LES PRODUITS

EXPOSÉ DES MOTIFS 38
I. DEFINITIONS 38
II. COMPTABILISATION 39
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES 39
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat 39
III.1.1 Les produits d'intervention 39
III.1.2 Les produits financiers 39
III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général 39
III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux 40
III.3.1 Normes IPSAS 40
III.3.2 Normes IFRS 40
DISPOSITIONS NORMATIVES 41
1. DEFINITIONS 41
1.2. Définitions 41
1.2. Catégories de produits 41
1.2.1. Les produits de fonctionnement 41
1.2.2. Les produits financiers 42
2. COMPTABILISATION 42
2.1. Principe général 42
2.2. Les produits de fonctionnement 42
2.3. Les produits financiers 43
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE 44
3.1. Principe 44
3.2. Produits de fonctionnement 44
3.3. Produits financiers 44
3.4. Produits comptabilisés en comptes de régularisation 44

NORME N° 4 – LES PRODUITS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les produits de fonctionnement et les produits financiers de l'organisme. Elle détermine les méthodes de comptabilisation en précisant notamment les règles de rattachement à l'exercice et les modalités d'évaluation de ces produits.

I. DEFINITIONS

Les produits relevant de cette norme ne sont pas des produits spécifiques par nature aux organismes : il s'agit des subventions reçues de l'Etat et des autres tiers, des produits relatifs à des ventes de biens ou à des prestations de services, des produits liés à la détention d'actifs financiers ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, etc.

Dans la norme, deux catégories de produits sont distinguées : les produits de fonctionnement et les produits financiers.

Les produits de fonctionnement sont constitués par l'ensemble des produits se rapportant à l'activité de l'organisme. La norme distingue deux rubriques au sein de cette catégorie :

- les produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels, etc.) ; et
- les produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente, c'est-à-dire provenant d'une opération où l'organisme reçoit d'une entité une valeur sans lui donner directement de contrepartie de valeur équivalente (subventions reçues, dons et legs, etc.).

Les produits financiers sont générés par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie et les instruments financiers. De façon symétrique aux pertes de change, les gains de change qui concernent les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'organisme sont classés conformément à la nature de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire dans les produits de fonctionnement.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, ni de produits extraordinaires. Cette position, identique à celle du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), se justifie par le fait que les opérations menées par un organisme sont en lien avec ses missions et qu'elles ne revêtent pas, par conséquent, un caractère exceptionnel. De plus, il est difficile de définir les éléments caractérisant un évènement exceptionnel. Cette disposition permet également d'éviter tout risque de traitement hétérogène entre les organismes.

II. COMPTABILISATION

Selon le critère de rattachement des produits à l'exercice, un produit est comptabilisé lorsqu'il est acquis à l'organisme, sous réserve que ce produit ou que le résultat de l'opération, dans le cas de contrats à long terme et d'opérations assimilées, puisse être mesuré de manière fiable.

La norme décline ce principe par catégorie de produits et distingue les critères de rattachement selon qu'ils relèvent du fonctionnement ou de l'activité financière de l'organisme.

III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES

III. 1 Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

III.1.1 Les produits d'intervention

La norme 4 du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) retient trois catégories de produits : les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers.

Les produits d'intervention sont définis comme étant des versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers. Pour l'Etat, ils se composent essentiellement de fonds de concours et de subventions en provenance de la Communauté européenne.

Pour les organismes, la catégorie des produits d'intervention n'a pas été retenue, car la frontière avec les produits de fonctionnement est difficile à établir. En effet, les principales sources de financement des organismes correspondent à des subventions destinées à assurer leur fonctionnement propre et la mise en œuvre des missions de service public qui leur sont dévolues. Ces produits sont toutefois identifiés au sein de la catégorie des produits de fonctionnement.

III.1.2 Les produits financiers

A la différence de l'Etat, les organismes peuvent détenir des valeurs mobilières de placement (VMP). La norme introduit donc des dispositions en la matière.

III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Selon les dispositions du Plan comptable général, le compte de résultat fait apparaître le montant des charges/produits d'exploitation, des charges/produits financiers et des charges/produits exceptionnels.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, comme évoqué *supra*. En cela, elle diverge du Plan comptable général qui prévoit l'existence « d'éléments exceptionnels » sans pour autant les définir.

En revanche, la norme s'inspire des principes généraux du Plan comptable général pour ce qui concerne les règles de comptabilisation et d'évaluation des produits de fonctionnement et des produits financiers, en particulier en ce qui concerne le traitement comptable des produits liés à la détention de valeurs mobilières de placement (intérêts, produits de cession, etc.).

III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

III.3.1 Normes IPSAS

Cette norme est en cohérence avec la norme IPSAS 9 traitant des produits issus d' « opérations avec contrepartie » et la norme IPSAS 23, qui traite des produits issus d' « opérations sans contrepartie ».

La norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » ne prévoit pas la présentation d'un résultat extraordinaire. Toutefois, IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. Dans le référentiel IPSAS, l'entité est donc libre, si elle le souhaite ou le juge utile pour le lecteur des comptes, de présenter cette information, mais il ne s'agit que d'une option, qui permet donc de conclure à la cohérence d'IPSAS 1 et de cette norme.

III.3.2 Normes IFRS

Le périmètre des opérations avec contrepartie est cohérent avec la norme IAS 18 « Produits des activités ordinaires ».

Les principes retenus dans la norme sont communs à ceux de la norme IAS 1 « Présentation des états financiers » qui retient deux catégories de résultat : le résultat opérationnel et le résultat financier, la notion de résultat exceptionnel ayant été supprimée, contrairement à IPSAS 1 qui maintient une option (cf. *supra*).

NORME N° 4 – LES PRODUITS

La présente norme s'applique aux produits de fonctionnement et aux produits financiers de l'organisme.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITIONS

1.2. Définitions

Les produits de l'organisme sont définis comme une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif.

1.2. Catégories de produits

1.2.1. Les produits de fonctionnement

Les produits de fonctionnement sont les produits issus de l'activité de l'organisme. Ils se composent notamment :

> des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente :

- des produits liés aux ventes et aux prestations de services ;
- des produits des cessions d'éléments d'actifs ;
- des autres produits de gestion ;
- de la production stockée et immobilisée ;
- des produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public ;
- des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions liées aux produits de fonctionnement ;
- des reprises du financement rattaché à un actif ;
- les autres produits.

> des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente :

- des subventions pour charges de service public ;
- des subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques ;

- des subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques ;
- des dons et legs ;
- des impôts et taxes affectés ;
- des autres produits.

1.2.2. Les produits financiers

Les produits financiers sont les produits générés notamment par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie, les instruments financiers et les garanties accordées par l'organisme.

Les produits financiers se composent notamment :

> des produits des participations, des avances et des prêts ;

> des produits de cession des immobilisations financières ;

> des intérêts sur créances non immobilisées ;

> des produits de la trésorerie et des valeurs mobilières de placement ;

> des produits nets de cession de valeurs mobilières de placement ;

> des gains de change liés aux dettes financières, aux instruments financiers et aux éléments constitutifs de la trésorerie ;

> des autres produits financiers liés aux instruments financiers, aux éléments constitutifs de la trésorerie et aux garanties accordées par l'organisme.

> des reprises sur dépréciation et provisions liées aux produits financiers.

En sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'organisme qui sont classés conformément à la nature des opérations auxquelles ils se rattachent.

2. COMPTABILISATION

2.1. Principe général

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme.

Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

2.2. Les produits de fonctionnement

Pour les ventes de biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens.

Pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

Pour les subventions, le critère de rattachement correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites.

Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif. Lorsque la subvention est accordée par l'État (par exemple, dans le cas des subventions pour charges de service public), le critère de rattachement correspond à la mise en œuvre par l'organisme de la politique publique confiée par l'État, sur l'exercice. Cette mise en œuvre est formalisée par l'acte attributif.

Le critère de rattachement des produits issus de la fiscalité affectée, recouvrée par l'Etat ou par l'organisme, suit le principe général selon lequel le produit est comptabilisé au moment où le droit est acquis à l'organisme et tient compte des délais de déclaration des opérations imposables. Ainsi, selon les cas, ces produits sont comptabilisés soit au moment où a lieu l'opération imposable, soit au moment où la matière imposable est déclarée.

Pour les contrats à long terme et opérations assimilées, lorsque le résultat de ces contrats peut être estimé de manière fiable, les produits associés sont comptabilisés en fonction du degré d'avancement de l'exécution du contrat à la date de clôture.

Pour les produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, dans le cas de la conclusion d'un contrat d'exploitation au terme d'un précédent contrat (renouvellement) ou d'une mise en exploitation par l'organisme d'un équipement qu'il a lui-même construit et financé, les sommes perçues par l'organisme en vertu du contrat sont comptabilisées en produits de manière linéaire sur la durée du contrat. La partie de ces revenus qui dépend de la performance du contrat est enregistrée dans les résultats de la période au cours de laquelle la performance a été réalisée.

Dans le compte de résultat, les produits sont présentés nets des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.

2.3. Les produits financiers

Pour les produits financiers constituant des rémunérations de fonds placés, le critère de rattachement des produits à l'exercice est l'acquisition par l'organisme, prorata temporis, de ces rémunérations.

Pour les produits financiers constituant des primes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la prime calculée selon la méthode actuarielle.

Pour les produits financiers constituant des gains, le critère de rattachement est la constatation ou la réalisation de ces gains.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

3.1. Principe

Les informations détaillant les montants qui apparaissent dans les états financiers de l'organisme au titre des produits sont présentées dans l'annexe.

Au sein des différentes catégories de produits, ceux qui sont liés à des opérations inhabituelles et ayant une incidence significative sur le résultat de l'organisme au cours de l'exercice font l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

3.2. Produits de fonctionnement

La ventilation des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente et des produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente est indiquée.

Une information sur les produits des ventes de biens ou de services de l'organisme est donnée.

Les organismes ayant des contrats long-terme et des opérations assimilées précisent les caractéristiques de ces contrats et la méthode d'étalement des produits.

Les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition du personnel sont précisés.

3.3. Produits financiers

La méthode suivie pour la présentation des résultats de cession au compte de résultat est donnée dans l'annexe, ainsi que l'information sur les plus-values de cessions des immobilisations financières.

3.4. Produits comptabilisés en comptes de régularisation

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des produits comptabilisés en contrepartie d'un compte de régularisation sont présentés dans l'annexe.