

Veillez noter que la langue d'origine de ce document est l'anglais et que toutes les traductions non anglaises ont été générées à l'aide d'un logiciel de traduction automatique. Nous espérons que cela facilitera l'engagement et la compréhension, mais nous reconnaissons qu'il peut y avoir des inexactitudes dans le processus de traduction.

Groupe consultatif technique

Document d'orientation

29 & 30 septembre 2022 - Hybride

Revenu

Résumé	Le présent document résume les commentaires des répondants sur la question des produits non échangés du document de consultation. Il résume les développements en cours dans la comptabilisation des produits dans le cadre de la norme comptable <i>IFRS pour les PME</i> et des IPSAS et fait des propositions pour développer la section sur les produits non échangeables de l'INPAG.
But/Objectif du document	Permettre aux membres du TAG d'examiner les réponses à la question 3 de la partie 2 du document de consultation, et de commenter la pertinence des propositions de développement de la section sur les revenus non échangeables de l'INPAG à la lumière de ces réponses. Permettre aux membres du TAG d'examiner les changements probables de la comptabilisation des produits dans le cadre de la norme comptable <i>IFRS for SMEs</i> et des IPSAS, et de fournir des conseils sur l'approche à adopter dans l'élaboration de l'INPAG.
Autres éléments d'appui	Aucun
Préparé par	Paul Mason
Actions pour cette réunion	Donner des conseils : <ul style="list-style-type: none"> L'approche visant à incorporer les propositions de la norme comptable <i>IFRS pour les PME</i> et les IPSAS dans l'élaboration des exigences de l'INPAG en matière de revenus non échangeables.



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

- Comptabilisation des dons et subventions
- Exceptions aux exigences de comptabilisation et d'évaluation

Groupe consultatif technique

Revenu

1. Proposition de document de consultation

- 1.1 La comptabilisation et l'évaluation des produits (en particulier les produits sans contrepartie) ont été identifiées comme une question spécifique aux organisations à but non lucratif.
- 1.2 Le document résume les réactions au document de consultation, y compris :
- Quels sont les principes généraux de la comptabilisation et de l'évaluation des ressources entrantes provenant de transactions "sans contrepartie" ?
 - Quel est le processus de comptabilisation et d'évaluation lors de la réception de dons qui sont utilisés pour répondre aux besoins des périodes ultérieures ?
 - Quand faut-il comptabiliser les dons destinés à l'achat d'une immobilisation ?
 - Quand faut-il comptabiliser les services en nature et comment les évaluer ?
 - Quand faut-il comptabiliser les dons en nature et comment les évaluer ?
- 1.3 Il présente également le paysage technique actuel en matière de recettes, en particulier les mises à jour proposées dans la troisième édition de la norme comptable IFRS for SMEs et l'élaboration de normes révisées sur les recettes par le Conseil international des normes du secteur public.
- 1.4 Le document de consultation résume comme suit les défis en matière d'information financière pour les OBNL :

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

Divulgestion			
--------------	--	--	--

Clé : ■ Importance élevée ■ Importance moyenne ■ Importance faible

- 1.5 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.
- 1.6 Le document de consultation proposait que la comptabilisation des legs et des dotations ne soit pas couverte par l'INPAG initial, mais soit plutôt envisagée dans une phase ultérieure.

Traitements alternatifs de l'information financière

- 1.7 Le document de consultation proposait quatre traitements alternatifs de l'information financière pour l'élaboration de directives sur la comptabilisation des produits non échangés. Il s'agit de
- 1.8 La **variante 1** exige que tous les produits non échangés soient comptabilisés conformément à la norme comptable *IFRS for SMEs*. Des orientations supplémentaires spécifiques aux OSBL seraient fournies.
- 1.9 L'**option 2** exige que les produits non échangés soient comptabilisés en utilisant les principes de l'IAS 20 afin d'étendre le traitement des subventions publiques aux autres produits non échangés (c'est-à-dire de comptabiliser les produits sur une base systématique au cours des périodes pendant lesquelles l'entité comptabilise en charges les coûts correspondants).
- 1.10 L'**option 3** exige que les produits sans contrepartie soient comptabilisés selon les principes de la norme IPSAS 23 (c'est-à-dire que les produits sont habituellement comptabilisés lorsque l'OSBL contrôle les actifs, mais qu'ils sont reportés lorsqu'il y a des conditions).
- 1.11 La **variante 4** exige que les revenus non échangés soient comptabilisés selon les principes des normes IPSAS. En outre, des exceptions tirées de diverses normes nationales seraient envisagées pour être incluses dans le cadre de directives spécifiques aux OSBL.
- 1.12 Une question spécifique à commenter demandait des avis sur la question de savoir si les exceptions proposées dans la solution 4 devraient être disponibles dans les autres solutions.

2. Réponses au document de consultation

Approche globale

2.1 Parmi les réponses qui ont discuté de la question, plus de 80 % étaient d'accord avec la description de la question sur les revenus non échangés. Les réponses ont soulevé certains points qui devront être pris en compte lors de l'élaboration des orientations :

- **Contrôle.** Une réponse a exprimé son inquiétude quant au terme "contrôle" en ce qui concerne la comptabilisation des revenus. Elle propose le terme "droit", qui représente le contrôle des droits sur la ressource économique. Le répondant considère que cela est plus facile à interpréter et à appliquer par les préparateurs dans leurs états financiers.
- **Subventions d'investissement.** Certaines réponses suggèrent que le document de consultation n'accorde pas suffisamment d'importance aux subventions en capital.
- **Les dotations et les legs** ont été spécifiquement exclus du champ d'application du document de consultation ; cependant, certaines réponses ont estimé que ces sources de financement auraient dû être couvertes.
- **Recettes d'échange et recettes hors échange.** Certaines réponses ont suggéré que le document de consultation ne fournissait pas suffisamment de détails sur la distinction entre les revenus d'échange et les revenus hors échange, ou sur la manière de comptabiliser les transactions avec des composantes d'échange et hors échange.
- **Réception d'arriérés.** Une réponse suggère de mettre davantage l'accent sur les transactions où les fonds ont été reçus à terme échu.
- **Prix subventionnés.** Une réponse suggère que plus de détails sont nécessaires pour couvrir les cas où les biens ou les services sont fournis par un OBNL à des prix subventionnés.
- **Comptabilité de caisse.** Une réponse considère que seules les transactions en espèces devraient être comptabilisées.

