Méthode résiduelle

Contrepartie variable

- Peut se rattacher à l'intégralité de l'accord contraignant ou à une partie spécifique de l'accord.
- Nécessite une identification et une évaluation séparées.

Étape 5 – Comptabilisation des revenus

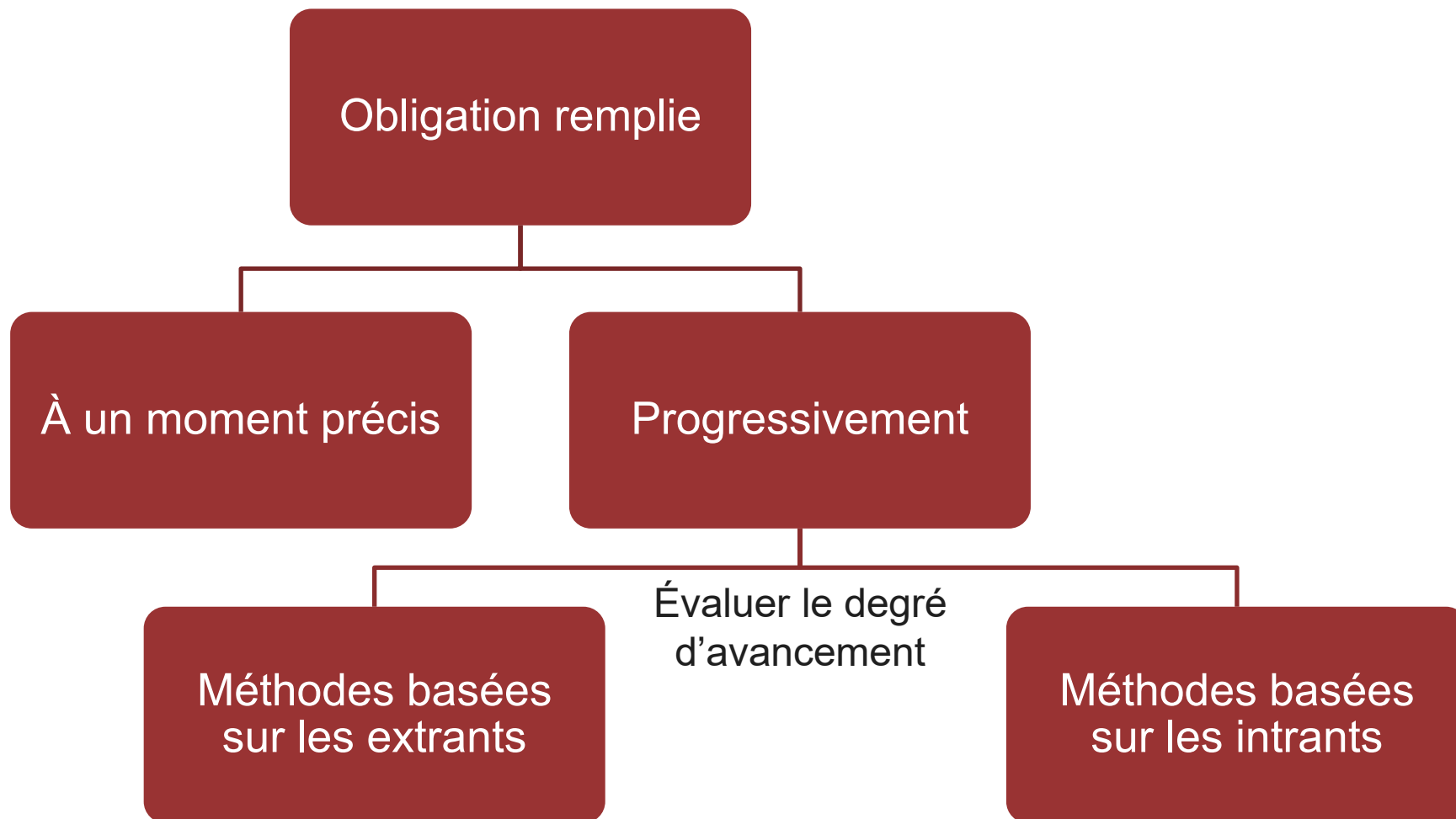
L'entité remplit l'obligation de conformité avant d'avoir reçu les ressources

- L'actif sur accord contraignant et les revenus sont comptabilisés au moment où l'obligation de conformité est remplie (ou à mesure qu'elle est remplie).
- L'actif correspond au droit de recevoir des ressources.
- L'actif est décomptabilisé et la trésorerie / l'autre actif est comptabilisé lorsque les ressources sont reçues.

L'entité remplit l'obligation de conformité après avoir reçu les ressources

- La trésorerie / l'autre actif et le passif sur accord contraignant sont comptabilisés lorsque les ressources sont reçues.
- Le passif correspond à l'obligation de l'entité de respecter l'obligation de conformité.
- Le passif est décomptabilisé et les revenus sont comptabilisés lorsque l'obligation de conformité est remplie (ou à mesure qu'elle est remplie).

Remplir les obligations de conformité



Évaluation des actifs et des passifs

Comptabilisation initiale

Actifs : évalués selon la contrepartie
reçue / à recevoir

Contrepartie autre qu'en trésorerie : évaluée
à la valeur actuelle

Évaluation ultérieure

Actifs à recevoir : s'ils entrent dans le champ
d'application de la norme IPSAS 41,
évalués en tant qu'actifs financiers

*S'ils n'entrent pas dans le champ d'application
de la norme IPSAS 41* : évalués de la même
façon qu'un actif financier, par analogie

Autres actifs : évalués selon
la norme IPSAS applicable

Évaluation ultérieure

Passifs : évalués conformément
à la norme IPSAS 19 (en se limitant
à la valeur de l'actif associé)

Évaluation des revenus tirés d'opérations assorties d'un accord contraignant



Évaluation : lorsqu'une obligation de conformité est remplie et que les revenus sont comptabilisés, ceux-ci sont évalués au montant de la contrepartie de l'opération affectée à cette obligation.

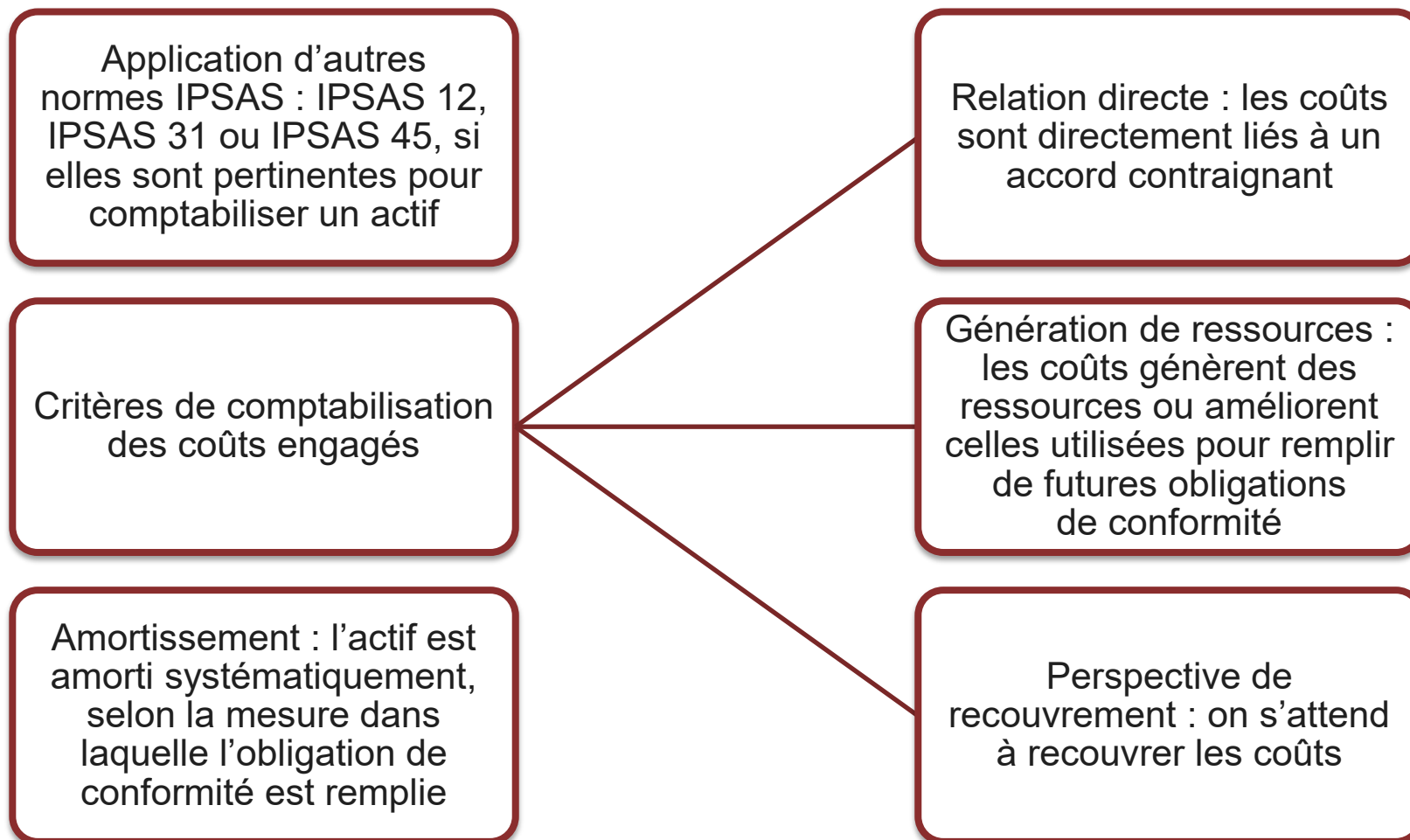


Contrepartie variable : inclut une estimation de la contrepartie variable seulement s'il est hautement probable qu'il n'y aura pas ajustement à la baisse important du montant cumulé des revenus comptabilisé lors du dénouement de l'incertitude.



Ajustement pour tenir compte de toute composante financement importante.

Coûts d'exécution d'un contrat contraignant



Transferts en capital

Un transfert en capital est une rentrée de trésorerie ou d'un autre actif qui découle d'un accord contraignant spécifiant que l'entité acquiert ou construit un actif non financier qui sera contrôlé par l'entité.



Les revenus sont comptabilisés au moment où l'entité remplit ses obligations de conformité dans le cadre de son opération de transfert en capital (comme pour d'autres opérations assorties d'un accord contraignant).



Certaines opérations de transfert en capital peuvent inclure une obligation de conformité pour l'exploitation de l'actif acquis ou construit, ce qui ne répondrait pas à la définition d'un transfert en capital.

Les obligations de conformité pour l'exploitation d'un actif sont des obligations de conformité distinctes.

Services reçus en nature

L'entité peut comptabiliser les services reçus en nature en tant que revenus et en tant qu'actifs, mais n'est pas tenue de le faire.

Les entités sont fortement encouragées à indiquer les services reçus en nature, en particulier s'ils font partie intégrante des activités.

Voici des exemples :

- Assistance technique reçue de la part d'autres gouvernements ou organismes internationaux;
- Services communautaires accomplis par des personnes déclarées coupables d'infractions;
- Services de pompiers volontaires reçus par des gouvernements locaux;
- Services bénévoles de parents reçus par des écoles publiques;
- Services de bénévoles reçus par des hôpitaux publics.

Prêts assortis de conditions avantageuses

- Prêts reçus à des conditions inférieures à celles du marché

La portion remboursable du prêt ainsi que les intérêts sont comptabilisés selon la norme IPSAS 41.

La différence entre la contrepartie de l'opération et la juste valeur du prêt au moment de la comptabilisation initiale correspond à un revenu, sauf dans la mesure où les conditions donnent lieu à un passif.

Au fur et à mesure que le passif diminue, des revenus d'un montant équivalent sont comptabilisés.

- Comptabilisation en tant qu'instruments financiers

Présentation dans les états financiers

Lorsque l'une ou l'autre des parties a rempli ses obligations, l'accord est présenté dans l'état de la situation financière comme un :

- actif sur accord contraignant –
si l'entité a rempli ses obligations et attend une contrepartie;
- passif sur accord contraignant –
si l'entité a reçu une contrepartie et est tenue de remplir ses obligations.

Présentation des droits inconditionnels :

- Présenter séparément comme une créance ses droits inconditionnels à une contrepartie, le cas échéant.

Informations à fournir

Objectif : permettre aux utilisateurs des états financiers de comprendre la nature, le montant, le calendrier et le degré d'incertitude des revenus et des flux de trésorerie provenant des opérations génératrices de revenus.

- Informations à fournir
Revenus tirés de différentes opérations :
 - Opérations sans accord contraignant;
 - Opérations assorties d'un accord contraignant.
- Jugements importants portés lors de l'application de la norme IPSAS 47 aux accords contraignants.
- Actifs comptabilisés au titre des coûts engagés pour l'obtention ou l'exécution d'un accord contraignant avec un fournisseur de ressources.

Ressources

Informations supplémentaires

- [Site Web de l'IPSASB \(en anglais\)](#)
- [Manuel de l'IPSASB](#)
(version électronique – en anglais)
- [Manuel de l'IPSASB](#)
(version PDF – en anglais)
- [Page Web sur les activités internationales du CCSP](#)





Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Merci!

