

A photograph of two women sitting at a table in a modern office setting. The woman on the left has long red hair and is looking at a laptop. The woman on the right has dark curly hair and is looking at the laptop while holding a pen. There are glasses of water and papers on the table. The background shows a bright office with large windows.

# CCSP EN UN COUP D'OEIL

Chapitre SP 3400 - Revenus

# Chapitre SP 3400 – Revenus

Entrée en vigueur  
Exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2023<sup>1</sup>

## CHAMP D'APPLICATION

Ce chapitre s'**applique à** toutes les opérations génératrices de revenus, exception faite de ce qui suit :

- apports qui sont de nature volontaire et non réciproque;
  - transferts de ressources économiques d'une autre entité du secteur public qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3410, *Paiements de transfert*;
  - entrées de ressources économiques qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3510, *Recettes fiscales*;
  - entrées de ressources économiques affectées qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3100, *Actifs et revenus affectés*;
  - intérêts, dividendes et variations de la juste valeur et cessions d'instruments financiers, y compris les dérivés, qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3450, *Instruments financiers*;
  - revenus issus d'opérations de restructuration qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3430, *Opérations de restructuration*;
  - revenus tirés de participations dans des partenariats qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3060, *Participations dans des partenariats*;
  - revenus tirés de participations dans des entreprises publiques qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3070, *Participations dans des entreprises publiques*;
- Le chapitre ne s'applique pas aux opérations qui se situent dans le champ d'application du chapitre SP 3390, *Obligations contractuelles*, ou du chapitre SP 3380, *Droits contractuels*.

## OPÉRATIONS AVEC CONTREPARTIE

- Opération dans le cadre de laquelle des biens ou services sont fournis à un payeur en échange d'une valeur.
- Une telle opération comporte, pour l'entité du secteur public, une ou des obligations de prestation qui découlent directement du paiement ou de la promesse de paiement d'une contrepartie.
- Il ne s'agit pas nécessairement d'un échange réalisé à la juste valeur ou portant sur des valeurs égales.



## OBLIGATIONS DE PRESTATION

- Promesse exécutoire de fournir des biens ou services précis à un payeur en particulier.
  - Les promesses exécutoires créent chez le payeur une attente légitime de recevoir un bien ou service de l'entité du secteur public. La promesse peut être écrite ou non.
- Les obligations de prestation doivent répondre à la définition d'un passif (selon le chapitre SP 3200).
- Au moment de la conclusion de l'opération, l'entité du secteur public doit déterminer s'il existait une ou plusieurs obligations de prestation. Pour ce faire, l'entité du secteur public doit prendre en compte les caractéristiques des biens ou services promis au payeur en échange de la contrepartie et la spécificité du payeur. Les obligations de prestation ne s'étendent pas aux activités qu'entreprend l'entité du secteur public, à moins que ces activités procurent au payeur un bien ou service distinct (se reporter aux paragraphes SP 3400.A2 à .A5 pour obtenir des indications supplémentaires).
- Lors de la détermination des obligations de prestation relatives aux permis et licences, veuillez vous reporter aux indications aux paragraphes SP 3400.A14 à .A20



## CARACTÈRE DISTINCT DES BIENS OU SERVICES

- À la conclusion de chaque opération, l'entité du secteur public doit porter une appréciation sur les biens ou services qu'elle a promis de fournir. Elle doit ainsi déterminer quels biens ou services (ou quels groupes de biens ou services) sont distincts et doivent par conséquent être traités séparément (consulter les paragraphes SP 3400.A6 et SP 3400.A14 à .A15 pour voir des exemples de biens ou de services).
- Chaque bien ou service distinct s'accompagne d'une obligation de prestation.
- On considère qu'un bien ou service est distinct dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies :
  - le payeur peut tirer parti du bien ou service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou service peut avoir une existence distincte);
  - la promesse de l'entité du secteur public de transmettre le bien ou service au payeur peut être isolée des autres promesses contenues dans le contrat (c'est-à-dire qu'elle est distincte dans le contexte de l'opération).
- Dans certains cas, les biens ou les services sont étroitement liés. Le cas échéant, ces biens ou services doivent être regroupés jusqu'à ce que l'entité obtienne un groupe distinct de biens ou services. Ce groupe se verrait alors attribuer une seule et même obligation de prestation.

## OPÉRATIONS SANS CONTREPARTIE

- Opération ou événement sans transmission directe de biens ou services au payeur.
- L'opération en question ne comporte pas d'obligation de prestation.
- Il existe deux types d'opérations sans contrepartie :
  - opérations volontaires;
  - opérations forcées (p. ex. amendes ou pénalités).
    - Les opérations forcées résultent du fait que le droit à la ressource économique de l'entité du secteur public repose sur la législation adoptée en vertu de pouvoirs constitutionnels ou de pouvoirs constitutionnels délégués.

<sup>1</sup> Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2023. Son application anticipée est permise. Il peut être appliqué rétroactivement ou prospectivement.

## CONSTATATION

### OPÉRATIONS SANS OBLIGATIONS DE PRESTATION

- La constatation du revenu tiré d'une opération sans obligations de prestation (opération sans contrepartie) doit se faire lorsque les conditions suivantes sont réunies :
  - l'entité du secteur public a le pouvoir de revendiquer ou de prélever une entrée de ressources économiques;
  - elle relève une opération passée ou un événement passé qui est à l'origine d'un actif.

### OPÉRATIONS AVEC OBLIGATIONS DE PRESTATION

- L'entité du secteur public doit constater les revenus tirés d'opérations avec obligations de prestation (opération avec contrepartie) lorsqu'elle remplit OU à mesure qu'elle remplit l'obligation de prestation en fournissant les biens ou services promis au payeur.
- Une obligation de fournir des prestations peut être remplie à un moment précis ou progressivement.
  - Déterminer qui est le payeur en particulier et quels biens ou services précis sont promis permettra aussi de déterminer si les obligations de prestation sont remplies.
- L'obligation de prestation est remplie et le revenu peut être constaté lorsque le contrôle des avantages associés aux biens ou services est passé au payeur. Parmi les indicateurs du passage du contrôle des biens ou services de l'entité du secteur public au payeur, on trouve le fait pour ce dernier :
  - soit d'avoir la capacité d'utiliser le bien ou service ou de décider de son utilisation, de sa vente ou de son échange et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants;
  - soit de détenir le bien ou service et de pouvoir l'utiliser à sa discrétion.
- Une appréciation est nécessaire lorsque le contrôle est passé au payeur. Si l'un ou l'autre des indicateurs suivants est présent, le contrôle passe au payeur progressivement :
  - le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages que procure la prestation de l'entité du secteur public, à mesure que cette dernière remplit son obligation de prestation;
  - la prestation de l'entité du secteur public crée ou améliore un bien (c'est le cas, par exemple, des travaux en cours) que le payeur contrôle ou utilise à mesure qu'il est créé ou amélioré;
  - la prestation de l'entité du secteur public ne crée pas un bien que cette dernière pourrait utiliser autrement, et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée;
  - selon les conditions de l'accord, l'entité du secteur public est censée assurer en continu l'entretien ou le soutien du bien ou service transmis;
  - Selon les conditions de l'accord, l'entité du secteur public procure au payeur l'accès à un bien ou service précis.
- Si l'un des critères ci-dessus n'est pas respecté et que l'obligation de prestation est remplie autrement que progressivement, le contrôle passe et l'obligation de prestation est considérée comme remplie à un moment précis (se reporter aux paragraphes SP 3400.A21 à .A32. pour obtenir des indications supplémentaires sur la distinction entre les obligations de prestation remplies à un moment précis et celles remplies progressivement).
- Lorsque l'obligation de prestation est remplie progressivement, l'entité du secteur public évalue la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie (le « degré d'avancement ») pour constater le revenu progressivement. La méthode retenue reflétera raisonnablement le degré d'avancement, et sera appliquée systématiquement aux obligations de prestation semblables dans des circonstances semblables.

### OPÉRATIONS HYBRIDES

- Dans certaines situations, une seule opération peut contenir :
  - un élément avec obligations de prestation;
  - un élément sans obligations de prestation;
  - une autre forme de revenu qui se situe hors du champ d'application du chapitre SP 3400 (p. ex. un paiement de transfert).
- Si tel est le cas, les éléments particuliers de l'opération doivent être séparés et chaque composant de l'opération doit être constaté selon les critères de constatation pertinents en vertu du chapitre SP 3400 ou selon les critères de la norme application (p. ex. SP 3410, *Paiements de transfert*).

### REGROUPEMENT DE CONTRATS ET MODIFICATION DE CONTRATS

- Dans certains cas, une opération avec contrepartie dépendra des conditions présentes dans deux contrats distincts. Lorsque deux ou plusieurs contrats sont conclus en même temps ou presque et avec le même payeur (ou des parties qui lui sont apparentées), on les traite comme un contrat unique si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :
  - les contrats ont été négociés en bloc et visent un seul et même objectif;
  - le montant de la contrepartie à être payée en vertu d'un des contrats dépend du prix ou de l'exécution d'un autre de ces contrats;
  - les biens ou services promis dans les contrats (ou certains de ces biens ou services) constituent une seule obligation de prestation.
- Certains contrats peuvent contenir des modifications, qui doivent être constatées dans le cadre du contrat original ou séparément du contrat original.
- Il y a modification lorsqu'un changement est apporté à l'étendue et/ou au prix d'un contrat, mais la comptabilité n'est touchée qu'une fois que chacune des parties a donné son accord à la modification.
- L'entité du secteur public traite comme une opération distincte une modification qui touche à la fois :
  - l'étendue de l'accord parce que des biens ou services distincts sont ajoutés aux biens ou services promis ou en sont retranchés;
  - le droit pour l'entité du secteur public de recevoir une contrepartie dont le montant reflète le prix de vente spécifique des biens ou services promis additionnels ou retranchés, et tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances de l'accord.
- Lorsque les biens ou services restants ne sont pas distincts, il faut traiter la modification comme faisant partie de l'accord existant.
- Lorsque l'entité du secteur public résilie l'accord existant, elle attribue aux obligations de prestation restantes le montant de la contrepartie, établi comme le total de ce qui suit :
  - la contrepartie promise en raison de la modification;
  - tout revenu non gagné reçu du payeur ou toute somme encore due relativement aux obligations de prestation restant à remplir.

### PROPRE COMPTE OU MANDATAIRE

- Les caractéristiques d'une opération sont examinées pour déterminer si l'entité du secteur agit pour son propre compte ou comme mandataire.
- L'entité du secteur public agit comme mandataire lorsqu'elle prend les dispositions nécessaires à la fourniture des biens ou services au payeur pour le compte d'une tierce partie.
- L'entité du secteur public agit pour son propre compte lorsqu'elle a le contrôle des biens ou services avant de remplir son ou ses obligations de prestation envers le payeur. Elle agit également pour son propre compte lorsque les sommes qu'elle perçoit font augmenter ses actifs ou ses revenus du fait qu'elle a le contrôle de l'utilisation de ces sommes et peut en tirer un avantage.
- Parmi les facteurs à considérer pour déterminer si l'entité du secteur public agit pour son propre compte, on trouve le fait, pour celle-ci :
  - d'avoir la responsabilité première de la fourniture des biens ou services au payeur;
  - d'assumer le risque sur stocks avant ou après la passation de la commande par le payeur, en cours d'expédition ou en cas de retour;
  - de disposer de la latitude nécessaire pour fixer directement ou indirectement la somme exigée pour les biens ou services;
  - de disposer de la latitude et de l'autorité nécessaires pour décider de l'utilisation des ressources;
  - d'être exposée au risque de crédit à hauteur de la somme à recevoir du payeur.
- Si, après l'appréciation, il est déterminé que l'entité agit :
  - pour son propre compte dans le cadre d'une opération, elle doit constater les revenus pour leur montant brut lorsque les obligations de prestation sont réglées.
  - comme mandataire, elle doit constater le revenu pour leur montant net. Le revenu se limite aux honoraires ou à la commission gagnés et non au montant total de la contrepartie de l'opération.

## ÉVALUATION

### OPÉRATIONS SANS OBLIGATIONS DE PRESTATION

- Les opérations sans obligations de prestation sont à constater à leur valeur de réalisation.
- Celle-ci représente l'avantage économique futur que l'entité du secteur public s'attend à obtenir. La valeur de réalisation est la somme qu'il est prévu d'obtenir par la conversion de l'actif en trésorerie ou en équivalents de trésorerie dans le cours normal des activités.

### OPÉRATIONS AVEC OBLIGATIONS DE PRESTATION

- L'entité du secteur public doit répartir le prix de transaction des biens ou services distincts ainsi que les obligations de prestation correspondantes.
  - Le prix de transaction est le montant de la contrepartie que l'entité du secteur public s'attend à recevoir en échange de la fourniture des biens ou services promis au payeur.
  - Pour déterminer le prix de transaction, l'entité du secteur public devra prendre en considération les effets des obligations de prestation multiples, de la contrepartie variable, de l'existence de conditions avantageuses importantes et de la contrepartie autre qu'en trésorerie.
- À mesure qu'une obligation de prestation est remplie, la portion correspondante du prix de transaction est constatée comme revenu.

#### OBLIGATIONS DE PRESTATION MULTIPLES

- Lorsqu'une opération comprend plus d'une obligation de prestation, l'entité du secteur public doit répartir le prix de transaction.
- Si le prix de vente spécifique des biens ou services distincts sous-jacents à chacune des obligations de prestation est connu, c'est ce prix qui sert de clé de répartition.
- Le prix de vente spécifique est le prix des biens ou services qui est observable quand la même entité du secteur public les vend dans des circonstances semblables.
- En l'absence d'un prix de vente spécifique directement observable, l'entité du secteur public procède par estimation pour établir une valeur qui donne une image fidèle du prix auquel elle vendrait le bien ou service séparément au payeur si c'était le cas.
- Les méthodes d'estimation utilisables comprennent notamment les suivantes :
  - la méthode du coût attendu – l'entité du secteur public détermine le coût qu'elle prévoit d'engager pour remplir l'obligation de prestation et, s'il y a lieu, y ajoute une marge appropriée;
  - la méthode résiduelle – si le prix de vente spécifique est très variable ou incertain, l'entité du secteur public l'estime en soustrayant de la contrepartie totale la somme des prix de vente spécifiques observables;
  - la méthode de l'évaluation du marché avec ajustement – l'entité du secteur public estime, d'après son évaluation du marché sur lequel elle vend les biens ou services, le prix auquel le payeur consentirait.

#### CONTREPARTIE VARIABLE

- La contrepartie peut être variable pour de nombreuses raisons : escomptes offerts, rabais, programme incitatif, concession sur le prix, etc. La contrepartie peut aussi découler de l'incertitude relative à la réalisation d'un événement futur.
- Pour constater une opération, on doit pouvoir procéder à une estimation raisonnable du montant.
- Parmi les méthodes suivies pour établir une estimation raisonnable, on trouve celles qui consistent à utiliser l'une ou l'autre des valeurs ci-dessous :
  - La valeur attendue – la somme des divers montants de contrepartie possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence. Cette méthode souvent appropriée lorsque l'entité du secteur public a un grand nombre de contrats qui présentent des caractéristiques semblables;
  - Le montant le plus probable – parmi tous les montants possibles, celui dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée.
- La méthode d'estimation la plus appropriée serait choisie au moment de la conclusion et appliquée de la même manière pour toute la durée de l'accord.
- Un passif pour remboursement est le montant de la contrepartie reçue ou à recevoir auquel l'entité du secteur public ne s'attend pas à avoir droit.
- L'entité du secteur public qui reçoit une contrepartie d'un payeur et qui s'attend à la lui rembourser en tout ou en partie doit comptabiliser un passif pour remboursement. Le passif est mis à jour à la fin de chaque exercice.
- Déterminer s'il est probable d'avoir à rembourser le payeur est affaire de jugement professionnel. Le montant d'un passif pour remboursement correspond à la meilleure estimation que l'entité du secteur public peut établir à la lumière des faits passés, des conditions actuelles, et compte tenu de toutes les circonstances connues à la date de la préparation des états financiers.
- Pour des indications supplémentaires sur les contreparties variables, voir les paragraphes SP 3400.A33 et .A34.

#### CONDITIONS AVANTAGEUSES IMPORTANTES

- Les opérations qui comportent des conditions avantageuses importantes constituent des situations rares qui se produisent quand l'entité du secteur public conclut un accord avec un payeur en particulier selon des modalités et conditions favorables à ce dernier, qu'elle ne consentirait pas à un autre payeur pour une opération analogue.
- Il est impératif d'apprécier la nature et la substance de chaque opération pour déterminer s'il existe des conditions avantageuses importantes à la date de conclusion.
- Le cas échéant, la totalité ou une portion importante du prix de transaction est de l'ordre d'une subvention et celui-ci devra refléter ce que l'entité du secteur public s'attend à gagner.
- L'évaluation du prix de transaction doit refléter la meilleure estimation fondée sur les modalités de l'opération à chaque date de clôture.
- On peut se servir de méthodes d'actualisation pour quantifier la partie de l'opération qui, en substance, constitue une subvention.

#### CONTREPARTIE AUTRE QU'EN TRÉSORERIE

- Dans les cas où l'entité du secteur public reçoit ou attend, pour les biens ou services promis, une contrepartie autre qu'en trésorerie, le prix de transaction serait alors la juste valeur des biens ou services reçus, rajustée du montant, le cas échéant, de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie transmis.
- Dans le cas d'une opération conclue entre entités sous contrôle commun, voir le chapitre SP 3420, *Opérations interentités*, pour des indications sur l'évaluation.

## PRÉSENTATION

- La ventilation des revenus est présentée dans l'état des résultats par source et par type.



20, rue Wellington, bureau 500  
Toronto ON M5E 1C5  
416-865-0111  
[www.bdo.ca](http://www.bdo.ca)

Cette publication a été préparée avec soin. Cependant, elle n'est pas rédigée en termes spécifiques et doit seulement être considérée comme des recommandations d'ordre général. On ne peut se référer à cette publication pour des situations particulières et vous ne devez pas agir ou vous abstenir d'agir sur la base des informations qui y sont présentes sans avoir obtenu de conseils professionnels spécifiques. Pour évoquer ces points dans le cadre de votre situation particulière, merci de contacter BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., ses partenaires, collaborateurs et agents n'acceptent ni n'assument la responsabilité ou l'obligation de diligence pour toute perte résultant d'une action, d'une absence d'action ou de toute décision prise sur la base d'informations contenues dans cette publication.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société canadienne à responsabilité limitée/société en nom collectif à responsabilité limitée, est membre de BDO International Limited, société de droit anglais, et fait partie du réseau international de sociétés membres indépendantes BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres.