

**Revenus : une
approche pratique
à l'égard du
chapitre SP 3400**

Revenus : une approche pratique à l'égard du chapitre SP 3400

Introduction

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (le « CCSP », ou le « Conseil ») a publié le chapitre SP 3400, « Revenus », en novembre 2018. Il entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2023. Les premiers exercices visés par cette norme sont donc ceux terminés les 31 mars et 31 décembre 2024. Le chapitre SP 3400 concerne toutes les entités du secteur public qui appliquent les Normes comptables pour le secteur public (« NCSP »). Ce chapitre était nécessaire, car le *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public* ne comprenait auparavant que des directives sur la comptabilisation de certains types d'opérations génératrices de revenus, comme les impôts et les paiements de transfert. En revanche, il ne fournissait pas de directives générales concernant la constatation des revenus. Cette nouvelle norme permet de combler cette lacune et d'assurer une plus grande uniformité dans la constatation des revenus autres que certains revenus en particulier, déjà couverts par d'autres normes.

La présente publication décrit l'application du chapitre SP 3400 dans la pratique. Elle explique notamment comment déterminer si une source de revenus entre dans le champ d'application de la norme, en plus de présenter la méthode de constatation et d'évaluation des revenus en cinq étapes, un exemple détaillé, les exigences en matière d'informations à fournir, les aspects liés à la transition et les aspects pratiques.

Consultez le tableau ci-dessous pour parcourir les différents chapitres de la publication.

| | |
|---|--|
| Méthode en deux parties | Partie 1 : Détermination Partie 2 : Méthode en cinq étapes pour la constatation et l'évaluation des revenus |
| Exemple détaillé | |
| Présentation et informations à fournir | |
| Transition | |
| Préparation - Aspects pratiques | |
| Prochaines étapes pour assurer une transition réussie | |

Méthode en deux parties

Cette méthode comprend les deux parties suivantes :

| | |
|--|--|
| Partie 1 : détermination | Déterminer les sources de revenus qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400. |
| Partie 2 : application de la méthode en cinq étapes pour la constatation et l'évaluation des revenus | Pour chaque source entrant dans le champ d'application, suivre le processus en cinq étapes pour déterminer si les revenus peuvent être constatés et évalués de façon appropriée. |

Voyons en détail chacune de ces étapes.

Partie 1 : détermination des sources de revenus qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400

La partie 1 est la plus importante, car elle permet d'écarter les sources de revenus qui n'entrent pas dans le champ d'application du chapitre SP 3400. Afin de déterminer correctement les sources de revenus qui entrent dans le champ d'application et qui devraient être constatées en vertu du chapitre SP 3400, nous devons d'abord relever **toutes** les sources de revenus de l'entité du secteur public. Il est important de prendre note que ces sources n'entrent pas toutes dans le champ d'application du chapitre SP 3400 en vertu des critères établis.

Pour connaître le champ d'application, il importe tout d'abord de comprendre ce que le chapitre SP 3400 définit comme une source de revenus. Le chapitre SP 3400 établit des normes sur la façon de comptabiliser les opérations génératrices de revenus pour lesquelles il n'y a aucune directive précise dans d'autres chapitres du *Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public*. Il établit également la distinction entre les *revenus découlant des opérations qui comprennent des obligations de prestation, appelées « opérations avec contrepartie », et les opérations qui n'en comprennent pas, soit les « opérations sans contrepartie »*. De plus, certaines opérations peuvent comprendre des composantes combinant un élément avec obligations de prestation, un élément sans obligations de prestation et une autre forme de revenus. Ces opérations sont considérées comme hybrides.

Le chapitre SP 3400 indique clairement que les sources de revenus suivantes sont exclues de son champ d'application, puisqu'elles sont comptabilisées conformément à un autre chapitre du *Manuel de comptabilité de CPA pour le secteur public*.

| Types de sources de revenus exclus | NCSP applicables |
|--|--|
| Apports qui sont de nature volontaire et non réciproque (p. ex., un don) | Chapitre SP 4210, « Apports - Comptabilisation des produits », pour les entités du secteur public appliquant les chapitres de la série SP 4200. Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Recettes fiscales (p. ex., l'impôt foncier) | Chapitre SP 3510, <i>Recettes fiscales</i> . Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Paiements de transfert (p. ex., le Fonds de la taxe sur l'essence fédéral) | Chapitre SP 3410, « Paiements de transfert ». Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |

| | |
|---|---|
| Rentrées de ressources affectées comptabilisées en vertu du chapitre SP 3100, « Actifs et revenus affectés » | Chapitre SP 3100, « Actifs et revenus affectés » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Intérêts, dividendes et variations de la juste valeur des instruments financiers, y compris les dérivés ou les cessions | Chapitre SP 3450, « Instruments financiers » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Revenus tirés d'opérations de restructuration | Chapitre SP 3430, « Opérations de restructuration » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Revenus tirés de partenariats | Chapitre SP 3060, « Partenariats » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Revenus tirés de participations détenues dans des entreprises publiques | Chapitre SP 3070, « Participations dans des entreprises publiques » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |
| Opération représentant une obligation contractuelle ou un droit contractuel qui entraînera ultimement des revenus, et n'entrant dans le champ d'application du chapitre SP 3400 qu'au moment où elle génère des revenus | Chapitre SP 3380, « Droits contractuels », ou chapitre SP 3390, « Obligations contractuelles » Pour en savoir plus, consultez notre publication NCSP en un coup d'œil . |

Maintenant que nous savons ce qui est exclu du champ d'application du chapitre SP 3400, examinons des exemples de sources de revenus entrant dans son champ d'application :

- Biens ou services produits par l'entité du secteur public et destinés à la vente, comme les services municipaux d'eau et d'égouts;
- Biens ou services produits par l'entité du secteur public et destinés à la revente, comme les bacs de recyclage, les ventes de gravier ou les services de repas offerts aux étudiants;
- Utilisation d'une immobilisation pour une durée déterminée, comme la location d'un espace dans un centre communautaire;
- Prestation de services, comme le transport en commun moyennant certains frais;
- Prestations de biens ou de services d'urgence, comme les interventions des premiers répondants (pompiers, ambulanciers, policiers, etc.);
- Prestation de services convenus, comme les services de garde offerts moyennant certains frais, les frais de scolarité et les autres revenus complémentaires;
- Licences et permis, comme les permis d'exploitation;
- Construction, fabrication, développement ou mise en valeur d'un bien pour le compte du payeur, comme le raccordement d'une habitation au réseau d'aqueduc municipal.

La liste ci-dessus ne comprend pas tous les types de sources de revenus qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400. Les sources de revenus qui entrent dans son champ d'application sont propres aux types de revenus gagnés par chaque entité du secteur public. Par conséquent, il est important d'être au courant des sources de revenus de l'entité afin de déterminer lesquelles entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400.

L'équipe idéale

Pour déterminer les sources de revenus qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400, il est important de pouvoir compter sur une équipe constituée de professionnels compétents, tels que des membres du service des finances possédant une expérience pertinente.

La première étape consiste à dresser une liste exhaustive de toutes les sources de revenus. Les plus importantes de cette liste sont celles qui risquent d'entraîner une anomalie significative dans les états financiers.

Une fois que l'équipe a préparé cette liste, elle doit déterminer si chacune de ces sources de revenus entre expressément dans le champ d'application du chapitre SP 3400 ou d'un autre chapitre.

Partie 2 : application de la méthode en cinq étapes pour la constatation et l'évaluation des revenus

Une fois que vous avez établi les sources de revenus qui entrent dans le champ d'application du chapitre SP 3400, il faut déterminer si les critères de constatation et d'évaluation sont respectés. Le chapitre SP 3400 se base sur le modèle de contrôle plutôt que sur le modèle fondé sur les risques et les avantages, que de nombreuses entités connaissent déjà.

En vertu du chapitre SP 3400, vous devez suivre les cinq étapes du processus de constatation et d'évaluation des revenus ci-dessous :

Étape 1 : Déterminer s'il s'agit d'une opération avec ou sans contrepartie

Étape 2 : Recenser les obligations de prestation et les associer aux biens et services distincts

Étape 3 : Déterminer le prix de transaction

Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation

Étape 5 : Constater le revenu lorsque les conditions sont réunies

Ce processus doit être suivi chaque fois qu'une opération est traitée en vertu du chapitre SP 3400 afin de s'assurer que les critères de constatation et d'évaluation sont respectés.

Voyons ces étapes en détail.

Étape 1 : Déterminer s'il s'agit d'une opération avec contrepartie ou sans contrepartie

| Que dit le chapitre SP 3400 à ce sujet? | Application pratique |
|--|--|
| <p>Une opération avec contrepartie s'entend d'une opération dans le cadre de laquelle des biens ou services sont fournis à un payeur en échange d'une valeur déterminée. 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.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une obligation de prestation est une promesse exécutoire de fournir des biens ou des services à un payeur en particulier. <p>Une opération avec contrepartie ne consiste pas nécessairement en un échange réalisé à la juste valeur ou portant sur des valeurs égales.</p> | <p>Dans le cas d'une opération avec contrepartie, le payeur (l'acheteur) doit fournir un certain montant en espèces (ou un autre type de contrepartie) pour recevoir un bien ou un service. L'entité du secteur public a l'obligation de fournir le bien ou le service après réception de la contrepartie.</p> <p>Exemple : <i>Une municipalité vend un lot de cimetièrre à un résident en échange d'espèces. Cette opération est considérée comme une opération avec contrepartie, puisque le résident doit effectuer un paiement pour le lot de cimetièrre et que la municipalité doit fournir ce lot lors de la réception du paiement.</i></p> |
| <p>Une opération sans contrepartie s'entend d'une opération ou d'un événement sans transmission directe de biens ou de services au payeur.</p> | <p>Une telle opération impose au payeur de fournir un certain montant en espèces (ou un autre type de contrepartie), mais l'entité du secteur public n'offre aucun montant en contrepartie.</p> <p>Exemple : <i>Un agent municipal donne une contravention à un résident n'ayant pas obtenu de billet pour se stationner. Cette opération est</i></p> |

| | |
|--|---|
| | <p><i>considérée comme une opération sans contrepartie, car le résident est tenu par la loi de payer l'amende, mais l'entité ne transfère aucun bien ou n'offre aucun service au résident.</i></p> |
| <p>Opérations hybrides : Une entité du secteur public comptabilise séparément les composantes d'une même opération regroupant :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) un élément avec obligations de prestation; b) un élément sans obligations de prestation (p. ex., une amende ou une pénalité); c) une autre forme de revenus, comme des apports, des paiements de transfert ou des recettes fiscales. <p>Lors de la comptabilisation des opérations hybrides, l'entité du secteur public tient compte de chaque composante de l'opération, conformément aux critères de constatation applicables. Lorsqu'une composante d'une opération entre dans le champ d'application d'une autre norme, l'entité du secteur public doit appliquer cette norme.</p> | <p>Une opération hybride doit être séparée de façon appropriée en fonction des composantes qu'elle regroupe.</p> <p>Exemple : <i>Un collège organise un tournoi de volleyball. Les frais d'entrée des spectateurs sont de 10 \$, dont un montant de 8 \$ est facturé pour regarder le match et un montant de 2 \$, à titre de don volontaire au titre du programme de volleyball du collège.</i></p> <p><i>Dans le contexte de cette opération, les frais totaux comprennent donc deux composantes. La première composante consiste en une opération avec contrepartie comprenant une obligation de prestation et entrant dans le champ d'application du chapitre 3400. En effet, en échange du paiement des frais, le collège permet au spectateur de regarder le match. La deuxième composante correspond au don de 2 \$, lequel est considéré comme une autre forme de revenus hors du champ d'application du chapitre 3400. Ce montant est comptabilisé comme un don si le spectateur choisit de le payer.</i></p> |

Étape 2 : Recenser les obligations de prestation et les associer aux biens et aux services distincts

| Que dit le chapitre SP 3400 à ce sujet? | Application pratique |
|--|---|
| <p>Une obligation de prestation s'entend d'une promesse exécutoire de fournir des biens ou des services précis à un payeur en particulier. Les promesses exécutoires créent chez le payeur une attente légitime de recevoir un bien ou un service de la part de l'entité du secteur public. Ces promesses peuvent être écrites ou verbales. Les obligations de prestation doivent répondre à la définition d'un passif (voir notre publication NCSF en un coup d'œil pour en savoir plus sur le chapitre PS 3200, « Passifs »).</p> <ul style="list-style-type: none"> • À la conclusion d'une opération, une entité du secteur public doit déterminer s'il existe une ou plusieurs obligations de prestation liées à l'opération. • Pour déterminer ses obligations de prestation, l'entité du secteur public tient compte des caractéristiques des | <p>Une obligation de prestation crée chez le payeur (acheteur) une attente selon laquelle il fournira une contrepartie en échange de la réception d'un bien ou d'un service de la part de l'entité du secteur public. Les obligations de prestation doivent toujours être établies au début de l'opération.</p> <p>L'entité du secteur public doit examiner les caractéristiques des biens ou des services pour déterminer s'il s'agit de biens ou de services précis fournis au payeur et si ces biens ou ces services sont propres au payeur lui-même.</p> <p>Exemple : <i>Une entité du secteur public détient un parc de conservation. Elle conclut la vente d'un laissez-passer pour le parc à un client, ce qui permet à ce dernier de visiter le parc un nombre illimité de fois au cours d'une période d'un an.</i></p> <p>Question : L'entité du secteur public a-t-elle une obligation de prestation à respecter?</p> |

| | |
|--|--|
| <p>biens ou des services promis au payeur en échange de la contrepartie, puis détermine si elles sont propres au payeur et lui procurent un bien ou un service en particulier.</p> | <p>Réponse : <i>Oui, l'entité du secteur public a promis au payeur de lui fournir un accès au parc pendant une période d'un an lors de l'achat d'un laissez-passer. Le payeur peut utiliser le laissez-passer pour le parc aussi souvent qu'il le souhaite.</i></p> |
| <p>Ces obligations de prestation sont liées à des biens ou à des services distincts.</p> <p>On considère qu'un bien ou service est distinct si les deux critères ci-dessous sont respectés :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Le payeur peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles (c'est-à-dire que le bien ou le service peut exister de façon distincte); b) La promesse de l'entité du secteur public de fournir le bien ou le service au payeur peut être définie séparément des autres promesses contenues comporte l'opération (c'est-à-dire que le bien ou le service fourni est distinct à l'intérieur de l'opération). <p>Dans certains cas, les biens ou les services sont étroitement liés. Dans ce cas, les biens ou les services sont combinés jusqu'à ce que l'entité obtienne un groupe distinct de biens ou de services qui sera ensuite lié à une seule et même obligation de prestation.</p> | <p>Question : Quel est le bien ou le service distinct fourni dans cette opération?</p> <p>Réponse : <i>L'entité du secteur public fournit l'accès au parc à titre de service distinct. Le service distinct ne correspond pas au laissez-passer en soi, car il est impossible d'en profiter sans le parc.</i></p> |

Étape 3 : Déterminer le prix de transaction

| Que dit le chapitre SP 3400 à ce sujet? | Application pratique |
|--|---|
| <p>Dans le cas d'une opération sans obligations de prestation, le prix de transaction renvoie à la valeur de réalisation de l'opération en question.</p> <p>La valeur de réalisation représente la valeur économique future que l'entité du secteur public s'attend à obtenir et correspond à au montant qu'elle a prévu obtenir de la conversion de l'actif en trésorerie ou en équivalents de trésorerie dans le cours normal des activités.</p> <p>Dans le cas des opérations avec obligations de prestation, le prix de transaction renvoie au montant de la contrepartie que l'entité du</p> | <p>Obligations de prestation multiples : Les obligations de prestation multiples représentent plusieurs obligations de prestation dont l'entité du secteur public doit tenir compte afin d'établir quelle partie du prix de transaction leur sera affectée.</p> <p>Exemple : <i>Une municipalité vend un immeuble à une entreprise et conclut un contrat de service pour la prestation de services d'entretien d'une durée de deux ans moyennant un coût total de 1 000 000 \$.</i></p> <p>Dans cette opération, deux éléments distincts (l'immeuble et le service) peuvent être vendus séparément.</p> |

| | |
|---|---|
| <p>secteur public s'attend à recevoir en échange des biens ou des services promis au payeur.</p> <p>Pour déterminer le prix de transaction, l'entité du secteur public doit tenir compte des effets de ce qui suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Obligations de prestation multiples; b) Contrepartie variable; c) Existence de conditions avantageuses importantes (<i>ce type de situation devrait se produire rarement</i>); d) Contrepartie autre qu'en trésorerie. | <p>Contrepartie variable : Lorsqu'une opération comprend une contrepartie variable, le prix de transaction n'est pas encore déterminé, puisque des éléments tels que les escomptes, les rabais, les programmes incitatifs et les concessions sur le prix peuvent avoir une incidence sur celui-ci. Le prix peut également dépendre de la probabilité qu'un événement futur se réalise ou non. Il pourrait donc être nécessaire de procéder à une estimation. Pour obtenir de plus amples renseignements et des indications quant à la manière d'établir une estimation adéquate, consultez notre publication NCSF en un coup d'œil sur le chapitre SP 3400.</p> <p>Exemple : <i>Une entreprise conclut avec une entité du secteur public un accord lui permettant d'afficher des publicités sur les structures publiques, comme les bancs de parcs ainsi que sur les abris et les autobus utilisés pour le transport en commun, pour une période d'un an moyennant un coût de 10 000 \$. De plus, l'entité du secteur public peut gagner 1 000 \$ de plus par projet de publicité spéciale réalisé par le propriétaire de l'entreprise. Il pourrait s'agir d'apposer des affiches particulières ou d'autres publicités dans des secteurs publics conçus pour la publicité spéciale. Le montant de 1 000 \$ pourrait varier en fonction du nombre d'initiatives spéciales prises par l'entité du secteur public.</i></p> <p>La partie du prix de transaction total liée à la publicité spéciale est considérée comme une contrepartie variable, puisque les frais finaux exigés dépendront du nombre de publicités spéciales.</p> <p>Contrepartie autre qu'en trésorerie Ce type de contrepartie s'entend de la contrepartie autre qu'en trésorerie reçue dans le cadre d'une opération.</p> <p>Exemple : <i>Une entité du secteur public convient de vendre à une entreprise un permis d'une valeur de 10 000\$ en échange d'une somme de 2 500\$ en trésorerie et d'un équipement d'une valeur de 7 500\$.</i></p> |
|---|---|

Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation.

| Que dit le chapitre SP 3400 à ce sujet? | Application pratique |
|--|---|
| <p>Exigences en matière de répartition Lors de la détermination du prix de transaction (voir l'étape 3), celui-ci doit être</p> | <p>Si une opération ne contient qu'une seule obligation de prestation, la totalité du prix de transaction est attribuée à cette obligation de prestation.</p> |

| | |
|--|--|
| <p>réparti entre les obligations de prestation qui ont été établies.</p> <p>Répartition du prix de transaction</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prix spécifique : Prix observable des biens ou des services lorsque la même entité du secteur public vend ceux-ci dans des circonstances semblables. Lorsque nous connaissons le prix spécifique d'un bien ou d'un service sous-jacent à chaque obligation de prestation, nous devons l'utiliser comme base de répartition. • Estimation : Si nous ne connaissons pas le prix de vente spécifique de l'une ou de plusieurs obligations de prestation, l'entité du secteur public doit procéder à une estimation du montant qui donne une image fidèle du prix auquel le bien ou le service individuel serait vendu s'il était vendu séparément au payeur. Les méthodes d'estimation qui peuvent être utilisées comprennent notamment les suivantes : <ul style="list-style-type: none"> ○ Coût attendu : L'entité du secteur public détermine le coût qu'elle prévoit engager pour remplir l'obligation de prestation ○ Méthode de la valeur résiduelle : Lorsque 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. ○ Méthode d'évaluation du marché avec ajustement : L'entité du secteur public estime, d'après son évaluation du marché sur lequel elle vend les biens ou les services, le prix qu'un payeur serait disposé à payer. | <p>Si une opération contient plusieurs obligations de prestation, le prix de transaction doit être réparti entre ces obligations.</p> <p>Exemple : <i>Une entité du secteur public conclut une promesse de vente concernant une immobilisation corporelle. En plus de la vente, elle a convenu d'assurer le service à l'égard de l'immobilisation pour la prochaine année. Le prix de transaction unique de cette immobilisation et du service connexe offert est de 500 000 \$.</i></p> <p>Dans ce cas, l'entité du secteur public relève deux obligations de prestation distinctes, soit la vente de l'immobilisation corporelle et la prestation de service à l'égard de cette immobilisation. Par conséquent, le prix de transaction de 500 000 \$ doit être réparti entre les obligations de prestation.</p> <p>L'entité du secteur public ne vend habituellement pas l'immobilisation corporelle sans offrir un service de soutien. Les autres entités vendent toutefois des biens semblables.</p> <p>L'entité du secteur public établit que le recours à la méthode résiduelle est la meilleure façon de répartir le prix de transaction. Le prix observable de l'immobilisation corporelle spécifique est 400 000 \$.</p> <p>Selon la méthode résiduelle, le prix de transaction s'établit comme suit :</p> <p>Immobilisation corporelle : 400 000 \$ Service : 100 000 \$</p> |
|--|--|

Étape 5 : Constaté le revenu lorsque les conditions sont réunies

| Que dit le chapitre SP 3400 à ce sujet? | Application pratique |
|--|--|
| <p>Opérations sans obligations de prestation :</p> <p>Les revenus sont constatés lorsque :</p> <ol style="list-style-type: none"> a) l'entité a le pouvoir de revendiquer ou de prélever les ressources économiques reçues ou à recevoir; b) l'entité relève une opération ou un événement passé qui donne lieu à des ressources économiques. | <p>S'il n'y a aucune obligation de prestation, l'entité du secteur public a droit à un montant en espèces ou à une autre contrepartie, mais elle n'est pas tenue de fournir quoi que ce soit en retour.</p> <p>Exemple : <i>Une entité du secteur public a le pouvoir de donner une contravention pour faire respecter la réglementation approuvée relative au stationnement. Un agent de sécurité donne donc</i></p> |

| | |
|--|--|
| <p>Les opérations sans obligations de prestation sont volontaires ou forcées.</p> <p>Les opérations forcées résultent du fait que le droit aux ressources économiques repose sur la législation adoptée en vertu de pouvoirs constitutionnels ou de pouvoirs constitutionnels délégués. Pour qu'une entité du secteur public soit autorisée à constater de tels revenus, il faut que les lois, les règlements ou les règlements administratifs nécessaires autorisant l'amende, la pénalité ou les frais soient en place. L'exercice de ce pouvoir peut varier selon le pays.</p> | <p><i>une contravention de 50 \$ à une personne s'étant stationnée sans permis dans l'un des stationnements de l'entité du secteur public. L'entité du secteur public peut constater les revenus dès la remise de la contravention, car elle en a le pouvoir (c.-à-d. qu'il y a une réglementation à cet effet) et que l'opération ou l'événement a eu lieu (la contravention a été donnée à la personne s'étant stationnée à un endroit interdit).</i></p> |
| <p>Opérations avec obligations de prestation :</p> <p>L'entité du secteur public devrait constater les revenus tirés d'opérations avec obligations de prestation lorsqu'elle remplit (ou à mesure qu'elle remplit) l'obligation de prestation en fournissant les biens ou services promis au payeur.</p> <p>Choix du moment de la constatation des produits Une obligation de prestation est remplie à un moment précis ou progressivement.</p> <p>Une obligation de prestation est remplie et les revenus sont constatés lorsque le contrôle des avantages associés au bien ou au service est transféré au payeur.</p> <p>Indicateurs de contrôle Les indicateurs du transfert du contrôle des biens ou services de l'entité du secteur public au payeur comprennent notamment les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Le payeur a la capacité d'utiliser le bien ou le service, ou de décider de son utilisation, de sa vente ou de son échange et d'en tirer la quasi-totalité des avantages restants; b) Le payeur détient le bien ou le service et a le pouvoir de l'utiliser à sa discrétion. <p>Constatation progressive des revenus L'entité du secteur public remplit son obligation de prestation et constate des revenus de manière progressive lorsque le contrôle des avantages associés aux biens ou aux services est transféré au payeur sur une</p> | <p>Les obligations de prestation sont remplies de manière progressive ou à un moment précis.</p> <p>Les obligations de prestation sont remplies lors du transfert du contrôle au payeur (acheteur).</p> <p>Exemple d'obligation de prestation remplie de manière progressive : <i>Un collègue offre à un étudiant un cours à la session d'automne (de septembre à décembre) moyennant des frais de 2 000 \$. Le cours aura lieu deux fois par semaine pendant toute la session.</i></p> <p>Puisque le Collège a l'obligation de fournir à l'étudiant une série de conférences et de cours durant la session de quatre mois, l'obligation de prestation sera remplie de manière progressive et les revenus seront constatés sur la période au cours de laquelle les cours sont offerts.</p> <p>Exemple d'obligation de prestation remplie à un moment précis : <i>Un collègue vend des manuels aux étudiants dans son magasin de livres.</i></p> <p>L'obligation de prestation du collège consiste à fournir à l'étudiant un manuel en échange d'une contrepartie. Une fois que la contrepartie du manuel a été versée, le contrôle est transféré à l'étudiant et l'obligation de prestation est alors remplie.</p> |

| | |
|---|--|
| <p>période donnée. L'entité du secteur public remplit une obligation de prestation et constate des revenus de manière progressive si l'un des indicateurs suivants est présent :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages de l'obligation de prestation à mesure que l'entité du secteur public la remplit; b) La prestation de l'entité du secteur public crée ou améliore un bien (par exemple, des travaux en cours) que le payeur contrôle ou utilise à mesure qu'il est créé ou amélioré; c) La prestation de l'entité du secteur public ne crée pas un bien qu'elle pourrait utiliser autrement et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée; d) Selon les conditions de l'accord, l'entité du secteur public est censée assurer en continu l'entretien ou le soutien du bien ou du service transmis; e) Selon les modalités de l'accord, l'entité du secteur public procure au payeur l'accès à un bien ou à un service précis. <p>Constatation des revenus à un moment précis Si une obligation de prestation n'est pas remplie de manière progressive, l'entité du secteur public remplit l'obligation à un moment précis. L'obligation de prestation est remplie lorsque le payeur obtient le contrôle des avantages associés au bien ou au service promis.</p> | |
|---|--|

Récapitulation - Exemple complet

Voici un exemple illustrant la méthode de constatation et d'évaluation des revenus en cinq étapes.

Scénario : Un collègue vend des laissez-passer de stationnement aux étudiants qui y sont inscrits. Un laissez-passer de stationnement donne le droit à l'étudiant de se stationner dans un stationnement désigné sur les lieux du collègue pendant une session donnée. Le coût d'un laissez-passer de stationnement est de 500 \$ par session. Un étudiant achète un laissez-passer de stationnement pour la session d'automne.

| Étape | Analyse |
|--|---|
| <p>Étape 1 : Déterminer s'il s'agit d'une opération avec ou sans contrepartie</p> | <p>Question : S'agit-il d'une opération avec ou sans contrepartie?</p> <p><i>Réponse :</i> Il s'agit d'une opération avec contrepartie, parce que l'étudiant doit payer pour obtenir un laissez-passer de stationnement et que le collègue lui donne en retour le droit d'accéder à un stationnement désigné au cours d'une période donnée.</p> |
| <p>Étape 2 : Recenser les obligations de prestation et les associer aux biens et aux services distincts</p> | <p>Question : L'entité du secteur public a-t-elle une obligation de prestation à respecter?</p> <p><i>Réponse :</i> Oui, cette opération comporte une obligation de prestation. L'entité du secteur public a promis au payeur (l'étudiant) de lui fournir un accès à un stationnement désigné au cours d'une session donnée lors de l'achat d'un laissez-passer. Le payeur peut utiliser le laissez-passer pour le stationnement aussi souvent qu'il le souhaite pendant cette période.</p> <p>Question : Quel est le bien ou le service distinct fourni dans cette opération?</p> <p><i>Réponse :</i> Il s'agit de l'accès au stationnement désigné offert par le collègue. Le service distinct ne correspond pas au laissez-passer en soi, car il est impossible d'en profiter sans le stationnement.</p> |
| <p>Étape 3 : Déterminer le prix de transaction</p> | <p>Puisqu'il s'agit d'une opération avec contrepartie, il convient de se poser les questions suivantes pour déterminer le prix de transaction :</p> <p>Question : Y a-t-il plusieurs obligations de prestation? <i>Réponse :</i> Non, la seule obligation de prestation existante est celle du collègue lui imposant de donner accès à un stationnement désigné au payeur pendant une période donnée (p. ex., la session).</p> <p>Question : L'opération comprend-elle une contrepartie variable dont il faut tenir compte? <i>Réponse :</i> Non, l'opération ne comprend aucune composante dont la valeur n'est pas connue.</p> <p>Question : Y a-t-il des conditions avantageuses importantes? <i>Réponse :</i> Non, l'accord ne comprend aucune condition avantageuse. L'étudiant doit payer les frais obligatoires de 500 \$ pour obtenir un laissez-passer lui donnant accès au stationnement.</p> <p>Question : Y a-t-il une contrepartie autre qu'en trésorerie? <i>Réponse :</i> Non, le collègue reçoit une contrepartie en espèces.</p> <p>Résumé : Le prix de transaction s'élève à 500 \$.</p> |
| <p>Étape 4 : Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation</p> | <p>Question : Comment le prix de transaction est-il réparti?</p> <p><i>Réponse :</i> Comme l'opération ne contient qu'une seule obligation de prestation, la totalité du prix de transaction est attribuée à cette obligation de prestation. <i>Remarque :</i> Lorsqu'il y a plusieurs obligations de prestation, le prix de transaction doit être réparti entre les obligations de prestation.</p> |
| <p>Étape 5 : Constater le revenu lorsque les conditions sont réunies</p> | <p>Question : Puisqu'il s'agit d'une opération avec contrepartie, les revenus doivent-ils être constatés à un moment précis ou de manière progressive?</p> <p>Les revenus sont constatés de manière progressive si l'un des indicateurs suivants est présent :</p> |

- a) Le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages de l'obligation de prestation à mesure que l'entité du secteur public la remplit;
- b) La prestation de l'entité du secteur public crée ou améliore un bien (par exemple, des travaux en cours) que le payeur contrôle ou utilise à mesure qu'il est créé ou amélioré;
- c) La prestation de l'entité du secteur public ne crée pas un bien qu'elle pourrait utiliser autrement et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation effectuée jusqu'à la date considérée;
- d) Selon les conditions de l'accord, l'entité du secteur public est censée assurer en continu l'entretien ou le soutien du bien ou du service transmis;
- e) Selon les modalités de l'accord, l'entité du secteur public procure au payeur l'accès à un bien ou à un service précis.

Réponse : Dans ce cas, l'étudiant reçoit et consomme les avantages liés à l'accès au stationnement désigné au cours de la session d'automne, car le collège lui fournit cet accès. Par conséquent, les revenus sont constatés sur toute la durée de la session. Par exemple, si la session est d'une durée de quatre mois, les revenus liés au laissez-passer de stationnement peuvent être constatés de façon égale sur la période au cours de laquelle l'accès au stationnement désigné est accordé. Comme les critères de constatation progressive des revenus sont respectés, les revenus ne peuvent pas être constatés à un moment précis.

Présentation et informations à fournir

Le chapitre SP 3400 comprend des exigences en matière de présentation et d'informations à fournir pour s'assurer que les utilisateurs des états financiers puissent comprendre les diverses sources de revenus d'une entité du secteur public.

Une entité du secteur public est tenue de présenter :

- les revenus ventilés et présentés dans l'état des résultats, par source et par type, en indiquant séparément ceux qui ne sont pas liés à des activités récurrentes.

Une entité du secteur public doit notamment fournir des informations sur :

- les obligations de prestation types ainsi que sur les méthodes et politiques relatives à la constatation de ses revenus;
- la nature et le montant des obligations de prestation qui subsistent, par catégorie d'opérations semblables;
- les montants lorsque l'entité du secteur public dispose d'informations suffisantes pour comptabiliser une opération, mais ne s'attend pas à recevoir de paiement;
- le prix de transaction initial lorsque l'accord comporte des conditions avantageuses importantes, par exemple si la totalité ou une partie de l'opération est de nature préférentielle.

La présentation des sources et des types de revenus importants ainsi que la description de la façon dont les revenus sont constatés aident les utilisateurs des états financiers à comprendre les ressources actuelles et éventuelles de l'entité du secteur public. De plus, le fait de déterminer quelles sources de revenus sont récurrentes et non récurrentes permet aux utilisateurs des états financiers de connaître l'excédent ou le déficit annuel ainsi que l'incidence sur les exercices à venir.

Transition

Le chapitre SP 3400 entre en vigueur à compter des exercices ouverts le 1^{er} avril 2023 et doit être appliqué de l'une des façons suivantes :

- De façon rétroactive : le chapitre s'applique à partir de la date d'origine de l'opération. Les revenus de l'exercice précédent sont retraités, et le solde de l'excédent ou du déficit accumulé à l'ouverture du plus ancien exercice pour lequel on présente des états financiers est retraité de façon à montrer l'effet cumulatif de la modification sur les exercices antérieurs à cette date. Selon cette méthode, la comparabilité des états financiers est maintenue.
- De façon proactive, le chapitre s'applique uniquement aux opérations effectuées après la date d'entrée en vigueur et à tout solde à la date d'entrée en vigueur (ce qui ne signifie pas que la norme s'appliquera dorénavant qu'aux nouveaux revenus. La norme s'applique à tous les contrats de revenus existants au 1^{er} avril 2023). Les revenus de l'exercice précédent ne sont pas retraités et, par conséquent, les états financiers pourraient ne pas être comparables à ceux de l'exercice précédent.

Préparation - Aspects pratiques

Lors de votre préparation à l'adoption du nouveau chapitre SP 3400, voici quelques points que vous devriez prendre en considération :

- Votre logiciel comptable actuel fait-il le suivi de suffisamment d'informations pour être en mesure de respecter les exigences du chapitre SP 3400 en matière de constatation? Si la réponse est non, pourriez-vous utiliser un autre logiciel?
- Si le logiciel actuel ne fait pas le suivi de suffisamment d'informations, le suivi peut-il être effectué manuellement de façon assez détaillée pour respecter les exigences du chapitre SP 3400?
- Des personnes possédant les connaissances appropriées sont-elles responsables d'effectuer le suivi des informations afin de respecter les exigences du chapitre SP 3400?
- Aurez-vous besoin de plus de temps ou de ressources pour l'adoption de cette nouvelle norme?
- Entraînera-t-elle un changement à vos activités quotidiennes?

Prochaines étapes pour assurer une transition réussie

Cette publication présente les principaux éléments à prendre en compte pour l'application du chapitre SP 3400, mais elle n'est pas exhaustive. Les revenus peuvent être uniques et complexes. Chaque source de revenus entrant dans le champ d'application du chapitre SP 3400 doit être analysée attentivement pour déterminer l'incidence de l'adoption de la nouvelle norme. Si ce n'est déjà fait, nous vous encourageons à vous préparer à appliquer le chapitre SP 3400 en dressant une liste de vos sources de revenus et des politiques associées en matière de constatation des revenus. Consultez votre fournisseur de services de certification sans tarder afin de résoudre les difficultés que vous pourriez éprouver.

Conclusion

L'application du chapitre SP 3400 peut sembler complexe, mais, en faisant appel à une équipe qualifiée et en suivant les étapes mentionnées dans cette publication, vous y arriverez sans peine. Si vous avez des questions sur l'incidence de cette norme ou souhaitez obtenir de l'assistance pour l'appliquer correctement, communiquez avec un conseiller de BDO dès aujourd'hui pour connaître les solutions qui s'offrent à vous.

À propos de BDO

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L. est un chef de file des services professionnels aux clients dans divers secteurs et segments. Depuis plus de cent ans, notre équipe est présente au sein des collectivités de partout au Canada, leur offrant une vaste gamme de services en matière de certification, de fiscalité et de conseils fondés sur ses connaissances approfondies des différents secteurs. Comptant plus de 5 000 employés dans 100 bureaux au Canada et plus de 1 800 bureaux dans 164 pays, BDO est en mesure de répondre aux besoins de ses clients à l'échelle nationale et internationale.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L., une société à responsabilité limitée constituée au Canada, est un cabinet membre de BDO International Limited, une société à responsabilité limitée par garantie du Royaume-Uni, et fait partie du réseau international de cabinets membres indépendants de BDO. BDO est la marque utilisée pour désigner le réseau BDO et chacune de ses sociétés membres. Pour obtenir de plus amples renseignements, consultez notre site Web au 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./LLP.

BDO Canada s.r.l./S.E.N.C.R.L./LLP, 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.

