

## IPSAS 9—PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE DIRECTE

### Remerciements

La présente Norme internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 18 (révisée en 1993) « Produits des activités ordinaires », publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 18 dans cette publication du Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Courriel: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

**IPSAS 9—PRODUITS DES OPÉRATIONS AVEC  
CONTREPARTIE DIRECTE**

**SOMMAIRE**

---

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'Application .....	1–10
Définitions .....	11–13
Produit .....	12–13
Évaluation des Produits .....	14–17
Identification de l'Opération .....	18
Prestation de Services .....	19–27
Vente de Biens .....	28–32
Intérêts, Redevances et Dividendes .....	33–38
Présentation .....	39–40
Date d'Entrée en Vigueur .....	41–42
Annexe	
Comparaison avec IAS 18	

---

*Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes internationales du Secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.*

## **Objectif**

Le « Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers » de l'International Accounting Standards Committee (IASC) définit les produits comme « les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres. » La définition des produits de l'IASC inclut à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. La présente Norme utilise le terme « produits », qui recouvre à la fois les produits stricto sensu et les profits. Certains éléments spécifiques à comptabiliser en produits sont traités dans d'autres Normes et sont exclus du champ d'application de la présente Norme. A titre d'exemple, certains profits résultant de la cession d'immobilisations corporelles sont traités de manière spécifique dans les Normes afférentes aux immobilisations corporelles et ne sont pas évoqués dans la présente Norme.

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des produits résultant des opérations et événements avec contrepartie directe.

La question fondamentale en matière de comptabilisation des produits est de déterminer à quel moment il faut les comptabiliser. Les produits sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La présente Norme identifie les circonstances dans lesquelles ces critères seront satisfaits et donc les produits seront comptabilisés. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

## **Champ d'application**

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des produits résultant des opérations avec contrepartie directe et des événements suivants:**
  - (a) **la prestation de services;**
  - (b) **la vente de biens; et**
  - (c) **l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes.**
2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**

3. La « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les Entreprises publiques (EP) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les EP sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers. »
4. La présente Norme ne traite pas des produits provenant des opérations sans contrepartie directe.
5. Des entités du secteur public peuvent obtenir des produits provenant d'opérations avec ou sans contrepartie directe. Une opération avec contrepartie directe est une opération dans laquelle l'entité reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à l'autre partie (essentiellement sous la forme de marchandises, de services ou de l'utilisation d'immobilisations), une valeur approximativement égale. Exemples d'opérations avec contrepartie directe:
  - (a) l'achat ou la vente de biens ou de services; ou
  - (b) la location d'immobilisations corporelles; au prix du marché.
6. Pour distinguer les produits d'opérations avec ou sans contrepartie directe, il convient de considérer avant tout le fond de l'opération plutôt que la forme. Parmi les exemples d'opérations sans contrepartie directe figurent les produits découlant du recours à des pouvoirs de souveraineté (impôts directs et indirects, droits et amendes par exemple), des subventions et dons.
7. La prestation de services comprend en général l'exécution par l'entité d'une tâche convenue sur une durée convenue. Les services peuvent être rendus au cours d'une seule période ou sur plusieurs périodes. Parmi les exemples de services rendus par des entités du secteur public donnant généralement lieu à la perception de produits en contrepartie, citons la fourniture d'hébergement, la gestion de l'adduction d'eau, la gestion de routes à péage et la gestion de versements de transferts. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction, c'est le cas par exemple des contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits générés par ces accords ne sont pas traités dans la présente Norme; ils sont comptabilisés conformément aux exigences relatives aux contrats de construction précisées dans la Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 11 « Contrats de construction. »
8. Les biens comprennent les biens produits par l'entité en vue de leur vente, comme les publications et les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.
9. L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité génère des produits sous la forme:

- (a) d'intérêts—rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entité;
  - (b) de redevances - rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entité, par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels; et
  - (c) de dividendes ou d'équivalents – distributions d'excédents aux détenteurs de participations à proportion de leur détention d'une catégorie de capital spécifique.
10. La présente Norme ne traite pas des produits:
- (a) traités dans d'autres Normes comptables internationales du secteur public, notamment:
    - (i) des contrats de location (voir IPSAS 13, « Contrats de location »);
    - (ii) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IPSAS 7, « Participations dans des entreprises associées »);
    - (iii) des profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles (traités dans IPSAS 17, « Immobilisations corporelles »),  
résultant de contrats d'assurance d'entités d'assurance;
  - (c) résultant des changements de la juste valeur des actifs financiers et des passifs financiers ou de leur sortie (des indications relatives à la comptabilisation des instruments financiers figurent dans la Norme comptable internationale IAS 39 « Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation »);
  - (d) résultant de changements de la valeur d'autres actifs courants;
  - (e) résultant d'accroissements naturels de troupeaux et de produits agricoles et forestiers; et
  - (f) résultant de l'extraction de minerais.

### Définitions

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

**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 directement en contrepartie, à une autre entité une valeur approximativement égale (essentiellement sous la forme de

trésorerie, de marchandises, de services ou d'utilisation d'immobilisations).

La **juste valeur** est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.

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

Les **produits** sont les entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

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.

#### Produits

12. Les produits ne comprennent que les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service reçus et à recevoir par l'entité pour son propre compte. Les montants collectés au titre d'agent du gouvernement ou d'une autre organisation gouvernementale ou pour le compte d'autres tiers, par exemple le recouvrement des paiements de téléphone et d'électricité par le bureau de poste pour le compte des entités qui fournissent ces services, ne constituent pas des avantages économiques ou un potentiel de service qui vont à l'entité et n'entraînent pas d'augmentation des actifs ou de diminution des passifs. En conséquence, ils sont exclus des produits. De même, dans une relation de dépôt ou de mandat, les flux entrants bruts d'avantages économiques ou de potentiel de service comprennent des montants recouverts pour le compte du mandant et qui ne conduisent pas à des augmentations de l'actif net/situation nette de l'entité. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits. Au contraire, le produit correspond au montant de toute commission reçue ou à recevoir au titre du recouvrement ou du traitement des flux bruts.
13. Les flux entrants de financement, notamment les emprunts, ne répondent pas à la définition des produits car ils conduisent à une modification égale des actifs et des passifs et n'ont aucun impact sur l'actif net/situation nette.

Les flux entrants de financement sont directement comptabilisés dans l'état de la situation financière et ajoutés aux soldes des actifs et des passifs.

### Évaluation des Produits

14. **Les produits doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir.**
15. Le montant des produits provenant d'une opération est en général déterminé par accord entre l'entité et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif ou du service. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entité.
16. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie et le montant des produits est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entité peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre:
  - (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire; ou
  - (b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 33 et 34.

17. Lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une transaction générant des produits. C'est souvent le cas avec des marchandises telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire à la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits. Ces produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transféré. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être

évaluée de façon fiable, les produits sont évalués à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférée.

### Identification de l'opération

18. Les critères de comptabilisation de la présente Norme sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs opérations regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des opérations considérées comme un tout. Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

### Prestation de services

19. **Lorsque le résultat d'une opération impliquant la prestation de services peut être estimé de manière fiable, le produit associé à l'opération doit être comptabilisé par référence au degré d'avancement de l'opération à la date de reporting. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes:**
- (a) **le montant des produits peut être évalué de façon fiable;**
  - (b) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité;**
  - (c) **le degré d'avancement de l'opération à la date de reporting peut être évalué de manière fiable; et**
  - (d) **les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.**
20. La comptabilisation des produits en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, les produits sont comptabilisés lors des périodes au cours desquelles les services sont rendus. Par exemple, une entité qui fournit des services d'évaluation de biens immobiliers comptabilise les produits à l'achèvement de chaque évaluation. La comptabilisation du produit sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de

l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'une période. IPSAS 11 impose également la comptabilisation des produits sur cette base. Les dispositions figurant dans cette Norme sont en général applicables à la comptabilisation des produits et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.

21. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant des produits comptabilisés à l'origine.
22. Une entité est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec les autres parties à la transaction sur les points suivants:
- (a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties;
  - (b) la contrepartie devant être échangée; et
  - (c) le moyen et les conditions de règlement.

Généralement, il est également nécessaire que l'entité dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entité examine et, le cas échéant, révisé les estimations du produit à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le résultat de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.

23. Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure:
- (a) l'examen des travaux exécutés;
  - (b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter; ou
  - (c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts encourus à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

24. Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis pendant un intervalle de temps donné au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.
25. **Lorsque le résultat d'une opération faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.**
26. Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entité récupérera les coûts de transaction qui ont été encourus. En conséquence, le produit n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat de l'opération ne peut être estimé de manière fiable, aucun excédent n'est comptabilisé.
27. Lorsque le résultat d'une opération ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts encourus seront recouverts, le produit n'est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le produit est comptabilisé selon le paragraphe 19, et non pas selon le paragraphe 25.

### **Vente de biens**

28. **Les produits provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites:**
- (a) **l'entité a transféré à l'acquéreur les risques et avantages significatifs liés à la propriété des biens;**
  - (b) **l'entité ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés;**
  - (c) **le montant des produits peut être évalué de façon fiable;**
  - (d) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité; et**
  - (e) **les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.**
29. Pour déterminer la date du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans

lesquelles l'opération s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes. Cependant, dans certains autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.

30. Lorsque l'entité conserve des risques importants inhérents à la propriété, l'opération ne constitue pas une vente et les produits ne sont pas comptabilisés. Une entité peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l'entité peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes:
- (a) lorsque l'entité conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales;
  - (b) lorsque la réalisation des produits résultant d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur des produits liés à sa propre vente des biens concernés (par exemple, lorsqu'un éditeur public distribue du matériel éducatif aux écoles dans le cadre d'une vente avec droit de retour);
  - (c) lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par l'entité; et
  - (d) lorsque l'acquéreur a le droit d'annuler l'achat pour une raison indiquée dans le contrat de vente et que l'entité n'est pas certaine de la probabilité de retour.
31. Si une entité ne conserve qu'une part négligeable de risque inhérent à la propriété, l'opération est une vente et des produits sont comptabilisés. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété des biens uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entité a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, l'opération est une vente et le produit est comptabilisé. Un autre exemple où l'entité ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabilise un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.
32. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité. Dans certains cas, ceci peut être peu probable tant que la contrepartie n'ait pas été reçue ou tant qu'une incertitude n'ait pas été levée. Par exemple, le produit peut dépendre de la capacité d'une autre entité à fournir des biens

dans le cadre du contrat et s'il y a le moindre doute que cela se produise, la comptabilisation peut être différée jusqu'à ce que cela se produise. Lorsque les biens sont fournis, l'incertitude est levée et le produit est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

### **Intérêts, redevances et dividendes**

33. **Le produit provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes doit être comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 34 lorsque:**
- (a) **il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'entité; et**
  - (b) **le montant du produit peut être évalué de façon fiable.**
34. **Le produit doit être comptabilisé par application des traitements comptables suivants:**
- (a) **les intérêts doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif;**
  - (b) **les redevances doivent être comptabilisées lorsqu'elles sont acquises en fonction de la substance du contrat correspondant; et**
  - (c) **les dividendes ou leurs équivalents doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire ou de l'entité à recevoir le paiement est établi.**
35. Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt requis pour actualiser les flux futurs de trésorerie positifs attendus sur la durée de vie de l'actif et le rendre égal à la valeur comptable initiale de l'actif. Le produit sous forme d'intérêts comprend le montant de l'amortissement de toute prime ou décote ou autre écart entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance.
36. Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits. Lorsque des dividendes sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur l'excédent net antérieur à l'acquisition, ces dividendes sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition de façon autre qu'arbitraire, les dividendes sont comptabilisés en produits à

moins qu'ils ne constituent manifestement la récupération d'une partie du coût des titres de capitaux propres.

37. Les redevances, telles que les redevances pétrolières, sont acquises conformément aux termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins que eu égard à la substance de l'accord, il soit plus approprié de comptabiliser le produit sur une autre base systématique et rationnelle.
38. Le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'entité. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produits, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit comptabilisé à l'origine.

### Présentation

39. **Une entité doit fournir les informations suivantes:**
  - (a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation du produit, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services;**
  - (b) **le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de la période, y compris les produits provenant:**
    - (i) **de prestations de services;**
    - (ii) **la vente de biens;**
    - (iii) **des intérêts;**
    - (iv) **des redevances; et**
    - (v) **des dividendes ou leurs équivalents; et**
  - (c) **le montant du produit provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits.**
40. La Norme comptable internationale IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » fournit des indications sur les informations à fournir concernant la présentation des actifs et passifs éventuels. Des actifs éventuels et des passifs éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, réclamations, pénalités ou pertes possibles.

### **Date d'entrée en vigueur**

41. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2002. Une application anticipée est encouragée.**
42. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice 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

*La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application des dispositions normatives pour aider à clarifier leur signification dans certaines situations. Les exemples sont axés sur des aspects particuliers d'une opération et ne constituent pas une étude exhaustive de tous les facteurs pertinents qui pourraient influencer la comptabilisation du produit. Les exemples supposent en général que le montant du produit peut être évalué de façon fiable, qu'il est probable que les avantages économiques iront à l'entité et que les coûts encourus ou à encourir peuvent être évalués de façon fiable. Les exemples ne modifient, ni ne supplantent, les dispositions normatives.*

Des entités du secteur public obtiennent des produits provenant d'opérations avec ou sans contrepartie directe. La présente Norme ne traite que des produits provenant d'opérations avec contrepartie directe. Les produits d'opérations avec contrepartie directe proviennent:

- (a) de la vente de biens ou de prestations de services à des tiers;
- (b) de la vente de biens ou de prestations de services au profit d'autres organismes publics; et
- (c) l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité productifs d'intérêts, de redevances et de dividendes.

L'application des critères de comptabilisation à des opérations spécifiques peut être affectée par:

- (a) la loi dans différents pays, qui peut déterminer le moment où l'entité transfère les risques et avantages importants inhérents à la propriété. En conséquence, les exemples donnés dans cette section de l'annexe doivent être lus dans le contexte de la législation du pays dans lequel a lieu l'opération; et
- (b) la nature de la relation (contractuelle ou autre) entre l'entité qui paie et l'entité qui perçoit le produit (c'est-à-dire que les entités peuvent convenir de moments spécifiques auxquels l'entité destinataire peut comptabiliser le produit).

### **Prestation de services**

#### 1. *Logement*

Le produit locatif résultant de la fourniture de logement est comptabilisé au moment où le produit est acquis, conformément aux termes du contrat de location.

#### 2. *Transport scolaire*

Le produit des billets facturés aux passagers pour la fourniture de transport scolaire est comptabilisé lorsque le service de transport est fourni.

3. *Gestion de routes à péage*

Le produit de la gestion de routes à péage est comptabilisé lorsqu'il est acquis, sur la base de l'utilisation des routes.
4. *Traitement d'affaires judiciaires*

Le produit du traitement d'affaires judiciaires peut être comptabilisé soit par référence au degré d'achèvement du traitement ou sur la base des périodes au cours desquelles les tribunaux sont en session
5. *Gestion d'installations, d'actifs ou de services*

Le produit de la gestion d'installations, d'actifs ou de services est comptabilisé sur la durée du contrat à mesure que les services de gestion sont fournis.
6. *Recherche scientifique et technologique*

Le produit reçu de clients dans le cadre de contrats de recherche scientifique et technologique est comptabilisé par référence au degré d'achèvement des différents projets.
7. *Honoraires d'installation*

Des honoraires d'installation sont comptabilisés en produits par référence au degré d'avancement de l'installation, à moins qu'ils ne soient accessoires à la vente d'un produit, auquel cas ils sont comptabilisés au moment où les biens sont vendus.
8. *Honoraires pour services à rendre compris dans le prix du produit*

Lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable pour les services à rendre après la vente (par exemple, assistance après-vente et droit aux mises à jour dans le cas de la vente d'un logiciel), ce montant est différé et comptabilisé en produits sur la période au cours de laquelle le service est rendu. Le montant différé est celui qui couvrira les coûts attendus des services selon l'accord, y compris un rendement raisonnable sur ces services.
9. *Commissions d'agents d'assurance*

Les commissions d'agents d'assurance reçues ou à recevoir qui n'imposent pas à l'agent de rendre d'autres services sont comptabilisées en produits par l'agent à la date effective d'entrée en vigueur ou de renouvellement des polices d'assurance. Toutefois, lorsqu'il est probable que l'agent devra rendre d'autres services pendant la durée de validité de la police d'assurance, la commission, ou un pourcentage de celle-ci, est différée et comptabilisée en produits sur la durée de validité de la police d'assurance.

10. *Honoraires pour services financiers.*

La comptabilisation du produit relatif aux honoraires des services financiers dépend des finalités pour lesquelles ces honoraires sont facturés et de la base de comptabilisation de tout instrument financier associé. Le libellé des honoraires pour services financiers peut ne pas être indicatif de la nature et de la substance des services fournis. En conséquence, il est nécessaire de faire la distinction entre les honoraires qui font partie intégrante du rendement effectif d'un instrument financier, ceux qui sont acquis à mesure que des services sont fournis et ceux qui sont acquis lors de l'exécution d'un acte important.

(a) *Honoraires qui font partie intégrante du rendement effectif d'un instrument financier*

De tels honoraires sont en général traités comme un ajustement du rendement effectif. Toutefois, lorsque l'instrument financier doit être évalué à la juste valeur postérieurement à sa comptabilisation initiale, les honoraires sont comptabilisés en produits lors de la comptabilisation initiale de l'instrument.

(b) *Commissions acquises à mesure que des services sont fournis*

(i) *Commissions facturées pour le service d'un prêt*

Les commissions facturées par une entité pour le service d'un prêt sont comptabilisées en produits lorsque les services sont fournis. Si l'entité vend un prêt mais conserve le service de ce prêt moyennant une commission inférieure aux commissions normales pour un tel service, une partie du prix de vente du prêt est différée et comptabilisée en produits au fur et à mesure que le service est rendu.

(ii) *Commissions d'engagement facturées pour la création ou l'acquisition d'un prêt*

S'il se révèle improbable qu'un accord de prêt spécifique sera conclu, les commissions d'engagement sont comptabilisées en produits pro rata temporis sur la période d'engagement.

(c) *Commissions acquises lors de l'exécution d'un acte important, qui est beaucoup plus important que tout autre acte*

Les commissions sont comptabilisées lorsque l'acte important a été achevé.

11. *Droits d'entrée*

Le produit généré par des spectacles artistiques, des banquets et autres manifestations particulières est comptabilisé lorsque l'événement a lieu. Dans le cas de la vente d'un abonnement à plusieurs événements, les droits

sont répartis entre tous les événements sur une base reflétant l'étendue des services rendus lors de chaque événement.

12. *Frais de scolarité*

Le produit est réparti sur la durée de l'enseignement.

13. *Droits d'adhésion, d'entrée et cotisations*

La comptabilisation du produit dépend de la nature des services fournis. Si le droit permet uniquement d'être membre et si toutes les autres prestations ou les autres produits sont réglés séparément, ou s'il y a une cotisation annuelle distincte, le droit est comptabilisé en produits lorsqu'il n'existe aucune incertitude importante sur sa recouvrabilité. Si le droit donne au membre le droit de recevoir des services ou des publications pendant la période d'adhésion ou d'acheter des biens ou services à des prix inférieurs à ceux facturés aux personnes non membres, ce droit est comptabilisé sur une base qui reflète le calendrier, la nature et la valeur des avantages fournis.

14. *Droits de franchise ou de concession*

Les droits de franchise ou de concession peuvent couvrir la fourniture de services initiaux et futurs, la fourniture de matériel et d'autres actifs corporels ainsi que le savoir-faire. En conséquence, les redevances de franchise ou de concession sont comptabilisées en produits sur une base reflétant l'objet pour lequel elles sont facturées. Les méthodes suivantes sont appropriées pour la comptabilisation de redevances de franchise ou de concession:

(a) Fourniture de matériel et d'autres actifs corporels.

Leur montant, basé sur la juste valeur des actifs vendus, est comptabilisé en produits au moment où les éléments sont livrés ou le titre de propriété transmis.

(b) Fourniture de services initiaux et futurs

Les redevances pour la fourniture de services continus, qu'elles fassent partie des commissions initiales ou qu'elles constituent des redevances séparées, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture des services. Lorsque les redevances séparées ne couvrent pas le coût des services continus plus un rendement raisonnable, une partie de la redevance initiale suffisante pour couvrir les coûts des services continus et offrir un rendement raisonnable sur ces services, est différée et comptabilisée en produits à mesure que les services sont fournis.

(c) *Droits de franchise ou de concession continus*

Les redevances facturées en contrepartie de l'utilisation des droits continus concédés en vertu du contrat ou des autres services fournis

durant la période couverte par le contrat, sont comptabilisées en produits au fur et à mesure de la fourniture de services ou de l'utilisation des droits.

(d) *Opérations de mandat*

Des transactions peuvent avoir lieu entre le franchiseur et le franchisé qui, en substance, font que le franchiseur agit comme mandataire du franchisé. Par exemple, le franchiseur peut commander des fournitures et organiser leur livraison au franchisé sans rendement. De telles transactions ne génèrent pas de produit.

15. *Redevances de développement d'un logiciel personnalisé*

Les redevances de développement d'un logiciel personnalisé sont comptabilisées en produits par référence au degré d'avancement de ce développement, y compris celui des services fournis après la vente.

**Vente de biens**

16. Les ventes à livrer, dans lesquelles la livraison est différée à la demande de l'acquéreur mais dans lesquelles l'acquéreur se voit transférer le titre de propriété et accepte la facturation

Le produit est comptabilisé lorsque l'acquéreur prend le titre de propriété, à condition que:

- (a) il soit probable que la livraison sera faite;
- (b) l'article soit disponible, identifié et prêt à être livré à l'acquéreur au moment où la vente est comptabilisée;
- (c) l'acquéreur accepte expressément les instructions de livraison différée; et
- (d) les conditions habituelles de paiement soient applicables.

Aucun produit n'est comptabilisé lorsqu'il y a simplement intention d'acheter ou de fabriquer ces marchandises à temps pour la livraison

17. *Marchandises livrées sous conditions*

(a) installation et inspection

Le produit est normalement comptabilisé lorsque l'acheteur accepte la livraison et que l'installation et l'inspection sont terminées. Toutefois, le produit est comptabilisé immédiatement au moment de l'acceptation de la livraison par l'acheteur lorsque:

- (i) le processus d'installation est simple par nature; ou
- (ii) l'inspection n'est réalisée que pour déterminer de manière définitive les prix contractuels.

- (b) *lors de l'approbation lorsque l'acquéreur a négocié un droit de retour limité*

Lorsqu'il y a une incertitude sur la possibilité de retour, le produit est comptabilisé lorsque l'expédition a été formellement acceptée par l'acheteur ou que les biens ont été livrés et que le délai imparti pour les refuser est écoulé.

- (c) *ventes en consignation, dans le cadre desquelles le destinataire (l'acheteur) s'engage à vendre les biens au nom du l'expéditeur (le vendeur).*

Le produit est comptabilisé par l'expéditeur lorsque les biens sont vendus par le destinataire à une tierce personne.

- (d) *ventes contre remboursement.*

Le produit est comptabilisé lorsque la livraison est effectuée et que le vendeur ou son agent a reçu la trésorerie.

18. *Ventes à paiements anticipés échelonnés, dans lesquelles les biens ne sont livrés que lorsque l'acheteur a acquitté le paiement final au terme d'une série de versements.*

Le produit provenant de telles ventes est comptabilisé lorsque les biens sont livrés. Toutefois, lorsque l'expérience indique que la plupart des ventes sont menées à terme, le produit peut être comptabilisé lorsqu'un acompte important est reçu et que les biens sont disponibles, identifiés et prêts à être livrés à l'acheteur.

19. *Commandes pour lesquelles le paiement (ou paiement partiel) est reçu avant la livraison des biens qui ne sont pas en stock, par exemple lorsque les biens ne sont pas encore fabriqués ou bien seront livrés directement au client par un tiers.*

Le produit est comptabilisé lorsque les biens sont livrés à l'acquéreur.

20. *Ventes sous condition de rachat (autres que les opérations d'échange) dans lesquelles le vendeur s'engage simultanément à racheter les mêmes biens à une date ultérieure, ou lorsque le vendeur dispose d'une option de rachat, ou lorsque l'acheteur dispose d'une option pour exiger le rachat des biens par le vendeur.*

Les termes d'un tel accord doivent être analysés afin de déterminer si, en substance, le vendeur a bien transféré à l'acheteur les risques et avantages inhérents à la propriété et le produit est comptabilisé en conséquence. Lorsque le vendeur a conservé les risques et avantages inhérents à la propriété, même s'il y a eu transfert du titre de propriété, la transaction constitue un accord de financement et ne génère pas de produits .

21. *Ventes à des intermédiaires, tels que des distributeurs, détaillants ou autres parties chargés de la revente.*

Le produit provenant de telles ventes est en général comptabilisé lorsque les risques et avantages inhérents à la propriété ont été transférés. Toutefois, lorsque le vendeur agit en fait en tant qu'agent, la vente est assimilée à une vente en consignation.

22. *Abonnements à des publications et éléments similaires*

Lorsque les éléments concernés sont de valeur semblable d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé sur une base linéaire sur la période durant laquelle les éléments sont expédiés. Lorsque la valeur des éléments varie d'une période à l'autre, le produit est comptabilisé au prorata de la valeur de ventes des éléments expédiés par rapport à la valeur totale des ventes couvertes par l'abonnement.

23. *Ventes à tempérament, dans lesquelles la contrepartie est versée de façon échelonnée.*

Le produit correspondant au prix de vente, net d'intérêt, est comptabilisé à la date de la vente. Le prix de vente est la valeur actuelle de la contrepartie, déterminée par actualisation des versements à recevoir au taux d'intérêt implicite. L'intérêt est comptabilisé en produit à mesure qu'il est couru, en fonction du temps écoulé, en tenant compte du taux d'intérêt implicite.

24. *Ventes de biens immobiliers*

Le produit est normalement comptabilisé lorsque le titre de propriété est transféré à l'acquéreur. Toutefois, dans certains pays, les fruits d'un bien immobilier peuvent être acquis à l'acheteur avant que le titre de propriété ne soit transféré et, en conséquence, les risques et avantages inhérents à la propriété sont transférés à ce stade. Dans de tels cas, à condition que le vendeur n'ait plus d'acte important à effectuer en vertu du contrat, il peut être approprié de comptabiliser le produit. Dans tous les cas, si le vendeur est tenu d'exécuter des actes importants après le transfert du droit aux fruits et/ou du titre de propriété, le produit est comptabilisé à mesure que ces actes sont exécutés. On peut citer comme exemple un immeuble ou une autre installation dont la construction n'est pas achevée.

Dans certains cas, des biens immobiliers peuvent être vendus alors même que le vendeur continue à être impliqué de telle sorte que les risques et avantages inhérents à la propriété n'ont pas été transférés. Des exemples en sont les ventes sous condition de rachat qui comprennent des options d'achat et de vente et des accords en vertu desquels le vendeur garantit l'occupation du bien immobilier pour une période spécifiée ou garantit un rendement sur le placement de l'acheteur pendant une période spécifiée. Dans de tels cas, la comptabilisation de la transaction est déterminée en fonction de la nature et de l'étendue de l'implication que conserve le vendeur. Elle peut être

comptabilisée comme une vente, un financement, un contrat de location ou un quelque autre accord de partage des résultats. Si elle est comptabilisée comme une vente, le fait que le vendeur conserve une implication peut conduire à différer la comptabilisation du produit.

Un vendeur doit également prendre en considération les moyens de paiement et les preuves de l'engagement de l'acheteur à effectuer l'intégralité du paiement. Par exemple, lorsque l'ensemble des paiements reçus, y compris l'acompte initial effectué par l'acquéreur ou les paiements continus de l'acquéreur, ne suffisent pas à attester de l'engagement de l'acquéreur à achever le paiement, le produit n'est comptabilisé qu'à hauteur des sommes reçues.

### **Intérêts, redevances et dividendes**

#### *25. Droits de licence et redevances*

Les droits de licence et redevances payés pour l'utilisation d'actifs d'une entité (tels que marques, brevets, logiciels, droit de reproduction musicale, bande maître et films cinématographiques) sont normalement comptabilisés conformément à la substance du contrat. Dans la pratique, cette comptabilisation peut s'effectuer sur une base linéaire sur la durée du contrat, par exemple, lorsque le bénéficiaire de la licence a le droit d'utiliser une certaine technologie pour une période déterminée.

L'octroi de droits pour une redevance fixe ou un dépôt non remboursable en application d'un contrat non résiliable qui autorise le bénéficiaire de la licence à exploiter ces droits librement et lorsque le concédant n'a pas d'autres obligations à acquitter, représente en substance une vente. Un exemple est fourni par un contrat de licence pour l'utilisation d'un logiciel lorsque le concédant n'a pas d'autre obligation postérieurement à la livraison. Un autre exemple est l'octroi de droits de diffusion d'un film cinématographique sur des marchés où le concédant n'a pas de contrôle sur le distributeur et ne s'attend pas à recevoir d'autre produit à partir des recettes de ventes de billets. Dans de tels cas, le produit est comptabilisé au moment de la vente.

Dans certains cas, le fait de recevoir ou non un droit de licence ou une redevance est subordonné à la survenance d'un événement futur. Dans de tels cas, le produit n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que le droit de licence ou la redevance seront perçus, c'est-à-dire normalement lorsque cet événement s'est produit.

### Comparaison avec IAS 18

La Norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 18 « Produits des activités ordinaires ». Les principales différences entre IPSAS 9 et IAS 18 sont les suivantes:

- Le titre de IPSAS 9 diffère de celui de IAS 18 et cette différence indique clairement que IPSAS 9 ne traite pas des produits des opérations sans contrepartie directe.
- La définition du produit adoptée dans IPSAS 9 est analogue à la définition adoptée dans IAS 18. La principale différence réside dans le fait que la définition de IAS 18 fait référence aux « activités ordinaires ».
- Au moment de publier la présente Norme, le Public Sector Committee n'avait pas encore étudié l'applicabilité de la Norme comptable internationale, (IAS) 41 « Agriculture » aux entités du secteur public. C'est pourquoi IPSAS 9 ne reflète pas les amendements effectués à IAS 18 suite à la publication de IAS 41.
- IPSAS 9 contient également un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 18 pour clarifier l'applicabilité des normes à la comptabilité des entités du secteur public.
- IPSAS 9 utilise parfois une terminologie différente de celle de IAS 18. Les exemples les plus significatifs sont le recours aux termes « entité », « état de la situation financière » et « actif net/situation nette dans IPSAS 9. Les termes équivalents dans IAS 18 sont « entreprise », « bilan », et « capitaux propres ».