

Veillez noter que ce document a été auto-traduit de l'anglais original.  
Toute erreur est regrettée.

## Groupe consultatif de praticiens

### Document d'orientation

14 décembre 2022 - Virtuel

## Revenu

Résumé	Ce document résume les facteurs envisagés concernant la structure des sections de recettes de l'INPAG dans l'ED2.
But/Objectif du document	Le TAG a eu une première discussion sur la façon de procéder proposée pour le contenu sur les revenus à inclure dans l'ED2. Le TAG a convenu qu'il y avait deux façons possibles de structurer le contenu sur les revenus. L'objectif de ce document est de recueillir les commentaires du GCP sur les options en cours de développement.
Autres éléments d'appui	Aucun
Préparé par	Paul Mason/Karen Sanderson
Actions pour cette réunion	<p><b>Donner des conseils :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Les avantages et les inconvénients d'un chapitre unique sur les recettes par rapport à deux chapitres distincts.</li> <li>• Terminologie</li> </ul>

# Groupe consultatif de praticiens

## Revenu

### 1. Contexte

- 1.1 La comptabilisation et l'évaluation des produits ont été identifiées comme une question spécifique pour les organismes sans but lucratif. Le présent document résume les réactions au document de consultation et le paysage normatif actuel en matière de produits. Il fournit un contexte important pour l'élaboration des lignes directrices.
- 1.2 Le document de consultation n'a pris en compte que les revenus non échangés, car aucune question spécifique au secteur concernant les revenus échangés (revenus provenant d'accords de type commercial) n'a été identifiée. Pour récapituler, le document de consultation résume comme suit les problèmes d'information financière des OSBL :

Numéro	Transferts de fonds	Cadeaux en nature	Services en nature
Reconnaissance - contrôle	n	r	r
Reconnaissance - mesure fiable	n	r	r
Comptabilisation - calendrier	r	n	n
Mesure	n	r	r
Divulgence	r	r	r

Clé : r Importance élevée n Importance moyenne n Importance faible

### 2. Réponses au document de consultation

- 2.1 Une analyse des réponses à la consultation se trouve à l'annexe A et une analyse plus détaillée dans le document TAGED08-01 *Revenus*. En résumé, parmi les répondants qui ont discuté de la question, plus de 80% étaient d'accord avec la description de la question sur les recettes non échangées et plus de 70% considéraient que la liste des alternatives était exhaustive. Parmi les commentaires formulés, citons les suivants :
- Les subventions gouvernementales et non gouvernementales doivent être comptabilisées de la même manière.



- Ne pas faire de distinction entre les revenus d'échange et les revenus non d'échange. Faites plutôt une distinction entre les produits avec obligation de résultat et les autres produits.
- 2.2 Bien qu'il n'y ait pas eu de consensus quant à l'alternative préférée, une majorité significative de répondants a favorisé les alternatives qui utilisent une approche de performance (c'est-à-dire qui comptabilisent les revenus lorsque les conditions de performance sont satisfaites) plutôt que de différer les revenus pour correspondre aux dépenses. Un certain nombre de réponses ont suggéré une approche basée sur la comptabilité proposée dans les récents EDs de l'IPSASB sur les revenus, qui proposent également de comptabiliser les revenus lorsque les conditions de performance sont satisfaites.
- 2.3 L'inclusion d'exceptions pour les dons en nature et les services en nature a été clairement soutenue, en raison des difficultés pratiques que certains OBNL rencontreraient, notamment si les systèmes d'information pertinents n'étaient pas en place.
- 2.4 Il n'y a pas eu de consensus sur les circonstances dans lesquelles les cadeaux et les services en nature doivent être comptabilisés, et sur la manière dont ils doivent être évalués. Les différents types de cadeaux en nature ont suscité des opinions différentes.
- *Dons d'actifs immobilisés.* Acceptation du fait que ceux-ci doivent être reconnus en raison de leur importance.
  - *Biens donnés pour la revente.* Soutien général à l'idée de permettre que les revenus des biens donnés pour la revente soient comptabilisés lorsque les articles sont vendus.
  - *Biens donnés pour être utilisés ou distribués ultérieurement.* Les avis divergent sur la question de savoir s'il faut comptabiliser les produits (et les charges correspondantes) de ces articles.
  - *Services en nature.* Il a été largement (mais pas universellement) admis que la mesure de la valeur des services en nature pouvait être difficile, et que cela pouvait justifier de permettre aux OBNL de ne pas comptabiliser les recettes (et les dépenses correspondantes). Toutefois, la comptabilisation des services en nature garantirait la comparabilité entre les OBNL.
- 2.5 Les réponses ont souligné la nécessité d'une orientation sur la distinction entre les conditions et les restrictions, et la nécessité de traiter les conditions de non-performance (comme le temps) ainsi que les conditions de performance.
- 2.6 Les informations à fournir ont été identifiées comme étant essentielles à la compréhension des états financiers, par exemple en ce qui concerne l'utilisation des exceptions et la distinction entre les revenus et les subventions à des fins d'investissement ou opérationnelles.

- 2.7 Les répondants ont identifié un certain nombre de problèmes pratiques. Il s'agit notamment de la mesure des dons en nature, de la mesure des services en nature, des transactions comportant des éléments d'échange et de non-échange, des conditions de non-exécution et du renforcement des capacités.

### 3. Évolution des normes internationales d'information financière

#### **IASB**

- 3.1 L'IASB a publié son exposé-sondage pour la troisième édition de la norme comptable *IFRS for SMEs*, pour consultation le 8 septembre 2022. La section 23, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, est désormais fondée sur les principes de l'IFRS 15. Cette section révisée, qui compte 129 paragraphes, est beaucoup plus détaillée que la plupart des autres sections de la norme comptable *IFRS pour les PME*. La section 24, Subventions publiques, traite de la comptabilisation des opérations sans contrepartie, mais uniquement des subventions publiques. Cette section (qui contient 7 paragraphes) énonce les principes de haut niveau à suivre.
- 3.2 La base des revenus d'échange de la section 23 étant maintenant fondée sur l'IFRS 15, elle est susceptible d'être pertinente dans l'élaboration des directives pour les transactions sans échange, car elle tient compte des obligations de performance. La terminologie utilisée dans la section 23 diffère de celle de la section 24 (par exemple, la section 24 fait référence aux conditions de performance alors que la section 23 fait référence aux promesses dans un contrat), mais les principes sous-jacents sont les mêmes. Les exigences du chapitre 23, qui adopte le même modèle en cinq étapes que celui de l'IFRS 15, sont résumées ci-dessous.

Étape 1 : Identifier le(s) contrat(s) avec un client

Étape 2 : Identifier les promesses du contrat

Étape 3 : Déterminer le prix de la transaction

Étape 4 : Attribuer le prix de la transaction aux promesses du contrat

Étape 5 : comptabiliser les produits lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité remplit une promesse.

#### **IPSASB**

- 3.3 L'IPSASB a publié deux exposés-sondages (ED) en février 2020 : ED 70, *Produits des activités ordinaires avec obligations de résultat* et ED 71, *Produits des activités ordinaires sans obligations de résultat*. Depuis lors, la réflexion de l'IPSASB a évolué et une seule IPSAS couvrant tous les produits des activités ordinaires est en cours d'élaboration. Les propositions actuelles font la distinction entre les produits des activités

ordinaires qui découlent de transactions avec un accord contraignant et ceux qui ne le sont pas.

- 3.4 La nouvelle norme IPSAS en cours d'élaboration propose que les produits des transactions sans accord contraignant soient comptabilisés immédiatement (c'est-à-dire à la réception) dans l'excédent ou le déficit. Pour les produits des transactions avec des accords contraignants, la proposition de l'IPSASB adapte le modèle en cinq étapes de l'IFRS 15 pour l'appliquer à un éventail plus large d'obligations, appelées obligations de conformité.
- 3.5 Ces propositions définissent une obligation de conformité comme " *la promesse de l'entité, dans le cadre d'un accord contraignant, d'utiliser des ressources en interne pour des biens ou des services distincts ou de transférer des biens ou des services distincts à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire* ". "Les obligations de conformité prévues dans les propositions de l'IPSASB peuvent être plus proches des conditions de performance de la section 24 de la norme comptable *IFRS for SMEs* que des promesses de la section 23, car les promesses de la section 23 exigent un transfert de biens ou de services distincts.
- 3.6 Le projet de nouvelles IPSAS comprend des orientations supplémentaires ou modifiées par rapport à l'IFRS 15, dont certaines peuvent être utiles pour développer les INPAG. Les principaux domaines d'indications supplémentaires ou modifiées sont les suivants :
- Identification des obligations de conformité - elle couvre l'identification des biens ou services distincts acquis ou développés par le bénéficiaire.
  - Comptabilisation d'un passif - exigence selon laquelle lorsqu'une entité reçoit des fonds avant de satisfaire à ses obligations de conformité, cela donne lieu à un passif.
  - Satisfaction d'une obligation de conformité - orientation sur l'utilisation des ressources en interne qui sont satisfaites dans le temps ou à un moment donné.
  - Affectation de la contrepartie de la transaction aux obligations de conformité - exigence selon laquelle la contrepartie de la transaction doit être affectée aux obligations de conformité proportionnellement à leur valeur autonome. Les lignes directrices indiquent spécifiquement que la valeur autonome d'un bien ou d'un service distinct à usage interne sera le prix que l'entité paierait pour acquérir ce bien ou ce service.
- 3.7 Si les orientations supplémentaires contenues dans le projet de nouvelles IPSAS peuvent être utiles pour élaborer les INPAG, il convient de noter que le niveau de complexité est comparable à celui de la norme IFRS 15. Par conséquent, bien que l'approche adoptée dans le nouveau projet d'IPSAS puisse être utile, l'INPAG devrait être simplifié et adapté s'il est utilisé pour développer la guidance. Un nouvel exposé-sondage sera probablement publié au printemps 2023.

#### 4. Développer l'INPAG

- 4.1 En raison des modifications proposées à la fois à la norme comptable *IFRS pour les PME* et aux IPSAS, les principes sous-jacents des trois cadres internationaux pour les produits sont susceptibles d'être similaires et fondés sur la satisfaction des conditions de performance.
- 4.2 Lors de sa réunion de septembre 2022, le TAG a examiné la voie à suivre à la lumière des réponses au document de consultation et du paysage normatif actuel. Il a été demandé au TAG de se prononcer sur l'élaboration d'un chapitre unique sur les produits, les transactions sans échange étant intégrées aux autres transactions de produits, ou sur la poursuite de la différenciation faite dans la norme comptable *IFRS for SMEs* entre les produits (transactions d'échange) et les subventions publiques (transactions sans échange).
- 4.3 Une approche en deux sections a été décrite, dans laquelle les exigences relatives à la comptabilisation des revenus seraient énoncées dans une section sur les revenus autogénérés (revenus d'échange) et une section distincte sur les subventions et les dons (revenus non échangeables). Les recettes d'échange pourraient être fondées sur la section 23 de la norme comptable *IFRS pour les PME*, tandis que les exigences relatives aux recettes non échangées pourraient s'inspirer des principes énoncés à la section 24, avec des directives supplémentaires si nécessaire. Des références croisées à la section 23 pourraient être faites pour éviter les doublons et des orientations supplémentaires basées sur le projet de nouvelles IPSAS pourraient être incluses si nécessaire. Cependant, les références croisées pourraient être difficiles à suivre, en particulier lorsqu'il existe des orientations supplémentaires spécifiques aux OSBL dans la section 24. En outre, les exigences de la section 23 peuvent être trop complexes pour les produits sans contrepartie.
- 4.4 Au lieu de faire des références croisées entre la section 23 et la section 24, la section 24 pourrait être remplacée complètement par des indications tirées de la section 23 lorsqu'elles sont pertinentes, puis complétées par des indications supplémentaires tirées du projet de nouvelles normes IPSAS. Cela signifierait que toutes les indications relatives aux opérations sans contrepartie se trouveraient à un seul endroit, mais cela entraînerait probablement de nombreuses répétitions.
- 4.5 Une autre approche a été décrite, similaire aux propositions IPSAS, où l'INPAG pourrait inclure un seul ensemble d'exigences couvrant à la fois les revenus d'échange et les revenus hors échange. Cela remplacerait le texte des deux sections 23 et 24 de la norme comptable *IFRS for SMEs* en une seule nouvelle section.
- 4.6 Le TAG n'a pas pris de décision lors de la réunion de septembre et a demandé que des informations supplémentaires soient fournies sur les avantages et les inconvénients des différentes approches. Une analyse supplémentaire est en cours de préparation pour être examinée par le TAG en janvier. Elle reflétera également

les réactions au document de consultation. Les principaux points de l'analyse effectuée à ce jour sont résumés dans le tableau ci-dessous.

	<b>Approche par section unique</b>	<b>Approche en deux sections</b>
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Des conseils en un seul endroit</li> <li>• Les OBNL n'ont pas à décider si les revenus sont des revenus d'échange ou non d'échange.</li> <li>• Les orientations sont susceptibles d'être plus courtes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Plus simple pour les ASBL qui ne disposent que de subventions et de dons.</li> <li>• Pas de modification de l'article 23</li> </ul>
Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peut sembler plus complexe, en particulier pour les OBNL qui ne disposent que de subventions ou de dons.</li> <li>• Travaux supplémentaires en tant qu'impact de la section 23 et de la section 24</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Il est probable qu'il y ait des doublons, ce qui rallonge le document et peut entraîner des références croisées entre les sections.</li> <li>• Plus complexe pour les recettes comportant un élément d'échange et un élément de non-échange, car les OBNL devront accéder aux deux sections.</li> <li>• Il faut décider de la section à utiliser en fonction du type plutôt que de la nature des recettes.</li> </ul>

**Question 1 :** Que pense le GCP d'une approche à une ou deux sections en termes de facilité d'utilisation par les OSBL et de compréhension de la manière de comptabiliser les recettes ?

