

IPSAS 23—PRODUITS DES OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE DIRECTE (IMPÔTS ET TRANSFERTS)

SOMMAIRE

	Paragraphes
Introduction	IN1–IN5
Objectif	1
Champ d'Application	2-6
Entreprises Publiques	6
Définitions	7-28
Opérations sans Contrepartie Directe	8-11
Produit des Activités Ordinaires	12-13
Stipulations	14-16
Conditions Imposées aux Actifs Transférés	17-18
Restrictions Affectant les Actifs Transférés	19
Prééminence de la Substance sur la Forme	20-25
Impôts	26-28
Analyse de l'Entrée Initiale de Ressources en Provenance d'Opérations sans Contrepartie Directe	29
Comptabilisation des Actifs	30-43
Contrôle d'un Actif	32-33
Événement Passé	34
Entrée Probable de Ressources	35
Actifs Eventuels	36
Apports des Contributeurs	37-38
Composantes d'une Opération avec Contrepartie Directe et sans Contrepartie Directe	39-41
Évaluation des Actifs lors de leur Comptabilisation Initiale	42-43
Comptabilisation des Produits des Opérations sans Contrepartie Directe ..	44-47
Évaluation des Produits des Opérations sans Contrepartie Directe	48-49
Obligations Actuelles Comptabilisées en tant que Passifs	50-58

Obligation Actuelle	51-54
Conditions Imposées à un Actif Transféré	55-56
Évaluation des Passifs lors de leur Comptabilisation Initiale	57-58
Impôts	59-75
L'Événement Imposable	65
Encaissements par Anticipation de l'Impôt	66
Évaluation des Actifs Générés par des Opérations Fiscales	67-70
Charges payées par le Biais du Système d'Imposition et des Dépenses Fiscales	71-75
Transferts	76-105
Évaluation des Actifs Transférés	83
Remise de Dettes et Prise en Charge de Passifs	84-87
Amendes	88-89
Legs	90-92
Dons et Donations, y Compris Apports en Nature	93-97
Services Rendus en Nature	98-103
Nantissements	104
Encaissements par Anticipation des Transferts	105
Informations à Fournir	106-115
Dispositions Transitoires	116-123
Date d'Entrée en Vigueur	124-125
Annexe: Amendements aux autres Normes Comptables Internationales du Secteur Public	
Guide d'Application: Exemples	IG1-IG53
Base des Conclusions	BC1-BC26

Les paragraphes 1 à 125 constituent la Norme comptable internationale du secteur public 23, « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) », Tous les paragraphes ont la même autorité sauf mention contraire. Les parties, Objectif, Base des conclusions, et « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » constituent l'environnement général à prendre en compte lors de la lecture de IPSAS 23. IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » fournit une base permettant de sélectionner et d'appliquer des méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

Introduction

- IN1. L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a décidé d'élaborer une Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) sur les produits des opérations sans contrepartie directe car:
- (a) Les produits sans contrepartie directe (impôts et transferts) constituent la majorité des produits de la plupart des entités du secteur public; et
 - (b) jusqu'à maintenant, aucune norme internationale d'information financière généralement admise n'a traité de la comptabilisation et de l'évaluation des produits de l'impôt.
- IN2. Le Public Sector Committee (PSC), prédécesseur de l'ISASB, avait mis en place en 2002 un Comité de pilotage chargé des travaux préliminaires relatifs à la comptabilisation et à l'information financière à fournir pour les entités du secteur public au titre des produits résultant des opérations sans contrepartie directe. Sur la base des travaux du Comité de pilotage, le PSC a publié en janvier 2004 un Appel à commentaires, « Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts) ». Ces commentaires devaient être reçus au plus tard le 30 juin 2004.
- IN3. L'IPSASB a passé en revue les commentaires et a rédigé un Exposé-sondage au cours de ses réunions à partir de celle de 2004 et publié un Exposé-sondage définitif en janvier 2006, avec appel à commentaires au plus tard pour le 30 juin 2006. Lors de sa réunion de novembre 2006, l'IPSASB a passé en revue les commentaires reçus et a approuvé la publication de la présente Norme comptable internationale du secteur public.

Principales caractéristiques de l'IPSAS

- IN4. L'IPSAS:
- (a) adopte une approche par l'analyse des opérations par laquelle les entités sont tenues d'analyser les entrées de ressources générées par des opérations sans contrepartie directe pour déterminer si elles répondent à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation d'un actif, et si tel est le cas, déterminer si un passif doit en outre être comptabilisé;
 - (b) impose l'évaluation initiale à leur juste valeur à la date d'acquisition des actifs comptabilisés par suite d'une opération sans contrepartie directe;
 - (c) impose la comptabilisation, conformément aux principes établis dans IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », des passifs comptabilisés par suite d'une opération sans contrepartie directe;
 - (d) impose la comptabilisation des produits égaux à l'augmentation des

- actifs nets liée à une entrée de ressources;
- (e) fournit une méthodologie spécifique en ce qui concerne:
 - i. les impôts; et
 - ii. les transferts, dont:
 - 1. la remise de dette et la prise en charge de passifs;
 - 2. les amendes;
 - 3. les legs;
 - 4. les dons et donations, y compris les apports en nature;
 - 5. les services rendus en nature;
 - (f) permet, mais n'impose pas, la comptabilisation de services rendus en nature; et
 - (g) impose la présentation d'informations en annexe relatives aux produits d'opérations sans contrepartie directe.

Amendements à d'autres Normes comptables internationales du secteur public

IN5. La Norme inclut une annexe précisant les amendements apportés aux Normes IPSAS 12, « Stocks », IPSAS 16, « Immeubles de placement » et IPSAS 17, « Immobilisations corporelles. » Les IPSAS amendées imposeront que les stocks, les immeubles de placement ou les immobilisations corporelles acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à la juste valeur de l'élément à sa date d'acquisition.

Objectif

1. L'objectif de la présente Norme est de préciser les règles relatives à l'information financière au titre des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite pas des opérations sans contrepartie directe qui donnent lieu à un regroupement d'entités. La Norme traite des éléments devant être pris en compte lors de la comptabilisation et de l'évaluation de produits générés par des opérations sans contrepartie directe, y compris l'identification d'apports des contributeurs.

Champ d'application

2. **Une entité qui prépare et présente des états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement doit appliquer la présente Norme dans la comptabilisation des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. La présente Norme ne s'applique pas à un regroupement d'entités qui est une opération sans contrepartie directe.**
3. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à**

l'exception des entreprises publiques.

4. La présente Norme traite des produits générés par des opérations sans contrepartie directe. Les produits générés par des opérations avec contrepartie directe sont traités dans IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe. » Alors que les produits reçus par les entités du secteur public sont générés tant par des opérations avec contrepartie directe que par des opérations sans contrepartie directe, la majorité des produits de l'État et d'autres entités du secteur public proviennent en règle générale d'opérations sans contrepartie directe telles que:
 - (a) impôts; et
 - (b) transferts (en trésorerie ou sans effet de trésorerie), y compris subventions, remise de dettes, amendes, legs, dons, donations, et biens et services fournis en nature.
5. Les États peuvent réorganiser le secteur public, fusionner des entités du secteur public et scinder d'autres entités en deux ou plusieurs entités distinctes. Un regroupement d'entités se produit lorsque deux ou plusieurs entités présentant les états financiers sont regroupées pour former une seule entité qui présente les états financiers. Ces restructurations n'impliquent pas d'ordinaire l'acquisition d'une entité par une autre, mais peuvent aboutir à l'acquisition par une nouvelle entité ou une entité existante de tous les actifs et passifs d'une autre entité. L'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) n'a pas traité des regroupements d'entités et les a exclus du champ d'application de la présente Norme. Par conséquent, la présente Norme ne spécifie pas si un regroupement d'entités, qui est une opération sans contrepartie directe, générera ou non des produits.

Entreprises publiques

6. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'IPSASB explique que les Normes internationales d'information financière (IFRS) sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités à but lucratif. Les entreprises publiques sont des entités à but lucratif; elles sont par conséquent tenues de se conformer aux IFRS.

Définitions

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Les conditions imposées aux actifs transférés sont des stipulations qui spécifient que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif doivent être consommés par le destinataire comme spécifié ou que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant.

Le **contrôle d'un actif** existe lorsque l'entité peut utiliser ou obtenir de toute autre manière des avantages de l'actif dans la réalisation de ses objectifs, et peut exclure ou réguler par ailleurs l'accès de tiers à ces avantages.

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

Les **charges payées par le biais du système d'imposition** sont des montants qui sont à la disposition des bénéficiaires indépendamment du fait qu'ils aient ou non payé des impôts.

Les **amendes** sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par les entités du secteur public, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, par suite d'une infraction aux lois ou aux règlements.

Les **opérations sans contrepartie directe** sont des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe. Dans une transaction sans contrepartie directe, une entité reçoit d'une autre entité une valeur sans donner directement de contrepartie de valeur approximativement égale, ou remet une valeur à une autre entité sans recevoir directement de contrepartie de valeur approximativement égale.

Les **restrictions affectant les actifs transférés** sont des stipulations qui limitent ou prescrivent les buts pour lesquels un actif transféré peut être utilisé mais qui ne spécifient pas que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié.

Les **stipulations imposées aux actifs transférés** sont des conditions légales, réglementaires ou des conditions irrévocables imposées à l'utilisation d'un actif transféré par des entités externes à l'entité présentant ses états financiers.

Les **dépenses fiscales** sont des dispositions préférentielles de la loi fiscale qui permettent à certains contribuables de bénéficier de minorations non applicables à d'autres.

L'**événement imposable** est l'événement qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt.

Les **impôts** sont des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou payables aux entités du secteur public, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État. Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités

imposées en raison d'infractions à la loi.

Les **transferts** sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, exception faite des impôts.

Les termes définis dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public sont utilisés dans la présente Norme avec le même sens que dans les autres Normes; ils figurent dans le glossaire des définitions, qui fait l'objet d'une publication séparée.

Opérations sans contrepartie directe

8. Dans certaines opérations, il est clair qu'il existe une contrepartie d'une valeur approximativement égale. Ce sont des opérations avec contrepartie directe et elles sont traitées dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public.
9. Dans d'autres transactions, une entité reçoit des ressources et ne fournit directement en retour qu'une contrepartie nulle ou symbolique. Il s'agit là d'opérations sans contrepartie directe et elles sont traitées dans la présente Norme. Par exemple, les contribuables paient des impôts car la législation fiscale ordonne le paiement de ces impôts. Alors que l'État (taxateur) fournit aux contribuables divers services publics, il ne le fait pas en contrepartie directe du paiement d'impôts.
10. Il existe un autre groupe d'opérations sans contrepartie directe dans lequel l'entité peut fournir directement certaines contreparties en échange des ressources reçues, mais la valeur de cette contrepartie n'est pas en rapport avec la juste valeur de ces ressources. Dans ce cas, l'entité décide s'il y a lieu d'identifier existe des opérations à la fois avec et sans contrepartie directe, chacune étant alors comptabilisée séparément.
11. Il existe aussi d'autres opérations pour lesquelles il n'est pas immédiatement évident de savoir s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Dans ce cas, un examen de la substance de cette opération déterminera s'il s'agit d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Par exemple, la vente de biens est normalement classée en tant qu'opération avec contrepartie directe. Si toutefois, cette opération est effectuée à un prix subventionné, c'est-à-dire un prix qui n'est pas approximativement égal à la juste valeur des biens vendus, cette opération entre dans la définition d'une opération sans contrepartie directe. En déterminant si la substance d'une opération est celle d'une opération sans ou avec contrepartie directe, il convient d'exercer un jugement professionnel. De plus, les entités peuvent, pour diverses raisons, bénéficier de remises, de ristournes sur quantité ou d'autres réductions du prix de marché des actifs. Ces réductions de prix ne signifient pas nécessairement qu'il s'agit d'une opération sans contrepartie directe.

Produits

12. Les produits comprennent les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité présentant ses états financiers, et ils représentent une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs. Les montants collectés en qualité de représentant de l'État ou d'un autre organisme d'État ou de tiers ne donnent pas lieu à une augmentation de l'actif net ou des produits du représentant. En effet, l'entité mandataire ne peut contrôler l'utilisation des actifs collectés ou en tirer un quelconque bénéfice pour son propre compte.
13. Lorsqu'une entité s'expose à certains coûts en rapport avec les produits générés par une opération sans contrepartie directe, les produits sont les entrées brutes d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service, et toute sortie de ressources est comptabilisée comme un coût de l'opération. Par exemple, si une entité présentant ses états financiers doit payer des frais de livraison et d'installation liés au transfert d'une immobilisation corporelle en provenance d'une autre entité, ces frais sont comptabilisés séparément des produits générés par le transfert de l'immobilisation corporelle. Les frais de livraison et d'installation sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif, conformément à IPSAS 17, « Immobilisations corporelles. »

Stipulations

14. Des actifs peuvent être transférés dans le but et à condition qu'ils soient utilisés d'une façon spécifique et, par conséquent, l'entité destinataire agira ou les mettra en œuvre de cette façon. Lorsque des lois, des règlements ou des accords irrévocables conclus avec des parties externes imposent des dispositions limitant l'utilisation par le destinataire d'actifs transférés, ces dispositions sont des stipulations telles que définies dans la présente Norme comptable internationale du secteur public. Une caractéristique essentielle des stipulations, telles que définies dans la présente Norme, est qu'une entité ne peut pas s'imposer une stipulation, que ce soit directement ou par le biais d'une entité qu'elle contrôle.
15. Les stipulations relatives à un actif transféré peuvent être soit des conditions, soit des restrictions. Alors que les conditions et restrictions peuvent, lors de la comptabilisation initiale, imposer à l'entité d'utiliser ou de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans un actif dans un but particulier (obligation de performance), seules les conditions imposent que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service soient retournés au cédant en cas de non-respect de la stipulation (obligation de restitution).
16. Les stipulations sont exécutoires par actes de procédure ou par voie administrative. Si une disposition présente dans des lois ou des règlements ou

d'autres accords irrévocables est non exécutoire, ce n'est pas une stipulation telle que définie par la présente Norme. Les obligations implicites ne proviennent pas des stipulations. IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » prescrit les règles de comptabilisation et d'évaluation des obligations implicites.

Conditions imposées aux actifs transférés

17. Les conditions imposées aux actifs transférés (désignées ci-après les conditions) exigent que l'entité, soit consomme les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'actif de la manière spécifiée, soit retourne au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service en cas de manquement à ces conditions. Par conséquent, dès l'obtention initiale du contrôle d'un actif soumis à conditions, son bénéficiaire encourt une obligation actuelle de transférer les avantages économiques futurs ou le potentiel de services à des tiers. En effet, le bénéficiaire n'est pas en mesure d'éviter la sortie de ressources puisqu'il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services déterminés ou de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Par conséquent, lorsqu'un bénéficiaire comptabilise initialement un actif qui est soumis à une condition, il encourt aussi un passif.
18. Par simplification administrative, un actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou potentiel de service peuvent être effectivement retournés en déduisant le montant à retourner d'autres actifs devant être transférés à d'autres fins. Les états financiers de l'entité qui en bénéficie continuera à comptabiliser les montants bruts dans ses états financiers, c'est-à-dire, qu'elle comptabilisera une réduction de ses actifs et passifs pour le montant de l'actif à retourner selon les dispositions de la condition non respectée et comptabilisera le nouveau transfert comme un actif, un passif et ou des produits.

Restrictions affectant les actifs transférés

19. Les restrictions affectant les actifs transférés (désignées ci-après restrictions) n'incluent pas de disposition précisant que l'actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service doivent être retournés au cédant s'ils ne sont pas mis en œuvre comme spécifié. Par conséquent, l'obtention du contrôle d'un actif soumis à une restriction n'impose pas au bénéficiaire l'obligation actuelle de transférer à des tiers des avantages économiques futurs ou un potentiel de service lorsqu'il obtient initialement le contrôle de l'actif. Lorsqu'un bénéficiaire n'a pas respecté une restriction, le cédant, ou une autre partie peut avoir le choix de chercher à obtenir une pénalité à l'encontre du bénéficiaire, par exemple, en soumettant l'affaire à une Cour ou autre tribunal ou par le biais d'une procédure administrative telle qu'une directive ministérielle ou d'une autre autorité ou

bien d'une autre manière. De telles mesures peuvent aboutir à ce qu'il soit ordonné à l'entité de satisfaire à la restriction ou de subir une sanction civile ou pénale pour ne pas avoir obtempéré aux décisions de la Cour, d'un autre tribunal ou d'une autre autorité. Une telle sanction n'est pas encourue en raison de l'acquisition de l'actif mais en raison du non-respect de la restriction.

Prééminence de la substance sur la forme

20. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, il est nécessaire de considérer la substance des termes de la stipulation et pas simplement leur forme. La simple spécification prescrivant qu'un actif transféré doit être consommé par la fourniture de biens et de services à des tiers ou, à défaut, être retourné au cédant, n'est pas en elle-même suffisante pour donner lieu à un passif lorsque l'entité obtient le contrôle de l'actif.
21. Pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction, l'entité examine si l'obligation de retourner l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service a force exécutoire et si celle-ci serait mise à exécution par le cédant. Si le cédant n'a pas pu faire appliquer l'exigence de restitution de l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou un potentiel de service, les stipulations ne répondent pas alors à la définition d'une condition et elles sont considérées comme une restriction. Si l'expérience passée indique que le cédant n'exige jamais le retour de l'actif transféré ou d'autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service en cas de non-respect des stipulations, alors, le bénéficiaire peut conclure que la stipulation a la forme mais pas la substance d'une condition et qu'elle est, par conséquent, une restriction. Si l'entité n'a pas d'historique avec le cédant ou a toujours respecté les stipulations qui inciteraient le cédant à exiger le retour de l'actif ou d'autres avantages économiques futurs ou du potentiel de service, et n'a aucune preuve du contraire, elle devrait supposer que le cédant demanderait l'exercice de la stipulation et, par conséquent, la stipulation satisfait à la définition d'une condition.
22. La définition d'une condition impose à son bénéficiaire une obligation de performance – c'est-à-dire que le bénéficiaire est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré comme spécifié, ou est tenu de retourner au cédant l'actif ou les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Pour satisfaire à la définition d'une condition, l'obligation de performance devra en avoir la substance, pas seulement la forme, et est exigée comme conséquence de la condition elle-même. Une disposition dans un contrat de transfert qui impose à l'entité d'exécuter une action pour laquelle elle n'a aucune autre possibilité que de l'exécuter, peut mener l'entité à conclure que la disposition n'est, en substance, ni une condition ni une restriction. Cela s'explique par le fait que

dans ces cas, les dispositions du transfert lui-même n'imposent pas à l'entité destinataire une obligation de performance.

23. Pour satisfaire aux critères de comptabilisation au passif, il est nécessaire qu'une sortie de ressources soit probable, doive être exécutée selon les termes de la condition et puisse être évaluée. Par conséquent, une condition devra spécifier les éléments tels que la nature ou la quantité de biens ou de services à fournir ou la nature des actifs à acquérir en tant que de besoin et, si applicable, les périodes au cours desquelles l'exécution doit avoir lieu. En outre, son exécution devra faire l'objet d'un suivi, de façon continue, par le cédant ou pour son compte. Cela est particulièrement le cas lorsqu'une stipulation prévoit dans le cas où le bénéficiaire n'exécute que partiellement la condition, un retour en proportion de la valeur équivalente de l'actif et que l'obligation de retour a été mise en œuvre par le passé pour des manquements significatifs.
24. Dans certains cas, un actif peut être transféré sous réserve de la stipulation qu'il soit restitué au cédant si un événement futur spécifié ne se produit pas. Ceci peut survenir lorsque, par exemple, un gouvernement national fournit des fonds à un gouvernement provincial sous réserve de la stipulation que l'entité se procure un apport équivalent. Dans ces cas, une obligation de retour n'est pas générée avant le moment où l'on s'attend à ce que la stipulation ne soit pas respectée et un passif n'est pas comptabilisé avant que les critères de comptabilisation n'aient été remplis.
25. Toutefois, les destinataires devront examiner si ces transferts ont le caractère d'un encaissement par anticipation. Dans la présente Norme, « encaissement par anticipation » fait référence aux ressources reçues antérieurement à un événement imposable ou à un accord de transfert devenant irrévocable. Les encaissements par anticipation donnent lieu à un actif et à une obligation actuelle car l'accord de transfert n'est pas encore devenu irrévocable. Lorsque de tels transferts ont le caractère d'une opération avec contrepartie directe, ils sont traités conformément à IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe ».

Impôts

26. Les impôts sont la principale source de recettes pour de nombreux États et autres entités du secteur public. Les impôts sont définis au paragraphe 7 comme des avantages économiques obligatoirement payés ou à payer aux entités du secteur public, conformément aux lois ou à la réglementation, établis afin de fournir des recettes à l'État, à l'exclusion des amendes ou autres pénalités imposées pour infractions aux lois ou à la réglementation. Des transferts non obligatoires à l'État ou aux entités du secteur public, tels que des donations et le paiement de redevances ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans contrepartie directe. Dans son ressort, un État prélève des impôts sur les personnes physiques et d'autres entités, connues sous le nom d'assujettis, en faisant usage de ses pouvoirs régaliens.

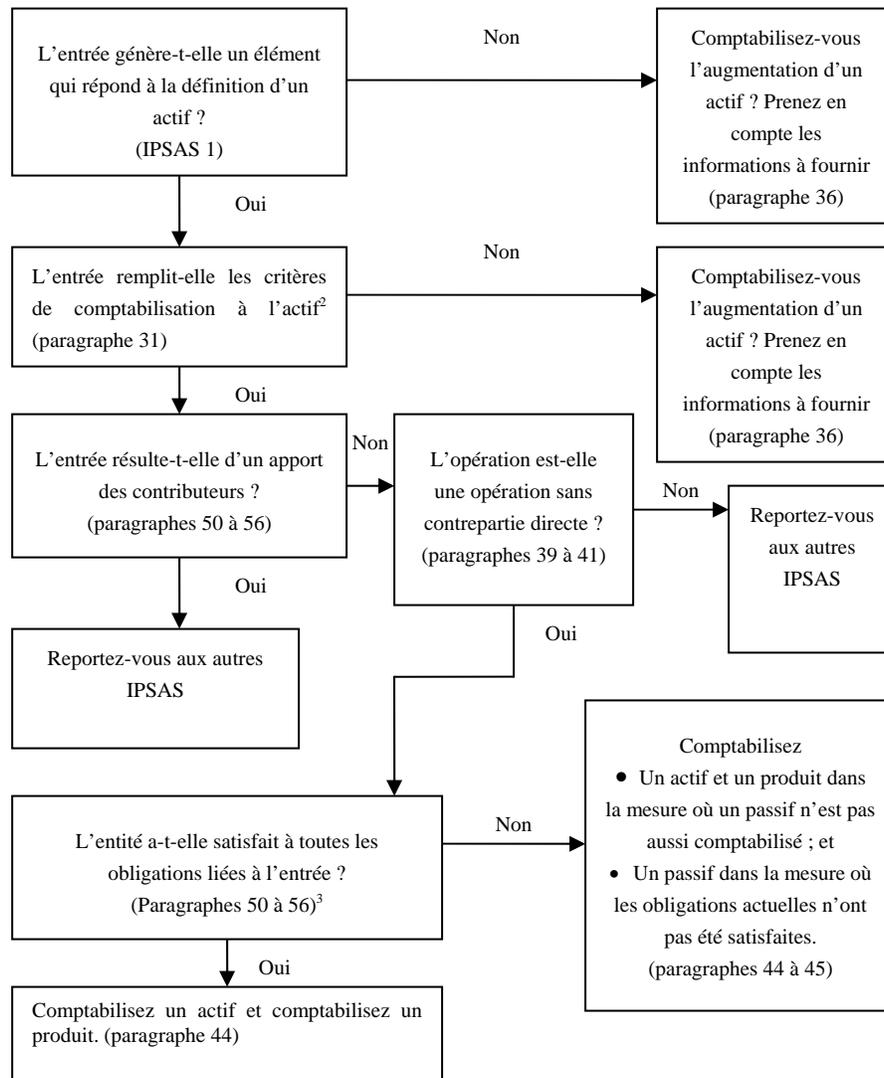
27. Les lois et les règlements fiscaux peuvent varier considérablement d'un pays à l'autre, mais ils ont un certain nombre de caractéristiques en commun. Les lois et les règlements fiscaux établissent le droit de l'État de recouvrer l'impôt, d'en identifier sa base de calcul, et d'établir les procédures d'administration de l'impôt, c'est-à-dire, les procédures de calcul de l'impôt à recevoir et pour s'assurer de son paiement. Les lois et les règlements fiscaux imposent souvent aux assujettis de faire des déclarations périodiques à l'autorité publique qui administre un impôt particulier. L'assujetti fournit en règle générale les détails et les preuves du niveau d'activité passible d'impôt, et le montant d'impôt à recevoir par l'État est calculé. Les conventions relatives à l'encaissement des impôts varient grandement mais sont normalement conçues pour veiller à ce que l'État reçoive régulièrement des paiements sans avoir à intenter d'action en justice. Les lois fiscales sont habituellement appliquées de manière rigoureuse, imposant souvent de dures pénalités aux personnes physiques ou autres entités qui enfreignent la législation.
28. Étant des montants reçus avant l'événement imposable, les encaissements par anticipation peuvent aussi exister en ce qui concerne les impôts.

Analyse initiale de l'entrée de ressources en provenance d'opérations sans contrepartie directe

29. Une entité comptabilise un actif résultant d'une opération sans contrepartie directe lorsqu'elle obtient le contrôle de ressources qui répondent à la définition d'un actif et qui satisfont aux critères de comptabilisation. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier annule un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif. Dans certains cas, l'obtention du contrôle de l'actif peut aussi entraîner des obligations que l'entité comptabilisera au passif. Les apports réalisés par des contributeurs ne donnent pas lieu à des produits, en conséquence, chaque type d'opération est analysé et les apports réalisés par des contributeurs sont comptabilisés de manière séparée. Conformément à l'approche exposée dans la présente Norme, les entités devront analyser les opérations sans contrepartie directe pour déterminer quels éléments des états financiers à usage général seront comptabilisés à la suite des opérations. Le schéma de la page suivante illustre le processus analytique à mener par une entité lorsqu'il existe une entrée de ressources pour déterminer si un produit est généré¹. La présente Norme suit la structure du schéma. Les paragraphes 30 à 115 exposent le traitement comptable à appliquer aux opérations.

¹ Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas les Normes. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.

Illustration de l'analyse initiale de l'entrée de ressources¹



1. Le schéma n'est qu'une illustration et ne remplace pas les Normes. Il est fourni en tant qu'aide à l'interprétation de l'IPSAS.
2. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier accorde la dispense du remboursement d'un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans ces cas, au lieu de comptabiliser un actif, l'entité diminue la valeur comptable du passif.
3. Pour déterminer si l'entité a satisfait à l'ensemble des obligations actuelles, l'application de la définition de l'expression « conditions imposées à un actif transféré, » et les critères de comptabilisation d'un passif sont pris en compte.

Comptabilisation des actifs

30. Les actifs sont définis dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers » comme des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.
31. **Une entrée de ressources en provenance d'une opération sans contrepartie directe, autres que des services *en nature*, qui répond à la définition d'un actif doit être comptabilisé à l'actif si et seulement si:**
- (a) **il est probable que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à l'actif iront à l'entité; et**
 - (b) **la juste valeur de cet actif peut être évaluée de façon fiable.**

Contrôle d'un actif

32. La capacité d'exclure ou de réglementer l'accès de tiers aux avantages d'un actif est un élément essentiel du contrôle qui distingue les actifs d'une entité des biens publics auxquels toutes les entités ont accès et dont elles bénéficient. Dans le secteur public, l'État exerce un rôle régulateur sur certaines activités, par exemple, les institutions financières ou les caisses de retraite. Ce rôle régulateur ne signifie pas nécessairement que de telles activités réglementées répondent à la définition d'un actif de l'État, ou satisfont aux critères de comptabilisation à l'actif dans les états financiers à usage général de l'État qui réglemente de tels actifs. Selon le paragraphe 98, les entités peuvent comptabiliser des services en nature mais ne sont pas tenues de le faire.
33. L'annonce d'une intention de transférer des ressources à une entité du secteur public n'est pas suffisante en elle-même pour considérer que ces ressources sont contrôlées par le destinataire. Par exemple, dans le cas d'une école publique ayant été détruite par un incendie de forêt et l'annonce par l'État de son intention de transférer des fonds pour reconstruire l'école, celle-ci ne comptabiliserait pas une entrée de ressources (ressources à recevoir) au moment de l'annonce. Dans les cas où un contrat de transfert est requis avant que le transfert de ressources ne puisse avoir lieu, une entité destinataire n'identifiera pas les ressources comme étant contrôlées avant le moment où ce contrat devient irrévocable puisque l'entité destinataire ne peut pas exclure ou réglementer l'accès du cédant aux ressources. Dans de nombreux cas, l'entité devra établir le caractère exécutoire de son contrôle sur les ressources avant qu'elle ne puisse comptabiliser un actif. Si une entité n'a pas de droit exécutoire sur les ressources, elle ne peut pas en exclure ou réglementer l'accès au cédant.

Événement passé

34. Les entités du secteur public obtiennent normalement des actifs des États, d'autres entités, y compris les assujettis, ou en en faisant l'acquisition ou en les produisant. Par conséquent, l'événement passé qui donne lieu au contrôle d'un actif peut être un achat, un événement imposable ou un transfert. Les transactions ou les événements dont la réalisation est attendue dans le futur ne donnent pas en eux-mêmes naissance à des actifs. Ainsi, par exemple, l'intention de prélever des impôts n'est pas un événement passé qui génère un actif sous la forme d'une réclamation à l'encontre d'un redevable.

Entrée probable de ressources

35. Une entrée de ressources est « probable » lorsque l'entrée est plus probable qu'improbable. L'entité fonde cette décision sur son expérience passée avec des types de flux de ressources similaires et sur ses attentes en ce qui concerne le redevable d'impôt ou le cédant. Par exemple, lorsqu'un État convient de transférer des fonds à une entité du secteur public (entité présentant les états financiers), que l'accord est irrévocable et que l'État a par le passé transféré les ressources convenues, il est probable que l'entrée se produira, nonobstant que le flux se produira nonobstant le fait que les fonds n'aient pas été transférés à la date de reporting .

Actifs éventuels

36. Un élément qui possède les caractéristiques essentielles d'un actif mais qui ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une présentation dans les notes en tant qu'actif éventuel (voir IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels »).

Apports des contributeurs

37. Les apports des contributeurs sont définis dans IPSAS 1. Pour qu'une opération soit qualifiée d'apport des contributeurs, il faudra qu'elle satisfasse aux caractéristiques identifiées dans cette définition. Pour déterminer si une opération satisfait à la définition d'un apport des contributeurs, il convient de considérer sa substance plutôt que sa forme. Le paragraphe 38 indique les formes que peuvent revêtir les apports des contributeurs. Si, en dépit de sa forme, la substance de la transaction est clairement celle d'un emprunt ou d'un autre genre de passif ou de produit, l'entité le comptabilise en tant que tel et, si les montants sont significatifs, elle fournit les informations appropriées dans les notes annexes aux états financiers à usage général. Par exemple, si une opération est censée être un apport des contributeurs, mais spécifie que l'entité présentant les états financiers versera au cédant des apports déterminés, avec un retour de l'investissement du cédant à une date ultérieure spécifiée, l'opération a davantage la caractéristique d'un emprunt.

38. On peut faire la preuve d'un apport des contributeurs par exemple par:
- (a) Une désignation formelle du transfert (ou d'une catégorie de tels transferts) par le contributeur ou par une entité contrôlant le contributeur comme faisant partie de l'actif net / situation nette du destinataire, soit avant que l'apport ne se produise, soit au moment de l'apport;
 - (b) Un accord formel, en rapport avec l'apport, établissant ou augmentant une participation financière existante dans l'actif net / la situation nette du destinataire qui peut être vendue, transférée ou rachetée; ou
 - (c) L'émission, en rapport avec l'apport, d'instruments de capitaux propres pouvant être vendus, transférés ou rachetés.

Composantes d'une opération avec contrepartie directe et sans contrepartie directe

39. Les paragraphes 40 et 41 ci-après traitent des cas où une entité obtient le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service autrement que par les apports de contributeurs.
40. Le paragraphe 7 définit des opérations avec contrepartie directe et des opérations sans contrepartie directe, et le paragraphe 10 indique qu'une opération peut inclure deux composantes, une avec contrepartie directe et une sans contrepartie directe.
41. Lorsqu'un actif est acquis au moyen d'une transaction qui a une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe, l'entité comptabilise la composante avec contrepartie directe selon les principes et les dispositions d'autres IPSAS. La composante sans contrepartie directe est comptabilisée conformément aux principes et aux dispositions de la présente Norme. C'est une question de jugement professionnel que de déterminer si une opération a des composantes identifiables avec contrepartie directe et sans contrepartie directe. Lorsqu'il n'est pas possible de distinguer des composantes distinctes avec contrepartie directe et sans contrepartie directe, l'opération est traitée comme une opération sans contrepartie directe.

