

INTRODUCTION TO IPSAS



Contents

Introduction aux revenus	3
Revenu	4
Objectif d'apprentissage.....	4
Définition des revenus	6
Exemple illustratif	7
Types de revenus	8
Comptabilisation des transactions sans échange	10
Comptabilisation de l'annonce	12
Discussions et questions.....	13
Questions de révision.....	14
Réponses aux questions de révision.....	15
Revenus des opérations d'échange.....	16
Comptabilisation des opérations avec change – IPSAS 9	17
Reconnaissance et mesure	17
Services de rendu	17
Exemples de services de rendu ..	19
Vente de biens.....	19
Autres revenus de change	19
Constatation des produits	20
Revenus d'intérêts	21
Divulgaration par note illustrative.....	22
Note X – Ventes de biens et services.....	23
Discussions et questions.....	23
Questions de révision.....	24
Réponses aux questions de révision.....	25
Revenus des transactions sans contrepartie : impôts	26
Comptabilisation des transactions sans contrepartie..	27
Comptabilisation des taxes.....	27
Exemple illustratif	29
Autres questions de comptabilité fiscale	30
Dépenses/dépenses fiscales	31

Divulgations	31
Divulgateion par note illustrative.....	32
Discussions et questions.....	33
Questions de révision.....	34
Réponses aux questions de révision.....	36
Revenus des transactions sans échange : transferts.....	37
Comptabilisation des transactions sans contrepartie	38
Comptabilisation des transferts	38
Caractéristiques des conditions.....	40
Exemple illustratif	41
Reçus d'avance.....	41
Composantes avec et sans échange d'une transaction	41
Composants avec et sans échange	42
Autres transactions sans échange	42
Prêts concessionnels.....	44
Prêt à l'autorité sanitaire.....	44
Divulgations	45
Discussions et questions.....	46
Questions de révision.....	47
Réponses aux questions de révision.....	49
Propositions de l'IPSASB concernant les revenus	51
Objet de la séance	52
Nouvelles normes proposées.....	52
Obligations de prestation.....	52
Types de revenus	53
Obligations de prestation.....	53
Comptabilisation des revenus sans obligations de prestation.....	55
Obligations actuelles dans ED 71	56
Comptabilisation des taxes selon ED 71.....	57
Pour plus d'informations.....	57

Introduction to Revenues

Revenue

Les informations sur les revenus sont importantes pour aider les utilisateurs à évaluer la situation financière et la performance des entités du secteur public. La comparaison des revenus avec les dépenses aide les utilisateurs à évaluer si les revenus actuels sont suffisants pour couvrir les coûts des programmes et services fournis au cours de la période en cours. Les informations sur les revenus sont également importantes pour évaluer l'impact de la fiscalité et d'autres revenus sur l'économie ou le besoin d'emprunt à long terme. Le contenu de ce module identifie et discute de la définition et des problèmes liés à la déclaration des revenus qui résultent des types et de la nature uniques des revenus du secteur public.

Les entités du secteur public génèrent des revenus qui ont des équivalents exacts dans le secteur à but lucratif et qui peuvent, selon 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 à peu près égale à la valeur des biens et services reçus. Cependant, la majorité des revenus gouvernementaux sont des transferts non réciproques tels que des impôts, des taxes, des droits et des taxes obtenus grâce à l'exercice des pouvoirs souverains.

L'existence d'une relation d'échange dans les transferts non réciproques est ténue. Même si l'on pourrait affirmer qu'un gouvernement reçoit des recettes fiscales en échange de biens et de services (par exemple, routes, soins de santé, éducation, maintien de l'ordre, défense, etc.), les citoyens qui paient pour ces 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 se concentre sur les exigences de la [norme IPSAS 9, Produits des opérations avec change](#) et [IPSAS 23, Produits provenant d'opérations sans contrepartie directe \(impôts et transferts\)](#).

Les sujets spécifiques incluent :

- Portée des normes
- Définitions
- Comptabilisation et mesure des revenus
- Reconnaissance des transferts avec stipulations et conditions
- Dépenses payées par le biais du système fiscal et dépenses fiscales

Learning Objective

- IPSAS 9, Produits des opérations avec change
- IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie
- A la fin de cette séance, vous pourrez
 - distinguer les revenus avec échange et hors échange
 - appliquer les exigences d'identification, de reconnaissance et de mesure des revenus
 - appliquer les exigences de présentation et d'information pour déclarer les revenus

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

Revenus sans contrepartie : (IPSAS 23, Revenus provenant de transactions sans contrepartie (impôts et transferts))

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

Revenus de change : (IPSAS 9, Revenus des opérations de change)

- (i) Ventes de biens ou de services ;
- (ii) Dividendes ;
- (iii) Intérêts ; et (iv) les gains nets résultant de la vente d'actifs.

Gains :

- (i) Augmentations de la juste valeur des instruments financiers ; (IPSAS 29, Instruments financiers : comptabilisation et La mesure)
- (ii) Gains de change ; (IPSAS 4, Effets des variations des taux de change) et (iii) Autres gains. (par exemple, plus-values sur vente d'actifs selon IPSAS 17, Immobilisations corporelles) (Étude 14, chapitre 8, page 167, paragraphe 8.2)

Le module se concentre sur les exigences d'IPSAS 9, Produits des opérations avec change et IPSAS 23, Produits des opérations sans échange (impôts et transferts). La plupart des entités du secteur public disposeront d'une certaine forme de revenus hors change, et pour beaucoup, cela constituera leur principale source de revenus. L'accent est mis sur la comptabilisation des revenus provenant d'opérations sans contrepartie, car il s'agit d'un domaine susceptible d'entraîner un changement important lorsque les entités passeront à une comptabilité d'exercice intégrale.

- IPSAS 9, Produits des opérations avec contrepartie prescrit le traitement comptable des produits résultant d'opérations et d'événements avec contrepartie. • IPSAS 23, Produits des opérations sans contrepartie prescrit les exigences relatives à l'information financière des produits provenant des transactions sans contrepartie.

A la fin de cette séance, les participants sont capables :

- Faire la distinction entre les revenus avec et sans échange et comprendre l'impact que cela a sur la comptabilité et la déclaration des revenus ;
- Appliquer les exigences d'identification, de comptabilisation et de mesure des revenus. • Sont capables d'appliquer les exigences de présentation et d'information pour déclarer les revenus.

Définition des revenus

- Flux brut d'avantages économiques ou de potentiel de service entraînant une augmentation des revenus nets.
actif/capitaux propres
- Exclut les contributions des propriétaires.
- Tous les éléments de revenus inclus dans l'excédent ou le déficit de la période
- Exclut les montants collectés en tant qu'agent et les entrées de financement
- Lorsque le recouvrement n'est pas probable, charge comptabilisée

Arrière-plan:

- Les revenus correspondent à l'afflux brut d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période de reporting, lorsque ces entrées se traduisent par une augmentation de l'actif net/des capitaux propres
- Les revenus excluent les augmentations de l'actif net/capitaux propres liées aux contributions des propriétaires.
- Tous les éléments de revenus comptabilisés au cours d'une période doivent être inclus dans l'excédent ou le déficit, à moins qu'une norme IPSAS exige le contraire.

Normalement, tous les éléments de revenus comptabilisés au cours d'une période sont inclus dans l'excédent ou le déficit. Toutefois, il peut exister des circonstances dans lesquelles des éléments particuliers peuvent être exclus de l'excédent ou du déficit pour la période en cours.

IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs traite de deux de ces circonstances : la correction d'erreurs et l'effet des changements de méthodes comptables. D'autres exemples incluent les augmentations et les diminutions de réévaluation et les différences de change particulières qui doivent être comptabilisées directement en tant que variations de l'actif net/des capitaux propres.

- Les sommes perçues en tant qu'agent ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net ou des revenus

Les revenus comprennent uniquement les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiels de services reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Montants collectés en tant qu'agent du gouvernement ou d'un autre organisme gouvernemental ou pour le compte d'autres tiers ; par exemple, la collecte de paiements de téléphone et d'électricité par la poste pour le compte d'entités fournissant de tels services ne constitue pas un avantage économique ou un potentiel de service qui revient 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 ni en bénéficier d'une autre manière dans la poursuite de ses objectifs. Ils sont donc exclus des revenus.

Une entité agit en tant qu'agent lorsqu'elle n'est pas exposée aux risques et récompenses 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 que l'entité gagne est prédéterminé, qu'il s'agisse soit d'une commission fixe par transaction, soit d'un pourcentage déclaré du montant facturé au client. Par exemple, l'entité n'a pas :

- la responsabilité principale de la fourniture des biens ou des services au client ou de l'exécution des commandes, par exemple en étant responsable de l'acceptabilité des produits ou services commandés ou achetés par le client ;
- le risque de stock avant ou après la commande du client, lors de l'expédition ou au retour ;
- pouvoir discrétionnaire dans l'établissement des prix, directement ou indirectement, par exemple en fournissant des biens ou services ;
- le risque de crédit du client.

De même, dans une relation de garde ou d'agence, les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent les montants collectés pour le compte du mandant qui n'entraînent pas d'augmentation de l'actif net/des capitaux propres de l'entité. Les sommes perçues pour le compte du mandant ne constituent pas des revenus. Les revenus correspondent plutôt au 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 aucun impact sur l'actif net/les capitaux propres (affectent actif et passif uniquement)

Les flux de financement, notamment les emprunts, ne répondent pas à la définition de recettes car ils (a) se traduisent par une variation égale de l'actif et du passif et, par conséquent, (b) n'a aucun impact sur l'actif net/les capitaux propres. Les entrées de financement sont portées directement au bilan et ajoutées aux soldes de l'actif et du passif.

- Le montant du chiffre d'affaires comptabilisé dont la récupération 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 associé à la transaction iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits, le montant irrécouvrable, ou le montant pour lequel le recouvrement a cessé d'être probable, est comptabilisé en charge plutôt qu'en ajustement du montant de revenus initialement comptabilisés.

Illustrative Example

Scénario:

Une municipalité perçoit des impôts fonciers scolaires au nom de l'État. Au cours de l'année, elle a facturé des taxes foncières résidentielles et commerciales d'un montant de 1 116 644 millions d'UM. Sur ce montant, 527 442 CU ont été facturés au nom de l'État.

Quel montant déclarerait-il comme revenu pour l'exercice financier provenant des impôts fonciers ? Expliquer.

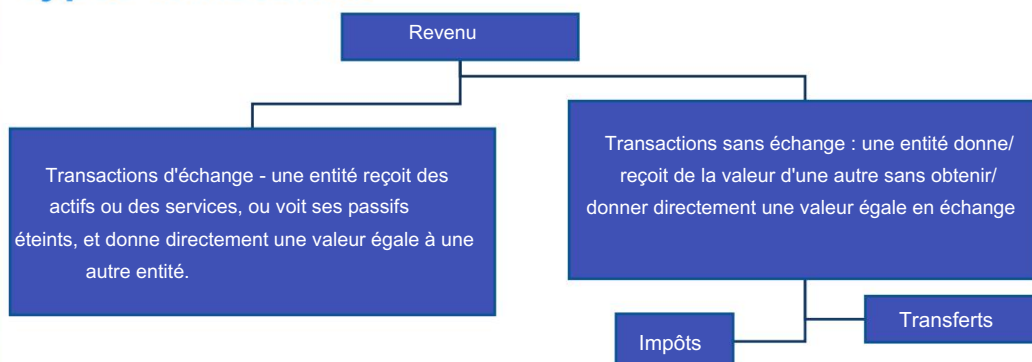
un 1 116 644 UC

B) 589 202 UC.

Répondre:

La réponse est (b). Les impôts fonciers facturés au nom 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 sommes collectées en tant qu'agent de l'État ne constituent pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui reviennent à la municipalité et n'entraînent pas d'augmentation de son actif ou de diminution de son passif. En effet, la municipalité ne peut pas contrôler l'utilisation des actifs collectés ni en bénéficier d'une autre manière dans la poursuite de ses objectifs. Ils sont donc exclus des revenus.

Types of Revenue



Les entités du secteur public peuvent tirer des revenus de transactions avec ou sans échange.

Les transactions d'échange sont des transactions dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit ses passifs éteints, et donne directement une valeur à peu près 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) prestation de services ;
- b) vente de biens, y compris la vente de terrains et autres biens destinés à la revente ; et
- c) utilisation par des tiers d'actifs de l'entité rapportant 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 de temps convenue. Les services peuvent être rendus sur une seule 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'eau, la gestion des routes à péage et la gestion des paiements de transfert.

Les marchandises comprennent :

- a) Les biens produits par l'entité à des fins de vente, tels que les publications, et
- b) Biens achetés pour la revente, tels que des marchandises ou des terrains et autres biens détenus pour la revente.

L'utilisation par des tiers des actifs de l'entité génère des revenus sous la forme de :

- a) Loyer – La location d'immobilisations corporelles aux taux du marché (autres que ceux en location
- b) Intérêts – frais liés à l'utilisation de la trésorerie ou des 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 les brevets, les marques, droits d'auteur et logiciels informatiques ; et
- d) Dividendes ou équivalents – distributions de surplus aux détenteurs de titres de participation au prorata à leurs détentions d'une catégorie particulière de capital.

Les transactions sans échange sont des transactions qui ne sont pas des transactions avec échange.

Dans une transaction sans échange, une entité soit reçoit de la valeur d'une autre entité sans donner directement une valeur à peu près égale en échange, soit donne de la valeur à une autre entité sans recevoir directement une valeur à peu près égale en échange.

Des exemples de transactions sans échange sont :

a) Les impôts ; et

b) Transferts (qu'ils soient en espèces ou non), y compris les subventions, les remises de dettes, les amendes, les legs, les cadeaux, les dons, les biens et services en nature et la part hors marché des prêts concessionnels reçus.

Les impôts sont des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois et/ou réglementations, établies pour fournir des revenus au gouvernement. Les impôts constituent 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, appelés contribuables, relevant de sa juridiction en utilisant ses pouvoirs souverains. Les impôts satisfont à la définition de transaction sans échange parce que le contribuable transfère des ressources au gouvernement, sans recevoir directement en échange une valeur à peu près égale. Même si le contribuable peut 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 taxes n'incluent pas les incendies ou autres pénalités imposées en cas de violation de la loi. Les transferts non obligatoires vers l'État ou des entités du secteur public, tels que les dons et le paiement de redevances, ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans échange. Des recettes anticipées, c'est-à-dire des montants reçus avant le fait imposable, peuvent également survenir au titre des impôts.

Les transferts sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiels de services provenant de transactions sans échange, autres que les impôts. Les transferts comprennent les subventions, les remises de dettes, les fi es, les legs, les cadeaux, les donations et les biens et services en nature.

Les transferts ont pour caractéristique commune de transférer des ressources d'une entité à une autre sans fournir une valeur d'échange approximativement égale et ne constituent pas des taxes au sens où l'on les définit. Si un accord stipule que l'entité bénéficiaire doit fournir une valeur d'échange à peu près égale, l'accord n'est pas un accord de transfert, mais un contrat pour une opération d'échange qui doit être comptabilisée selon IPSAS 9.

Il existe un autre groupe de transactions sans échange dans lesquelles l'entité peut fournir une contrepartie directement en échange des ressources reçues, mais cette contrepartie ne se rapproche pas de la juste valeur des ressources reçues. Par exemple, une entité reçoit un prêt d'une autre entité, mais n'est tenue d'en rembourser qu'une partie.

Il existe également d'autres transactions pour lesquelles il n'est pas immédiatement clair s'il s'agit d'opérations avec ou sans échange. Dans ces cas, un examen du fond de la transaction permettra de déterminer s'il s'agit d'opérations avec ou sans échange.

Les gouvernements peuvent facturer les biens et services fournis à d'autres entités ou directement aux membres du public. La vente de biens est normalement considérée comme une opération d'échange. Dans certains cas, un gouvernement facturera pour des biens ou des services un prix qui n'a aucun rapport avec le coût de fourniture des biens ou des services ou qui n'a aucun rapport avec le prix qu'un destinataire est prêt à payer. Par exemple, un gouvernement peut fournir des biens et des services à un prix bien inférieur à son 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 réalisée à un prix subventionné, c'est-à-dire un prix qui n'est pas approximativement égal à la juste valeur des biens ou des services vendus, cette transaction entre dans la définition d'une transaction sans échange qui est comptabilisée conformément aux IPSAS 23.

Pour déterminer si la substance d'une transaction est celle d'une transaction sans échange ou d'une transaction avec échange, le jugement professionnel est exercé. Une entité peut bénéficier de remises commerciales, de remises sur quantité 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 transaction sans échange.

Recognizing Non-Exchange Transactions

- Analyser les transactions sans échange
 - Les entrées de ressources répondent-elles à la définition et aux critères de comptabilisation d'un actif ?
 - Existe-t-il une obligation de performance qui nécessite la comptabilisation d'un passif
- Mesuré au montant de l'augmentation de l'actif net
- L'entrée est probable et la juste valeur est mesurable
- La sortie est probable et son montant estimable

Il existe deux approches différentes de comptabilisation des produits selon IPSAS 9 et IPSAS 23. IPSAS 9 adopte une approche par le résultat selon laquelle les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont gagnés. IPSAS 23 adopte une approche d'obligation de performance. Selon IPSAS 23, les produits sont comptabilisés lorsque l'entité a satisfait aux obligations de performance associées aux produits sans change.

IPSAS 23 exige que :

- a) les entités analysent les entrées de ressources provenant de transactions sans échange pour déterminer si elles satisfont aux définition d'un actif et des critères de comptabilisation en actif ;
- b) si les entrées donnent lieu à la comptabilisation d'un actif, les entités déterminent si une obligation de performance est créé et nécessite 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 transaction sans échange soient comptabilisés conformément aux principes établis dans IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels ;
- e) qu'un revenu égal à l'augmentation de l'actif net associé à un afflux de ressources soit reconnu.

Une entité comptabilisera un actif résultant d'une opération sans échange 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 annule un passif, une opération sans échange entraîne la décomptabilisation d'un passif. Les deux entraîneront une augmentation de l'actif net/des capitaux propres de l'entité et la comptabilisation des revenus.

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 en exclure l'accès au cédant. L'entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle des ressources avant de pouvoir comptabiliser un actif.

De nombreux accords de transfert de ressources deviennent contraignants pour toutes les parties avant que le transfert de ressources ait lieu. Cependant, ce n'est que lorsque (a) une créance est exécutoire et (b) que l'entité évalue qu'il est probable que l'entrée de ressources se produira que les actifs, les passifs et/ou les produits seront comptabilisés. Jusque-là, l'entité ne peut pas exclure ou réglementer l'accès des tiers aux bénéfices des ressources proposées au transfert.

L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public ne suffit pas en soi à identifier les ressources comme étant contrôlées par un bénéficiaire. Une entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle des ressources avant de pouvoir comptabiliser un actif.

Le caractère exécutoire peut être contenu dans la législation ou dans des accords contraignants. Les lois ou réglementations généralement applicables identifient des critères d'éligibilité spécifiques que les bénéficiaires doivent remplir 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 vers toutes les entités qui répondent aux critères d'éligibilité spécifiés. Une fois qu'une entité satisfait aux critères d'éligibilité en vertu de la législation ou d'un accord contraignant, elle peut exercer un contrôle exécutoire sur les ressources.

Par exemple, les modalités des accords de partage des coûts sont généralement 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 accords à frais partagés, le bénéficiaire a droit à un transfert de ressources une fois qu'il a engagé des dépenses admissibles. Au moment où le bénéficiaire effectue des dépenses admissibles en vertu de l'accord, il contrôle les ressources que le cédant a accepté de partager conformément à l'accord à frais partagés. En vertu de l'accord, le gouvernement doit rembourser au bénéficiaire le pourcentage spécifié de ces dépenses admissibles.

Une entrée de ressources provenant d'une transaction sans échange, autre que des services en nature, qui répond à la définition d'un actif est comptabilisée 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 seront flux vers l'entité ; et
- b) La juste valeur de l'actif peut être évaluée de manière fiable.

Un afflux de ressources est probable lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'il se produise. 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'entrée de ressources est déterminé sur la base des éléments probants 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 l'habitude de transférer des ressources convenues, il est probable que l'entrée se produira, même si les fonds n'ont pas été transférés à la date de déclaration date.

Un actif acquis dans le cadre d'une transaction sans échange 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 acquiert 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 transaction d'échange, le coût d'acquisition est une mesure de la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, par définition, dans une transaction sans échange, la contrepartie fournie 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 IPSAS. Les stocks, immobilisations corporelles ou immeubles de placement acquis par le biais d'opérations sans contrepartie doivent être initialement évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, conformément aux exigences de IPSAS 12, Stocks et IPSAS 16, Immeubles de placement. L'évaluation initiale des actifs acquis dans le cadre d'opérations sans échange à leur juste valeur est conforme à l'approche adoptée dans IPSAS 17, Immeubles, Installations et équipements, pour les actifs acquis sans frais ou pour un coût symbolique. Les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui répondent à la définition d'un instrument financier, ainsi que 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 cette IPSAS est appliquée).

Les transferts incluent les services en nature. Les services en nature sont des services fournis par des particuliers ou des entités à des entités du secteur public dans le cadre d'une transaction sans échange. Ces services répondent à la définition d'un actif car l'entité contrôle une ressource à partir de laquelle des avantages économiques futurs ou un potentiel de service devraient découler pour l'entité. 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, mais n'y sont pas tenues, comptabiliser 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 de reporting.

Lorsque, à la suite d'une opération sans échange, une entité comptabilise un actif, elle comptabilise également un produit équivalent au montant de l'actif, sauf si elle est également tenue de comptabiliser un passif. Si une entité est requise pour 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 échange. Lorsqu'une entité comptabilise une augmentation de l'actif net à la suite d'une opération sans contrepartie, elle comptabilise des produits.

Les revenus provenant d'opérations sans contrepartie sont évalués à hauteur de l'augmentation de l'actif net comptabilisée par l'entité.

Une obligation actuelle est un devoir d'agir ou de s'exécuter d'une certaine manière et peut donner lieu à une responsabilité au titre de toute transaction sans échange. Les obligations actuelles peuvent être imposées par des stipulations sur la manière dont les ressources doivent être utilisées dans des lois ou des réglementations ou des accords contraignants établissant la base des transferts. Ils peuvent également découler de l'environnement opérationnel normal, comme la constatation d'encaissements anticipés.

Lorsqu'une entité satisfait à une obligation actuelle comptabilisée en tant que passif au titre d'une entrée de ressources provenant d'une transaction sans échange comptabilisée en tant qu'actif, elle réduira la valeur comptable du passif comptabilisé et comptabilisera un montant de produits égal à cette réduction.

Lorsqu'un passif est réglé ultérieurement, le montant de la réduction du passif sera comptabilisé comme revenu.

Les critères de comptabilisation d'un passif sont les mêmes que les critères généraux de comptabilisation selon IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Une obligation actuelle résultant d'une transaction sans échange 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 représentatives d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service sera tenu de régler l'obligation ; et
- b) Une estimation fiable peut être faite du montant de l'obligation.

L'estimation prend en compte les risques et incertitudes qui entourent les événements entraînant la comptabilisation du passif.



Accounting for Announcement

Scénario:

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

Les autorités locales chargées du logement bénéficient-elles d'un afflux de ressources répondant à la définition d'un actif à la suite de l'annonce ? Expliquer.

Répondre:

Les autorités locales chargées du logement n'ont pas de recours exécutoire contre le gouvernement supérieur 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 contrôlées par les autorités locales du logement. Il ne semble pas y avoir de législation en place. Autrement dit, il n'existe aucune loi de crédits ni aucun autre pouvoir permettant au gouvernement supérieur d'effectuer le transfert. L'annonce du gouvernement n'est pas spécifique, de sorte qu'elle crée une attente légitime parmi les autorités locales chargées du logement que le gouvernement supérieur remplira ses obligations. L'annonce ne permet pas, par exemple, d'identifier ;

- a) des autorités locales spécifiques en matière de logement qui recevront un financement supplémentaire
- b) le montant du financement supplémentaire
- c) la période pendant laquelle le financement sera accordé.

Discussion and Questions

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

Visitez la page Web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Review Questions

question 1

Un gouvernement local facture et perçoit des impôts fonciers au nom d'un gouvernement d'État à des fins d'éducation.

Le gouvernement local verse les impôts perçus au gouvernement de l'État sur une base trimestrielle sur la base du taux d'imposition fixé par l'État et de la valeur imposable des propriétés. Le gouvernement local rembourse toutes les taxes scolaires irrécouvrables.

Les recettes fiscales de l'éducation relèvent-elles du gouvernement local ?

Answers to Review Questions

question 1

Les taxes scolaires facturées et collectées au nom du gouvernement de l'État ne constituent pas des revenus du gouvernement local. Les revenus comprennent uniquement les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiels de services reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés en tant qu'agent du gouvernement ou d'une autre organisation gouvernementale ou pour le compte d'autres tiers ne constituent pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui reviennent au gouvernement local 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 ni en bénéficier d'une autre manière dans la poursuite de ses objectifs. Le gouvernement local n'est pas exposé à un risque de crédit significatif. Ils sont donc exclus des revenus.

Revenue from Exchange Transactions

Accounting for Exchange Transactions – IPSAS 9

Comme indiqué, les opérations d'échange sont des transactions dans lesquelles une entité reçoit des actifs ou des services, ou voit ses passifs éteints, et donne directement une valeur à peu près 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) prestation de services ;
- b) vente de biens, y compris la vente de terrains et autres biens destinés à la revente ; et
- c) utilisation par des tiers d'actifs de l'entité rapportant des intérêts, des redevances et des dividendes ou des distributions similaires.

Recognition and Measurement

- Revenus reconnus de
 - Prestation de prestations selon la méthode du pourcentage d'avancement
 - Vente de biens lorsque les risques et avantages importants liés à la propriété et au contrôle efficace transféré
 - Intérêts proportionnels au temps en utilisant le rendement effectif
 - Redevances gagnées
 - Dividendes lorsque le droit de recevoir le paiement est établi
- Évalué à la juste valeur de la contrepartie
- Reconnu lorsque les critères de reconnaissance sont satisfaits

Le chiffre d'affaires est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant des éventuelles remises commerciales et remises sur volume accordées par l'entité. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous la forme d'espèces ou d'équivalents de trésorerie, et le montant des revenus correspond au montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie reçu ou à recevoir.

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

Rendering Services

- Reconnaître par référence au stade d'avancement à la date de clôture
- Conditions:
 - Le montant des revenus peut être mesuré de manière fiable
 - Il est 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 encourus et les coûts de réalisation peuvent être mesurés de manière fiable

Lorsqu'une transaction implique la prestation de services, les revenus associés à la transaction sont reconnus par référence au stade d'avancement de la transaction à la date de clôture. Sous ceci

Selon cette méthode, les revenus sont comptabilisés dans les périodes de reporting au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation des revenus sur cette base fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité et des performances du service 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 terminées.

Selon la méthode de l'avancement, les revenus 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 revenus peut être mesuré de manière fiable ;
- b) Il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à la transaction seront flux vers l'entité ;
- c) Le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture peut être évalué de manière fiable ; et
- d) Les coûts engagés pour la transaction et les coûts pour réaliser la transaction peuvent être mesurés de manière fiable.

Les estimations des revenus 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) Le mode et les modalités de règlement.

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

- a) Enquêtes sur les travaux effectués ;
- b) Services exécutés à ce jour en pourcentage du total des services à exécuter ; ou
- c) La proportion que représentent les coûts engagés à ce jour 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 reflétant les services rendus ou à réaliser sont inclus dans le coût total estimé de la transaction.

Lorsque le résultat de la transaction impliquant la prestation de services ne peut être estimé de manière fiable, les produits ne seront comptabilisés qu'à hauteur des dépenses comptabilisées qui sont récupérables.

Examples of Rendering 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 orientations de mise en œuvre d'IPSAS 9 pour plusieurs exemples et des orientations générales sur la comptabilisation.

Sale of Goods

- Comptabiliser les revenus provenant de la vente de biens lorsque toutes les conditions suivantes sont remplies, satisfait:
 - L'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants liés à la propriété des biens ;
 - L'entité ne conserve ni une implication continue dans la gestion au degré habituellement associé à la propriété, ni un contrôle effectif sur les biens vendus ;
 - Le montant des revenus peut être mesuré de manière fiable ;
 - Il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à la transaction reviendront à l'entité ; et
 - Les coûts engagés ou à engager au titre de la transaction peuvent être évalués

de manière fiable.

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

Other Exchange Revenues

- Intérêt
- Redevances
- Dividendes

Les intérêts sont comptabilisés au prorata du temps, en tenant 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 trésorerie futures attendues sur la durée de vie de l'actif afin qu'il corresponde à la valeur comptable initiale de l'actif. Les produits d'intérêts comprennent le montant de l'amortissement de toute décote, prime ou autre différence entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance. Lorsque des intérêts impayés ont couru avant l'acquisition d'un investissement portant intérêt, la perception ultérieure des intérêts est répartie entre les périodes pré-acquisition et post-acquisition ; seule la partie post-acquisition est comptabilisée en chiffre d'affaires.

Les redevances sont comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, conformément à la substance de l'accord concerné.

Les dividendes ou leurs équivalents sont comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à recevoir le 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 reviendra à l'entité et que le montant peut être évalué de manière fiable.

Revenue Recognition

Scénario:

Un gouvernement traite et distribue l'eau à des fins résidentielles et commerciales. 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 et les factures soient émises 15 jours après la fin du trimestre pour chaque groupe de consommateurs. Les revenus sont comptabilisés dans le grand livre 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 décembre 20X1 est de 200 000 CU. Les factures sont payables dans trente jours. L'exercice se termine le 31 décembre 20X1.

Groupe de facturation	Date de facture	Consommation Période	Date d'échéance	Montant (UC)
groupe A	15 décembre, 20X0	sept-oct-nov	15 janvier 20X1	900 000
Groupe B	15 janvier, 20X1	oct-nov-déc	15 février 20X1	1 000 000
Groupe C	15 février 20X1	nov-déc-janv.	15 mars 20X1	1 200 000

Quel ajustement faut-il apporter au chiffre d'affaires pour la période close le 31 décembre 20X1 ? Expliquer.

L'entité doit comptabiliser un chiffre d'affaires pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 de 2 000 000 CU comme suit :

Facturation Groupe	Date de facture	Consommation Période	Date d'échéance	Montant (UC)	Provision de fin de période (UC)
Groupe A	15 décembre 20X0	sept-oct-nov	15 janvier 20X1	900 000	200 000 ¹
Groupe B	15 janvier, 20X1	oct-nov-déc	15 février 20X1	1 000 000	1 000 000 ²
Groupe C	15 février 20X1	nov-déc-janv.	15 mars 20X1	1 200 000	800 000 ³
Total					2 000 000

¹ Consommation non facturée pour le groupe A

² Consommation pour 3 mois clos le 31 décembre facturée le 15 janvier

³ Consommation estimée pour le groupe C pour novembre et décembre 20X0 (15 février, facturation 20X1/3 mois) * 2 mois)

Interest Revenue

Scénario:

Une entité du secteur public détient une débenture achetée le 1er janvier 20X0. Le coût était de 100 000 UC. L'entité du secteur public recevra un paiement de 115 763 UC à l'échéance à son troisième anniversaire. La débenture a un taux d'intérêt nominal de zéro (c'est-à-dire qu'elle est « sans intérêt »).

