



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Atelier Présentation des Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS) – Séance n° 4 – Revenus (transcription)

Dans le but de favoriser l'accessibilité de nos webinaires, nous tenons à en fournir une transcription qui se veut fidèle aux propos tenus. Veuillez noter qu'il peut cependant y avoir des cas où il nous est impossible de saisir ce que dit l'intervenant. Si vous avez des questions ou des commentaires au sujet de la transcription, n'hésitez pas à communiquer avec nous à l'adresse info@frascanada.ca.

Clyde MacLellan : Dans cette séance, nous ferons d'abord un bref survol des revenus, puis nous examinerons deux normes qui portent sur le sujet : la norme IPSAS 9, qui fournit des indications sur la comptabilisation des revenus tirés d'opérations avec contrepartie ; et la norme IPSAS 23, qui fournit des indications sur la comptabilisation des revenus tirés d'opérations sans contrepartie.

Il est important de mentionner que l'IPSASB a entrepris une révision du traitement comptable de certaines opérations sans contrepartie selon la norme IPSAS 23, et plus précisément de la comptabilisation des transferts. Comme ce projet est en cours, nous ne verrons pas en détail tous les aspects de la norme IPSAS 23, qui pourraient subir des changements. Nous verrons par contre le traitement comptable des impôts, car cet aspect de la norme est, à notre avis, peu susceptible de changer.

Je passe donc la parole à Jean-François, qui va nous parler des revenus.

Jean-François Trépanier : Revenons donc à la base et voyons la définition qu'on donne aux revenus :

Les revenus sont les accroissements d'avantages économiques ou du potentiel de service qui donnent lieu à des augmentations des actifs nets ou des capitaux propres.

Sont exclues des revenus les augmentations des actifs nets ou des capitaux propres relatives aux apports des propriétaires.

Les revenus ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçues et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les sommes qui sont perçues à titre de mandataire du gouvernement ou d'organisme public autre ou pour le compte d'autres tiers ne sont pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui vont à l'entité et n'entraînent pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En effet, l'entité mandataire ne peut contrôler l'utilisation des actifs perçus ou en tirer un quelconque avantage dans la réalisation de ses objectifs. En conséquence, ils sont exclus des revenus.

Une entité agit à titre de mandataire lorsqu'elle n'est pas exposée aux risques et avantages importants associés à la vente de biens et à la prestation de services.

Lorsque la perception n'est pas probable, une charge est comptabilisée.

Les entités du secteur public peuvent tirer des revenus de leurs opérations avec contrepartie ou sans contrepartie.

Les opérations avec contrepartie sont des opérations par lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à une autre entité, une valeur approximativement égale (principalement sous forme de trésorerie, de biens, de services ou d'utilisation d'actifs).

Font partie de ces opérations, par exemple :

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

Les opérations avec contrepartie doivent être comptabilisées conformément à la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie*, comme nous le verrons dans les prochaines diapositives.

Les opérations sans contrepartie sont des opérations dans lesquelles une entité reçoit une valeur d'une autre entité sans pour autant lui donner directement en échange une valeur à peu près égale, ou donne une valeur à une autre entité sans recevoir directement en échange une valeur à peu près égale.

Font partie de ces opérations, par exemple :

- a) Les impôts;
- b) Les transferts (en trésorerie ou sans effet de trésorerie), y compris subventions, remise de dettes, amendes, legs, dons, donations, et biens et services fournis en nature et les prêts assortis de conditions avantageuses pour leur part inférieure aux conditions du marché.

Les opérations sans contrepartie doivent être comptabilisées conformément à la norme IPSAS 23, *Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)*.

Nous allons maintenant examiner, en premier lieu, la norme IPSAS 9, *Produits des opérations avec contrepartie*.

Selon la norme IPSAS 9, on doit comptabiliser les produits qui découlent des types d'opérations suivants :

- la prestation de services, selon la méthode de l'achèvement des travaux;
- la vente de biens lorsque les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens et le contrôle effectif sont transférés;
- les intérêts, en fonction du temps écoulé, selon la méthode du taux d'intérêt effectif ;
- les redevances;
- les dividendes lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir un paiement est établi.

Nous allons aborder chacun de ces types d'opérations dans cette présentation.