2.2 Parmi les réponses qui ont abordé la question, plus de 70% ont estimé que la liste des alternatives était exhaustive. Parmi les alternatives supplémentaires et les autres commentaires formulés, citons les suivants :

- Un répondant n'est pas favorable à l'utilisation de normes à but lucratif comme base pour l'INPAG (et semble inclure les IPSAS dans cette catégorie) et préférerait qu'un cadre entièrement nouveau soit développé pour traiter

les questions spécifiques aux NPO. Le répondant estime que le "Companion guide for not-for-profits to the IFRS for SMEs", publié par l'ACCA¹, traite des questions spécifiques aux OSBL et constitue donc une étape intermédiaire utile.

- Les subventions gouvernementales et non gouvernementales devraient être comptabilisées de la même manière. Cela produirait une variante de la solution 1.
- Ne pas faire de distinction entre les revenus d'échange et les revenus non d'échange (l'approche adoptée en Australie et dans les récents Exposure Drafts (EDs) de l'IPSASB sur les revenus). Au lieu de cela, une distinction est établie entre les produits avec obligations de performance et les autres produits. Certaines réponses proposent de développer une alternative basée sur les EDs récents de l'IPSASB (ED 70, *Revenue with Binding Arrangements* et ED 71, *Revenue without Binding Arrangements*).

2.3 Parmi les réponses qui ont abordé la question, plus des trois quarts sont d'accord avec les avantages et les inconvénients de chaque alternative présentée dans le document de consultation. Les réponses ont fait ressortir les points suivants qui devront être pris en compte lors de l'élaboration des orientations.

- Une réponse a estimé que l'analyse coûts-avantages des alternatives était basée sur des jugements plutôt que sur des preuves plus substantielles.
- La comptabilisation des services en nature en tant que recettes/dépenses dans les états financiers est susceptible de dérouter certains utilisateurs moins avertis et peut ne pas être comprise comme un concept par certains OBNL (alternatives 1 et 2).
- La comptabilisation des services en nature en tant que recettes peut entraîner des obligations de déclaration plus onéreuses pour les OBNL opérant dans des juridictions où les obligations de déclaration externe augmentent en fonction de l'augmentation des recettes (par exemple lorsque les obligations sont déterminées par référence aux recettes annuelles) (alternatives 1 et 2).

¹ <https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2015/october/companion-guide-nfp-ifrs-sme.html>

- Les services en nature peuvent être comptabilisés comme un produit et un actif plutôt que comme un produit et une charge si les faits et les circonstances satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif.
- Le fait de comptabiliser les subventions gouvernementales différemment des autres subventions dans le cadre de la solution 1 a été considéré comme un avantage dans une réponse et comme un inconvénient dans une autre réponse.
- Les alternatives utilisant des conditions peuvent poser des difficultés lorsque les accords de financement sont mal formulés.
- Le document de consultation ne précise pas ce que l'on entend par le fait que l'OSBL est en mesure d'évaluer les dons en nature de manière fiable dans les quatre alternatives.
- Une réponse indique que la variante 2 n'est pas adaptée à une utilisation avec des fonds non affectés, que l'entité peut dépenser comme elle le souhaite et à tout moment. Ces fonds devraient être comptabilisés en tant que revenus dès leur réception.

2.4 Une analyse des réponses à cette question se trouve à l'annexe A.

Traitements alternatifs d'information financière

2.5 Bien qu'il n'y ait pas eu de consensus quant à la solution préférée, les préférences exprimées dans les réponses, ainsi que les commentaires formulés, donnent une indication de l'approche globale préférée par les répondants.

2.6 Une majorité significative de répondants est favorable aux alternatives qui utilisent une approche de performance (c'est-à-dire qui comptabilisent les recettes lorsque les conditions de performance sont satisfaites) plutôt que de reporter les recettes pour correspondre aux dépenses. Parmi les réponses qui ont exprimé une préférence, 35 % soutiennent l'option 4 (basée sur les normes IPSAS, qui comptabilise les produits non échangés lorsque les conditions (qui doivent inclure une condition d'utilisation ou de retour) sont satisfaites) ; 27 % soutiennent l'option 1 (basée sur la norme comptable *IFRS pour les PME*, qui comptabilise les subventions publiques lorsque les conditions de performance sont satisfaites) ; et seulement 12 % soutiennent l'option 2 (basée sur les normes IFRS, qui reporte les produits pour les faire correspondre aux dépenses). Un certain nombre de réponses qui n'ont soutenu aucune option ont suggéré une approche basée sur la comptabilité proposée dans les récents

EDs de l'IPSASB sur les revenus, qui reconnaissent également les revenus lorsque les conditions de performance sont satisfaites.

- 2.7 Il convient de noter que la plupart des réponses ne font pas de distinction entre les conditions prévues par l'IPSAS 23 (où une condition "d'utilisation ou de retour" doit être présente) et les conditions prévues par la norme comptable *IFRS pour les PME* et les ED de l'IPSASB (où une condition "d'utilisation ou de retour" n'est pas requise)². L'une des réponses soutenant l'alternative 2 suggère que les revenus provenant de dons en nature et de services en nature soient également reportés lorsque cela reflète l'avantage des biens ou des services pour l'OBNL.
- 2.8 Parmi les répondants, il y avait un soutien clair pour l'inclusion d'exceptions pour les dons en nature et les services en nature, en raison des difficultés pratiques que certains OSBL rencontreraient, en particulier si les systèmes d'information pertinents n'étaient pas en place. Lorsque les réponses soutenaient une approche basée sur les IPSAS, elles favorisaient la variante 4 qui incluait de telles exceptions. L'utilisation de ces exceptions dans d'autres alternatives a été clairement soutenue, et un certain nombre de réponses qui soutenaient la variante 1 ont spécifiquement suggéré que ces exceptions soient adoptées. Certaines réponses considèrent que l'utilisation de ces exceptions faciliterait l'analyse coûts/avantages.
- 2.9 Un certain nombre de questions ont été identifiées et devront être prises en compte lors de l'élaboration des orientations. Les paragraphes 2.10 à 2.17 présentent les questions clés.
- 2.10 **Comptabilisation et évaluation des cadeaux en nature et des services en nature.** Il n'y a pas eu de consensus sur les circonstances dans lesquelles les cadeaux et les services en nature doivent être comptabilisés, ni sur la manière dont ils doivent être évalués. Le concept de matérialité est sous-jacent à certaines réponses, bien qu'il ne soit pas toujours mentionné directement. Les différents types de cadeaux en nature ont suscité des opinions différentes.
- *Dons d'actifs immobilisés.* Les réponses considèrent généralement que ces éléments, et les revenus correspondants, doivent être comptabilisés en raison de leur importance.

² Une réponse a noté qu'au Royaume-Uni, une condition qui permet le recouvrement, dans certaines circonstances, d'une ressource par le donateur n'empêche pas nécessairement la reconnaissance des revenus si le remboursement n'est pas probable, et que cette approche est généralement considérée comme fonctionnant bien dans la pratique.

- *Biens donnés en vue de leur revente.* D'une manière générale, l'idée de permettre la comptabilisation des produits des biens donnés pour la revente lorsque les articles sont vendus a été soutenue.
 - *Biens donnés pour être utilisés ou distribués ultérieurement.* Différents points de vue ont été exprimés sur la question de savoir si les recettes (et les dépenses correspondantes) provenant de ces articles doivent être comptabilisées, l'importance relative étant un facteur. Une réponse suggère d'envisager de comptabiliser les biens donnés pour distribution ultérieure à leur juste valeur au moment de la réception lorsque le coût pour le donateur est connu, le coût pour le donateur étant une approximation de la juste valeur.
 - *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 justifierait de permettre aux OBNL de ne pas comptabiliser les recettes (et les dépenses correspondantes). Il a été suggéré que les produits et les charges ne soient comptabilisés que lorsque les services donnés seraient autrement achetés ; que les dons de temps soient différenciés entre ceux qui sont donnés par des entreprises ou des professionnels et ceux qui sont fournis par des bénévoles ; et que les services donnés soient comptabilisés lorsqu'ils sont importants pour l'OBNL.
- 2.11 La question de la **comparabilité** a été soulevée dans deux contextes différents. Les subventions gouvernementales et non gouvernementales devraient être comptabilisées de la même manière pour assurer la comparabilité ; et certaines réponses suggèrent que la reconnaissance des services en nature est nécessaire pour assurer la comparabilité entre les OBNL.
- 2.12 **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 subventions d'investissement et de revenu.
- 2.13 **Conditions de non-performance.** Les réponses ont souligné la nécessité que les orientations traitent des conditions de non-performance (comme le temps) ainsi que des conditions de performance.
- 2.14 **Conditions et restrictions.** Les réponses ont souligné la nécessité d'une orientation sur la distinction entre les conditions et les restrictions.

- 2.15 **Cohérence entre le bailleur de fonds et le bénéficiaire.** Une réponse suggère qu'il est important qu'il y ait une cohérence entre le fournisseur des fonds et le bénéficiaire des fonds. En d'autres termes, si les directives conduisent le bailleur à comptabiliser une charge, elles ne devraient pas permettre au bénéficiaire de différer la comptabilisation. Si la transaction donne lieu à un actif pour l'une des organisations qui est partie à la transaction, elle ne doit pas permettre à l'autre organisation de reconnaître un actif. Si le concédant n'a pas d'actif, alors le bénéficiaire ne peut pas avoir de passif.³
- 2.16 **Promesses.** Une réponse indique qu'il faut veiller à ce que les critères de comptabilisation des revenus, et en particulier des revenus non monétaires, excluent les revenus promis mais pour lesquels l'OSBL n'a aucun moyen d'obtenir le paiement par le donateur potentiel.
- 2.17 **La simplicité et le caractère pratique** de la mise en œuvre sont considérés par les réponses comme importants pour les OBNL. Cette question a été citée à l'appui des alternatives 1, 2 et 4.

Considérations pratiques

- 2.18 Plus des trois quarts des réponses qui ont commenté cette question ont identifié des problèmes pratiques. Les problèmes les plus importants identifiés figurent aux paragraphes 2.19 à 2.26.
- 2.19 **Les seuils d'audit**, lorsque ceux-ci sont basés sur les recettes. Les options qui reportent les revenus jusqu'à ce que les activités soient entreprises peuvent donner lieu à une reconnaissance plus uniforme des revenus, et peuvent donc éviter qu'un OSBL soit au-dessus du seuil de vérification certaines années et en dessous d'autres. Une réponse a suggéré un état séparé qui compléterait le compte de résultat pour les transactions sans échange, sur la base que cela pourrait éviter des difficultés avec les seuils d'audit.
- 2.20 Le Secrétariat est d'avis que les seuils d'audit sont du ressort des régulateurs des NPO et ne devraient pas être pris en compte par le projet IFR4NPO. La question la plus importante est de standardiser les rapports financiers afin que ces régulateurs puissent prendre leurs décisions sur la base d'informations de meilleure qualité et plus cohérentes.

³ Cette approche serait incompatible avec l'utilisation des exceptions ; un donateur peut comptabiliser une dépense pour des services fournis, mais l'OBNL bénéficiaire ne peut pas comptabiliser de recettes. Des différences comptables peuvent également résulter du fait que le bénéficiaire et le donateur disposent d'informations différentes concernant la satisfaction de toute condition de performance.

- 2.21 **La fiscalité.** De la même manière que les seuils d'audit, les seuils ou montants d'imposition peuvent être affectés par des options qui augmentent ou diminuent les recettes, selon la base d'imposition des OBNL dans une juridiction particulière.
- 2.22 **Mesure des dons en nature.** Certaines réponses ont identifié des difficultés pratiques pour mesurer les dons en nature au-delà de celles discutées dans le document de consultation. Dans certaines juridictions, il se peut qu'il n'y ait pas de marché développé par rapport auquel les biens pourraient être mesurés ; les articles donnés peuvent être entièrement amortis ou nécessiter des ressources supplémentaires pour les remettre en état de fonctionnement ; et les articles peuvent être cédés de force aux OSBL et rarement utilisés.
- 2.23 **Mesure des services en nature.** Les OBNL peuvent avoir besoin d'une méthode systématique d'enregistrement des heures de bénévolat et d'attribution de prix raisonnables aux services fournis pour reconnaître les services en nature. Une réponse semble être en désaccord avec "l'affirmation selon laquelle les transactions sans contrepartie ne peuvent être inscrites dans les états financiers que si elles peuvent être évaluées de manière fiable⁴ ", notant que les comptes du secteur privé reposent largement sur l'estimation pour soutenir la comptabilisation. D'autres réponses considèrent qu'il est peu probable qu'un OSBL achète des services et des installations équivalents à ceux qui ont été donnés pour des raisons d'accessibilité financière, de sorte que l'établissement d'une valeur fiable est très problématique.
- 2.24 **Éléments d'échange et de non-échange.** Il convient de réfléchir à la manière dont les OBNL doivent rendre compte des transactions qui comportent à la fois un élément d'échange et un élément de non-échange.
- 2.25 **Conditions de non-performance.** Certaines subventions comportent des conditions qui ne sont pas basées sur la performance de l'ASBL. Des orientations spécifiques seront nécessaires sur cette question.
- 2.26 **Renforcement des capacités.** Certaines réponses ont fait état d'un besoin de renforcement des capacités et de bonnes communications pour permettre aux OSBL d'être en mesure de mettre en œuvre avec succès les directives proposées. Cela reflète en partie les niveaux importants de jugement requis pour la comptabilisation des revenus non échangés.

⁴ Les normes comptables IFRS, la norme comptable *IFRS pour les PME* et les IPSAS n'autorisent la comptabilisation d'un élément que s'il peut être évalué de manière fiable.

Question 1 : Les membres du GAT ont-ils des commentaires sur la réponse au document de consultation ?

3. Développements dans la norme comptable *IFRS pour les PME*

- 3.1 L'IASB a publié un ED de la troisième édition de la norme comptable *IFRS for SMEs*, pour consultation le 8 septembre 2022. L'analyse présentée dans ce document est basée sur une version préliminaire de cet ED, et est donc susceptible d'être modifiée.
- 3.2 La norme comptable *IFRS for SMEs* comporte deux sections couvrant les produits. La section 24, Subventions publiques, traite de la comptabilisation des transactions sans contrepartie. Cette section (qui contient sept paragraphes) énonce les principes de haut niveau à suivre sans fournir de détails supplémentaires.
- 3.3 En revanche, la section 23, Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients, est maintenant fondée sur les principes de l'IFRS 15. Cette section révisée, qui compte 129 paragraphes, semble beaucoup plus détaillée que la plupart des autres sections de la norme comptable *IFRS for SMEs*.
- 3.4 Certaines des directives plus détaillées de la section 23 peuvent maintenant être pertinentes dans l'élaboration de directives pour les transactions sans contrepartie. Dans le contexte des subventions publiques, la section 24 énonce les principes suivants :
- Une subvention qui n'impose pas de conditions de performance future spécifiées au bénéficiaire est comptabilisée en résultat lorsque le produit de la subvention est à recevoir.
 - Une subvention qui impose des conditions de performance future spécifiées au bénéficiaire est comptabilisée en résultat uniquement lorsque les conditions de performance sont remplies.
 - Les subventions reçues avant que les critères de comptabilisation des produits soient satisfaits sont comptabilisées comme un passif.
- 3.5 Les exigences de la section 23 sont résumées ci-dessous. La terminologie utilisée 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.
- 3.6 La section 23 adopte le même modèle en cinq étapes que celui de l'IFRS 15.

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.

Les étapes, et les questions clés associées à chacune d'elles, sont présentées à l'annexe B.

4. Développements dans les IPSAS

- 4.1 En février 2020, l'IPSASB a publié deux exposés-sondages (ED) destinés à remplacer les normes IPSAS existantes relatives aux produits. Il s'agit de l'ED 70, *Produits des activités ordinaires avec obligations de résultat*, et de l'ED 71, *Produits des activités ordinaires sans obligations de résultat*. Depuis, la réflexion de l'IPSASB a évolué et une seule IPSAS couvrant l'ensemble des produits est en cours d'élaboration.
- 4.2 L'analyse présentée dans ce document est fondée sur le projet de texte présenté à l'IPSASB lors de sa réunion de juin 2022 et est susceptible d'être modifiée. Un nouvel exposé-sondage est attendu au début de 2023, la version finale des IPSAS devant être achevée vers la fin de 2023.
- 4.3 Le projet de nouvelles IPSAS note que les produits peuvent provenir de transactions sans accords contraignants (contrats et accords équivalents) ou de transactions avec accords contraignants. Il s'agit de la principale distinction dans le projet de nouvelles normes IPSAS.
- 4.4 Les produits des transactions sans engagement sont comptabilisés dans l'excédent ou le déficit à la réception, car aucune obligation n'est imposée au bénéficiaire. Cette approche est conforme à celle adoptée dans la section 24 de la norme comptable *IFRS for SMEs*.
- 4.5 Pour les produits des transactions avec des accords contraignants, le projet de nouvelles IPSAS adapte le modèle en cinq étapes de l'IFRS 15 pour l'appliquer à un éventail plus large d'obligations, appelées obligations de conformité.
- 4.6 Le projet de nouvelles normes IPSAS définit une obligation de conformité comme " *la promesse de l'entité, dans le cadre d'un accord contraignant, d'utiliser des ressources en interne pour obtenir 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 peuvent donc 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.

- 4.7 L'inclusion d'un éventail plus large d'obligations couvertes par les obligations de conformité signifie que le projet de nouvelles IPSAS comprend des orientations supplémentaires ou modifiées par rapport à IFRS 15. Certaines de ces orientations peuvent être utiles pour développer les INPAG ; les principaux domaines d'orientations supplémentaires ou modifiées comprennent :

Identifier les obligations de conformité	L'orientation couvre les obligations d'utiliser les ressources en interne ; cette orientation exige l'identification de biens ou de services distincts acquis ou développés par le bénéficiaire.
Reconnaissance d'un passif	Préciser que lorsqu'une entité reçoit des fonds avant de satisfaire à ses obligations de conformité, cela donnera lieu à un passif. Cette approche peut être plus facile à comprendre pour les OBNL que celle de la section 23 de la norme comptable <i>IFRS for SMEs</i> .
Satisfaction d'une obligation de conformité	Orientations pour déterminer si une obligation de conformité à l'utilisation des ressources en interne est satisfaite 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.

- 4.8 Si les indications supplémentaires contenues dans le projet de nouvelles IPSAS peuvent être utiles pour élaborer la section sur les revenus non échangés de l'INPAG, il convient de noter que le niveau de complexité est comparable à celui de l'IFRS 15. Par conséquent, bien que l'approche adoptée dans le nouveau projet d'IPSAS puisse être utile, le texte devra être simplifié et adapté lors du développement de l'INPAG.

5. Approche à adopter au sein d'INPAG

- 5.1 En raison des amendements proposés à la fois à la norme comptable *IFRS for SMEs* et aux IPSAS, les principes sous-jacents de la comptabilisation des revenus dans les trois cadres internationaux sont susceptibles d'être similaires, et basés sur la satisfaction des conditions de performance. Le secrétariat de l'INPAG est d'avis que l'INPAG devrait donc adopter ces principes pour la comptabilisation des recettes.
- 5.2 L'approche développée pour le projet de nouvelles IPSAS est susceptible d'être utile en couvrant certains types de revenus non échangeables que les OBNL auront, mais qui ne sont pas entièrement traités dans la norme comptable *IFRS for SMEs*. Cependant, le calendrier de ces développements peut signifier que le texte final n'est pas disponible au moment de l'élaboration de l'INPAG.
- 5.3 La nouvelle norme IPSAS est en cours d'élaboration en tant que norme unique, les transactions sans échange étant intégrées dans la norme. La norme comptable *IFRS for SMEs* établit une distinction entre les produits et les subventions publiques. Le fait d'avoir une section sur les revenus autogénérés (revenus d'échange) et une section distincte sur les subventions et les dons (revenus hors échange) pourrait être plus intuitif pour les OBNL.
- 5.4 En conséquence, il existe trois options pour développer INPAG.

Option 1 - Incorporer des orientations pour les opérations d'échange par référence croisée.

Les exigences relatives aux revenus d'échange seraient fondées sur la section 23 de la norme comptable *IFRS for SMEs*. Les exigences relatives aux produits non échangés reprendraient les principes de la section 24, *Subventions publiques*, et ajouteraient des directives supplémentaires si nécessaire. Lorsque ces directives existent dans la section 23, elles pourraient être incorporées par référence croisée afin d'éviter toute duplication. Des indications supplémentaires, basées sur le projet de nouvelles IPSAS, seraient également incluses lorsque cela est utile.

Le secrétariat de l'INPAG ne recommande pas cette approche, car l'incorporation des directives de la section 23 par référence croisée risque d'être difficile à suivre, surtout lorsque les directives supplémentaires se trouvent dans la section 24. De plus, les exigences de la section 23 peuvent être trop complexes pour les revenus non échangés.

Option 2 - Élaborer un ensemble unique d'exigences pour toutes les recettes

L'INPAG inclurait un ensemble unique d'exigences couvrant à la fois les revenus d'échange et les revenus hors échange, reproduisant effectivement l'approche adoptée dans le projet de nouvelles IPSAS. Cela remplacerait le texte des sections 23 et 24 de la norme comptable *IFRS for SMEs*.

Le secrétariat d'INPAG ne recommande pas cette approche. Le développement de cette approche nécessiterait des ressources supplémentaires importantes, étant donné que les revenus de change ne sont pas inclus dans cette phase de l'INPAG. En outre, il n'est pas clair que le fait d'avoir un seul ensemble de directives sur les revenus serait le plus utile pour les utilisateurs d'INPAG. Il existe un risque que l'élaboration du projet de nouvelles IPSAS ne soit pas terminée à temps pour constituer la base du texte d'INPAG. Ces facteurs entraîneraient un risque élevé pour le développement des orientations sur les recettes pour l'ED2.

Option 3 - Développer les exigences relatives aux revenus non échangeables, conserver les exigences relatives aux revenus échangeables.

La section 23 de la norme comptable *IFRS for SMEs* serait maintenue inchangée pour les revenus de change. La section 24 serait remplacée par de nouvelles exigences pour les produits non monétaires. Des indications peuvent être tirées de la section 23 lorsqu'elles sont pertinentes, complétées par des indications supplémentaires tirées du projet de nouvelles normes IPSAS (notamment en ce qui concerne les restrictions imposées par les bailleurs de fonds qui n'impliquent pas un transfert de biens ou de services à d'autres parties). L'emplacement de ces orientations (texte principal ou orientations d'application) devra être déterminé.

Le secrétariat de l'INPAG recommande cette approche comme étant la solution la plus pratique pour développer l'INPAG dans le temps imparti. Il propose que la nouvelle section pour les revenus non échangés s'appelle Subventions et dons.

Question 2 : Le TAG est-il d'accord avec l'approche proposée pour les développements dans les sections pertinentes de l'INPAG ?

6. Prochaines étapes

Approche globale

- 6.1 Il n'y a guère de désaccord sur le fait que lorsqu'un OBNL reçoit des dons et des subventions sans aucune contrainte quant à leur utilisation, les produits doivent être comptabilisés lorsque les dons sont reçus (ou à recevoir, si c'est plus tôt).
- 6.2 Il y a moins de consensus sur le moment où un OBNL doit comptabiliser les revenus lorsqu'une subvention ou un don est assorti de restrictions imposées par le financeur, bien que la majorité des répondants qui ont indiqué une alternative préférée soient favorables à la comptabilisation des revenus au fur et à mesure que les conditions de performance⁵ sont remplies.
- 6.3 La comptabilisation des produits sur une base systématique sur les périodes au cours desquelles les charges correspondantes sont comptabilisées (l'approche IAS 20) n'a reçu qu'un soutien limité de la part des répondants. Cette approche exigerait que les montants différés soient comptabilisés en tant que passifs, ce qui est problématique car ces montants ne répondent pas à la définition d'un passif dans la section 2. Cette approche n'est donc pas solide sur le plan conceptuel.
- 6.4 La comptabilisation des produits uniquement lorsque l'argent ou un autre actif est reçu (comme le propose un répondant) est contraire aux concepts et principes de la section 2, qui sont basés sur la comptabilité d'exercice.

Question 3 : Le TAG est-il d'accord sur le fait que les dons et subventions reçus sans aucune contrainte quant à leur utilisation doivent être comptabilisés lorsque les dons sont reçus (ou à recevoir, si cela est antérieur) ?

Question 4 : Le TAG est-il d'accord sur le fait que lorsque le don ou la subvention est soumis à des contraintes d'utilisation, la reconnaissance des revenus doit se faire au fur et à mesure que les conditions de performance sont satisfaites ?

- 6.5 Deux variantes principales de l'approche de la condition de performance existent dans les normes internationales actuelles. Selon l'IPSAS 23, il doit y avoir une condition d'"utilisation ou de retour" dans l'accord de financement pour

⁵ Le présent document utilise le terme "conditions de performance", car c'est le terme utilisé dans la norme comptable *IFRS for SMEs*. Le terme équivalent utilisé dans le projet de nouvelles IPSAS est "obligations de conformité", tandis que les termes "restrictions" et "conditions" sont utilisés dans l'IPSAS 23. La question de savoir quel terme doit être utilisé est discutée plus loin dans ce document.

qu'une condition de performance existe. Ce n'est pas le cas de l'approche des subventions publiques dans la norme comptable *IFRS pour les PME*.

- 6.6 Le secrétariat de l'INPAG est d'avis que les conditions d'exécution peuvent exister sans qu'il y ait une condition d'"utilisation ou de retour" dans l'accord de financement. Un OBNL peut avoir un passif si le financeur peut imposer l'exécution, que l'accord comprenne ou non une condition "d'utilisation ou de retour". En plus d'être cohérente avec l'approche des subventions publiques dans la norme comptable *IFRS pour les PME*, cette approche est cohérente avec les concepts et principes de la section 2 et avec les dernières réflexions de l'IPSASB telles qu'elles sont exposées dans les exposés-sondages (ED) 70 et 71 et dans les documents ultérieurs.

Question 5 : Le TAG est-il d'accord pour dire que les conditions de performance peuvent exister sans qu'il y ait une condition d'"utilisation ou de retour" dans l'accord de financement ?

Conditions de performance

- 6.7 La norme comptable *IFRS for SMEs* fait référence aux conditions de performance sans définir le terme (les conditions de performance telles qu'elles figurent dans le glossaire se trouvent dans la section sur les paiements fondés sur des actions). Des orientations supplémentaires sur ce qui constitue une condition de performance seront nécessaires et le Secrétariat de l'INPAG examinera également quel terme devrait être utilisé.
- 6.8 Une question clé pour déterminer si une condition de performance existe est que la condition doit être spécifique, afin que la satisfaction de cette condition de performance puisse être évaluée. Si la condition de performance n'est pas spécifique, il ne sera pas possible de déterminer si, ou quand, la condition de performance a été satisfaite. Le secrétariat de l'INPAG a identifié les scénarios suivants qui devront être pris en compte lors de l'élaboration des orientations :
- 6.9 **Un OBNL est tenu par un subventionneur/donateur de fournir des biens ou des services à des bénéficiaires spécifiques** - cette situation est analogue à la satisfaction de promesses dans le cadre de la section sur les produits des contrats avec des clients de la norme comptable *IFRS pour les PME*, et devrait soulever peu de difficultés car les biens, les services et les bénéficiaires devraient être clairement identifiés dans l'accord de financement.

- 6.10 **Un OBNL est tenu par un subventionneur/donateur d'acheter ou de développer un actif non courant** - des lignes directrices seront nécessaires pour déterminer si les produits doivent être comptabilisés au fur et à mesure du développement de l'actif ou à l'achèvement. Des directives seront également nécessaires pour séparer les conditions de performance pour l'achat ou le développement de l'actif et les conditions de performance pour l'exploitation ultérieure de l'actif. Ceci est conforme aux directives en cours d'élaboration par l'IPSASB.
- 6.11 **Un OBNL est tenu par un subventionneur/donneur d'utiliser le don ou la subvention en interne** - des directives seront nécessaires pour déterminer quand la condition d'exécution est spécifique. Si la condition d'exécution n'est pas spécifique, le financeur ne sera pas en mesure d'imposer l'exécution et les revenus devront être comptabilisés immédiatement. Des exemples de ce type de condition seraient l'organisation de cours de formation internes et l'utilisation du don ou de la subvention pour fournir des services en général.

Question 6 : Le TAG est-il d'accord avec les propositions d'orientation sur les conditions de performance ? Y a-t-il d'autres scénarios qui devraient être abordés ?

- 6.12 Certains dons et subventions peuvent être assortis d'une contrainte selon laquelle ils doivent être utilisés au cours d'une période donnée, mais sans autre contrainte. Des orientations seront nécessaires pour déterminer si ces contraintes sont des conditions de performance (c'est-à-dire si les contraintes sont spécifiques et peuvent être appliquées par les financeurs). Cette question se pose parce qu'un OSBL pourrait engager des dépenses et déterminer à une date ultérieure s'il doit financer ces dépenses à partir de son financement général, des dons ou des subventions accordés, ou d'un mélange des deux. Si la contrainte n'est pas une condition de performance, le produit doit être comptabilisé immédiatement. Le don ou la subvention serait présenté dans les états financiers comme un revenu avec des restrictions, mais la comptabilisation du revenu ne serait pas différée. Les directives devraient faire référence aux sections 3 à 10 sur les états financiers.

Question 7 : Le TAG considère-t-il que les contraintes de temps sont des conditions de performance ? Si non, le TAG est-il d'accord avec le traitement comptable proposé pour les contraintes qui ne sont pas des conditions de performance ?

- 6.13 Certains dons et subventions peuvent être fournis avec une contrainte selon laquelle ils doivent être utilisés dans un but particulier (qui est de nature générale, par exemple pour les soins de santé), mais sans autres contraintes. Comme dans le cas des contraintes de temps, des directives seront nécessaires pour déterminer si ces contraintes sont des conditions de performance.

Question 8 : Le TAG considère-t-il que les contraintes à usage général sont des conditions de performance ? Si non, le TAG est-il d'accord avec le traitement comptable proposé pour les contraintes qui ne sont pas des

- 6.14 Un répondant a estimé que les subventions gouvernementales et non gouvernementales devraient être traitées différemment. Le secrétariat de l'INPAG considère que la nature des subventions gouvernementales et non gouvernementales est la même, c'est-à-dire qu'il s'agit de produits sans contrepartie, et qu'il ne devrait pas y avoir de différence dans la comptabilisation et l'évaluation de ces subventions. La relation d'un OSBL avec un gouvernement peut être différente de celle qu'il entretient avec d'autres bailleurs de fonds, ce qui peut justifier la publication séparée des subventions publiques, selon les circonstances de l'OSBL.

Question 9 : Le TAG est-il d'accord avec le point de vue du secrétariat de l'INPAG sur les subventions ?

Exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation

- 6.15 L'option 4 du document de consultation proposait un certain nombre d'exceptions aux principes de comptabilisation et d'évaluation pour des raisons de coûts et d'avantages. Une exception (ne pas exiger la comptabilisation des services en nature) a été reprise de l'IPSAS 23, et d'autres (relatives à divers types de dons en nature) ont été reprises de normes nationales. Les répondants ont généralement soutenu l'autorisation de l'utilisation de ces exceptions, quelle que soit l'alternative adoptée. Le secrétariat de l'INPAG est également favorable à l'autorisation de l'utilisation de ces exceptions, tout en reconnaissant que l'utilisation de ces exceptions peut entraîner une comptabilité différente entre l'OBNL et le financeur.
- 6.16 L'IPSAS 23 permet, mais n'impose pas, aux entités de comptabiliser les services en nature. Cette approche est adoptée en raison des difficultés d'identification et de mesure des services en nature, en particulier lorsque les services fournis n'auraient pas été achetés autrement.

- 6.17 Certaines normes nationales exigent que les services en nature soient comptabilisés comme des produits dans des circonstances spécifiques.
- Lorsque les services seraient autrement achetés (un produit et une charge sont comptabilisés).
 - Lorsque les services impliquent une main-d'œuvre qualifiée ou professionnelle qui serait autrement achetée (un produit et une charge sont comptabilisés).
 - Lorsque les services impliquent la création d'un actif non courant (les produits et un élément du coût de l'actif sont comptabilisés).
- 6.18 D'autres normes nationales exigent ou permettent de comptabiliser les services en nature dans tous les cas où ils peuvent être évalués de manière fiable. L'évaluation se fait généralement à la juste valeur. Lorsque les services auraient autrement été achetés, il s'agira souvent de la valeur pour l'OBNL (le montant qu'il aurait autrement dû payer).
- 6.19 Lorsque les services en nature ne sont pas comptabilisés, des informations sur les services importants reçus sont généralement exigées par les normes nationales. Si la comptabilisation des services en nature est requise dans certaines circonstances, les lignes directrices devront être claires quant au moment où la comptabilisation est requise.
- 6.20 Le secrétariat de l'INPAG propose d'adopter l'approche de l'IPSAS 23 selon laquelle les NPO sont autorisés mais non obligés de comptabiliser les services en nature comme des produits. Cependant, il peut être intéressant d'exiger la comptabilisation des services en nature dans les circonstances spécifiques identifiées dans les normes nationales, et il sollicite l'avis des membres du TAG pour savoir si la comptabilisation devrait être exigée dans certains ou tous ces cas.

Question 10 : Le TAG est-il d'accord avec le principe selon lequel la comptabilisation des revenus provenant de services en nature devrait être autorisée mais non exigée ?

- 6.21 La norme IPSAS 23 exige que tous les cadeaux en nature soient comptabilisés et évalués conformément à cette norme. Cependant, certaines normes nationales prévoient des exceptions pour certains types de cadeaux en nature, et les répondants au document de consultation ont soutenu l'inclusion de ces exceptions dans l'IPSAS.

6.22 Le secrétariat de l'INPAG soutient l'inclusion des exceptions, et propose les traitements suivants :

- **Un OSBL reçoit un actif non courant (par exemple, un véhicule ou un bâtiment)** - l'OSBL doit comptabiliser l'actif et l'évaluer à sa juste valeur, aucune exception n'étant autorisée lorsque l'actif reçu est important.
- **Un OSBL reçoit des articles destinés à la revente** - lorsque les articles reçus sont des articles de grande quantité et de faible valeur, l'OSBL devrait être autorisé à ne pas comptabiliser les produits (et donc à ne pas comptabiliser les articles en tant que stocks) lors de la réception, mais à comptabiliser les produits si et quand les articles sont ensuite vendus. Ce traitement autorisé devra être traité dans la section Inventaire de l'INPAG. Si l'OSBL reçoit des articles de grande valeur destinés à la revente, ceux-ci doivent être comptabilisés en tant que produits à la réception, de la même manière que les dons d'actifs non courants sont comptabilisés en tant que produits.
- **Un OSBL reçoit des articles pour les distribuer aux bénéficiaires ou pour son propre usage (que ce soit pour fournir des services ou à des fins administratives)** - l'OSBL devrait être autorisé à ne pas comptabiliser les produits (et donc à ne pas comptabiliser les articles en tant que stocks) lors de la réception, mais à comptabiliser les produits et les charges si et quand les articles sont ensuite distribués ou utilisés (à condition que les produits et les charges puissent être évalués de manière fiable). Ce traitement autorisé devra être couvert dans la section Inventaire de l'INPAG.

Question 11 : Le TAG est-il d'accord avec le traitement proposé pour les dons en nature ?

6.23 Comme la raison pour laquelle les exceptions sont autorisées est d'éviter que les coûts pour les OSBL ne l'emportent sur les avantages pour les utilisateurs des états financiers de l'OSBL, les lignes directrices devront préciser quand l'utilisation des exceptions est autorisée. Il pourrait s'agir d'un choix de méthode comptable offert à tous les OSBL. Par ailleurs, l'utilisation des exceptions pourrait être autorisée en tant qu'"exemption pour coûts ou efforts excessifs", comme indiqué à la section 2 des INPAG. Cela obligerait les OSBL à comptabiliser les services et les dons en nature à moins que le coût ou l'effort nécessaire pour fournir l'information ne dépasse substantiellement les avantages pour les utilisateurs des états financiers.

- 6.24 Des approches différentes peuvent être appropriées pour les diverses exceptions envisagées ; par exemple, autoriser un choix de méthode comptable pour les services en nature mais n'autoriser qu'une "exemption pour coûts ou efforts excessifs" pour les dons en nature.

Question 12 : Les exceptions aux exigences de comptabilisation et d'évaluation devraient-elles être autorisées en tant que choix de méthode comptable ou en tant qu'exemption pour coûts ou efforts excessifs ?

Question 13 : Faut-il adopter la même approche pour toutes les exceptions, ou faut-il prévoir des exigences différentes pour les différentes exceptions ?

Septembre 2022

Annexe A : Réponses détaillées aux questions spécifiques pour commentaires

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
SMC 3(a) Êtes-vous 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%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(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%	
TOTAL		69	100%	100%



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
SMC 3(c) Êtes-vous 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%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(d) 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%	



INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING
FOR NON PROFIT ORGANISATIONS

Question	Réponse	Numéro	%	% ont répondu
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(e) 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%	
TOTAL		69	100%	100%
SMC 3(f) 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%	
TOTAL		69	100%	100%

Annexe B

Le modèle en cinq étapes de l'IFRS 15 et les questions clés associées à chaque étape sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Étape	Questions clés
Étape 1 : Identifier le(s) contrat(s) avec un client	<p>Un contrat doit présenter les caractéristiques suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les parties au contrat ont approuvé le contrat et se sont engagées à exécuter leurs obligations respectives ; • l'entité peut identifier les droits de chaque partie concernant les biens ou les services à transférer ; • l'entité peut identifier les conditions de paiement des biens ou services à transférer ; • le contrat a une substance commerciale ; et • il est probable que l'entité percevra la contrepartie à laquelle elle aura droit en échange des biens ou services à transférer au client. <p>Cette étape comprend également des orientations sur les cas où les contrats doivent être combinés, et sur la manière de comptabiliser les modifications apportées aux contrats.</p> <p>Ces orientations peuvent généralement être appliquées aux accords de financement.</p>
Étape 2 : Identifier les promesses du contrat	<p>Une entité est tenue d'identifier chaque promesse de transfert d'un bien ou d'un service distinct (ou d'un ensemble distinct de biens ou de services). <i>(Cette exigence selon laquelle une promesse porte sur le transfert d'un bien ou d'un service distinct peut être plus étroite que la condition de performance équivalente de la section 24).</i></p> <p>Un bien ou un service est distinct si les deux critères suivants sont remplis :</p> <ul style="list-style-type: none"> • le client peut bénéficier du bien ou du service, soit seul, soit avec d'autres ressources facilement disponibles pour le client (c'est-à-dire que le bien ou le service est capable d'être distinct) ; et • la promesse de l'entité est de transférer le bien ou le service séparément des autres promesses du contrat.



	<p>Certains accords de financement exigeront d'un OBNL qu'il fournisse des biens ou des services distincts (généralement à des tiers plutôt qu'au financeur), et ces orientations peuvent donc être pertinentes. Cependant, d'autres accords de financement peuvent inclure différentes conditions de performance (promesses), que les orientations de la section 23 n'abordent pas.</p> <p>Cette étape comprend également des orientations supplémentaires couvrant, par exemple, les frais initiaux et les options du client pour des biens ou services supplémentaires.</p>
Étape 3 : Déterminer le prix de la transaction	<p>Le prix de la transaction est le montant de la contrepartie à laquelle l'entité s'attend à avoir droit en échange du transfert des biens ou services promis à un client, à l'exclusion des montants collectés pour le compte de tiers (par exemple, certaines taxes sur les ventes).</p> <p>Les directives abordent un certain nombre de questions qui peuvent se poser lors de la détermination du prix de la transaction, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none">• Contrepartie variable (par exemple, lorsque le montant peut être affecté par des remises, des primes ou des pénalités) ;• Vente avec droit de retour (par exemple, lorsque le client achète des articles sur la base d'une vente ou d'un retour) ;• la valeur temporelle de l'argent (c'est-à-dire la nécessité d'actualiser les montants qui ne seront pas reçus avant plus d'un an) ; et• Contrepartie non monétaire. <p>Certaines de ces directives peuvent être pertinentes pour les revenus non échangés.</p>
Étape 4 : Attribuer le prix de la transaction aux promesses du contrat	<p>Une entité est tenue d'attribuer le prix de la transaction à chaque promesse proportionnellement au prix de vente autonome de chaque élément, sous réserve de toute variation due à des remises ou à une contrepartie variable.</p>



	<p>Le prix de vente autonome est le prix auquel une entité vendrait le bien ou le service (qui est promis dans un contrat) séparément à un client.</p> <p>Cette étape comprend des indications sur l'attribution des rabais et de la contrepartie variable, et sur la manière de comptabiliser les modifications du prix de la transaction.</p> <p>Ces orientations peuvent ne pas être pertinentes pour les accords de financement, sauf si l'OSBL vend les biens ou les services couverts par l'accord.</p>
<p>Étape 5 : comptabiliser les produits lorsque (ou au fur et à mesure que) l'entité remplit une promesse.</p>	<p>Une entité comptabilise les produits des activités ordinaires lorsqu'elle remplit sa promesse de transférer un bien ou un service à un client. Un bien ou un service est transféré lorsque (ou au fur et à mesure que) le client obtient le contrôle de ce bien ou de ce service.</p> <p>Une entité doit déterminer si la promesse est satisfaite dans le temps ou à un moment donné, et cette étape comprend des indications sur les critères à remplir pour qu'une promesse soit satisfaite dans le temps.</p> <p>Lorsqu'une promesse est satisfaite au fil du temps, cette étape comprend des conseils sur la mesure des progrès vers la satisfaction complète de la promesse.</p> <p>Les promesses qui ne sont pas satisfaites au fil du temps le sont à un moment donné, et cette étape comprend des conseils pour déterminer ce moment.</p>