Des tableaux financiers de valeur actuelle 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 trois années jusqu'à l'échéance ? Expliquer. (Pour faciliter le calcul, les intérêts sont accumulés sur une base annuelle et non au prorata des jours de la période.)

	Revenus d'intérêts UC	Valeur comptable UC
1er janvier 20X0		100 000
31 décembre 20X0	?	?
31 décembre 20X1	?	?
31 décembre 20X2	?	?

Répondre:

Le taux effectif est le taux d'intérêt requis pour actualiser le flux de rentrées de trésorerie futures attendu sur la durée de vie de l'actif afin qu'il soit égal à la valeur comptable initiale de l'actif.

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

Illustrative Note Disclosure

La note illustrative met en évidence les exigences suivantes en matière d'informations à fournir dans les notes dans IPSAS 9 :

Une entité doit fournir :

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

L'exemple suivant montre un exemple de note qu'une entité peut utiliser pour expliquer les éléments présentés dans la déclaration de performance comme des ventes de biens et de services. La politique comptable relative à la comptabilisation des revenus provenant des opérations de change sera probablement incluse dans la note de politique comptable annexée aux états financiers.

Note X – Sales of Goods and Services

Les revenus sont reconnus lorsque les services sont rendus ou que le titre des biens est transféré.

Les revenus déclarés sont composés des éléments suivants

	20X1 (CU)	20X1 (CU)
Frais d'eau et d'égouts	209 249	186 559
Tarifs de transport	96 660	90 828
Autre	49 202	45 539
Total	355 111	322 926

Discussion and Questions

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

Visitez la page Web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Review Questions

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'instruction. Il n'y a aucun remboursement une fois le semestre commencé. Le chiffre d'affaires est reconnu :

- a) Dans la période au cours de laquelle les frais sont perçus.
- b) Sur la durée de l'enseignement. c) Au début du semestre. d) À la fin du semestre.

Answers to Review Questions

question 1

La réponse est (b).

Les frais à payer correspondant à la juste valeur de l'instruction, la transaction est une opération d'échange comptabilisée selon IPSAS 9.

La méthode de l'avancement est utilisée pour comptabiliser les revenus. Selon cette méthode, les revenus sont comptabilisés dans les périodes de reporting au cours desquelles les services sont rendus. La comptabilisation des revenus sur cette base fournit des informations utiles sur l'étendue de l'activité et des performances du service au cours d'une période.

Revenue from Non-Exchange Transactions: Taxes

Accounting for Non-Exchange Transactions

Les problèmes associés à la comptabilisation des revenus provenant de transactions sans contrepartie comprennent la classification, la détermination des points de comptabilisation et l'évaluation lors de la comptabilisation initiale.

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

Accounting for Taxes

- L'entité qui impose des impôts comptabilise les actifs lorsque
 - Un événement imposable se produit
 - Critères de reconnaissance satisfaits
- Événement imposable – événement soumis à taxation
- Actifs évalués à la juste valeur à la date d'acquisition - meilleure estimation de la collecte en compte
 - Probabilité que les ressources circulent
 - Juste valeur des actifs qui en résultent
- Révisions prises en compte dans la période en cours

Une entité qui impose des impôts comptabilise un actif au titre des impôts lorsque l'événement imposable se produit et que les critères de comptabilisation des actifs sont remplis.

Les recettes fiscales proviennent uniquement du gouvernement qui impose la taxe, et non d'autres entités. Par exemple, lorsque le gouvernement national impose un impôt qui est collecté par son agence fiscale, les actifs et les revenus reviennent au gouvernement et non à l'agence fiscale.

Lorsqu'un gouvernement national impose une taxe sur les ventes, dont il reverse la totalité du produit aux gouvernements des États, sur la base d'un crédit continu, le gouvernement national comptabilise les actifs et les revenus pour la taxe, ainsi qu'une diminution des actifs et une dépense pour le transfert à l'État. Gouvernements. Les gouvernements des États comptabiliseront les actifs et les revenus liés au transfert.

De même, lorsqu'une seule entité perçoit des impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit en tant qu'agent pour toutes. Par exemple, lorsqu'une agence fiscale d'État perçoit l'impôt sur le revenu pour le gouvernement de l'État et plusieurs administrations municipales, elle ne comptabilise pas de revenus au titre des impôts perçus. Au lieu de cela, les gouvernements individuels qui imposent les impôts comptabilisent les actifs et les revenus au titre des impôts.

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, qui incluent, sans toutefois s'y limiter, la divulgation du fait générateur d'impôt par le contribuable.

L'événement imposable est l'événement qui, selon le gouvernement, la législature ou une autre autorité, sera soumis à l'impôt.

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

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

Sauf indication contraire dans les lois ou règlements, il est probable que le fait générateur pour :

- a) L'impôt sur le revenu est le fait que le contribuable perçoit un revenu imposable au cours de la période d'imposition ;
- b) La taxe sur la valeur ajoutée est l'exercice d'une activité imposable par le contribuable pendant la période d'imposition ;
- c) La taxe sur les produits et services correspond à l'achat ou à la vente de biens et services taxables pendant la période d'imposition. période;
- d) Les droits de douane désignent le mouvement de biens ou de services imposables à travers la frontière douanière ;
- e) Le droit de succession est le décès d'une personne possédant des biens imposables ; et
- f) L'impôt foncier est le passage de la date à laquelle l'impôt est prélevé, ou de la période pour laquelle l'impôt est prélevé, si l'impôt est prélevé sur une base périodique.

La juste valeur des actifs issus d'opérations fiscales est évaluée à la meilleure estimation de l'entrée de ressources dans l'entité. La meilleure estimation tiendra compte à la fois de la probabilité que les ressources reviennent à l'État et de la juste valeur des actifs qui en résulteront.

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 de mesurer de manière fiable les actifs résultant des transactions fiscales et les revenus qui en découlent, car les informations peuvent ne pas être disponibles avant que l'événement imposable ne se soit produit. Par exemple, le montant de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables n'est connu qu'une fois les déclarations de revenus déposées et évaluées.

Lorsqu'il existe une séparation entre le moment de l'événement imposable et la perception des impôts, les entités du secteur public peuvent évaluer de manière fiable les actifs découlant des transactions fiscales en utilisant, par exemple, des modèles statistiques basés sur l'historique de collecte de l'impôt particulier au cours de périodes antérieures. Ces modèles prendront en compte le calendrier des rentrées de fonds des contribuables, les déclarations faites par les contribuables et 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 accorde aux contribuables un délai plus long pour produire leurs déclarations que celui accordé au gouvernement pour publier des états financiers à usage général ;
- b) Les contribuables qui ne produisent pas leurs déclarations en temps opportun ;
- c) Évaluation des actifs non monétaires à des fins fiscales ;
- d) Les complexités du droit fiscal exigeant des délais prolongés pour évaluer les impôts dus par certains contribuables ;
- e) La possibilité que les coûts financiers et politiques liés à l'application rigoureuse des lois fiscales et à la collecte légale de tous les impôts dus au gouvernement puissent dépasser les avantages reçus ;
- f) La loi fiscale permettant aux contribuables de différer le paiement de certains impôts ; et
- g) Une variété de circonstances particulières aux impôts et aux juridictions individuels.

Dans certains cas, les actifs résultant d'opérations fiscales et les revenus qui en découlent ne peuvent être évalués de manière fiable qu'après un certain temps après la survenance du fait imposable. Par conséquent, les critères de comptabilisation peuvent ne pas être satisfaits 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 revenus peuvent être comptabilisés dans la période postérieure à la survenance du fait générateur.

Il existe des circonstances exceptionnelles dans lesquelles plusieurs périodes de reporting s'écouleront avant qu'un événement imposable n'entraîne une entrée de ressources représentatives d'avantages économiques futurs ou d'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 falloir plusieurs années pour déterminer et mesurer de manière fiable le montant des droits de succession dus au titre d'une succession importante, car celle-ci comprend un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de valeur, qui nécessitent des évaluations spécialisées.

Par conséquent, les critères de comptabilisation peuvent ne pas être satisfaits tant que le paiement n'est pas reçu ou à recevoir.

Lorsque les actifs et les revenus résultant d'opérations fiscales sont évalués à l'aide de modèles statistiques, le montant réel réalisé au cours des périodes de déclaration ultérieures peut être différent 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 de manière prospective conformément à la norme IPSAS 3, Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs.



Illustrative Example

Scénario:

Un gouvernement national prélève un impôt sur le revenu des particuliers. L'exercice financier du gouvernement et la fin de l'année fiscale 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 des revenus à la fin de l'exercice financier ? Expliquer.

Répondre:

Les recettes fiscales doivent être comptabilisées dans la période de déclaration au cours de laquelle l'événement imposable s'est produit, c'est-à-dire la réalisation d'un revenu imposable.

Comme les déclarations de revenus des particuliers ne seront produites que le 30 avril de l'année suivante, le gouvernement n'est pas en mesure d'évaluer directement l'impôt sur le revenu 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 son actualité. Le gouvernement développe un modèle statistique pour mesurer indirectement les recettes fiscales à recevoir.

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

Le modèle permet à l'entité présentant les états financiers d'évaluer de manière fiable l'actif et les revenus qui en découlent au cours de la période de reporting, qui sont ensuite comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général. Les notes complémentaires aux états financiers à usage général présentent les méthodes comptables, y compris la base 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 changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à la norme IPSAS 3, Méthodes comptables, estimations comptables et erreurs.



Other Tax Accounting Issues

- Les ressources reçues avant le fait générateur sont comptabilisées comme encaissements anticipés de impôts
- Les recettes fiscales sont un montant brut
 - Non réduit pour les dépenses payées par le biais du système fiscal
 - Non majoré pour les dépenses fiscales
- Taxes perçues à des fins spécifiques

Les ressources pour impôts perçues avant la survenance du fait fiscal sont comptabilisées à l'actif et au passif (reçus d'avance), car

(i) l'événement qui donne naissance au droit de l'entité aux impôts ne s'est pas produit, et

(ii) les critères de comptabilisation des recettes fiscales ne sont pas remplis.

Conformément aux définitions des actifs, des passifs, les ressources pour impôts reçues avant la survenance de l'événement imposable sont comptabilisées comme un actif et un passif (reçus d'avance), car (a) l'événement qui donne naissance 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 une entrée 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 imposable se produise. Lorsque le fait imposable survient, le passif est libéré et les produits sont reconnus.

Les recettes fiscales sont déterminées à un montant brut. Il ne sera pas réduit pour les dépenses payées par le biais du système fiscal. Les dépenses payées par le biais du régime fiscal sont des montants mis à la disposition des bénéficiaires, qu'ils paient ou non des impôts.

Dans certaines juridictions, le gouvernement utilise le système fiscal comme méthode pratique pour verser aux contribuables des prestations qui autrement seraient versées par un autre mode de paiement, comme l'émission d'un chèque, le dépôt direct du montant sur le compte bancaire d'un contribuable ou le règlement d'un autre compte sur au nom du contribuable.

L'essentiel est que les dépenses payées par le biais du système fiscal soient accessibles aux bénéficiaires, qu'ils paient des impôts ou qu'ils utilisent un mécanisme particulier pour payer leurs impôts. IPSAS 1 interdit la compensation des éléments de produits et de charges, sauf si une autre norme le permet. 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 législation fiscale qui accordent à certains contribuables des avantages dont d'autres ne bénéficient pas. Dans la plupart des juridictions, les gouvernements utilisent le système fiscal pour encourager certains comportements financiers et décourager d'autres comportements. Ces types de concessions ne sont disponibles que pour les 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'avantages sont appelés dépenses fiscales.

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

Certaines taxes sont perçues à des fins spécifiques. En règle générale, les impôts prélevés dans un but précis ne créent pas d'obligation de prestation nécessitant la comptabilisation d'un passif. Si le gouvernement est tenu de comptabiliser un passif lié à des actifs comptabilisés à la suite de prélèvements fiscaux à des fins spécifiques, il ne comptabilise pas les revenus tant que l'obligation de prestation n'est pas satisfaite et que le passif n'est pas réduit. Toutefois, dans la plupart des cas, les impôts perçus à des fins spécifiques ne devraient pas donner lieu à un passif, car ces fins spécifiques équivalent à des restrictions sur la manière dont les ressources sont utilisées. L'entité conserve son pouvoir discrétionnaire quant à la manière 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 objectifs spécifiques constituent des restrictions et non des conditions. Voir la discussion sur les stipulations, conditions et restrictions

Tax Expenditure/Expense

Scénario:

Un gouvernement national permet aux contribuables individuels 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 est-elle une charge ou une dépense fiscale ? Expliquer.
2. Comment le gouvernement national devrait-il comptabiliser et déclarer l'impact de la déduction des recettes fiscales ? Expliquer.

Répondre:

L'impact sur les recettes fiscales résultant de la déduction des intérêts hypothécaires et des impôts fonciers constitue une dépense fiscale. Il s'agit d'un avantage fiscal réservé aux contribuables. Les recettes fiscales ne seront pas majorées du montant de l'allègement fiscal. Les dépenses fiscales ne sont pas déclarées dans l'état de la performance financière. Ce sont des recettes fiscales perdues.

Disclosures

Divulguer :

- Revenus des transactions sans contrepartie
- Créances reconnues
- Montants des quittances anticipées
- Montant des dettes annulées
- Politiques comptables adoptées
- Base sur laquelle la juste valeur a été évaluée
- Informations sur les impôts qui ne peuvent pas être mesurés de manière fiable

Une entité indique soit dans le corps même des états financiers à usage général, soit dans les notes complémentaires :

- a) Le montant des produits des opérations sans contrepartie comptabilisés au cours de la période par grandes catégories présentant séparément :
 - (i) Impôts, indiquant séparément les principales catégories d'impôts ; et
 - (ii) Transferts, montrant séparément les principales catégories de revenus de transfert.
- b) Le montant des créances comptabilisées au titre des produits sans change ;
- ...
- e) L'existence et le montant des éventuelles quittances anticipées au titre des opérations sans échange ; et
- f) Le montant de toute responsabilité annulée.

Les informations mentionnées au point (e) obligent les entités à divulguer l'existence d'encaissements anticipés concernant les transactions sans contrepartie. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive faire un sacrifice sur les avantages économiques futurs ou le potentiel de service si l'événement imposable ne se produit pas. La divulgation de ces encaissements anticipés aide les utilisateurs à porter des jugements sur les revenus futurs et la situation de l'actif net de l'entité.

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

- a) Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des revenus provenant des transactions sans contrepartie ;
- b) Pour les principales catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie, la base sur laquelle la juste valeur des ressources entrantes ont été mesurées ;
- c) Pour les principales catégories de recettes fiscales que l'entité ne peut pas évaluer de manière fiable au cours de la période le moment où se produit le fait imposable, 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 revenus découlant des transactions fiscales, en utilisant, par exemple, des modèles statistiques. Cependant, 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 revenus générés jusqu'à ce qu'une ou plusieurs périodes de reporting se soient écoulées depuis la survenance de l'événement imposable. Dans ces cas, l'entité fournit des informations sur la nature des principales catégories d'impôts qui ne peuvent pas être évaluées de manière fiable, et donc comptabilisées, au cours de la période de reporting au cours de laquelle l'événement imposable se produit. Ces informations aident les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les revenus futurs et la situation de l'actif net de l'entité.

Illustrative Note Disclosure

Note X : Recettes fiscales

Les recettes fiscales sont déclarées nettes des montants perçus au nom des provinces. Les recettes de l'impôt sur le revenu sont comptabilisées lorsque le contribuable a gagné les revenus. Les revenus de l'exercice sont basés sur les montants évalués et les estimations de l'impôt sur le revenu gagné mais non encore évalué. Les recettes provenant de la taxe sur les produits et services sont constatées au moment de la vente ou de la mise à disposition. Les cotisations à l'assurance-emploi sont reconnues au fur et à mesure que les gains assurables sont gagnés. Les différences entre les estimations et les montants réels sont déclarées dans la période au cours de laquelle l'évaluation réelle est terminée.

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

	20X1 (000 UC)	20X0 (000 UC)
Impôt sur le revenu	139 601	151 798
Taxe sur les produits et services	26 947	25 740
Cotisations à l'assurance-emploi	40 573	39 806
Recettes fiscales totales	207 121	217 344

L'exemple illustre un exemple de note sur la politique comptable, la comptabilisation et l'évaluation de l'impôt. revenus.

La note illustrative montre comment une entité présente dans les notes annexes aux états financiers à usage général :

- a) Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe ;
- b) Pour les principales catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie, la base sur laquelle la juste valeur des ressources entrantes ont été mesurées.

Discussion and Questions

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

Visitez la page Web de

l'IPSASB. <http://www.ipsasb.org>

Review Questions

question 1

Un gouvernement national impose une taxe de vente dont il reverse la totalité du produit aux gouvernements des États, sur la base d'une appropriation continue. Parmi les propositions suivantes, laquelle est la comptabilisation appropriée pour les actifs et les revenus ?

- a) Le gouvernement national comptabilise les actifs et les revenus pour l'impôt, et 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 un produit d'impôts lorsque le fait imposable soumis à l'impôt survient.

Un gouvernement national prélève un impôt sur le revenu à 25 %. Il oblige les contribuables à effectuer des versements trimestriels sur les impôts estimatifs à payer pour l'année fiscale. Les déclarations de revenus doivent être déposées au plus tard le 30 avril et le solde des impôts payé au plus tard le 30 juin de l'année suivante. Le fait imposable survient lorsque

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

question 3

Un gouvernement local (entité déclarante) prélève une taxe de un pour cent de la valeur imposable de toutes les propriétés relevant de sa juridiction. La période de déclaration 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 étant dû au plus tard le 31 août. Si les taxes ne sont pas payées à cette date, les propriétaires encourrent une pénalité. des paiements de taux d'intérêt de trois pour cent par mois du montant impayé.

Quand le gouvernement local comptabilise-t-il un actif et un revenu ? Pourquoi?

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 étant dû avant le 31 août. Il permet aux contribuables de payer les impôts par versements mensuels à partir d'octobre de l'année précédente.

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

Answers to Review Questions

question 1

La réponse est (b).

Le gouvernement national est l'autorité fiscale qui impose la taxe sur les ventes. Le gouvernement national comptabilise les actifs et les revenus pour la taxe de vente. Il comptabilise une diminution des actifs et une charge pour le transfert aux gouvernements des États. Les gouvernements des États comptabiliseront les actifs et les revenus liés au transfert.

question 2

La réponse est (d).

Les ressources provenant des impôts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite de la survenance de l'événement imposable dont le gouvernement, le législateur ou une autre autorité a déterminé qu'il serait soumis à l'impôt.

Les ressources provenant des impôts 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 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, qui incluent, sans toutefois s'y limiter, la divulgation du fait générateur d'impôt par le contribuable.

question 3

Le gouvernement contrôle une ressource – les impôts fonciers à recevoir – lorsque l'événement imposable survient, c'est-à-dire le passage de la date à laquelle les impôts sont prélevés, soit le 31 juillet. Le gouvernement comptabilise les actifs et les revenus dans les états financiers à usage général de la période de reporting en à laquelle cette date survient.

Question 4

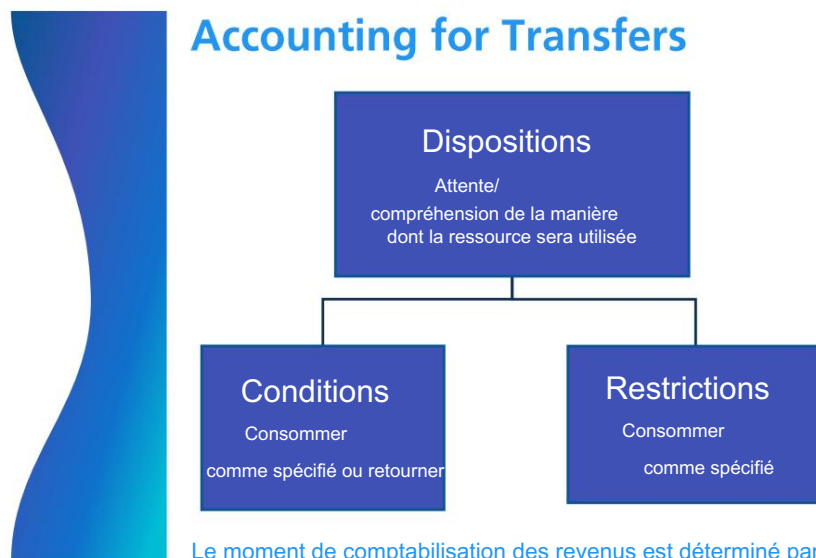
La collectivité locale comptabilise un actif et un passif au titre des taxes foncières payées d'avance au moment de leur réception. Il comptabilise une réduction du passif et un montant correspondant en produits au 31 juillet.

Conformément aux définitions des actifs, des passifs, les ressources pour impôts reçues avant la survenance de l'événement imposable sont comptabilisées comme un actif et un passif (reçus d'avance), car (a) l'événement qui donne naissance 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 une entrée 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 imposable se produise. Lorsque le fait imposable survient, le passif est libéré et les produits sont reconnus.

Revenue from Non-Exchange Transactions: Transfers

Accounting for Non-Exchange Transactions

Les questions associées à la comptabilisation des produits provenant de transactions sans contrepartie 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.



Les transactions qui génèrent des produits sans change impliquent souvent également la comptabilisation de passifs. Il est courant que des actifs soient transférés dans le cadre d'une opération sans échange 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 s'exécutera d'une manière particulière. Les stipulations qui obligent le destinataire à utiliser ou à consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif dans un but particulier imposent une obligation de performance au destinataire. L'obligation de prestation peut, dans certaines circonstances, créer une obligation actuelle répondant à la définition d'un passif.

Les stipulations sur les actifs transférés sont des dispositions législatives ou réglementaires, ou un accord contraignant, imposées lors de l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité déclarante. Les principales caractéristiques des stipulations comprennent :

- a) Les stipulations sont exécutoires par le biais de procédures juridiques ou administratives. Si une clause d'une loi, d'un règlement ou d'autres dispositions contraignantes est inapplicable, il ne s'agit pas d'une stipulation au sens de la norme 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 naissance à une obligation implicite selon IPSAS 23, que cette décision ait été ou non communiquée avant la date de clôture aux personnes concernées par elle dans un d'une manière suffisamment spécifique pour susciter une attente valable que l'entité s'acquitte de ses responsabilités.
- c) Une caractéristique clé des stipulations, telles que définies dans la présente Norme, est qu'une entité ne peut pas imposer une stipulation sur lui-même, que ce soit directement ou par l'intermédiaire d'une entité qu'il contrôle.

Les stipulations relatives à un actif transféré peuvent être soit des conditions, soit des restrictions. Les restrictions et les conditions peuvent exiger qu'une entité utilise ou consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif dans un but particulier (obligation de prestation) lors de la comptabilisation initiale.

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

Les conditions relatives aux actifs transférés exigent que l'entité soit consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif, soit restitue les avantages économiques futurs ou le potentiel de service au cédant en cas de violation des conditions. Seules certaines 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 restitution associée à l'actif transféré qui crée l'obligation actuelle qui répond à la définition d'un passif. Autrement dit, l'entité a une obligation actuelle de transférer les avantages économiques futurs ou le 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 une future sortie de ressources. Il est nécessaire de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré lors de la livraison de biens ou de services particuliers à des tiers, ou de les restituer au cédant. Par conséquent, lorsqu'un bénéficiaire comptabilise initialement un actif soumis à une condition, il encourt également un passif.

L'obligation actuelle est comptabilisée en passif lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation et qu'une estimation fiable peut être faite du montant de l'obligation. L'obligation actuelle est comptabilisée en passif lors de la comptabilisation initiale de l'actif.

Les restrictions sur les actifs transférés n'incluent pas l'exigence selon laquelle l'actif transféré, ou d'autres avantages économiques futurs ou potentiels de service, doivent être restitués au cédant si l'actif n'est pas déployé comme spécifié. Par conséquent, la prise de contrôle d'un actif soumis à une restriction n'impose pas au bénéficiaire une 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 ne respecte pas une restriction, le cédant, ou une autre partie, peut avoir la possibilité de demander une sanction à l'encontre du destinataire, par exemple en portant l'affaire devant un tribunal ou un autre tribunal, ou par une procédure administrative telle que comme directive d'un ministre du gouvernement ou d'une autre autorité, ou autrement.

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

Là encore, prendre le contrôle d'un actif soumis à une restriction qui pourrait être appliquée n'impose pas au bénéficiaire une obligation actuelle de transférer les avantages économiques futurs ou le 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 échange, lorsque le passif est ensuite réduit, 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 restituer les fonds inutilisés au cédant, les produits sont comptabilisés au fur et à mesure que les biens ou les services sont fournis.



Characteristics of Conditions

- Une sortie de ressources sera probable et la performance par rapport à la condition est requise et peut être évaluée.
- Condition exécutoire et en cas de manquement, elle serait exécutée
- Les performances sont évaluables et surveillées - précise
 - Les biens et services à fournir ou les actifs à acquérir
 - Les délais dans lesquels l'exécution doit avoir lieu

Pour satisfaire aux critères de comptabilisation en tant que passif, il est nécessaire qu'une sortie de ressources soit probable et que la performance par rapport à cette condition soit requise et puisse être évaluée.

Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire de considérer le fond des termes de la stipulation et non seulement sa forme.

La simple précision 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, en soi, suffisante pour donner naissance à un passif lorsque l'entité prend le contrôle de l'actif. actif.

De même, une condition doit imposer une obligation de performance à l'entité destinataire. L'obligation de prestation est exigée en raison de la condition elle-même. Une clause d'un accord de transfert qui impose à l'entité d'accomplir une action qu'elle n'a d'autre choix que d'accomplir peut amener l'entité à conclure que cette 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. Cette stipulation peut ne pas constituer 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 ne peut pas faire respecter l'obligation de restituer le bien, la stipulation ne répond pas à la définition d'une condition et sera considérée comme une restriction.

Une stipulation ne constitue pas une condition si, en cas de manquement, elle ne serait pas appliquée par le cédant. Si l'expérience passée avec le cédant indique que celui-ci n'applique jamais l'obligation de restituer l'actif transféré lorsque des violations ont eu lieu, l'entité bénéficiaire peut alors conclure que la stipulation a la forme mais non le fond 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 répondre 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.

Les performances devront être surveillées de manière continue par le cédant ou en son nom.

Illustrative Example

Scénario:

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

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

Répondre:

Dans ce cas, un bien peut être transféré sous réserve qu'il soit restitué au cédant si un événement futur déterminé ne se produit pas. Une obligation de restitution ne naît que lorsqu'il est probable que la stipulation ne sera pas respectée et un passif n'est comptabilisé que lorsque les critères de comptabilisation sont remplis.

Cependant, le gouvernement de l'État devra déterminer si le transfert revêt la nature d'un reçu anticipé. Les recettes anticipées donnent naissance à un actif et à une obligation actuelle car le contrat de transfert n'est pas encore devenu contraignant.

Advance Receipts

- Les ressources reçues avant qu'un accord de transfert ne devienne contraignant sont comptabilisées à l'actif et au passif des avances.

Lorsqu'une entité reçoit des ressources avant qu'un accord de transfert ne devienne contraignant, les ressources sont comptabilisées comme un 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 d'encaissement anticipé si l'accord de transfert n'est pas encore contraignant.

Les encaissements anticipés relatifs aux transferts ne sont pas fondamentalement différents des autres encaissements 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, le passif est acquitté et les produits sont comptabilisés.

Exchange and Non-Exchange Components of a Transaction

- Une transaction peut comprendre deux composantes, une composante d'échange et une composante sans échange.
- Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction comportant une composante avec échange et une composante sans échange, l'entité comptabilise
 - Le volet échange selon les principes et exigences des autres IPSAS ; et
 - La composante sans échange est comptabilisée selon les principes et exigences de la présente IPSAS 23.

Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction comportant une composante avec échange et une composante sans échange, l'entité comptabilise la composante avec échange selon les principes et exigences des autres IPSAS. La composante sans échange est comptabilisée selon les principes et exigences de cette norme. Pour déterminer si une transaction comporte des éléments identifiables avec et sans échange, le jugement professionnel est exercé. Lorsqu'il n'est pas possible de distinguer les composantes distinctes avec échange et sans échange, la transaction est traitée comme une opération sans échange.

Exchange and Non-Exchange Components

Scénario:

Un conseil scolaire local (l'entité présentant les états financiers) achète un terrain d'une juste valeur de 100 000 UM pour 50 000 UM auprès d'une municipalité.

Comment le conseil scolaire devrait-il comptabiliser l'acquisition? Pourquoi?

Répondre:

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

La composante échange serait comptabilisée conformément à IPSAS 9, Produits des opérations avec échange et IPSAS 17, Immobilisations corporelles. La composante sans échange est comptabilisée conformément à la norme IPSAS 23. Un actif acquis dans le cadre d'une transaction sans échange est initialement évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition. Une entrée de ressources provenant d'une transaction sans échange comptabilisée comme un actif est comptabilisée comme un produit.

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 indiquerait également un transfert de 50 000 CU représentant les revenus de la composante sans échange de la transaction d'achat du terrain.

Il s'agit de l'augmentation de l'actif net/capitaux propres suite à l'acquisition. C'est-à-dire une augmentation des actifs fonciers de 100 000 UM moins le paiement en espèces.

Other Non-Exchange Transactions

Les transactions sans échange suivantes suivent généralement les exigences de comptabilisation et d'évaluation comme pour les autres transactions sans échange

- Amendes
- Dette annulée : les revenus correspondent à la valeur comptable.
- Legs
- Cadeaux et dons
 - Valorisé à la juste valeur à la date d'acquisition
 - Engagements non reconnus

Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par une entité du secteur public, d'un individu ou d'une autre entité, tel que déterminé par un tribunal ou un autre organisme chargé de l'application de la loi. Les amendes obligent normalement une entité à transférer un montant fixe de liquidités au gouvernement et n'imposent à l'État aucune obligation pouvant être comptabilisée comme un passif. Les actifs issus des amendes sont évalués à la meilleure estimation de l'entrée 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 car un passif qu'elle avait précédemment comptabilisé est éteint. Les produits résultant de l'annulation de la dette sont évalués à la valeur comptable de la dette annulée.

Les entités comptabilisent des produits au titre de l'annulation de dette lorsque l'ancienne dette ne répond plus à la définition d'un passif ou ne satisfait plus aux critères de comptabilisation en tant que passif, à condition que l'annulation 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 représentatives d'avantages économiques futurs ou de potentiels de service pour un legs survient lorsque l'entité dispose d'une créance exécutoire, par exemple lors du décès du testateur, ou de l'octroi de l'homologation, selon les lois du pays. 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. Déterminer la probabilité d'un afflux d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service peut s'avérer problématique si un certain temps s'écoule entre le décès du testateur et le moment où l'entité reçoit des actifs. L'entité devra déterminer si la succession de la personne décédée est suffisante pour faire face à toutes les créances sur celle-ci et satisfaire tous les legs. Si le testament est contesté, cela affectera également la probabilité que les actifs reviennent à l'entité.

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

Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans le cadre d'une transaction sans échange, sans frais, mais peuvent être soumis à des stipulations. Lors de leur comptabilisation initiale, les cadeaux et dons, 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 actifs lorsque les biens sont reçus ou qu'il existe un accord contraignant pour recevoir les biens. Si les biens en nature sont reçus sans conditions, les revenus sont reconnus immédiatement. Si des conditions sont attachées, un passif est comptabilisé, qui est réduit et les produits sont comptabilisés lorsque les conditions sont remplies.

Les gages sont des engagements inopposables de transfert d'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'objet gagé. Les entités ne comptabilisent pas les éléments promis en tant qu'actifs ou revenus. Les gages peuvent justifier d'être présentés en tant qu'actifs éventuels selon les exigences d'IPSAS 19.

Concessionary Loans

- Prêts reçus à des conditions inférieures au marché
 - La partie du prêt remboursable plus les intérêts est une opération d'échange
 - La différence entre le prix de transaction (produits du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale constitue un produit sans change, sauf dans la mesure où les conditions entraînent un passif.
 - À mesure que le passif est réduit, un montant égal de revenus comptabilisé
- Comptabilisé comme un instrument financier

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

La partie du prêt remboursable, ainsi que les éventuels paiements d'intérêts, constituent une opération de change et sont comptabilisées 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 (produits du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale (voir IPSAS 29 ou IPSAS 41) constitue un produit sans change qui doit être comptabilisé conformément à IPSAS 23. Si l'entité détermine que la différence entre le prix de transaction (produits du prêt) et la juste valeur du prêt lors de la comptabilisation initiale constitue un produit sans change, elle comptabilise la différence en tant que produit, sauf s'il existe une obligation actuelle.

Lorsque les conditions imposées aux actifs transférés aboutissent à une obligation actuelle, celle-ci est comptabilisée comme un passif. À mesure que l'entité satisfait à l'obligation actuelle, le passif est réduit et un montant égal de produits est comptabilisé.

Des exemples de prêts concessionnels accordés par des entités comprennent des prêts aux pays en développement, aux petites exploitations agricoles, des prêts étudiants accordés aux étudiants admissibles à des études universitaires ou collégiales et des prêts au logement accordés aux familles à faible revenu. Les entités peuvent recevoir des prêts concessionnels, par exemple, d'agences de développement et d'autres entités gouvernementales.

Loan to Health Authority

Scénario:

Une autorité sanitaire locale reçoit un prêt de 5 millions d'UM d'une agence de développement internationale. L'accord stipule que le prêt doit être remboursé sur une période de 5 ans. Les intérêts sont payés annuellement à terme échu, au taux de 5 % par an sur le solde impayé du prêt. Le taux d'intérêt du marché pour une transaction similaire est de 10 %. Aucune condition n'est attachée au prêt.

Le prêt est-il un prêt concessionnel ? Expliquer.

Répondre:

Le prêt est un prêt concessionnel. Autrement dit, le taux d'intérêt du prêt de 5 % est préférentiel lorsque le taux du marché est de 10 %.

La partie du prêt remboursable, ainsi que les éventuels paiements d'intérêts, constituent une opération d'échange. 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 change qui doit être comptabilisé conformément à IPSAS 23.

La juste valeur est déterminée en actualisant les paiements en espèces futurs en utilisant le taux d'intérêt lié au marché.

Disclosures

Divulguer:

- Revenus des transactions sans contrepartie
- Créances reconnues
- Passifs comptabilisés au titre des conditions
- Montant et nature des actifs soumis à restrictions
- Montants des quittances anticipées
- Montant des dettes annulées
- Politiques comptables adoptées
- Base sur laquelle la juste valeur a été évaluée
- Nature et nature des legs, dons et donations

Une entité indique soit dans le corps même des états financiers à usage général, soit dans les notes complémentaires :

- a) Le montant des produits des opérations sans contrepartie comptabilisés au cours de la période par grandes catégories présentant séparément :
 - (i) Impôts, indiquant séparément les principales catégories d'impôts ; et
 - (ii) Transferts, montrant séparément les principales catégories de revenus de transfert.
- b) Le montant des créances comptabilisées au titre des produits sans change ;
- c) Le montant des passifs comptabilisés au titre des actifs transférés sous conditions ;
- d) Le montant des actifs comptabilisés qui sont soumis à des restrictions et la nature de ces restrictions ;
- e) L'existence et le montant des éventuelles quittances anticipées au titre des opérations sans échange ; et
- f) Le montant de toute responsabilité annulée.

Les conditions et restrictions imposent des limites à l'utilisation des actifs, ce qui a un impact sur les opérations 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 porter des jugements sur la capacité de l'entité à utiliser ses actifs à sa propre discrétion. Les entités sont encouragées à ventiler par catégorie les informations qui doivent être divulguées au point (c).

Les informations mentionnées au point (e) obligent les entités à divulguer l'existence d'encaissements anticipés concernant les transactions sans contrepartie. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive faire un sacrifice sur les avantages économiques futurs ou le potentiel de service si un accord de transfert ne devient pas contraignant. La divulgation de ces encaissements anticipés aide les utilisateurs à porter des jugements sur les revenus futurs et la situation de l'actif net de l'entité.

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

- a) Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des revenus provenant des transactions sans contrepartie ;
- b) Pour les principales catégories de produits provenant d'opérations sans contrepartie, la base sur laquelle la juste valeur des ressources entrantes ont été mesurées ;
- c) La nature et le type des principales catégories de legs, de dons et de donations, en indiquant séparément les principales catégories de biens en nature reçus.

Le point (c) oblige les entités à divulguer 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 puissent changer de manière significative. Ces informations aident les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les revenus futurs et la situation de l'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 comptabilisés 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 dans le futur. .

Discussion and Questions

Ceci conclut notre module sur les revenus des transactions sans échange. Les participants doivent se référer aux questions de révision pour tester leurs connaissances.

Visitez la page Web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

Review Questions

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 sur l'utilisation des actifs. Les conditions liées à un actif transféré donnent lieu à un passif lors de la comptabilisation initiale. Une condition comprend des stipulations qui

- a) Exiger d'une entité qu'elle utilise un actif dans un but particulier
- b) Une pénalité sera encourue si l'actif n'est pas utilisé comme spécifié
- c) Exiger de l'entité qu'elle utilise l'actif comme spécifié ou le restitue au cédant
- d) Exiger de l'entité qu'elle lève des fonds de contrepartie

question 2

Le gouvernement national (cédant) a prêté 20 millions d'UM à une administration locale (entité déclarante) pour permettre à l'administration locale de construire une usine de traitement des eaux. Après un changement de politique, le gouvernement national informe le gouvernement local qu'il annule le prêt. Aucune stipulation n'est attachée à l'annulation du prêt.

Comment le gouvernement local comptabilise-t-il l'opération d'annulation de prêt ? Pourquoi?

question 3

Le gouvernement national accorde 10 millions d'UM à un gouvernement provincial dans le cadre d'un accord selon lequel cette somme sera utilisée pour améliorer les systèmes de transport en commun. L'accord comprend un plan d'investissement en capital sur cinq ans qui identifie les projets éligibles. Au plus tard le 30 juin de chaque année, le gouvernement provincial doit soumettre un rapport vérifié de ses dépenses. Les fonds doivent être dépensés avant la fin de la cinquième année. Les fonds non dépensés ou le montant des dépenses inéligibles sont « récupérés » sur d'autres transferts 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 d'UM à une entité de logement social du gouvernement de l'État, en précisant qu'elle :

- a) Augmente le parc de logements sociaux de 1 000 unités supplémentaires en plus de tout autre projet prévu augmente; ou
- b) Utilise le transfert en espèces d'autres manières pour soutenir ses objectifs en matière de logement social.

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

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

Answers to Review Questions

question 1

La réponse est (c).

La principale distinction entre une condition qui impose une responsabilité à une entité et d'autres stipulations est l'obligation de restituer les actifs transférés en cas de violation des conditions.

La simple spécification selon laquelle un actif transféré doit être consommé pour fournir des biens et des services à des tiers n'est pas, en soi, suffisante 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 restitution ne naît que lorsqu'il est probable que la stipulation ne sera pas respectée et un passif n'est comptabilisé que lorsque les critères de comptabilisation sont remplis. Par exemple, un gouvernement national fournit des fonds à une entité gouvernementale provinciale à condition que l'entité collecte une contribution de contrepartie. Un passif ne survient que lorsque le gouvernement provincial s'attend à ce qu'il ne soit pas en mesure de réunir les fonds de contrepartie.

question 2

Lorsqu'elle reçoit la notification du gouvernement national lui communiquant sa décision d'annuler le prêt, l'administration locale décomptabilise le passif du prêt et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting 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 l'abandon de dette lorsque l'ancienne dette ne répond plus à la définition d'un passif ou ne satisfait plus aux critères de comptabilisation en tant que passif. Les produits résultant de l'abandon de dette sont évalués à la valeur comptable de la dette remise.

question 3

Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire de considérer le fond des termes de la stipulation et non seulement sa forme. La simple précision 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, en soi, suffisante pour donner naissance à un passif lorsque l'entité prend le contrôle de l'actif. actif.

Pour satisfaire aux critères de comptabilisation au passif, il faut qu'une sortie de ressources soit probable, et la performance par rapport à la condition est requise et peut être évaluée. 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, le cas échéant et, le cas échéant, les délais dans lesquels l'exécution doit avoir lieu. En outre, les performances devront être surveillées de manière continue par le cédant ou en son nom.

Dans ce cas-ci, le gouvernement provincial a conclu un accord contraignant qui stipule que les fonds seront utilisés pour améliorer les systèmes de transport en commun. L'accord comprend un plan d'investissement en capital sur cinq ans qui identifie des projets éligibles spécifiques. Il existe un délai dans lequel les fonds doivent être dépensés aux fins stipulées. Il existe un mécanisme de reporting pour surveiller le respect par le gouvernement provincial des termes de l'accord. Il existe un mécanisme permettant de récupérer les fonds non dépensés ou les dépenses inéligibles.

Faute de preuve du contraire, le gouvernement provincial suppose que le gouvernement national appliquerait l'accord et que, par conséquent, les stipulations de celui-ci répondraient à la définition d'une condition.

Le gouvernement provincial reconnaît l'argent de la subvention comme un atout. Le gouvernement provincial reconnaît également un passif à l'égard de la condition attachée à la subvention. Lorsque la province satisfait à la condition, c'est-à-dire lorsqu'elle effectue des dépenses autorisées, elle réduit le passif et constate 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 comptabilise une augmentation d'un actif (trésorerie) et des revenus d'un montant de 50 millions d'UM. Les stipulations de l'accord de transfert sont formulées de manière suffisamment large pour ne pas imposer au destinataire une obligation de performance – l'obligation de performance est imposée par le mandat opérationnel de l'entité et non par les termes du transfert.

IPSASB Proposals for Revenue

Purpose of Session

L'IPSASB propose des modifications à ses exigences en matière de comptabilisation des revenus

Les participants qui se préparent à adopter les normes IPSAS sur la base de la comptabilité d'exercice doivent connaître les propositions afin de pouvoir garantir que les systèmes et procédures de recettes en cours d'élaboration pour le processus de transition seront capables de gérer la comptabilité proposée.

La comptabilité discutée lors de cette séance concerne uniquement les propositions et est donc sujette à changement.

Étant donné que cette séance finale traite des propositions plutôt que des exigences publiées par l'IPSASB, il n'y a pas de questions de révision. Le but de cette session est de fournir suffisamment d'informations aux participants pour déterminer si leurs processus et systèmes sont capables de fournir les informations nécessaires à la mise en œuvre des propositions si l'IPSASB accepte de les mettre en œuvre.

Proposed New Standards

- ED 70, Revenus avec obligations de performance
- ED 71, Revenus sans obligations de performance.

Ces propositions sont complétées par une proposition de nouvelle norme sur les frais de transfert. L'ED 72, Dépenses de transfert, est abordé dans le module Dépenses.

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

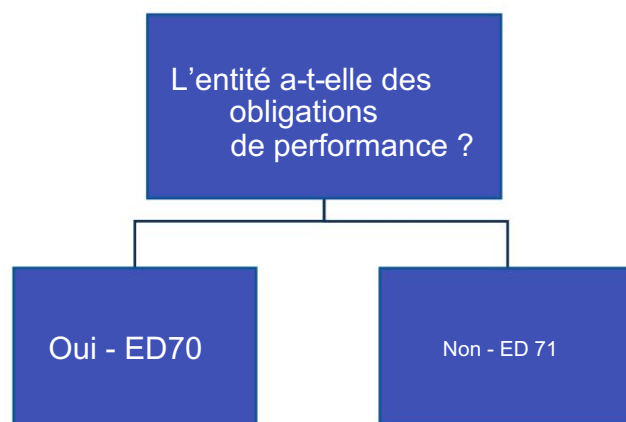
Performance Obligations

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

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

Le concept d'obligation de performance est utilisé pour déterminer si une transaction de revenus entre dans le champ d'application de l'ED 70 ou de l'ED 71. De plus, selon l'ED 70, les revenus sont comptabilisés lorsque (ou lorsque) une obligation de performance est satisfaite par le transfert des biens promis ou services à l'acheteur ou au tiers bénéficiaire.

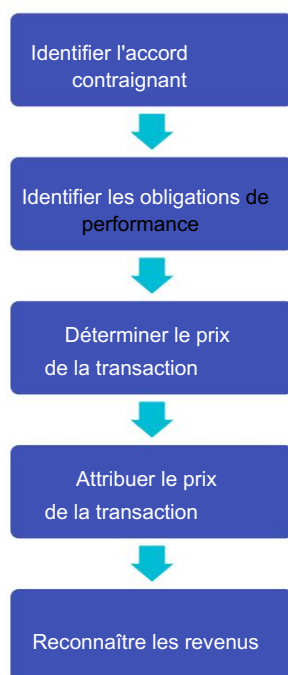
Types of Revenue



Pour qu'il y ait des obligations de prestation, il faut d'abord qu'il y ait un accord contraignant (un contrat ou similaire).

Si l'accord contraignant impose des obligations de performance à l'entité en échange des revenus qu'elle recevra, la transaction est comptabilisée selon ED 70. S'il n'y a pas d'accord contraignant, ou si l'accord contraignant n'impose pas d'obligations de performance à l'entité en échange de les revenus qu'elle percevra, la transaction est comptabilisée sous ED 71.

Performance Obligations



Étape 1 : Identifier l'accord contraignant

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

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

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

Étape 2 : Identifier les obligations de performance

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

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

Étape 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 des services promis.

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

- Contrepartie variable ;
- Existence d'un volet financement important ;
- Contrepartie autre qu'en espèces ; et
- Contrepartie payable à un acheteur.

Étape 4 : attribuer le prix de transaction

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

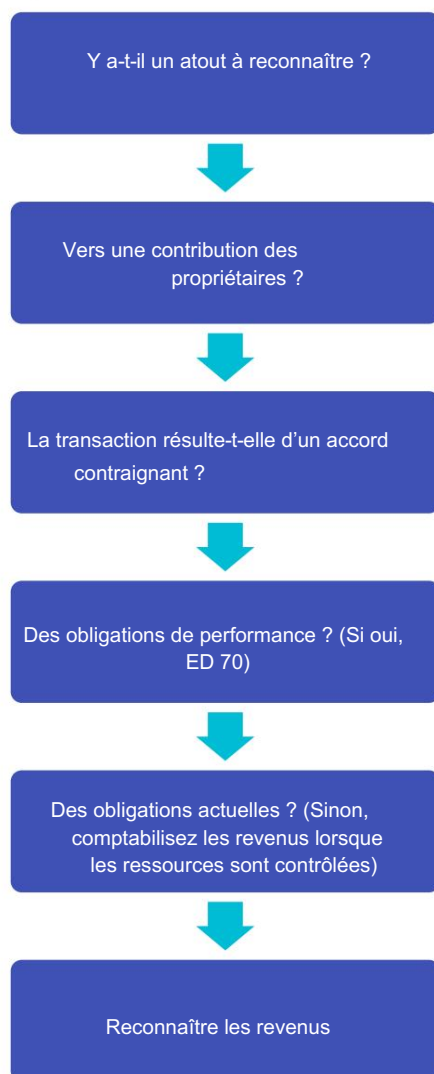
Le prix individuel d'un bien ou d'un service est le montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange du transfert des biens ou services individuels promis.

Étape 5 : Connaître les revenus

Une entité comptabilise les produits pour le montant affecté à une obligation de prestation lorsque (ou lorsque) 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.

Accounting for Revenue without Performance Obligations



Étape 1 – Y a-t-il un actif à reconnaître ?

S'il n'y a aucun actif à comptabiliser, alors il n'y a aucun revenu à comptabiliser. Si un actif répond aux critères de définition et de comptabilisation, passez à l'étape 2.

Étape 2 – La rentrée résulte-t-elle d'un apport des propriétaires ?

Les contributions des propriétaires ne constituent pas des revenus et sortent donc du champ d'application de l'ED 71. Si l'entrée ne constitue pas une contribution des propriétaires, passez à l'étape 3.

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

Si la transaction ne résulte pas d'un accord contraignant, les produits sont comptabilisés lorsque le destinataire du transfert a le contrôle des ressources (ressources DR (par exemple, espèces) revenus CR). Si la transaction découle d'un accord contraignant, passez à l'étape 4.

Étape 4 – L'accord contraignant contient-il des obligations de performance ?

S'il existe des obligations de performance dans l'accord contraignant, alors les propositions de l'ED 70 constituent les exigences correctes à utiliser. S'il n'y a aucune obligation de performance, passez à l'étape 5.

Étape 5 – L'accord contraignant contient-il des obligations actuelles ?

S'il n'y a aucune obligation actuelle dans l'accord contraignant, les produits sont alors comptabilisés lorsque le destinataire du transfert a le contrôle des ressources (comme à l'étape 3). S'il existe des obligations actuelles, passez à l'étape 6.

Étape 6 – Comptabiliser les revenus lorsque (ou au fur et à mesure) les obligations actuelles sont remplies.

Si la transaction comporte des obligations actuelles, lorsque le destinataire du transfert a le contrôle des ressources, il comptabilisera initialement un actif et un passif (par exemple, DR Cash, CR Liability). Une fois les obligations actuelles remplies, le bénéficiaire du transfert comptabilisera les revenus et décomptabilisera le passif à hauteur du revenu comptabilisé. (par exemple, responsabilité DR, revenus CR)

L'ED 71 couvre deux types de transactions : celles avec des obligations actuelles (qui ne répondent pas à la définition d'une obligation de performance dans l'ED 70) et celles sans obligations actuelles.

Des revenus sans obligations actuelles peuvent survenir lorsque :

- a) Il n'existe aucun accord contraignant ; ou
- b) L'accord contraignant n'impose aucune obligation actuelle à l'entité.



Obligations actuelles dans l'ED 71

- Transferts de capital
- Dépenses éligibles
- Activité spécifiée

Un transfert de capital est un afflux résultant d'un accord contraignant, d'espèces 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 car il n'y a aucune obligation de transférer l'actif une fois acquis ou construit.

Un exemple de transfert de capital consiste à utiliser les ressources fournies pour construire un hôpital.

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

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

Un exemple de dépense éligible consiste à utiliser des ressources fournies pour payer le salaire d'un poste particulier au sein d'une entité - par exemple, médecin spécialiste.

Un exemple d'activité spécifiée consiste à utiliser des ressources pour acheter des lits d'hôpitaux pour un hôpital.



Accounting for Taxes Under ED 71

L'ED 71 ne propose aucun changement dans la comptabilisation des recettes fiscales. La comptabilisation des impôts resterait la même que dans IPSAS 23.

For Further Information

Ceci conclut notre module sur les propositions IPSASB en matière de revenus. Les participants souhaitant obtenir plus d'informations sur les propositions doivent se référer à la documentation disponible sur le site Web de l'IPSASB.

Visitez la page Web de l'IPSASB.

<http://www.ipsasb.org>

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

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir sur la base des éléments contenus dans 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.

Copyright © 2020 par la Fédération internationale des comptables (IFAC). Tous droits réservés. L'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 à des fins individuelles et non commerciales uniquement. Contactez permissions@ifac.org.