Les revenus sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises commerciales ou rabais pour quantités consentis par l'entité. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie, et le montant des revenus est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir.

On applique habituellement les critères de comptabilisation de la norme IPSAS 9 à chacune des opérations pour tenir compte de leur substance respective.

Lorsqu'une opération implique la prestation de services, les revenus associés à l'opération sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement de l'opération à la date de clôture.

Clyde MacLellan : Qu'est-ce qu'on entend par « degré d'avancement » ?

Jean-François Trépanier : Le degré d'avancement renvoie à la méthode dite de l'achèvement des travaux. Suivant cette méthode, les revenus sont comptabilisés dans les périodes au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation des revenus sur cette base fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période.

Selon la méthode de l'achèvement des travaux, les revenus sont comptabilisés lorsque le résultat de l'opération peut être estimé de façon fiable.

Le résultat de l'opération peut être estimé de façon fiable lorsque :

- a) le montant des revenus peut être évalué de façon fiable;
- b) il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité;
- c) le degré d'avancement de l'opération à la date de clôture peut être évalué de façon fiable;
- d) les coûts engagés pour réaliser l'opération et les coûts d'achèvement peuvent être évalués de façon fiable.

Nous allons voir, avec la prochaine diapositive, en quoi peut consister la prestation de services.

Hébergement : les revenus locatifs tirés de la fourniture de logements sont comptabilisés à mesure qu'ils sont gagnés, conformément aux modalités du contrat de location.

Transport scolaire : les revenus tirés des prix demandés aux passagers pour le transport scolaire sont comptabilisés à mesure que les services sont fournis.

Gestion des autoroutes à péage : les revenus tirés de la gestion des autoroutes à péage sont comptabilisés à mesure qu'ils sont gagnés, selon l'utilisation des autoroutes.

Commissions au titre de services financiers : la comptabilisation des revenus qui découlent des commissions au titre de services financiers dépend a) des finalités pour lesquelles les commissions sont facturées et b) de la méthode employée pour comptabiliser les instruments financiers auxquels elles se rapportent. La description des commissions au titre de services financiers peut ne pas être indicative de la nature et de la substance des services fournis. Il est donc nécessaire d'établir une distinction entre les commissions qui font partie intégrante du rendement effectif d'un instrument financier, qui sont perçues à mesure que les services sont fournis, et les commissions qui sont perçues lors de l'exécution d'un acte important.

Droits d'entrée : les revenus générés par des représentations artistiques et la tenue de banquets ou d'autres événements spéciaux sont comptabilisés lorsque l'événement a lieu. Les droits qui se rattachent à la vente d'un abonnement pour une série d'événements sont répartis entre les événements, de façon à refléter les services fournis lors de chacun des événements.

Droits de scolarité : les revenus sont comptabilisés sur la durée de l'enseignement.

Redevances de franchise ou frais relatifs à une concession : les redevances de franchise ou les frais relatifs à une concession peuvent être reçus en contrepartie de services initiaux ou ultérieurs, de matériel ou d'autres actifs corporels. Les redevances de franchise et les frais relatifs à une concession sont donc comptabilisés en revenus sur une base reflétant l'objet pour lequel ils ont été facturés.

Lorsque l'opération porte sur la vente de biens, il faut, pour déterminer la date du transfert à l'acquéreur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, examiner les conditions dans lesquelles l'opération s'effectue.

En effet, dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acquéreur. Il en est ainsi pour la plupart des ventes.

Comptabiliser les revenus provenant de la vente de biens lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont remplies :

- l'entité a transféré à l'acquéreur les risques et les avantages importants inhérents à la propriété des biens;
- l'entité ne continue à être impliquée ni dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés;
- le montant des revenus peut être évalué de façon fiable;
- il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité;
- les coûts engagés, ou à engager, concernant l'opération peuvent être évalués de façon fiable.

Voici d'autres revenus tirés d'opérations avec contrepartie :

Les intérêts sont comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif.

Les redevances sont comptabilisées lorsqu'elles sont gagnées en fonction de la substance du contrat correspondant.

Les dividendes ou équivalents de dividendes sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à percevoir un paiement est établi.

Les critères de comptabilisation généraux s'appliquent. Les revenus sont comptabilisés lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité et que leur montant peut être évalué de façon fiable.

Passons maintenant à la norme IPSAS 23 et, pour être plus exact, à la comptabilisation des impôts.

L'entité qui établit des impôts doit comptabiliser un actif à ce titre lorsque le fait imposable se produit et que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.

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

La juste valeur des actifs auxquels donne lieu une opération fiscale correspond à la meilleure estimation de l'entrée de ressources pour l'entité. La meilleure estimation tient compte aussi bien de la probabilité que les ressources iront au gouvernement que de la juste valeur des actifs découlant de l'opération.

Lorsqu'on emploie des modèles statistiques pour évaluer les actifs et les revenus qui découlent d'opérations fiscales, les montants réels qui sont réalisés dans des périodes ultérieures peuvent différer des montants estimés qui sont dus par les contribuables au titre de la période considérée. Les révisions d'estimations sont faites prospectivement selon la norme IPSAS 3, *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*.

Les ressources relatives aux impôts reçues avant que ne se soit produit le fait imposable sont comptabilisées à l'actif et au passif (impôts reçus d'avance), pour les raisons suivantes :

- i) le fait qui confère à l'entité un droit à l'impôt ne s'est pas produit,
- ii) les critères de comptabilisation des recettes fiscales n'ont pas été remplis.

Les recettes fiscales doivent être déterminées au montant brut. Elles ne doivent pas être réduites des charges payées par le système fiscal et ne doivent pas être majorées du montant des dépenses fiscales.

Clyde MacLellan : Et que sont les « charges payées par le système fiscal » et les « dépenses fiscales » ?

Jean-François Trépanier : Les charges payées par le système fiscal sont les sommes mises à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils paient ou non des impôts.

Les dépenses fiscales sont des dispositions préférentielles du droit fiscal qui accordent à certains contribuables des dégrèvements non applicables à d'autres contribuables. Elles ont une incidence sur le montant des recettes fiscales auquel l'entité a droit.

Certains impôts sont levés à des fins particulières. Généralement, les impôts levés à des fins particulières ne créent pas d'obligation de prestation qui donnerait lieu à la comptabilisation d'un passif, parce que les fins particulières sont en quelque sorte des restrictions à l'utilisation des ressources. L'entité a la latitude qu'il faut pour déterminer comment elle utilise ces ressources. Si les ressources ne sont pas utilisées aux fins prévues, l'entité n'a pas l'obligation de les restituer.

L'entité doit présenter, soit dans le corps des états financiers à usage général, soit dans les notes annexes, les informations suivantes :

- a) le montant des revenus tirés d'opérations sans contrepartie comptabilisés pendant la période, par catégories principales, en indiquant séparément :
 - i) chaque grande catégorie d'impôts,
 - ii) chaque grande catégorie de revenus de transfert;
- b) le montant des créances comptabilisées à l'égard des revenus sans contrepartie;
[...]
- e) l'existence d'impôts reçus d'avance au titre d'opérations sans contrepartie et leur montant;
- f) le montant des passifs radiés.

L'entité doit aussi présenter, dans les notes annexes aux états financiers à usage général, les informations suivantes :

- a) les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des revenus tirés d'opérations sans contrepartie;
- b) pour les grandes catégories de revenus tirés d'opérations sans contrepartie, la base en fonction de laquelle la juste valeur des entrées de ressources a été déterminée;
- c) pour les grandes catégories de recettes fiscales que l'entité ne peut évaluer de façon fiable pendant la période au cours de laquelle le fait imposable se produit, des informations relatives à la nature des impôts.

Dans de nombreux cas, l'entité est en mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les revenus découlant d'opérations fiscales en recourant, par exemple, à des modèles statistiques. Il peut toutefois arriver, dans des circonstances exceptionnelles, que l'entité ne soit pas en mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les revenus avant que ne se soient écoulées une ou plusieurs périodes de présentation de l'information financière, après la survenance du fait imposable. Dans ces cas, l'entité communique les informations sur la nature des grandes catégories d'impôts qui ne peuvent être évalués de façon fiable et, par conséquent, comptabilisés, dans la période de présentation de l'information financière au cours de laquelle le fait imposable se produit. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les revenus et la situation d'actif net futurs de l'entité.

Voilà qui met fin à cette séance.