Évaluation des actifs lors de leur comptabilisation initiale

42. **Un actif acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe doit être initialement évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
43. En cohérence avec IPSAS 12, « Stocks » IPSAS 16, « Immeubles de placement » et IPSAS 17, « Immobilisations corporelles », les actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition.

Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe

44. **Une entrée de ressources résultant d'une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l'actif doit être comptabilisée comme produits, sauf dans la mesure où un passif est également comptabilisé en ce qui concerne la même entrée.**
45. **Dès lors qu'une entité satisfait à une obligation actuelle, préalablement comptabilisée comme un passif au titre d'une entrée de ressources liée à une opération sans contrepartie directe comptabilisée à l'actif, elle doit réduire la valeur comptable du passif et comptabiliser un montant de produits égal à cette réduction.**
46. Lorsqu'une entité comptabilise une augmentation de l'actif net suite à une opération sans contrepartie directe, elle comptabilise un produit. Si elle a comptabilisé un passif au titre de l'entrée de ressources générées par l'opération sans contrepartie directe, lorsque ce passif est ultérieurement réduit, elle comptabilise un produit en raison de la survenance de l'événement imposable ou de la satisfaction d'une condition. Si une entrée de ressources satisfait à la définition d'apports des contributeurs, elle n'est comptabilisée ni en tant que passif ni en tant que produit.
47. Le choix du moment de la comptabilisation du produit est déterminé par la nature des conditions et leur règlement. Par exemple, si une condition spécifique que l'entité doit fournir à des tiers des biens ou des services, ou restituer au cédant les fonds inutilisés, le produit est comptabilisé à mesure que sont fournis les biens ou les services.

Évaluation des produits des opérations sans contrepartie directe

48. **Le produit des opérations sans contrepartie directe doit être évalué comme le montant de l'augmentation de l'actif net comptabilisé par l'entité.**
49. Lorsque, par suite d'une opération sans contrepartie directe, une entité comptabilise un actif, elle comptabilise aussi le produit équivalent au montant de l'actif évalué conformément au paragraphe 42, à moins qu'elle ne soit tenue aussi de comptabiliser un passif. Lorsqu'un passif doit être comptabilisé, il sera évalué conformément aux dispositions du paragraphe 57, et le montant de l'augmentation de l'actif net, s'il y a lieu, sera comptabilisé comme produits. Lorsqu'un passif est ultérieurement réduit en raison de la survenance de l'événement imposable ou parce qu'une condition est satisfaite, le montant de la réduction du passif sera comptabilisé comme produits.

Obligations actuelles comptabilisées en tant que passifs

50. **Une obligation actuelle générée par une opération sans contrepartie directe qui répond à la définition d'un passif doit être comptabilisée en tant que passif si et seulement si:**
- (a) **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**
 - (b) **le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.**

Obligation actuelle

51. Une obligation actuelle est un devoir d'agir ou d'exécuter d'une certaine façon et peut générer un passif au titre de n'importe quelle opération sans contrepartie directe. Les obligations actuelles peuvent être imposées par des stipulations dans des lois ou règlements ou par des *accords* irrévocables établissant la base des transferts. Elles peuvent découler aussi du contexte opérationnel normal, tel que la comptabilisation d'encaissements par anticipation.
52. Dans de nombreux cas, les impôts sont prélevés et les actifs sont transférés aux entités du secteur public dans des opérations sans contrepartie directe en application des lois, des règlements ou d'autres accords irrévocables qui imposent des stipulations qu'ils soient utilisés à des fins particulières. Par exemple:
- (a) Les impôts dont l'utilisation est limitée par les lois ou les règlements à des fins spécifiées;
 - (b) Les transferts, établis par un accord irrévocable qui inclut des conditions:
 - (i) des États aux autorités provinciales, régionales ou locales;
 - (ii) des autorités provinciales / régionales aux autorités locales;
 - (iii) des autorités aux autres entités du secteur public;
 - (iv) aux organismes publics créés par les lois ou par la réglementation pour exercer des fonctions spécifiques et jouissant d'une autonomie opérationnelle, tels que les autorités dotées d'un pouvoir réglementaire ou les conseils / autorités de niveau régional; et
 - (v) des organismes donateurs aux États ou aux autres entités du secteur public.
53. Dans le cadre de l'activité ordinaire, une entité présentant les états financiers peut accepter des ressources préalablement à la survenance d'un événement imposable. Dans de tels cas, un passif d'un montant égal au montant de

l'encaissement par anticipation est comptabilisé jusqu'à la survenance de l'événement imposable.

54. Si une entité présentant les états financiers reçoit des ressources préalablement à l'existence d'un accord de transfert irrévocable, elle comptabilise un passif au titre d'un encaissement par anticipation jusqu'au moment où l'accord devient irrévocable.

Conditions imposées à un actif transféré

55. **Les conditions imposées à un actif transféré génèrent une obligation actuelle lors de la comptabilisation initiale qui sera comptabilisée selon le paragraphe 48.**
56. Les stipulations sont définies au paragraphe 7. Les paragraphes 13 à 22 fournissent des indications pour déterminer si une stipulation est une condition ou une restriction. Une entité analyse toutes les stipulations sans exception attachées à une entrée de *ressources*, pour déterminer si ces stipulations imposent des conditions ou des restrictions.

Évaluation des passifs lors de leur comptabilisation initiale

57. **Le montant comptabilisé au passif doit être la meilleure estimation du montant nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.**
58. L'estimation tient compte des risques et incertitudes qui entourent les événements générant la comptabilisation du passif. Lorsque la valeur temps de l'argent est significative, le passif sera évalué à la valeur actuelle du montant estimé nécessaire pour éteindre l'obligation. La présente disposition est conforme aux principes établis dans IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. »

Impôts

59. **Une entité doit comptabiliser un actif au titre des impôts lorsque l'événement imposable survient et que les critères de comptabilisation d'un actif sont remplis.**
60. Les ressources générées par les impôts satisfont 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 résultant d'impôts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. 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, qui inclut mais sans limitation, la présentation de l'information à fournir relative à l'événement imposable par le redevable.

61. Le produit de l'impôt est uniquement généré pour l'État qui lève l'impôt et pas pour d'autres entités. Par exemple, lorsque l'État lève un impôt qui est recouvré par son administration fiscale, les actifs et le produit sont acquis à l'État, non à son administration fiscale. De plus, lorsqu'un gouvernement national impose une taxe sur les ventes, dont la totalité des produits est transmise à une autorité locale sur la base d'une affectation continue, l'État comptabilise les actifs et les produits pour l'impôt, et une diminution des actifs et une charge au titre du transfert aux autorités locales. Les autorités locales comptabiliseront les actifs et les produits au titre du transfert. Lorsqu'une seule entité recouvre les impôts pour le compte de plusieurs autres entités, elle agit en tant qu'agent pour toutes les autres. Par exemple, lorsqu'une administration publique locale recouvre l'impôt sur le revenu pour le compte de différents niveaux de collectivités locales (régional, départemental ou municipal), elle ne comptabilise pas les produits relatifs aux impôts recouverts, mais ce sont les autorités locales qui lèvent l'impôt en comptabilisant les actifs et les produits.
62. Les impôts ne répondent pas à la définition « d'apports des contributeurs, » car le paiement des impôts ne confère pas aux assujettis le droit de bénéficier de distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service par l'entité pendant sa durée de vie ou de la distribution de l'excédent des actifs sur les passifs en cas de dissolution du gouvernement. Le paiement d'impôts ne confère pas non plus aux assujettis un droit de propriété cessible, échangeable, transférable ou rachetable sur le gouvernement.
63. Les impôts répondent à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le redevable transfère des ressources à l'État sans recevoir en contrepartie une valeur approximativement égale. Alors que le redevable peut bénéficier d'une gamme de politiques sociales établies par l'État, celles-ci ne sont pas directement fournies en tant que contrepartie au paiement de l'impôt.
64. Comme indiqué au paragraphe (b), certains impôts sont prélevés à des fins spécifiques. Si l'État est tenu de comptabiliser un passif en raison des conditions relatives aux actifs comptabilisés par suite de prélèvements d'impôts à des fins spécifiques, il ne comptabilise pas de produits avant la satisfaction de la condition et la réduction du passif. Toutefois, dans la plupart des cas, des impôts sont prélevés à des fins spécifiques et on ne s'attend pas à ce qu'ils génèrent de passif car les fins spécifiques représentent des restrictions et non des conditions.

L'événement imposable

65. De nombreux pays prélèvent des types d'impôts *similaires*. L'entité présentant les états financiers analyse la législation fiscale dans sa propre circonscription pour déterminer quel est l'événement imposable concernant les différents impôts prélevés. Sauf spécification contraire des lois ou des règlements, il est probable que l'événement imposable relatif:

- (a) à l'impôt sur le revenu soit le montant estimable du revenu imposable de l'assujéti pendant la période fiscale;
- (b) à la taxe sur la valeur ajoutée sera le fait d'entreprendre une activité imposable par l'assujéti pendant la période fiscale;
- (c) à la taxe sur les biens et les services sera l'achat ou la vente de biens et de services taxables pendant la période fiscale;
- (d) au droit de douane sera le franchissement de la frontière douanière par des biens ou des services passibles de droits;
- (e) au droit d'héritage sera le décès d'une personne possédant des biens imposables; et
- (f) à l'impôt foncier sera le jour où l'impôt est prélevé, ou la période pendant laquelle l'impôt est prélevé, si l'impôt est prélevé périodiquement.

Encaissements par anticipation des impôts

66. En cohérence avec les définitions d'« actifs », de « passifs » et les dispositions du paragraphe 58, les ressources relatives aux impôts reçus avant la survenance de l'événement imposable sont comptabilisées à l'actif et au passif (encaissements par anticipation) car l'événement conférant à l'entité un droit à l'impôt n'a pas eu lieu et car les critères de comptabilisation du produit de l'impôt n'ont pas été remplis (voir le paragraphe 59), bien que l'entité ait déjà reçu une entrée de ressources. Les encaissements par anticipation se rapportant aux impôts ne sont pas fondamentalement différents d'autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'événement imposable se produise. Lorsque l'événement imposable a lieu, le passif est éteint et le produit est comptabilisé.

Évaluation d'actifs générés par des opérations fiscales

67. Le paragraphe 42 impose que des actifs générés par des opérations fiscales soient évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les actifs générés par des opérations fiscales sont évalués sur la base de la meilleure estimation de l'entrée de ressources bénéficiant à l'entité. Les entités présentant des états financiers élaboreront des méthodes comptables pour l'évaluation d'actifs résultant d'opérations fiscales qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 42. Les méthodes comptables relatives à l'estimation de ces actifs prendront en compte à la fois la probabilité que les ressources résultant d'opérations fiscales iront à l'État et la juste valeur des actifs en résultant.
68. Lorsqu'il y a une différence entre l'occurrence de l'événement imposable et le recouvrement de l'impôt, les entités du secteur public peuvent évaluer les actifs générés par les opérations fiscales de manière fiable en utilisant, par exemple, des modèles statistiques basés sur la perception de l'impôt

particulier au cours de périodes antérieures. Ces modèles incluront la prise en compte des périodes d'encaissement de la trésorerie des assujettis, les déclarations d'impôt qu'ils auront faites et le rapport entre les impôts à recevoir et d'autres événements survenant dans l'économie. Les modèles d'évaluation tiendront compte aussi d'autres facteurs tels que:

- (a) la législation fiscale accordant aux assujettis une période plus longue pour déposer leurs déclarations que celle dont l'État dispose pour la publication d'états financiers à usage général;
 - (b) le défaut de dépôt en temps utile par les assujettis;
 - (c) l'évaluation d'actifs non monétaires à des fins fiscales;
 - (d) les complexités de la législation fiscales imposant des périodes prolongées pour estimer les impôts dus par certains assujettis;
 - (e) la possibilité que les coûts financiers et politiques de l'application rigoureuse des lois fiscales et du recouvrement de tous les impôts légalement dus à l'État puissent l'emporter sur les avantages reçus;
 - (f) les dispositions de la législation fiscale permettant aux assujettis de différer le paiement de certains impôts; et
 - (g) une variété de circonstances particulières aux impôts individuels et aux divers pays.
69. L'évaluation, grâce à des modèles statistiques, des actifs et des produits générés par des opérations fiscales peut résulter en ce que le montant réel des actifs et des produits comptabilisés soit différent des montants déterminés lors de périodes de reporting ultérieures comme étant dus par des assujettis au titre de la période en cours. Les révisions d'estimations sont faites conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».
70. Dans certains cas, les actifs générés par des opérations fiscales et les produits liés ne peuvent être évalués de manière fiable avant un certain temps après la survenance de l'événement imposable. Ceci peut se produire si une base fiscale est volatile et si une estimation fiable n'est pas possible. Dans de nombreux cas, les actifs et les produits peuvent être comptabilisés au cours de la période qui suit la survenance de l'événement imposable. Toutefois, il existe des cas exceptionnels lorsque plusieurs périodes de reporting s'écoulent avant qu'un événement imposable ne se traduise en une entrée de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service qui répond à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation à l'actif. Par exemple, la détermination et l'évaluation fiable du montant des droits d'héritage peuvent prendre plusieurs années en raison de l'importance de la succession car elle contient un certain nombre d'antiquités et d'œuvres d'art de valeur qui exigent des évaluations par des

experts. En conséquence, les critères de comptabilisation ne peuvent pas être remplis avant que le paiement ne soit reçu ou à recevoir.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

71. **Le produit de l'impôt doit être déterminé en tant que montant brut. Il ne doit pas être réduit au titre des charges payées par le biais du système d'imposition.**
72. Dans certains pays, l'État utilise le système d'imposition comme méthode pratique pour effectuer le paiement de prestations aux assujettis qui dans le cas contraire seraient payées selon une autre méthode de paiement, telle que par chèque, dépôt direct sur le compte bancaire d'un assujetti, ou par compensation d'un autre compte de l'assujetti. Par exemple, un État, pour encourager la souscription d'une telle assurance, peut payer une partie des primes d'assurance maladie des résidents soit en réduisant les impôts à payer de la personne, en effectuant un paiement direct par chèque, soit en versant un montant directement à la société d'assurance. Dans ces cas, le montant est à payer indépendamment du fait que la personne physique paie ou non des impôts. En conséquence, ce montant est une charge de l'État et doit être comptabilisé séparément dans l'état de la performance financière. Les produits fiscaux doivent être accrus du montant de toutes les charges payées par le biais du système d'imposition.
73. **Les produits d'imposition ne doivent pas être majorés du montant des dépenses fiscales.**
74. Dans la plupart des pays, les pouvoirs publics utilisent le système d'imposition pour encourager certaines pratiques financières et en décourager d'autres. Par exemple, dans certains pays, les propriétaires de logement sont autorisés à déduire les intérêts hypothécaires et les impôts fonciers de leur revenu brut lors du calcul de leur revenu imposable. Ces types de réductions ne sont applicables qu'aux *assujettis*. Si une entité (y compris une personne physique) ne paie pas d'impôt, elle ne peut bénéficier de la réduction. Ces types de réductions sont appelées dépenses fiscales. Les dépenses fiscales sont des produits auxquels il a été renoncé, non des charges, et elles 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 produits ou des charges de l'État (taxateur).
75. La distinction clé entre les charges payées par le biais du système d'imposition et les dépenses fiscales est que pour les charges payées par le biais du système d'imposition, les destinataires bénéficient du montant indépendamment du fait qu'ils paient ou non des impôts ou utilisent un mécanisme particulier pour le paiement de leurs impôts. IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » interdit la compensation d'éléments de produits et de charges d'impôts sauf si une autre Norme l'autorise. La

compensation des produits et des charges d'impôts payée par le biais du système d'imposition n'est pas autorisée.

Transferts

- 76. Sous réserve du paragraphe 95, une entité doit comptabiliser un actif au titre de transferts lorsque les ressources transférées répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif.**
77. Les transferts incluent les subventions, l'extinction d'une dette, les amendes, les legs, les dons, les donations, et les biens et services en nature. Tous ces éléments ont en commun la caractéristique qu'ils transfèrent des ressources d'une entité à une autre sans fournir approximativement de valeur égale en contrepartie et ne sont pas des impôts tels que définis dans la présente Norme.
78. Les transferts satisfont à la définition d'un actif lorsque l'entité contrôle les ressources à la suite d'un événement passé (le transfert) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service de ces ressources. Les transferts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produira et que leur juste valeur peut être évaluée de façon fiable. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un créancier éteint un passif, une diminution de la valeur comptable d'un passif comptabilisé antérieurement peut se produire. Dans de tels cas, au lieu de comptabiliser un actif à la suite du transfert, l'entité diminue la valeur comptable du passif.
79. Une entité obtient le contrôle de ressources transférées, soit lorsque les ressources ont été transférées à l'entité, soit lorsque l'entité a un droit exécutoire à l'encontre du cédant. De nombreux accords en vue du transfert de ressources deviennent irrévocables pour toutes les parties avant que ce transfert n'ait lieu. Toutefois, une entité promet parfois de transférer des ressources mais omet de le faire. En conséquence, ce n'est que lorsqu'un droit est exécutoire et que l'entité estime qu'il est probable que l'entrée de ressources aura lieu, que les actifs, les passifs et ou les produits seront comptabilisés. Jusqu'à ce moment-là, l'entité ne peut pas exclure ou réglementer l'accès de tiers aux avantages des ressources proposées pour le transfert.
80. Les transferts de ressources qui répondent à la définition d'« apports des contributeurs » ne génèrent pas de produits. Les accords qui spécifient que l'entité fournissant des ressources a droit à des distributions d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service pendant la durée de vie de l'entité destinataire, ou à une distribution de tout excédent des actifs par rapport aux passifs en cas de liquidation de l'entité destinataire, ou qui spécifient que l'entité fournissant des ressources acquiert un intérêt financier dans l'entité destinataire, droit qui peut être vendu, échangé, transféré ou racheté, sont, en substance, des accords en vue d'effectuer un apport de contributeurs.

81. Les transferts satisfont à la définition d'une « opération sans contrepartie directe » car le cédant fournit des ressources à l'entité destinataire sans que celle-ci ne fournisse directement en contrepartie une valeur approximativement égale. Si un accord stipule que l'entité bénéficiaire doit fournir en contrepartie une valeur approximativement égale, le contrat n'est pas un contrat de transfert mais un contrat portant sur une opération avec contrepartie directe qui doit être comptabilisée selon IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe. »
82. Une entité analyse toutes les stipulations contenues dans des contrats de transfert pour déterminer si elle encourt un passif lorsqu'elle accepte des ressources transférées.

Évaluation d'actifs transférés

83. Comme l'impose le paragraphe 40, les actifs transférés sont évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Les entités élaborent des méthodes comptables en vue de la comptabilisation et de l'évaluation d'actifs, cohérentes avec les IPSAS. Comme noté précédemment, les stocks, les immobilisations corporelles ou les immeubles de placement acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe doivent être évalués initialement à leur juste valeur à la date d'acquisition conformément aux dispositions des IPSAS 12, 16 et 17. Les instruments financiers, y compris la trésorerie et les transferts à recevoir qui satisfont à la définition d'un instrument financier, et les autres actifs seront évalués eux aussi à la juste valeur à la date d'acquisition conformément au paragraphe 40 et à la méthode comptable appropriée.

Remise de dettes et prise en charge de passifs

84. Les prêteurs renoncent parfois à leur droit de recouvrer une dette due par une entité du secteur public, annulant effectivement la dette. Par exemple, un gouvernement national peut annuler un prêt dû par une autorité locale. Dans de tels cas, l'autorité locale comptabilise une augmentation de l'actif net car un passif qu'elle a précédemment comptabilisé est éteint.
85. Les entités comptabilisent des produits au titre de la remise d'une dette lorsque celle-ci ne répond plus à la définition d'un passif ou ne remplit plus les critères de comptabilisation au passif, à condition que la remise des dettes ne réponde pas à la définition d'un apport des contributeurs.
86. Lorsqu'une entité contrôlante annule une dette ou assume les passifs, dus par une entité contrôlée dans laquelle il n'existe pas de minoritaires, l'opération peut être un apport des contributeurs, comme décrit aux paragraphes 37- 38.
87. Les produits générés par la remise d'une dette sont évalués à la juste valeur de la dette remise. Celle-ci sera normalement la valeur comptable de la dette remise.

Amendes

88. Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par une entité du secteur public, en provenance d'une personne physique ou d'une autre entité, de la manière déterminée par un tribunal ou autre organisme d'application des lois, par suite d'une infraction par cette personne physique ou autre entité aux lois ou aux règlements. Dans certains pays, des agents publics chargés de l'application des lois sont en mesure d'imposer des amendes aux personnes considérées comme ayant enfreint la loi. Dans ces cas, la personne aura normalement le choix de payer l'amende ou de se pourvoir en justice pour faire valoir ses droits. Lorsqu'un défendeur parvient à un accord avec un procureur qui inclut le paiement d'une amende au lieu d'être mis en accusation devant un tribunal, le paiement est comptabilisé comme une amende.
89. Les amendes exigent normalement qu'une entité transfère à l'État un montant de trésorerie fixe et n'imposent à l'État aucune obligation qui pourrait être comptabilisée au passif. En tant que telles, les amendes sont comptabilisées en produits lorsque la créance répond à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation à l'actif énoncés au paragraphe 29. Comme indiqué au paragraphe 12, lorsqu'une entité encaisse des amendes en qualité de mandataire, l'amende ne sera pas un produit de l'entité effectuant l'encaissement. Les actifs générés par des amendes sont évalués à la meilleure estimation du flux de ressources allant à l'entité.

Legs

90. Un legs est un transfert effectué conformément aux dispositions du testament d'une personne décédée. L'événement passé donnant lieu au contrôle des ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service au titre d'un legs, se produit lorsque l'entité a un droit exécutoire, par exemple lors du décès du testateur, ou l'homologation du testament, en fonction des lois du pays.
91. Les legs qui répondent à la définition d'un actif sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et que la juste valeur des actifs peut être évaluée de façon fiable. Déterminer la probabilité d'une entrée d'avantages économiques futurs ou d'un potentiel de service peut être problématique si une période de temps s'écoule entre le décès du testateur et la réception d'actifs par l'entité. L'entité devra déterminer si la succession de la personne décédée est suffisante pour satisfaire à toutes les réclamations qui lui sont faites et pour satisfaire à tous les legs. Si le testament est contesté, cela affectera aussi la probabilité que des actifs aillent à l'entité.
92. La juste valeur d'actifs légués est déterminée de la même manière que pour les dons et les donations, comme décrit au paragraphe 95. Dans les pays où

les successions des personnes décédées sont soumises à l'impôt, l'administration fiscale peut avoir déjà déterminé la juste valeur de l'actif légué à l'entité, et ce montant peut être à la disposition de l'entité. Les legs sont évalués à la juste valeur des ressources reçues ou à recevoir.

Dons et donations, y compris biens en nature

93. Les dons et donations sont des transferts volontaires d'actifs y compris de la trésorerie ou d'autres actifs monétaires, des biens en nature et des services en nature qu'une entité fait à une autre, habituellement sans stipulations. Le cédant peut être une entité ou une personne physique. Pour les dons et donations en espèces ou autres actifs monétaires et biens en nature, l'événement passé générant le contrôle de ressources incorporant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service est normalement la réception du don ou de la donation. La comptabilisation de dons ou de donations de services en nature est traitée dans les paragraphes 95 à 102 ci-dessous.
94. Les biens en nature sont des actifs corporels transférés à une entité dans une opération sans contrepartie directe, sans frais, mais pouvant être soumise à des stipulations. L'assistance externe fournie par des organisations de développement multilatéral ou bilatéral inclut souvent une composante de biens en nature.
95. Les dons et donations (autres que les services en nature) sont comptabilisés à l'actif et en 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 façon fiable. En ce qui concerne les dons et les donations, le fait d'accorder le don ou la donation et le transfert du titre légal sont souvent simultanés. Dans de tels cas, il n'y a aucun doute que les avantages économiques futurs iront à l'entité.
96. Les biens en nature sont comptabilisés en actifs lors de la réception des biens ou lorsqu'il existe un accord irrévocable de recevoir ces derniers. Si des biens en nature sont reçus sans conditions afférentes, les produits sont comptabilisés immédiatement. Si des conditions sont imposées, un passif est comptabilisé; celui-ci est réduit et le produit est comptabilisé au fur et à mesure que les conditions sont remplies.
97. Lors de la comptabilisation initiale, les dons et donations y compris les biens en nature peuvent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition, laquelle peut être vérifiée par référence à un marché actif, ou par évaluation à dire d'expert. L'évaluation de la valeur d'un actif est normalement réalisée par un évaluateur professionnel dont la qualification professionnelle est effective et reconnue. Pour de nombreux actifs, la juste valeur peut être déterminée aisément, par référence aux prix cotés sur un marché actif et liquide. Par exemple, il est généralement possible d'obtenir des prix de

marché actuels pour des terrains, des immeubles non spécialisés, des véhicules à moteur et de nombreux types d'installations et d'équipements.

Services en nature

98. **Une entité peut, sans être tenue de le faire, comptabiliser les services en nature en tant que produits et en tant qu'actif.**
99. Les services en nature sont des services que des personnes physiques fournissent aux entités du secteur public dans une opération sans contrepartie directe. Ces services répondent à la définition d'un actif car l'entité contrôle une ressource dont elle attend un flux d'avantages économiques futurs ou un potentiel de service. Ces actifs sont toutefois immédiatement consommés et une opération d'une valeur égale est également comptabilisée pour traduire la consommation de ces services en nature. Par exemple, une école publique qui reçoit de la part d'assistants d'enseignants des services bénévoles dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable, peut comptabiliser l'augmentation d'un actif et des produits et la diminution d'un actif et une charge. Dans de nombreux cas, l'entité comptabilisera une charge au titre de la consommation des services en nature. Toutefois, les services en nature peuvent aussi être utilisés pour construire un actif, auquel cas le montant comptabilisé au titre des services en nature est inclus dans le coût de l'actif en cours de construction.
100. Les entités du secteur public peuvent être les destinataires de services en nature dans le cadre de régimes bénévoles ou non bénévoles fonctionnant dans l'intérêt du public, par exemple:
- (a) l'assistance technique de la part d'autres autorités ou organismes internationaux;
 - (b) les personnes déclarées coupables d'infractions peuvent être tenues d'accomplir un service communautaire au profit d'une entité du secteur public;
 - (c) les hôpitaux publics peuvent recevoir les services de bénévoles;
 - (d) les écoles publiques peuvent recevoir les services bénévoles de parents en tant qu'assistants d'enseignants ou en tant que membres du conseil scolaire; et
 - (e) les collectivités locales peuvent recevoir les services de pompiers bénévoles.
101. Certains services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité a un contrôle insuffisant sur les services fournis. Dans d'autres cas, il se peut que l'entité ait le contrôle sur les services en nature, mais qu'elle ne soit pas en mesure de les évaluer de façon fiable; dans ces cas, ils ne remplissent pas les critères de comptabilisation à l'actif. Les entités peuvent, toutefois, être en mesure d'évaluer la juste valeur de certains services en

nature, tels que des services professionnels ou d'autres services en nature qui sont autrement aisément accessibles sur la place du marché national ou international. Lorsqu'elle détermine la juste valeur des types de services en nature décrits au paragraphe 97, l'entité peut conclure que la valeur des services n'est pas significative. Dans de nombreux cas, les services en nature sont rendus par des personnes ayant reçu peu ou pas de formation et ils sont fondamentalement différents des services que l'entité acquerrait si les services en nature n'étaient pas disponibles.

102. En raison des nombreuses incertitudes qui entourent les services en nature, y compris la capacité d'exercer le contrôle sur les services et l'évaluation de la juste valeur des services, la présente Norme n'impose pas la comptabilisation de services en nature. Le paragraphe 108, toutefois, encourage la présentation de la nature et du type de services en nature reçus pendant la période de reporting. Comme pour toutes les informations à fournir, celles relatives aux services en nature ne le sont que si elles sont significatives. Pour certaines entités du secteur public, les services fournis par des bénévoles ne sont pas significatives quant à leur montant, mais peuvent être significatives par nature.
103. Dans l'élaboration d'une méthode comptable traitant d'une catégorie de services en nature, divers facteurs doivent être pris en compte, y compris les effets des services en nature sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité. La mesure dans laquelle une entité est dépendante d'une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs, peut influencer la méthode comptable qu'une entité élabore en ce qui concerne la comptabilisation des actifs. Par exemple, une entité qui est dépendante d'une catégorie de services en nature pour atteindre ses objectifs peut être plus susceptible de comptabiliser les services en nature qui répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation. Pour déterminer s'il convient de comptabiliser une catégorie de services en nature, les pratiques d'entités similaires fonctionnant dans un environnement similaire sont également prises en compte.

Nantissements

104. Les nantissements sont des engagements non exécutoires de transfert d'actifs à l'entité bénéficiaire. Les nantissements 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 incorporés dans l'élément donné en nantissement. Les entités ne comptabilisent pas les éléments donnés en nantissement en tant qu'actifs ou produits. Si l'élément donné en nantissement est ultérieurement transféré à l'entité bénéficiaire, il est comptabilisé en tant que don ou donation, conformément aux paragraphes 93 à 97 ci-dessus. Les nantissements devront être présentés en tant qu'actifs éventuels selon les dispositions de IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. »

Encaissement par anticipation de transferts

105. Lorsqu'une entité reçoit des ressources avant qu'un accord de transfert ne devienne irrévocable, les ressources sont comptabilisées à l'actif lorsqu'elles répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif. L'entité comptabilisera aussi un passif d'encaissement par anticipation si l'accord de transfert n'est pas encore irrévocable. Les encaissements par anticipation se rapportant aux transferts ne sont pas fondamentalement différents d'autres encaissements par anticipation, ainsi un passif est comptabilisé jusqu'à ce que l'événement qui rend l'accord de transfert irrévocable se produise et que toutes les autres conditions selon l'accord soient remplies. Lorsque cet événement a lieu et que toutes les autres conditions de l'accord sont remplies, le passif est acquitté et le produit est comptabilisé.

Informations à fournir

106. **Une entité doit présenter, soit dans les états financiers à usage général eux-mêmes, soit dans les notes annexes, les informations suivantes:**
- (a) **le montant de produits issus d'opérations sans contrepartie directe comptabilisés pendant la période, par catégories principales, indiquant séparément:**
 - (i) **les impôts en indiquant séparément les grandes catégories d'impôts; et**
 - (ii) **les transferts, en indiquant séparément les grandes catégories de produits de transferts.**
 - (b) **le montant des produits à recevoir comptabilisés au titre des produits sans contrepartie directe.**
 - (c) **le montant des passifs comptabilisés au titre des actifs transférés soumis à des conditions.**
 - (d) **le montant des actifs comptabilisés soumis à des restrictions et la nature de ces restrictions.**
 - (e) **l'existence et les montants d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe.**
 - (f) **le montant des passifs annulés.**
107. **Une entité doit indiquer, dans les notes annexes aux états financiers à usage général, les éléments suivants:**
- (a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe.**

- (b) **pour les grandes catégories de produits résultant d'opérations sans contrepartie directe, la base selon laquelle la juste valeur des entrées de ressources a été évaluée.**
- (c) **pour les grandes catégories de produits d'imposition que l'entité ne peut évaluer de façon fiable pendant la période durant laquelle l'événement imposable se produit, des informations relatives à la nature des impôts.**
- (d) **la nature et le type des grandes catégories de legs, de dons, de donations, en indiquant séparément les principales catégories de biens en nature reçus.**

108. Les entités sont encouragées à présenter la nature et le type de grandes catégories de services en nature reçus, y compris ceux qui n'ont pas été comptabilisés. La mesure dans laquelle une entité dépend d'une catégorie de services en nature détermine les informations qu'elle fournit en ce qui concerne cette catégorie.
109. Les informations à fournir exigées par les paragraphes 106 et 107 aident l'entité présentant les états financiers à satisfaire aux objectifs d'information financière énoncés dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » qui consiste à fournir des informations utiles à la prise de décision et à démontrer la responsabilité de l'entité envers les ressources qui lui sont confiées.
110. La présentation des grandes catégories de produits aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur l'exposition de l'entité à des flux de produits particuliers.
111. Les conditions et restrictions imposent des limites à l'utilisation des actifs, ce qui a un impact sur les activités de l'entité. La présentation du montant des passifs comptabilisés au titre des conditions et du montant des actifs soumis aux restrictions aide les utilisateurs à porter des jugements sur la capacité de l'entité à utiliser ses actifs à son gré. Les entités sont encouragées à dégroupier par catégorie les informations devant être fournies par le paragraphe 106(c).
112. Le paragraphe 106(e) impose aux entités de préciser l'existence d'encaissements par anticipation au titre d'opérations sans contrepartie directe. Ces passifs comportent le risque que l'entité doive faire le sacrifice d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service si l'événement imposable ne se produit pas, ou si un accord de transfert ne devient pas irrévocable. La présentation de ces encaissements par anticipation aide les utilisateurs à porter des jugements sur les produits futurs de l'entité et sur sa situation nette à venir.
113. Comme indiqué au paragraphe 68, dans de nombreux cas, une entité sera en mesure d'évaluer de façon fiable des actifs et des produits générés par des opérations fiscales, à l'aide, par exemple, de modèles statistiques. Toutefois, il peut y avoir des circonstances exceptionnelles lorsqu'une entité n'est pas en

mesure d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits générés jusqu'à ce qu'une ou plusieurs périodes de reporting se soient écoulés depuis la survenance de l'événement imposable. Dans ces cas, l'entité communique les informations sur la nature des grandes catégories d'impôts ne pouvant être évalués de façon fiable et, par conséquent, comptabilisés, pendant la période de reporting durant laquelle l'événement imposable se produit. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur les produits futurs de l'entité et sur sa situation nette à venir.

114. Le paragraphe 107(d) impose aux entités de communiquer des informations sur la nature et le type des principales catégories de dons, de donations 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 des périodes futures, de telles sources de ressources puissent changer de manière significative. La présentation de ces informations aide les utilisateurs à porter des jugements éclairés sur le produit futur de l'entité et sur sa situation nette à venir.
115. Lorsque des services en nature répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif, les entités peuvent décider de comptabiliser ces services en nature et de les évaluer à leur juste valeur. Le paragraphe 108 encourage les entités à communiquer des informations sur la nature et le type de tous les services en nature qu'elles ont reçus, qu'ils soient comptabilisés ou non. La présentation de telles informations peut aider les utilisateurs à former des jugements éclairés sur l'apport de tels services à la réalisation par l'entité de ses objectifs pendant la période de reporting et sur la dépendance de l'entité envers de tels services pour la réalisation de ses objectifs à l'avenir.

Dispositions Transitoires

116. **Les entités ne sont pas tenues de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation de produits d'impôts au titre des périodes de reporting ouvertes dans les cinq ans de la date d'adoption de la présente Norme.**
117. **Les entités ne sont pas tenues de changer de méthodes comptables en ce qui concerne la comptabilisation et l'évaluation de produits d'opérations sans contrepartie directe, autres que les produits d'impôts au titre des périodes de reporting ouvertes dans les trois ans de la date de première adoption de la présente Norme.**
118. **Les changements de méthodes comptables concernant la comptabilisation et l'évaluation des produits d'opérations sans contrepartie directe, effectués avant l'expiration de la période de cinq ans autorisée au paragraphe 116, ou des trois ans autorisée au paragraphe 117, ne doivent être effectués qu'afin d'améliorer la conformité aux méthodes comptables de la présente Norme. Les entités peuvent changer de méthodes**

comptables en ce qui concerne les produits des opérations sans contrepartie directe, catégorie par catégorie.

119. **Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires des paragraphes 116 ou 117, elle doit l'indiquer. L'entité doit aussi indiquer quelles catégories de produits d'opérations sans contrepartie directe sont comptabilisées selon la présente Norme, lesquelles ont été comptabilisées selon une méthode comptable non cohérente avec les dispositions de la présente Norme, et l'état d'avancement de l'entité vers la mise en œuvre de méthodes comptables cohérentes avec la présente Norme. L'entité doit présenter son plan de mise en œuvre de méthodes comptables cohérentes avec la présente Norme.**
120. **Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires lors d'une deuxième période ou d'une période de reporting ultérieure, les détails des catégories de produits d'opérations sans contrepartie directe antérieurement comptabilisés selon une autre convention, mais désormais comptabilisés selon la présente Norme doivent être indiqués.**
121. Les dispositions transitoires sont destinées à accorder aux entités un délai pour élaborer des modèles fiables d'évaluation des produits d'opérations sans contrepartie directe pendant la période transitoire. Les entités peuvent adopter, en vue de la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe, des méthodes comptables qui ne se conforment pas aux dispositions de la présente Norme. Les dispositions transitoires permettent aux entités d'appliquer la présente Norme progressivement aux différentes catégories de produits des opérations sans contrepartie directe. Par exemple, les entités peuvent être en mesure de comptabiliser et d'évaluer les impôts fonciers et certaines catégories de transferts conformément à la présente Norme à compter de la date d'application, mais il se peut qu'elles aient besoin de cinq ans pour élaborer pleinement un modèle fiable en vue de l'évaluation des produits de l'impôt sur les résultats.
122. Lorsqu'une entité décide d'adopter les dispositions transitoires de la présente Norme, les méthodes comptables qu'elle applique à chaque catégorie de produits de transactions sans contrepartie directe ne peuvent être modifiées que pour améliorer la conformité à la présente Norme. Une entité peut conserver ses méthodes comptables actuelles jusqu'à ce qu'elle décide d'appliquer pleinement les dispositions de la présente Norme ou jusqu'à l'expiration des dispositions transitoires, selon la première occurrence, ou elle peut les changer pour appliquer progressivement les dispositions de la présente Norme. Une entité peut, par exemple, passer d'une méthode de comptabilisation basée sur la comptabilité de caisse, à une méthode de comptabilité de caisse modifiée ou à une comptabilité d'engagement modifiée avant d'appliquer pleinement la présente Norme.

123. Les dispositions en matière d'informations à fournir selon le paragraphe 119 aident les utilisateurs à suivre l'avancement de l'entité dans la conformité de ses méthodes comptables aux dispositions de la présente IPSAS pendant les période de reporting auxquels s'appliquent les dispositions transitoires. Cette présentation facilite l'objectif de responsabilité et de transparence complète.

Date d'entrée en vigueur

124. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 30 juin 2008. Son application anticipée est encouragée. Si une entité applique la présente Norme à une période ouverte avant le 30 juin 2008, elle doit l'indiquer.**
125. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'engagement telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les périodes ouvertes à compter de sa date d'adoption.

Annexe

Amendements d'autres Normes comptables internationales du secteur public**IPSAS 1, « Présentation des états financiers »**

- A1. Dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » le paragraphe 89(f) doit être modifié comme suit:
- (f) Créances recouvrables issues d'opérations sans contrepartie directe ~~incluant~~ (impôts et transferts);

IPSAS 12, « Stocks »

- A1. Dans IPSAS 12, « Stocks », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 6.
- A2. Dans IPSAS 12, le paragraphe suivant doit être inséré entre les paragraphes 24 et 25:
- 11A. **Lorsque les stocks sont acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe, leur coût doit être évalué à leur juste valeur à la date d'acquisition.**
- A3. Dans IPSAS 12, le paragraphe suivant doit être inséré entre les paragraphes 24 et 25:

Stocks acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe

- 24A. Les stocks peuvent être transférés à l'entité au moyen d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un organisme d'aide internationale peut faire don de fournitures médicales à un hôpital public aux lendemains d'une catastrophe naturelle. Dans ces circonstances, le coût du stock est sa juste valeur à la date de son acquisition.

IPSAS 16, « Immeubles de placement »

- A4. Dans IPSAS 16, « Immeubles de placement », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 6.
- A5. Dans IPSAS 16, les paragraphes 23 et 28 doivent être modifiés comme suit:
23. **Lorsqu'un immeuble de placement est acquis pour un coût nul ou symbolique par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
28. Un immeuble de placement peut être acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe ~~faire l'objet d'une donation ou d'un apport à l'entité. Par~~

exemple, un gouvernement national peut transférer à titre gracieux un immeuble de bureaux en trop à une entité du secteur public local, qui le loue ensuite aux conditions du marché. Un immeuble de placement peut également être acquis ~~pour un coût nul ou symbolique~~ par le biais d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'immeuble de placement est sa juste valeur à la date de son acquisition.

IPSAS 17, « Immobilisations corporelles »

- A6. Dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles », les définitions d'« opérations avec contrepartie directe » et d'« opérations sans contrepartie directe » doivent être insérées dans le paragraphe 12.
- A7. Dans IPSAS 17, les paragraphes 23 et 24 doivent être modifiés comme suit:
23. **Lorsqu'un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique par le biais d'une opération sans contrepartie directe, son coût doit être évalué à sa juste valeur à la date d'acquisition.**
24. Un élément immobilisation corporelle peut ~~faire l'objet d'un don ou d'un apport à l'entité~~ être acquis par le biais d'une transaction sans contrepartie directe. Par exemple, un promoteur immobilier peut faire un apport de terrains à une collectivité locale pour un coût nul ou symbolique de manière à permettre à cette collectivité locale de créer des parcs, des routes et des sentiers dans le lotissement. Un actif pourra également être acquis ~~pour un coût nul ou symbolique~~ par le biais d'une opération sans contrepartie directe par l'exercice de pouvoirs de mise sous séquestre. Dans ces cas, le coût de l'actif est sa juste valeur à la date d'acquisition.

Guide d'application

Évaluation, comptabilisation et présentation des produits des opérations sans contrepartie directe - Exemples

Le présent guide d'application accompagne IPSAS 23 mais n'en fait pas partie intégrante.

Exemple 1: Impôt sur le revenu (paragraphe 65)

- IG1. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) applique un impôt de 25 % sur le revenu des personnes physiques perçu à l'intérieur du pays. Les employeurs sont tenus d'effectuer les retenues à la source sur la paie et de transférer à l'État les montants retenus mensuellement. Les personnes recevant un revenu non salarial important (par exemple, des produits de l'investissement) sont tenues d'estimer et d'effectuer leurs versements d'impôt sur une base trimestrielle. En outre, les personnes doivent déposer une déclaration d'impôt auprès de l'administration fiscale avant le 15 avril de l'année qui suit l'année fiscale (année civile) et doivent verser l'impôt restant dû (ou réclamer un remboursement) à ce moment-là. Les comptes de l'État sont arrêtés le 30 juin.
- IG2. L'État contrôle une ressource, l'impôt sur le revenu à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, en l'occurrence, l'accumulation du revenu estimable des assujettis. À la clôture de la période de reporting, l'État comptabilise les actifs et les produits relatifs à l'impôt sur le revenu des personnes physique sur le revenu accumulé pendant la période dans la mesure où il peut l'évaluer de façon fiable. Les actifs et les produits seront également comptabilisés au titre des impôts sur le revenu sur les revenus réalisés au cours de périodes antérieures mais qui ne répondaient pas à la définition d'un actif ou ne remplissaient pas les critères de comptabilisation à l'actif avant la période de reporting en cours.

Exemple 2: Évaluation des produits d'imposition (paragraphe 67 à 70)

- IG3. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu des personnes physiques de toutes les personnes percevant un revenu à l'intérieur du pays. L'impôt a été prélevé pour la première fois environ soixante-dix ans avant la période de reporting en cours, et les statistiques fiscales sont disponibles pour la totalité de la période de soixante-dix ans. L'année d'imposition et la période de reporting vont du 1^{er} janvier au 31 décembre. Les assujettis ont jusqu'au 30 avril de l'année suivante pour faire leur déclaration d'impôt et jusqu'au 30 juin pour payer les impôts non acquittés. L'État est tenu par la législation de présenter aux élus des états financiers à usage général, consolidés et audités, au plus tard le 31 mars.
- IG4. Le produit de l'impôt sur le revenu doit être comptabilisé au cours de la période de reporting dans laquelle l'événement imposable a eu lieu, c'est-à-dire,

l'accumulation du revenu imposable. Comme le système de l'administration fiscale ne permet pas à l'État d'évaluer directement l'impôt sur le revenu à recevoir avant la publication des états financiers à usage général, l'État élabore un modèle pour évaluer indirectement les produits d'impôts sur le revenu à recevoir. L'État utilise l'historique des recouvrements de l'impôt sur le revenu existant dans les statistiques fiscales, qu'il compare à d'autres phénomènes observables pour élaborer un modèle fiable. Les autres phénomènes peuvent inclure d'autres statistiques économiques, telles que le produit intérieur brut, les phénomènes financiers tels que les versements d'impôts sur le revenu déduits par les employeurs, les recouvrements de taxes sur les ventes (s'il prélève une telle taxe) ainsi que les statistiques bancaires collectées par la banque centrale. Ledit gouvernement peut avoir recours à des économétriciens dans l'élaboration du modèle, et l'auditeur externe teste la validité du modèle conformément aux normes d'audit nationales et internationales.

- IG5. Le modèle permet à l'entité présentant les états financiers d'évaluer de façon fiable les actifs et les produits qui lui reviennent au cours de la période de reporting qui sont ensuite comptabilisés et présentés dans les états financiers à usage général. Les notes annexes aux états financiers à usage général présentent les méthodes comptables, y compris la base d'évaluation de l'impôt sur le revenu. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre d'une période de reporting peuvent être révisées au cours d'une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Exemple 3: Taxe sur la valeur ajoutée (paragraphe 65)¹

- IG6. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur toutes les entreprises. La taxe est de 15 % de la valeur ajoutée et est recouvrée par les marchands auprès des clients (assujettis) au moment de la vente. Les grandes entreprises et celles de taille moyenne sont tenues de soumettre des déclarations de TVA par voie électronique au service des impôts sur une base hebdomadaire; toutefois, il est permis aux petites entreprises de soumettre les déclarations de TVA manuellement sur une base trimestrielle.
- IG7. L'État contrôle une ressource – la créance de TVA – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le fait d'entreprendre l'activité taxable, à savoir, la vente de biens ou de services à valeur ajoutée, pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'activité imposable a lieu, ou plus tard, dès qu'elle peut évaluer de façon fiable la créance de taxe. Dans de nombreux cas, la période de déclaration

¹ Certains pays emploient les termes « Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) » et « Taxe sur les biens et services » de manière interchangeable.

d'impôt ne coïncide pas avec la période de reporting. Dans ces cas, les estimations du produit de l'impôt au titre de la période de reporting peuvent être révisées dans une période ultérieure. Les changements d'estimations sont comptabilisés de manière prospective conformément à IPSAS 3, « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

Exemple 4: Taxe sur les biens et services (paragraphe 65)

- IG8. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose une taxe sur les biens et services lors de la vente des biens et services. La taxe est 10 % de la valeur des biens et services vendus. La plupart des vendeurs de biens et services sont tenus de soumettre à l'administration fiscale, par voie électronique, les déclarations de taxes sur les biens et services, sur une base hebdomadaire. Toutefois, les petites entreprises sont autorisées à soumettre manuellement les déclarations de taxes sur les biens et services sur une base trimestrielle.
- IG9. L'État contrôle une ressource – la créance de taxes sur les biens et services – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est la vente de biens et services taxables pendant la période de reporting. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les ventes et achats ont eu lieu, ou, si la créance de taxe ne peut pas être évaluée de façon fiable, à la fin de la période de reporting, il la comptabilise plus tard, dès qu'il peut évaluer de façon fiable la créance de taxe.

Exemple 5: Droits de douane (paragraphe 65)

- IG10. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose un droit de douane sur toutes les importations de biens. Les droits varient en fonction du type de biens importés. Ils sont établis à des niveaux tels qu'ils permettent aux biens produits dans le pays d'être meilleur marché pour le public. Les biens importés sont détenus dans des entrepôts sous douane jusqu'à ce que l'importateur paie les droits. Les importateurs sont tenus de faire des déclarations d'importation au service des douanes et de payer les droits sur-le-champ. La plupart des importateurs soumettent ces déclarations par voie électronique avant l'arrivée des marchandises et effectuent des virements de fonds électroniques à l'administration des douanes lorsque les marchandises sont déchargées de navires ou d'avions ou lorsque les trains ou les camions franchissent la frontière douanière.
- IG11. L'État contrôle une ressource – le droit à recevoir – lors de la survenance de l'événement imposable, qui est le franchissement par les marchandises de la frontière douanière. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting dans lequel les marchandises franchissent la frontière, ou dès qu'il est en mesure d'évaluer de façon fiable les droits à recevoir.

Exemple 6: Droits de succession (paragraphe 65)

IG12. Un gouvernement national (entité présentant les états financiers) impose des droits de succession de 40 % sur toutes les successions évaluées à plus de 500 000 unités monétaires (UM). Les médecins et les dirigeants de sociétés de pompes funèbres sont tenus de notifier l'administration fiscale de tout décès. Un évaluateur fait alors une évaluation provisoire de la succession pour déterminer si des droits seront à payer. Les exécuteurs testamentaires sont tenus de déposer un inventaire de la succession auprès de l'administration fiscale, qui évalue la succession et détermine les droits dus en provenance de la succession. L'homologation ne peut être accordée avant l'acquittement de tous les droits. En raison des complexités du droit des successions et des fréquentes procédures en matière d'évaluation, il faut en moyenne quatre ans pour régler les successions et recouvrer les droits dus.

IG13. L'État contrôle une ressource, les droits de succession à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, constitué par le décès d'une personne possédant des biens imposables. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle la personne décède, ou dans la période subséquente dès qu'il est en mesure d'évaluer l'actif successoral de façon fiable.

Exemple 7: Impôt foncier (paragraphe 65)

IG14. Une autorité locale (entité présentant les états financiers) prélève un impôt de un pour cent (1 %) de la valeur estimée de tous les biens relevant de sa compétence. La période de reporting de l'autorité locale court du 1^{er} juillet au 30 juin. Les droits sont exigibles le 31 juillet, les avis d'imposition étant envoyés aux propriétaires fonciers en juillet, les paiements requis avant le 31 août. Si les impôts sont impayés à cette date, les propriétaires fonciers encourrent des pénalités au taux d'intérêt de trois pour cent (3 %) par mois sur le montant impayé. La loi fiscale permet à l'autorité locale de saisir et de vendre un bien immobilier pour recouvrer les impôts impayés.

IG15. L'État contrôle une ressource, les impôts fonciers à recevoir, lorsque l'événement imposable se produit, à savoir le jour de l'exigibilité des impôts, le 31 juillet. L'État comptabilise des actifs et des produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ce jour a lieu.

Exemple 8: Encaissement par anticipation de l'impôt sur le revenu (paragraphe 66)

IG16. L'État A (l'entité présentant les états financiers) prélève un impôt sur le revenu de tous les résidents du pays. La période fiscale et la période de reporting vont du 1^{er} janvier au 31 décembre. Les travailleurs indépendants assujettis sont tenus d'estimer leur revenu pour l'année et d'acquitter l'impôt sur le revenu correspondant avant le 24 décembre de l'année précédente. La législation fiscale précise que le calcul de l'estimation correspond au montant dû au titre du

dernier calcul définitif, plus un dixième, à moins que l'assujetti ne soit en mesure de justifier un montant inférieur avant le 24 décembre (des pénalités s'appliquent si le calcul des impôts par l'assujetti se révèle significativement inférieur au montant final dû). Postérieurement à la période fiscale, les travailleurs indépendants assujettis déposent leur déclaration fiscale et reçoivent des remboursements ou versent un impôt supplémentaire à l'État.

IG17. Les ressources reçues avant le 24 décembre de travailleurs indépendants assujettis sont des encaissements par anticipation des impôts dus au titre de l'année suivante. L'événement imposable est la réalisation du revenu pendant la période fiscale qui n'a pas commencé. L'entité présentant les états financiers comptabilise l'augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et l'augmentation d'un passif (encaissements par anticipation).

Exemple 9: Subvention octroyée à d'autres collectivités à des fins générales (paragraphes 14 à 16, 76)

IG18. Le gouvernement national (le cédant) accorde une subvention de 10 millions d'UM à une autorité locale dans une zone socialement et économiquement défavorisée. L'autorité locale (l'entité présentant les états financiers) est tenue de par sa constitution d'entreprendre divers programmes sociaux; toutefois, elle a des ressources insuffisantes pour entreprendre l'ensemble de ces programmes sans aide. Aucune stipulation n'est attachée à la subvention. Toutes les collectivités locales sont tenues de préparer et de présenter des états financiers audités à usage général.

IG19. Aucune stipulation n'étant attachée à ces subventions, et en l'absence d'obligation de performance, les transferts sont comptabilisés en tant qu'actifs et produits dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle ils sont reçus ou à recevoir par l'autorité locale.

Exemple 10: Transfert avec stipulations qui ne satisfont pas à la définition d'une condition (paragraphes 20 à 25)

IG20. Un gouvernement national effectue un transfert en trésorerie de 50 millions d'UM à un organisme de logement social relevant d'une collectivité locale en spécifiant:

- (a) qu'elle augmente le stock de logements sociaux de 1 000 unités supplémentaires en plus de toutes autres augmentations planifiées; ou
- (b) qu'elle utilise le transfert de trésorerie d'autres façons pour soutenir ses objectifs de logement social.

Si aucune de ces stipulations n'est satisfaite, l'entité destinataire doit restituer la trésorerie au gouvernement national.

IG21. L'organisme de logement social relevant de la collectivité locale comptabilise une augmentation d'un actif (trésorerie) et un produit d'un montant de 50

millions d'UM. Les stipulations du contrat de transfert sont énoncées en termes assez vagues afin de ne pas imposer au destinataire une obligation de performance, l'obligation de performance est imposée par le mandat de gestion de l'entité, non par les caractéristiques du transfert.

Exemple 11: Transfert au profit d'une université du secteur public, assorti de restrictions (paragraphe 19 et 76)

IG22. Le gouvernement national (le cédant) transfère à une université (l'entité présentant les états financiers) un terrain de 200 hectares dans une grande ville pour l'établissement d'un campus d'université. Le contrat de transfert spécifie que le terrain doit être utilisé pour un campus mais ne spécifie pas que le terrain doit être restitué s'il n'est pas utilisé pour un campus.

IG23. L'université comptabilise le terrain à l'actif dans l'état de la situation financière de la période de reporting au cours de laquelle il obtient le contrôle de ce terrain. Le terrain devrait être comptabilisé à sa juste valeur selon IPSAS 17, « Immobilisations corporelles. » La restriction ne répond pas à la définition d'un passif ni ne satisfait aux critères de comptabilisation au passif. Par conséquent, l'université comptabilise le produit au titre du terrain dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le terrain est comptabilisé à l'actif.

Exemple 12: Subvention octroyée à d'autres collectivités, assortie de conditions (paragraphe 07 à 18)

IG24. Le gouvernement national (le cédant) octroie 10 millions d'UM à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) pour qu'ils soient utilisés à l'amélioration et au maintien du réseau de transport en commun. De manière spécifique, l'argent doit être utilisé comme suit: 40 % consacrés à la modernisation des systèmes de chemins de fer et réseau de tramway existants, 40 % aux nouveaux systèmes de chemins de fer et de tramways et 20 % à l'achat et aux améliorations apportées au matériel roulant. Selon les termes de la subvention, l'argent ne peut être utilisé que comme stipulé et la collectivité locale est tenue d'inclure une note dans ses états financiers audités à usage général détaillant la manière dont l'argent de la subvention a été dépensé. Le contrat exige que la subvention soit dépensée comme spécifié dans l'année en cours ou soit restitué au gouvernement national.

IG25. La collectivité locale comptabilise l'argent de la subvention à l'actif. La collectivité locale comptabilise aussi un passif au titre de la condition afférente à la subvention. À mesure que la province satisfait à la condition, c'est-à-dire à mesure qu'elle fait des dépenses autorisées, elle réduit le passif et comptabilise les produits dans l'état de la performance financière de la période de reporting au cours de laquelle le passif est acquitté.

Exemple 13: Subvention de recherche (en substance, opération avec contrepartie directe) (Paragraphe 8)

- IG26. Une grande entreprise qui fabrique des produits de nettoyage (le cédant) donne de l'argent à une université publique (l'entité présentant les états financiers) pour mener des recherches sur l'efficacité d'un certain composé chimique dans le nettoyage rapide des graffiti. L'entreprise stipule que les résultats de la recherche doivent être partagés avec elle avant leur annonce au public et qu'elle a le droit de faire une demande de brevet sur le composé.
- IG27. Il s'agit d'une opération avec contrepartie directe. En échange de la « subvention », l'université fournit des services de recherche et un actif incorporel, le droit (à un avantage économique futur) de bénéficier des résultats de la recherche. IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe » et la norme nationale ou internationale pertinente traitant des actifs incorporels s'appliquent à cette opération.

Exemple 14: Remise des dettes (paragraphe 84 à 87)

- IG28. Le gouvernement national (le cédant) a prêté à une collectivité locale (l'entité présentant les états financiers) 20 millions d'UM pour lui permettre de construire une station de traitement des eaux. Suite à un changement de politique, le gouvernement national décide d'accorder une remise de dettes. Aucune stipulation n'est attachée à la remise de dettes. Le gouvernement national écrit à la collectivité locale et l'informe de sa décision; il joint aussi les documents relatifs au prêt, qui ont été annotés et mentionnent qu'il a été renoncé au prêt.
- IG29. Lorsqu'elle reçoit la lettre et les documents du gouvernement national qui lui communique cette décision, la collectivité locale décomptabilise le passif au titre 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.

Exemple 15: Achat de biens avec des composantes de contrepartie directe et des composantes sans contrepartie directe (paragraphe 8 à 11, 39 à 41)

- IG30. Une école publique (l'entité présentant les états financiers) achète à une collectivité locale, pour 50 000 UM, un terrain ayant une juste valeur de 100 000 UM. L'entité présentant les états financiers conclut que l'opération sans contrepartie directe comporte deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Une composante consiste en l'achat de la moitié du terrain pour 50 000 UM, l'autre, est une opération sans contrepartie directe qui transfère l'autre moitié du terrain à l'école.
- IG31. Dans ses états financiers à usage général relatifs à la période de reporting au cours de laquelle l'opération a lieu, l'école publique comptabilise les terrains

à 100 000 UM, (un coût de 50 000 UM et un transfert de 50 000 UM) une réduction de son actif « trésorerie » de 50 000 UM et le produit d'une opération sans contrepartie directe de 50 000 UM (la juste valeur de l'augmentation de l'actif net comptabilisé).

Exemple 16: Legs proposé (paragraphe 90 à 92)

IG32. Une jeune diplômée d'une université publique de 25 ans (la cédante) désigne dans son testament l'université (l'entité présentant les états financiers) comme ayant-droit principal. Ceci est communiqué à l'université. La diplômée est célibataire et sans enfant et son actif successoral est évalué actuellement à 500 000 UM.

IG33. L'université publique ne comptabilise pas d'actif ou de produit dans ses états financiers à usage général pendant la période au cours de laquelle le testament est fait. L'événement passé pour un legs est le décès du testateur (le cédant), ce qui ne s'est pas produit.

Exemple 17: Promesse de donations – Appel à la télévision en faveur d'un hôpital public (paragraphe 104)

IG34. Dans la soirée du 30 juin 20X5, une station locale de télévision fait un appel de collecte de fonds pour un hôpital public (l'entité présentant les états financiers). La date de reporting annuelle des états financiers de l'hôpital public est le 30 juin. Les téléspectateurs promettent par téléphone ou par courrier électronique d'envoyer des donations pour un montant d'argent spécifié. À la conclusion de l'appel, 2 millions d'UM avaient été promis. Les donations promises ne sont pas irrévocables pour ceux qui font la promesse de dons. L'expérience relative à des appels précédents indique qu'environ 75 % des donations promises seront faites.

IG35. L'hôpital public ne comptabilise pas de montant dans ses états financiers à usage général en ce qui concerne les promesses de donations. L'entité ne contrôle pas les ressources liées aux promesses car elle ne peut pas exclure ou réguler l'accès des cédants potentiels aux avantages économiques ou au potentiel de services des ressources promis, par conséquent, elle ne peut pas comptabiliser l'actif ou les produits liés avant que la donation ne soit irrévocable pour le donateur.

Exemple 18: Amende (paragraphe 88 à 89)

IG36. Une grande entreprise est déclarée coupable de la pollution d'une rivière. Comme pénalité, elle est tenue de la nettoyer et de payer une amende de 50 millions d'UM. La société a une situation financière saine et est capable de payer l'amende. La société a annoncé qu'elle ne fera pas appel.

IG37. L'État (l'entité présentant les états financiers) comptabilise une créance et des produits de 50 millions d'UM dans les états financiers à usage général de la période de reporting au cours de laquelle l'amende est imposée.

Exemple 19: Assistance externe comptabilisée (paragraphe 76 à 82)

IG38. Le gouvernement national A (l'entité présentant les états financiers) conclut un contrat d'aide externe avec le gouvernement national B, qui fournit au gouvernement national A des subventions d'aide au développement pour soutenir certains objectifs en matière de santé du gouvernement national A sur une période de deux ans. Le contrat d'assistance externe est irrévocable pour les deux parties. Le contrat spécifie les détails de l'aide au développement à recevoir par le gouvernement national A. Le gouvernement A évalue à 5 millions d'UM la juste valeur de l'aide au développement.

IG39. Lorsque le contrat d'aide externe devient irrévocable, le gouvernement national A comptabilise un actif (une créance) du montant de 5 millions d'UM, et de produits du même montant. Les ressources répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation lorsque le contrat devient irrévocable. Aucune condition n'est attachée à ce contrat qui impose la comptabilisation d'un passif par l'entité.

Exemple 20: Produits d'un organisme d'aide (paragraphe 76, 93 à 97)

IG40. L'Agence d'Aide à l'environnement compte sur le financement d'un groupe de gouvernements. Les gouvernements ont signé un contrat formel qui détermine le pourcentage du budget approuvé de l'Agence d'Aide à l'environnement que chaque gouvernement financera. L'Agence d'Aide à l'environnement peut uniquement utiliser les fonds pour satisfaire aux charges de l'année budgétaire pour laquelle les fonds sont fournis. L'exercice de l'Agence d'Aide à l'environnement commence le 1^{er} janvier. Le budget de l'Agence d'Aide à l'environnement est approuvé au cours du mois d'octobre précédent et les factures sont envoyées par la poste aux différents gouvernements dix jours après l'approbation du budget. Certains gouvernements paient avant le commencement de l'exercice et certains pendant l'exercice. Toutefois, sur la base de l'expérience passée, il est tout à fait improbable que certains gouvernements paient ce qu'ils doivent, soit pendant l'exercice, soit à une date future.

IG41. Pour l'année budgétaire 20X8, le profil des montants et le calendrier des paiements étaient les suivants:

	(En millions d'UM)
Budget approuvé le 24 octobre 20X7	55
Montant facturé le 4 novembre 20X7	55
Transferts reçus au 31 décembre 20X7	15
Transferts reçus pendant 20X8	38
Montant non reçu au 31 décembre 20X8 et peu susceptible d'être reçu	2

IG42. En 20X7, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise un actif de 15 millions d'UM pour le montant de transferts reçus avant le début de 20X8, car il a le contrôle sur un actif lorsque le transfert est reçu et déposé dans son compte bancaire. Un passif équivalent à 15 millions d'UM, correspondant aux produits reçus par anticipation, est comptabilisé.

IG43. En 20X8, l'Agence d'Aide à l'environnement comptabilise 53 millions d'UM de produits en provenance de transferts. Dans les notes annexes à ses états financiers à usage général, il mentionne que 55 millions d'UM ont été facturés et qu'une provision pour créances douteuses de 2 millions d'UM a été établie.

Exemple 21: Services en nature comptabilisés en produits (paragraphe 43, 93 à 97)

IG44. L'État cédant A a un accord avec l'entité du secteur public présentant ses états financiers, Aid Agency Inc, par lequel l'État A fournit du riz pour satisfaire à ses engagements financiers envers Aid Agency Inc. Sur la base de la capacité aléatoire du gouvernement A à honorer ses engagements dans le passé, Aid Agency Inc. a adopté comme méthode comptable de ne pas comptabiliser l'actif et les produits avant la réception du riz promis. L'État A promet de fournir à Aid Agency Inc. 300 000 UM au cours de 20X5. L'état A transfère ultérieurement 1 000 tonnes de riz à Aid Agency Inc. le 12 janvier 2005. Le transfert du riz a lieu dans l'un des ports de la nation du cédant. Selon les détails du contrat de financement conclu entre Aid Agency Inc. et l'État A, le riz est évalué au montant antérieurement convenu de 300 UM par tonne, résultant en ce que le transfert de 1 000 tonnes de riz acquitte pleinement l'engagement financier de 300 000 UM de l'État A. Pendant les mois de février et mars 20X5, Aid Agency Inc. fournit le riz à un réseau d'agences de distribution locales dans les nations B et C afin de répondre aux besoins de gens affamés.

- IG45. Le 12 janvier 20X5, le prix du marché de 1 000 tonnes de riz était de 280 000 UM sur le territoire de l'État A; de 250 000 UM sur le marché mondial des matières premières; de 340 000 UM sur le territoire de la nation destinataire B et de 400 000 UM sur le territoire de la nation destinataire C.
- IG46. La juste valeur du riz au moment de la donation doit être déterminée pour évaluer le produit que Aid Agency Inc. comptabilise. L'accord financier entre le donateur et l'organisme d'aide, qui permet d'évaluer le riz à 300 UM par tonne, dépend d'un contrat privé conclu entre les deux parties et ne traduit pas nécessairement la juste valeur du riz. Tant Aid Agency Inc. que l'État donateur A ont le choix d'acheter le riz sur le marché mondial au prix inférieur de 250 000 UM. Les prix de marché domestiques semblent susceptibles de fluctuer – soit par suite des barrières commerciales, soit, dans le cas des pays destinataires, de distorsions temporaires dues à de graves pénuries de nourriture et peuvent ne pas refléter un transfert entre un acheteur bien informé et consentant et un vendeur bien informé et consentant dans un marché ordonné. Par conséquent, le prix de marché mondial de 250 000 UM est le reflet le plus fiable et pertinent de la juste valeur du riz objet de la donation. Aid Agency Inc. comptabilise une augmentation de l'actif (stock de riz) et un produit de 250 000 UM dans ses états financiers à usage général pour l'année dans laquelle le transfert est reçu.

Exemple 22: Présentation de services en nature non comptabilisés (paragraphe 938 à 102, 108)

- IG47. Les méthodes comptables d'un hôpital public (l'entité présentant les états financiers) consistent à comptabiliser les services bénévoles reçus en tant qu'actifs et produits lorsqu'ils répondent à la définition d'un actif et satisfont aux critères de comptabilisation en tant qu'actifs. L'hôpital engage les services de bénévoles dans le cadre d'un programme organisé. Le but principal du programme est de faire connaître aux bénévoles l'environnement hospitalier et de promouvoir la carrière d'infirmier(ère). Les bénévoles doivent avoir au moins seize ans et sont initialement tenus de s'engager pendant six mois à travailler en équipe pendant quatre heures une matinée ou un après-midi par semaine. Chaque bénévole commence par une séance de formation afin de pouvoir s'orienter au sein de l'hôpital. De nombreuses écoles secondaires permettent à leurs élèves de prendre part à cette activité dans le cadre de leur programme éducatif. Les bénévoles travaillent sous la direction d'un(e) infirmier(ère) qualifié(e) et effectuent des tâches qui ne relèvent pas des tâches des infirmiers (infirmières), telles que rendre visite aux malades et faire la lecture aux malades. L'hôpital public ne paie pas les bénévoles et il n'engagerait pas de personnel pour accomplir le travail des bénévoles si ceux-ci n'étaient pas disponibles.
- IG48. L'hôpital analyse les contrats qu'il a avec les bénévoles et conclut qu'au moins pour les six premiers mois de tout nouveau bénévole, il a un contrôle suffisant

sur les services à fournir par le bénévole pour répondre à la définition du contrôle d'un actif. L'hôpital conclut aussi qu'il reçoit un potentiel de service de la part des bénévoles, qui satisfait à la définition d'un actif. Toutefois, il conclut qu'il ne peut pas évaluer de façon fiable la juste valeur des services fournis par les bénévoles, car il n'y a pas de postes équivalents rémunérés soit à l'hôpital, soit dans d'autres organisations charitables ou de santé dans la région. L'hôpital ne comptabilise pas les services en nature fournis par les bénévoles. L'hôpital présente le nombre d'heures de service fournies par les bénévoles au cours de la période de reporting et une description des services fournis.

Exemple 23: Apport des contributeurs (paragraphe 37 à 38)

IG49. En 20X0, les cités voisines d'Altonae, de Berolini et de Cadomi forment le Service de Production d'Électricité des Trois Villes (SPETV) (l'entité présentant les états financiers). La charte établissant le SPETV est irrévocable pour les municipalités et prévoit un droit de propriété égal qui ne peut être modifié que par contrat. Les villes contribuent chacune 25 millions d'UM pour l'établissement du SPETV. Ces apports satisfont à la définition d'un apport de contributeurs, que l'entité comptabilise en tant que tel. La charte prévoit aussi que les villes achètent la production du SPETV proportionnellement à leur quote-part de détention. Le prix d'achat est égal au total des coûts de production. En 20X9, la ville de Berolini a donné son approbation pour la construction d'une fonderie d'aluminium dans la ville, ce qui amènera son besoin d'électricité à doubler. Les trois villes conviennent de modifier la charte du SPETV pour permettre à Berolini de faire un apport de la part des contributeurs pour permettre la construction de capacité de génération d'électricité supplémentaire. Après une évaluation indépendante du SPETV, les villes conviennent que Berolini puisse faire un apport de 50 millions d'UM et porter sa quote-part de détention à 49,9 %, Altonae et Cadomi conservant chacune 25,05 %.

IG50. Lorsque la modification apportée à la charte devient irrévocable, le SPETV comptabilisera une augmentation de l'actif de 50 millions d'UM (en trésorerie ou en apport à recevoir des contributeurs) et un apport des contributeurs de 50 millions d'UM.

Exemple 24: Caractéristiques de contrat de subventions n'imposant pas la comptabilisation d'un passif (paragraphe 20 à 25)

IG51. Le Service des Parcs nationaux (l'entité présentant les états financiers) du pays A reçoit une subvention de 500 000 UM d'un organisme d'aide bilatérale du pays B. L'accord de subvention stipule qu'elle doit être consacrée à la réhabilitation des zones de déforestation des réserves naturelles sauvages existantes du pays A, mais que si l'argent n'est pas utilisé pour le but énoncé, il doit être restitué au pays B. Les clauses de l'accord de subvention sont exécutoires devant les tribunaux du pays A et devant les cours de justice internationales. C'est la treizième année que le Service des Parcs nationaux reçoit une subvention de ce type en provenance du même cédant. Au cours

des années antérieures, la subvention n'a pas été utilisée selon les stipulations mais a été utilisée pour acheter des terrains supplémentaires adjacents aux parcs nationaux en vue de leur intégration dans les parcs. Le Service des Parcs nationaux n'a entrepris aucune réhabilitation des zones de déforestation au cours des treize dernières années. L'organisme d'aide bilatérale du pays B est conscient de la violation de la clause de l'accord.

- IG52. Le Service des Parcs nationaux analyse l'opération et conclut que bien que les clauses de l'accord de subvention soient exécutoires, du fait que l'organisme d'aide bilatérale n'a pas fait appliquer la condition dans le passé, et n'a donné aucune indication qu'il le ferait jamais, les clauses ont la forme d'une stipulation et d'une condition, mais n'en ont pas la substance. Le Service des Parcs nationaux comptabilise une augmentation d'un actif (compte courant bancaire) et produits de subvention; il ne comptabilise pas de passif.

Exemple 25: Informations fournies dans les états financiers de l'État A (paragraphe 106 à 108)

IG53. Au titre de l'exercice clos le 31 décembre 20X2, l'État A prépare et présente des états financiers préparés pour la première fois selon les IPSAS. Il fournit les informations suivantes dans ses états financiers:

	20X2	20X1
	(CU',000)	(CU',000)
<u>État de la performance financière</u>		
Produits des opérations sans contrepartie directe		
Produit de l'impôt		
Produit de l'impôt sur le revenu (note 4)	XXX	XXX
Taxe sur les biens et services (note 5)	XXX	XXX
Droits de succession (note 6)	XX	XX
Produits des transferts		
Transferts provenant d'autres États	XXX	XXX
Dons, donations, biens en nature (note 13)	X	X
Services en nature (note 14)	X	X
<u>État de la situation financière</u>		
Actifs courants		
Comptes courants bancaires	XX	XX
Impôts à recevoir		
Taxes sur les biens et services à recevoir (note 5)	XX	XX
Transferts à recevoir		
Transferts à recevoir d'autres États (note 7)	X	X
Actifs non courants		
Terrains (note 11)	XXX	XXX
Immobilisations corporelles (notes 9b et 10b)	XX	XX
Passifs courants		
Passifs comptabilisés au titre d'accords de transfert (note 10)	XX	XX
Encaissements par anticipation		
Impôts	X	X
Transferts	X	X

Notes annexes aux états financiers:**Méthodes comptables****Comptabilisation des produits des opérations sans contrepartie directe**

1. Les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés conformément aux dispositions de la Norme IPSAS 23, « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts). » Toutefois, l'État applique les dispositions transitoires de cette Norme en ce qui concerne les impôts sur le revenu et les droits de succession.

En dehors des impôts sur le revenu et des droits de succession, les actifs et les produits générés par des opérations fiscales sont comptabilisés dans la période dans laquelle l'événement imposable se produit, à condition que les actifs répondent à la définition d'un actif et remplissent les critères de comptabilisation à l'actif. Les impôts sur le revenu et les droits de succession sont comptabilisés dans la période au cours de laquelle le paiement au titre de l'impôt est reçu (voir notes 6 et 7).

2. Les actifs et les produits générés par les opérations de transfert sont comptabilisés au cours de la période dans laquelle l'accord de transfert devient irrévocable, à l'exception de quelques services en nature. L'État ne comptabilise que les services en nature qui sont reçus dans le cadre d'un programme organisé et pour lesquels il peut déterminer une juste valeur en référence aux taux du marché. Les autres services en nature ne sont pas comptabilisés.
3. Lorsqu'un transfert est soumis à des conditions qui, si elles ne sont pas remplies, exigent le retour des ressources transférées, l'État comptabilise un passif jusqu'à ce que la condition soit remplie.

Base d'évaluation des grandes catégories de produits générés par des opérations sans contrepartie directe**Impôts**

4. Le produit de l'impôt sur le revenu est évalué à la valeur nominale de la trésorerie et des équivalents de trésorerie reçus pendant la période de reporting. L'État élabore actuellement un modèle statistique pour l'évaluation du produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement. Ce modèle utilise les statistiques fiscales compilées depuis 19X2 ainsi que d'autres informations statistiques, y compris le salaire hebdomadaire moyen, le produit intérieur brut et les indices des prix à la consommation et à la production. L'État prévoit que le modèle sera capable d'évaluer de façon fiable le produit de l'impôt sur le revenu selon la méthode de la comptabilité d'engagement pour la période de reporting prenant fin en 20X5. L'État ne comptabilise pas de montant au titre des créances d'impôts sur le revenu.
5. Les actifs et les produits relatifs à la taxe sur les biens et les services sont

évalués initialement à la juste valeur des actifs revenant à l'État pendant la période de reporting, principalement en trésorerie, équivalents de trésorerie et créances de taxes sur les biens et les services. Les informations sont compilées à partir des déclarations fiscales relatives aux biens et aux services soumises par les assujettis au cours de l'année et à partir d'autres montants estimés comme étant dus à l'État. Le taux de conformité des déclarations des assujettis est élevé et le taux d'erreur faible, grâce à l'utilisation du système de déclaration électronique établi en 20X0. Les taux de conformité élevés et les faibles taux d'erreurs ont permis à l'État d'élaborer un modèle statistique fiable pour l'évaluation des produits acquis en provenance de cette taxe.

Les créances de taxes sur les biens et services sont l'estimation du montant dû au titre des taxes attribuables à la période de reporting qui demeurent impayées au 31 décembre 20X2, minorée d'une provision pour créances douteuses.

6. Des droits de succession de 40 % sont prélevés sur toutes les successions des personnes décédées, toutefois, les 400 000 premières unités monétaires (UM) de chaque succession sont exonérées d'impôt. Les actifs et les produits en provenance des droits de succession sont évalués à la valeur nominale de la trésorerie reçue pendant la période de reporting ou à la juste valeur à la date d'acquisition d'autres actifs reçus pendant la période, comme déterminé par référence aux valorisations du marché ou par l'appréciation indépendante d'un évaluateur professionnel.

Produits des transferts

7. Les actifs et les produits comptabilisés par suite d'un transfert sont évalués à la juste valeur des actifs comptabilisés à la date de comptabilisation. Les actifs monétaires sont évalués à leur valeur nominale à moins que la valeur temps de l'argent ne soit significative, auquel cas la valeur actuelle est utilisée en appliquant un taux d'actualisation qui traduit le risque inhérent à la détention de l'actif. Les actifs non monétaires sont évalués à leur juste valeur, laquelle est déterminée par référence aux valeurs du marché observables ou par l'estimation indépendante d'un évaluateur professionnel. Les créances sont comptabilisées lorsqu'un accord de transfert irrévocable est en place mais lorsque de la trésorerie ou d'autres actifs n'ont pas été reçus.

Impôts non évaluables de façon fiable dans la période au cours de laquelle a lieu l'événement imposable

8. L'État n'est pas en mesure d'évaluer directement les actifs résultant de l'impôt sur le revenu dans la période au cours de laquelle l'ensemble des assujettis réalisent leurs produits et, par conséquent, appliquent les dispositions transitoires de IPSAS 23, « Produits d'opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts) » pour élaborer un modèle d'évaluation indirecte des produits dans la période au cours de laquelle les assujettis réalisent leurs produits. L'État estime qu'il sera en mesure d'évaluer de façon fiable l'impôt sur le revenu selon la

méthode de la comptabilité d'engagement en appliquant le modèle pour la période de reporting prenant fin le 31 décembre 20X4.

9. En ce qui concerne les droits de succession, en raison des niveaux actuellement élevés de non-conformité avec la législation, l'État n'est pas en mesure d'évaluer le montant des actifs et produits acquis dans la période au cours de laquelle les personnes possédant des biens imposables décèdent. L'État comptabilise par conséquent les droits de succession lorsqu'il reçoit le paiement des droits. L'administration fiscale poursuit ses travaux pour élaborer une méthode fiable d'évaluation au cours de l'année où a lieu l'événement imposable des actifs à recevoir et des produits.

Passifs comptabilisés au titre de transferts

10. Au 31 décembre 20X2, l'État a comptabilisé un passif de XX 000 UM, lié à un transfert à son profit, subordonné à la condition qu'il construise un hôpital public. Au 31 décembre, l'État avait reçu un paiement en trésorerie, toutefois, la construction de l'hôpital n'avait pas commencé, bien que des appels d'offre en vue de sa construction aient été lancés le 30 novembre 20X2.

Actifs soumis à des restrictions

11. Au cours de 20X2, des terrains d'une juste valeur de XX 000 UM ont fait l'objet d'une donation, sous réserve de la restriction qu'ils soient utilisés à des fins de santé publique et ne soient pas vendus pendant 50 ans. Le terrain a été acquis par le cédant lors d'une vente aux enchères immédiatement avant son transfert et le prix des enchères en constitue la juste valeur.
12. Les immobilisations corporelles incluent un montant de XX 000 UM, correspondant à la valeur comptable d'un tableau dont il a été fait donation en 19X2 à une galerie d'art contrôlée par l'État, sous restriction que le tableau ne soit pas vendu pendant une période de 40 ans. Le tableau est évalué à sa juste valeur, déterminée par estimation indépendante d'expert.

Grandes catégories de legs, de dons, de donations et de biens en nature reçus

13. Les transferts sont reçus sous forme de dons, de donations et de biens en nature – notamment des fournitures médicales et scolaires (stocks), du matériel médical et scolaire et des œuvres d'art (classés comme matériel). Les dons et donations sont reçus principalement de la part de donateurs privés. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État comptabilisent ces actifs lorsque le contrôle leur en est transmis, d'ordinaire lors de la réception des biens, soit en trésorerie, soit en immobilisations corporelles. L'État n'accepte pas que ces transferts soient assortis de conditions ou de restrictions à moins que la valeur du transfert n'excède XX 000 UM.
14. Au cours de 20X2, dans le cadre de son accord d'aide externe avec l'État C, du matériel informatique, ayant une juste valeur de XX 000 UM, a été fourni

à l'État à condition qu'il soit utilisé par le ministère de l'éducation ou soit retourné à l'État C.

Services en nature

15. Les hôpitaux contrôlés par l'État ont reçu des services médicaux en nature de la part de médecins dans le cadre du programme bénévole organisé par la profession médicale. Ces services en nature sont comptabilisés dans l'état de performance financière en produits et charges à leur juste valeur telle que déterminée par référence aux barèmes d'honoraires publiés par la profession médicale.
16. Les hôpitaux, les écoles et les galeries d'art contrôlés par l'État ont reçu également le soutien de la part de bénévoles dans le cadre de programmes d'accueil et de guide des galeries d'art, d'aide aux enseignants et des visiteurs d'hôpitaux. Ces bénévoles apportent un soutien précieux à ces entités dans la réalisation de leurs objectifs, toutefois, les services fournis ne peuvent pas être mesurés de façon fiable car il n'y a pas de position rémunérée équivalente, sur les marchés locaux, et, en l'absence de bénévoles, les services ne seraient pas fournis. L'État ne comptabilise pas ces services dans les états de la situation financière ou de la performance financière.

Base des conclusions

La présente base des conclusions accompagne IPSAS 23 mais n'en fait pas partie intégrante.

- BC1. La présente base des conclusions résume les réflexions de l'International Public Sector Accounting Standards Board pour parvenir aux conclusions de IPSAS 23, « Produits des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts). » Certains membres du Conseil ont accordé plus d'importance à certains facteurs qu'à d'autres. En élaborant leurs avis, les membres du Conseil ont examiné en profondeur les avis exprimés dans l'Appel à commentaires par le comité directeur sur les Produits sans contrepartie directe, « Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts) » publiée en janvier 2004 par le Comité de pilotage chargé des travaux relatifs aux produits résultant des opérations sans contrepartie directe ainsi que les avis exprimés par les parties prenantes qui ont répondu à la consultation sur l'Appel à commentaires et les avis des parties prenantes à l'Exposé-sondage 29, « Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts). »
- BC2. En élaborant la présente IPSAS, l'IPSASB a pris en compte les dispositions des Normes internationales de présentation de l'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB), en particulier la Norme comptable internationale, IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique » et IAS 41 « Agriculture ».
- BC3. L'IPSASB est informé du projet entrepris par l'IASB relatif à la comptabilisation des produits ainsi que de l'Exposé-sondage de l'IASB « Amendements proposés à IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. » L'IPSASB continuera de suivre ces projets et, au moment approprié, examinera les conséquences sur les IPSAS et les projets de l'IPSASB des modifications apportées aux IFRS. Toutefois, l'IPSASB n'estime pas approprié de préjuger le résultat des travaux de l'IASB et d'anticiper des modifications des IFRS. De plus, étant donné l'importance des produits sans contrepartie directe pour de nombreuses entités du secteur public, l'IPSASB n'estime pas qu'il soit approprié de différer la publication de la présente IPSAS en attendant le résultat des projets de l'IASB.

Contexte

- BC4. Les États et de nombreuses autres entités du secteur public obtiennent la majorité de leurs recettes d'opérations sans contrepartie directe. Ces opérations incluent principalement les impôts et taxes mais aussi les transferts. La présente IPSAS traite de ces types d'opérations du point de vue d'une entité du secteur public.

- BC5. En 2002, l'IPSASB (dénommé alors le Public Sector Committee – PSC) a lancé un projet pour élaborer une IPSAS relative à la comptabilisation et à l'évaluation des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts). L'IPSASB a mis en place un Comité de pilotage (Steering Committee) en vue de l'élaboration d'un Appel à commentaires afin de prendre en considération les difficultés et points relatifs à cette comptabilisation et cette évaluation et faire des recommandations initiales. Le Comité de pilotage comprenait des spécialistes de la présentation des états financiers du secteur public en provenance de divers pays et était présidé par un membre de l'IPSASB. L'Appel à commentaires, « Produits des opérations sans contrepartie directe (y compris impôts et transferts) » a été publié en janvier 2004, les commentaires devant être remis au plus tard le 30 juin 2004. Cinquante et un commentaires ont été reçus. Il est possible de les consulter sur le site de l'IFAC (www.ifac.org/Guidance/EXD-outstanding). En novembre 2004, l'IPSASB a analysé ces commentaires et a commencé à rédiger l'Exposé-sondage 29, publié en janvier 2006, avec un appel à commentaires au plus tard le 30 juin 2006.
- BC6. En novembre 2006, l'IPSASB a entrepris une analyse en profondeur des réponses à l'Exposé-sondage 29, a préparé la présente IPSAS et l'a approuvée pour publication.

Approche

- BC7. La présente Norme établit des principes généraux relatifs à la comptabilisation des produits d'opérations sans contrepartie directe et fournit une méthodologie d'application de ces principes aux principales sources de recettes des États et d'autres entités du secteur public. En élaborant la présente Norme, l'IPSASB a examiné si elle devait adopter une approche centrée sur l'élaboration des exigences relatives à la comptabilisation des produits résultant d'un éventail d'opérations spécifiques sans contrepartie directe. Toutefois, l'IPSASB a pris note et a partagé les avis du Comité de pilotage selon lequel une telle approche entraînerait des risques réels que la Norme en résultant ne puisse fournir une méthodologie pour l'ensemble des produits d'opérations sans contrepartie directe. L'IPSASB estime que l'approche adoptée dans la présente Norme garantit que les grands principes idoines relatifs à la comptabilisation de produits d'opérations sans contrepartie directe soient établis et puissent être appliqués à tous les produits des opérations sans contrepartie directe.

Regroupements d'entités

- BC8. La présente Norme ne spécifie pas si des regroupements d'entités résultant d'opérations sans contrepartie directe généreront ou non des produits. Cela tient au fait que l'IPSASB n'a pas examiné la présentation des états financiers de regroupements d'entités dans le secteur public, y compris l'applicabilité de

la Norme internationale d'information financière (IFRS) 3 *Regroupements d'entreprises* aux entités du secteur public.

Actifs monétaires et non monétaires

BC9. La présente Norme n'établit pas de dispositions différentes en ce qui concerne les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs monétaires et les produits reçus ou à recevoir en tant qu'actifs non monétaires. L'IPSASB estime que bien que les actifs non monétaires soulèvent des préoccupations supplémentaires en matière d'évaluation, mais que celles-ci ne justifient pas en elles-mêmes des traitements différents en ce qui concerne l'information financière.

Caractère exécutoire des stipulations

BC10. La présente Norme définit les stipulations, les conditions et les restrictions comme des termes d'un contrat de transfert ou d'un texte législatif ou d'autres accords irrévocables imposés à l'utilisation d'actifs transférés. La Norme reflète l'avis que les stipulations, les conditions et les restrictions doivent être exécutoires pour être effectives. L'Appel à commentaires et l'Exposé-sondage 29 traduisaient aussi le principe que les stipulations imposées à l'usage d'actifs transférés sont contenues dans des lois, des règlements et autres accords irrévocables et sont, par définition, exécutoires. L'IPSASB estime que ce principe est nécessaire pour empêcher l'ajournement inapproprié de la comptabilisation des produits, ou la présentation de restrictions dépourvues de substance.

Stipulations - Conditions

BC11. La présente Norme exige que lorsque le transfert d'un actif impose une condition au destinataire, ce dernier comptabilise un passif au titre du transfert lors de la comptabilisation initiale de l'actif. En effet, le destinataire est incapable d'éviter la sortie de ressources puisqu'il est tenu de consommer les avantages économiques futurs ou le potentiel de service incorporé dans l'actif transféré par la livraison à des tiers de biens ou de services particuliers ou bien de retourner au cédant les avantages économiques futurs ou le potentiel de service. Selon la nature de la condition, elle peut être remplie progressivement, permettant à l'entité de réduire le montant du passif et de comptabiliser les produits progressivement ou elle peut être remplie uniquement lors de la survenance d'un événement futur particulier, auquel cas l'entité annule le passif et comptabilise les produits lorsque cet événement a lieu.

BC12. Certains estiment qu'un passif ne doit être comptabilisé que lorsqu'il est probable que les conditions afférentes à l'entrée de ressources ne seront pas satisfaites et que des avantages économiques futurs ou le potentiel de service devront être retournés au cédant. L'IPSASB a rejeté cette proposition car elle aboutirait à la comptabilisation prématurée du produit par les entités, parce que l'entité comptabiliserait la juste valeur entière de l'actif en tant que

produit lorsqu'elle en obtient initialement le contrôle, nonobstant la sortie de ressources nécessaires à la satisfaction de la condition. Les états financiers ne comptabiliseraient pas par conséquent l'obligation actuelle de remplir la condition imposée par le transfert ou le retour au cédant d'avantages économiques ou de potentiel de service.

Stipulations – Restrictions

BC13. La présente Norme ne permet pas aux entités de comptabiliser un passif au titre d'une restriction lorsque l'actif transféré est comptabilisé initialement. Cela tient au fait que, comme défini dans la présente Norme, les restrictions n'imposent pas en elles-mêmes à l'entité destinataire de sacrifier des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour satisfaire à la restriction. Le non-respect d'une restriction peut in fine entraîner une pénalité, telle que l'imposition d'une amende à l'entité destinataire, toutefois, une telle pénalité découle de procédures exécutoires résultant du non-respect, non de la comptabilisation initiale de l'actif.

Opérations à composantes avec et sans contrepartie directe

BC14. La présente Norme note qu'une seule opération peut avoir deux composantes, une composante avec contrepartie directe et une composante sans contrepartie directe. Dans ces cas, l'IPSASB estime que les différentes composantes de l'opération devraient être distinguées et comptabilisées séparément. La distinction entre les différentes composantes améliore la transparence des états financiers et satisfait à la caractéristique qualitative de la communication d'une information sur la substance des opérations.

Apports des contributeurs

BC15. La présente Norme identifie des exemples de certains types de documents qui peuvent indiquer des apports de contributeurs au sein du secteur public (paragraphe 38). De nombreuses entités du secteur public reçoivent des entrées de ressources de la part d'entités qui les contrôlent, les détiennent ou en sont parties prenantes. Dans certains cas, l'entrée de ressources sera désignée comme un « apport des contributeurs. » Nonobstant les documents qui témoignent de la forme de l'entrée de ressources ou sa désignation par une entité contrôlante, la présente Norme traduit l'avis que pour qu'une entrée de ressources soit classée en tant qu'apport des contributeurs, la substance de l'opération doit être cohérente avec cette classification.

Évaluation des actifs

BC16. La présente Norme impose que des actifs acquis par le biais d'une opération sans contrepartie directe soient initialement évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. L'IPSASB estime qu'il est approprié de traduire la substance de l'opération et ses conséquences pour le destinataire. Dans une opération avec contrepartie directe, le coût d'acquisition est une évaluation de

la juste valeur de l'actif acquis. Toutefois, par définition, dans une opération sans contrepartie directe, la contrepartie fournie pour l'acquisition d'un actif n'est pas approximativement égale à la juste valeur de l'actif acquis. La juste valeur représente très fidèlement la valeur réelle qui revient à l'entité du secteur public à la suite de l'opération. L'évaluation initiale des actifs acquis par le biais d'opérations sans contrepartie directe à leur juste valeur est cohérente avec l'approche de IPSAS 16, « Biens de placement » et de IPSAS 17 « Immobilisations corporelles » relatives à des actifs acquis pour un coût nul ou symbolique. L'IPSASB a apporté des amendements ultérieurs à IPSAS 12, « Stocks » et aux IPSAS 16 et 17 pour que ces IPSAS correspondent pleinement aux dispositions de la présente Norme.

Comptes bancaires de l'entité

BC17. La présente Norme suppose le principe que toute somme d'argent déposée sur le compte bancaire d'une entité satisfait à la définition d'un actif et remplit les critères de comptabilisation d'un actif de l'entité. L'IPSASB a établi ce principes aux paragraphes 1.2.6 et 1.2.7 de l'IPSAS relative à la comptabilité de caisse, « Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse ». La Norme impose également la comptabilisation d'un passif au titre de tout montant que l'entité présentant les états financiers a encaissé et déposé dans son propre compte bancaire alors qu'elle agissait en tant qu'agent d'une autre entité.

Évaluation des passifs

BC18. La présente Norme impose que lorsqu'une entité comptabilise un passif se rapportant à une entrée de ressources, ce passif soit initialement évalué selon la meilleure estimation du montant requis pour éteindre l'obligation à la date de reporting. Cette base d'évaluation est cohérente avec IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. » L'IPSASB est informé également des amendements proposés à IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (à ré-intituler, *Passifs non financiers*) sur laquelle IPSAS 19 est fondée, et assurera le suivi, et évaluera in fine la réponse à donner à tout changement apporté à IAS 37.

Événement imposable

BC19. La présente Norme définit un « événement imposable » comme l'événement passé qui, selon la décision de l'État, des élus ou d'une autre instance sera soumis à l'impôt. La Norme note que ceci est la date la plus antérieure possible pour comptabiliser des actifs et des produits générés par une opération d'imposition et est l'instant où a lieu l'événement passé se produit pour conférer le contrôle de l'actif. L'IPSASB a examiné une opinion alternative selon laquelle une entité n'obtient le contrôle des ressources générées par l'imposition que lors de la réception de ces ressources. Tout en reconnaissant qu'il peut exister des difficultés à évaluer de façon fiable certains flux d'imposition, l'IPSASB a rejeté une telle approche comme

inappropriée pour une information financière présentée selon la méthode de la comptabilité d'engagement.

Encaissements par anticipation

BC20. La présente Norme impose à une entité qui reçoit des ressources préalablement à l'événement imposable ou avant qu'un accord de transfert ne devienne applicable, de comptabiliser un actif et un passif d'un montant équivalent. Ceci est cohérent avec les principes de la méthode de la comptabilité d'engagement visant à comptabiliser les produits dans la période de l'occurrence de l'événement sous-jacent qui génère les produits. Dans le cas où l'événement imposable ne se produisait pas, ou si l'accord de transfert ne devenait pas exécutoire, l'entité pourrait devoir retourner tout ou partie des ressources. Certains estiment que lorsque des ressources sont reçues préalablement à l'événement imposable, une entité ne devrait comptabiliser un passif que lorsqu'elle estime probable qu'il y aura une sortie ultérieure de ressources. L'IPSASB soutient la thèse que le produit ne doit pas être comptabilisé préalablement à la survenance de l'événement imposable et étend ce principe aux transferts, de sorte que lorsque des ressources sont reçues avant que l'accord de transfert ne devienne irrévocable, l'entité comptabilise un actif et un passif pour l'encaissement par anticipation.

Charges payées par le biais du système d'imposition et dépenses fiscales

BC21. La présente Norme impose que les charges payées par le biais du système d'imposition se distinguent des dépenses fiscales et que les premières soient comptabilisées séparément des produits dans les états financiers à usage général. La raison tient au fait que, telles que définies dans la présente Norme, les charges payées par le biais du système d'imposition satisfont à la définition de charges et, selon les principes établis dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » la compensation des charges contre les produits n'est pas permise. Telles que définies dans la présente Norme, les dépenses fiscales sont l'un des nombreux facteurs servant à déterminer le montant des produits fiscaux reçus ou à recevoir. Elles ne sont pas comptabilisées séparément des produits. L'IPSASB estime que ce traitement est cohérent avec les principes établis dans la présente Norme.

BC22. Le traitement prescrit dans la présente Norme concernant les charges payées par le biais du système d'imposition est différent de celui qui est actuellement prescrit par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour les déclarations statistiques des États membres. L'OCDE impose actuellement que le produit fiscal soit indiqué net des charges payées par le biais du système d'imposition (ou crédits d'impôts non remboursables) dans la mesure où la dette d'impôt d'un assujetti est réduite à zéro, les

paiements à un assujetti apparaissent comme des charges¹. L'IPSASB estime que le traitement courant de l'OCDE n'est pas conforme aux principes conceptuels sur lesquels reposent la disposition des IPSAS et de l'IPSAS 1, « Présentation des états financiers, » prescrivant de ne pas compenser les produits et les charges. Les cadres de l'information financière statistique sont actuellement en cours de révision; en particulier, une nouvelle édition du *Système de comptes nationaux des Nations Unies* est actuellement en cours d'élaboration et doit être publiée en 2008. Le cadre révisé peut modifier les obligations d'information actuelles relatives aux crédits d'impôt. La révision du *Système de comptes nationaux* précède souvent les révisions apportées aux autres cadres statistiques.

L'impasse fiscale

BC23. Pour certains impôts, les entités présentant les états financiers sont informées que le montant que l'État est en droit de recouvrer selon la législation fiscale est supérieur au montant qui sera encaissé, mais ne seront pas en mesure d'évaluer de manière fiable le montant de cette différence. Le montant recouvré est inférieur en raison de l'économie souterraine (ou marché noir), de la fraude, de l'évasion fiscale, du non respect de la législation fiscale et d'erreurs. La différence entre ce qui est légalement dû dans le cadre de la législation et ce que l'État sera en mesure de recouvrer est désignée sous le terme « impasse fiscale ». Les montants précédemment inclus en tant que produits qui sont déterminés comme étant non recouvrables ne constituent pas une partie de l'impasse fiscale.

BC24. L'IPSASB estime que l'impasse fiscale ne répond pas à la définition d'un actif puisqu'on ne s'attend pas à ce que des ressources bénéficient à l'État à ce titre. En conséquence, aucun actif, passif, produit ou charge ne sera comptabilisé au titre de l'impasse fiscale.

Services en nature

BC25. La présente Norme permet mais n'impose pas la comptabilisation des services en nature. La présente Norme estime que de nombreux services en nature répondent à la définition d'un actif et doivent, en principe, être comptabilisés. Dans de tels cas, il peut cependant être difficile d'obtenir des évaluations fiables. Dans d'autres cas, les services en nature ne répondent pas à la définition d'un actif car l'entité présentant les états financiers a un contrôle insuffisant sur les services fournis. L'IPSASB a conclu qu'en raison des difficultés liées à l'évaluation et au contrôle, la comptabilisation des services en nature peut être permise mais n'est pas imposée.

¹ OCDE, *Statistiques des recettes publiques* (Paris: OCDE Édition 2000), p. 267, §20-21.

Cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale

BC26. La présente Norme n'exclut pas de son champ d'application les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale qui sont des opérations sans contrepartie directe. Il existe dans les différents pays un éventail d'accords différents portant sur le financement des régimes de sécurité sociale. Le fait que les cotisations obligatoires aux régimes de sécurité sociale donnent ou non lieu à des opérations avec ou sans contrepartie directe dépend des accords particuliers d'un régime donné et il convient d'exercer un jugement professionnel pour déterminer si les cotisations à un régime de sécurité sociale doivent être comptabilisées conformément aux principes établis dans la présente Norme ou selon les principes établis dans des normes nationales ou internationales traitant de ces régimes.