- 4.7 Que l'on adopte une approche à un ou deux chapitres, il est proposé d'élaborer les indications supplémentaires sur la base de la terminologie utilisée dans les propositions des normes IPSAS. Comme on l'a déjà noté, ces propositions ne font plus la distinction entre les revenus d'échange et les revenus hors échange, mais se concentrent plutôt sur les revenus avec ou sans accord contraignant. Si l'on suit une approche à deux sections, les sections de recettes s'appelleraient "Recettes auto-générées" et "Subventions et dons". Si une approche à une seule section est suivie,



la section des recettes s'intitulera "Recettes". Le GCP a déjà exprimé des inquiétudes quant à la compréhensibilité du terme "recettes non échangées", qui ne serait pas utilisé, bien que le terme "transaction non échangée" puisse être utilisé ailleurs dans l'INPAG pour décrire les transactions dans lesquelles une partie ne reçoit pas directement quelque chose de valeur approximativement égale en retour.

**Question 2 :** Quelle est l'opinion du GCP sur la proposition de ne pas utiliser les revenus non échangés, mais de conserver la transaction non échangée, dans la littérature de l'INPAG ?

- 4.8 Si l'approche IPSAS est adoptée, deux des termes clés seront "accord contraignant" et "obligation de conformité". Il est également proposé d'utiliser ces termes dans la section sur les dépenses de subvention. Les définitions sont les suivantes :

Arrangement contraignant : *"un arrangement qui confère à la fois des droits et des obligations, exécutables par des moyens légaux ou équivalents, aux parties à l'arrangement contraignant".*

Obligation de conformité : *"La promesse d'une entité, dans le cadre d'un accord contraignant, soit d'utiliser des ressources en interne pour des services, des biens ou d'autres actifs distincts, soit de transférer des services, des biens, de la trésorerie ou d'autres actifs distincts à un acheteur ou à un tiers bénéficiaire."*

**Question 4 :** Quel est l'avis du GCP sur la compréhensibilité des termes proposés pour le développement des revenus au sein d'INPAG ?

- (i) Dispositif de reliure
- (ii) Obligation de conformité

Décembre 2022



## Annexe A : Réponses détaillées aux questions spécifiques pour commentaires

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
<b>SMC 3(a) Êtes-vous</b> d'accord avec la description de la question 3 - Revenus non échangés ? - dans le document de consultation ? Si non, pourquoi ?	D'accord	22	32%	81%
	Pas d'accord	4	6%	15%
	Ni d'accord ni en désaccord	1	1%	4%
	<i>Non-réponse</i>	42	61%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 3(b)</b> Convenez vous que la liste des traitements alternatifs à prendre en compte pour la question 3 est exhaustive ? Si ce n'est pas le cas, veuillez décrire les alternatives pratiques supplémentaires que vous proposez, et expliquer pourquoi elles devraient être prises en considération.	D'accord	20	29%	71%
	Pas d'accord	8	12%	29%
	Ni d'accord ni en désaccord	0	0%	0%
	<i>Non-réponse</i>	41	59%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 3(c) Êtes-vous</b> d'accord avec les avantages et les inconvénients présentés pour chaque traitement comptable alternatif de la question 3 ? Si vous n'êtes pas d'accord, veuillez indiquer les changements que vous proposez et les raisons pour lesquelles ils devraient être apportés.	D'accord	20	29%	77%
	Pas d'accord	6	9%	23%
	Ni d'accord ni en désaccord	0	0%	0%
	<i>Non-réponse</i>	43	62%	



## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 3(d)</b> Veuillez identifier le traitement alternatif que vous privilégiez pour la question 3, et les raisons de votre point de vue.	Alternative 1	7	10%	27%
	Alternative 2	3	4%	12%
	Alternative 3	0	0%	0%
	Alternative 4	9	13%	35%
	Alternatives multiples	3	4%	12%
	Aucun	4	6%	15%
	<i>Non-réponse</i>	43	62%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 3(e)</b> Si vous privilégiez une alternative autre que l'alternative 4 pour la question 3, considérez-vous que les exceptions à la comptabilisation et à l'évaluation des cadeaux en nature et des services en nature devraient être disponibles dans le cadre de votre option préférée ?	D'accord	15	22%	88%
	Pas d'accord	2	3%	12%
	Ni d'accord ni en désaccord	0	0%	0%
	<i>Non-réponse</i>	52	75%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>SMC 3(f)</b> Y a-t-il des considérations pratiques, par exemple des impacts sur les seuils d'imposition ou d'audit, ou des questions qui se posent lors de la mise en œuvre de votre option préférée pour la question 3 ?	D'accord	17	25%	77%
	Pas d'accord	5	7%	23%
	Ni d'accord ni en désaccord	0	0%	0%
	<i>Non-réponse</i>	47	68%	
<b>TOTAL</b>		<b>69</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>



**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING**  
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS