

# Exposé-sondage

## Conseil sur la comptabilité dans le secteur public

### Projet de normes comptables

# Projet de chapitre SP 3400, Revenus

Mai 2017

---

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES COMMENTAIRES :  
LE 15 AOÛT 2017**

---

Pour vous faciliter la tâche, un [formulaire de réponse](#) au CCSP en format PDF a été mis en ligne avec le document. Si vous le préférez, vous pouvez faire parvenir vos commentaires par courriel (en format Word) à [ed.psector@cpacanada.ca](mailto:ed.psector@cpacanada.ca), à l'attention de :

Michael Puskaric MBA, CPA, CMA  
Directeur, Comptabilité du secteur public  
Conseil sur la comptabilité dans le secteur public  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2

Le présent exposé-sondage reflète des propositions formulées par le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP).

Les personnes, les gouvernements et les organisations sont invités à faire parvenir par écrit au CCSP leurs commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur du texte proposé expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. En cas de désaccord avec les propositions de l'exposé-sondage, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui. Les commentaires reçus par le CCSP, à l'exception de ceux dont l'auteur aura expressément demandé la confidentialité, pourront être consultés sur le site Web peu après la date limite de réception des commentaires.



---

## Points saillants

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication du présent exposé-sondage, de publier un nouveau chapitre sur les revenus. Ce chapitre s'appliquerait aux entités du secteur public qui établissent leurs méthodes comptables en fonction du Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public (le Manuel du secteur public).

Les documents suivants accompagnent le présent exposé-sondage :

- une «analyse des questions» fournissant des renseignements sur la manière dont les questions importantes découlant des commentaires reçus à la suite de la publication par le CCSP de l'énoncé de principes «Revenus» ont été prises en compte;
- un «feuillet d'information» qui explique les propositions en langage non technique.

## Principaux éléments de l'exposé-sondage

Les principaux éléments de l'exposé-sondage sont les suivants :

- Un cadre est proposé pour la constatation des revenus et répartit ceux-ci entre deux catégories, selon qu'ils sont tirés d'opérations avec contrepartie ou d'opérations unilatérales.
- Si l'opération donne naissance à une ou plusieurs obligations de prestation, c'est une opération avec contrepartie.
- Une obligation de prestation est une promesse exécutoire de fournir un bien ou un service à un payeur en aboutissement d'une opération avec contrepartie.
- La constatation des revenus d'opérations avec contrepartie se fait lorsque l'entité du secteur public remplit l'obligation ou les obligations de prestation.
- L'obligation ou les obligations de prestation peuvent être remplies à un moment précis ou progressivement.
- S'il n'y a aucune obligation de prestation, il s'agit de revenus unilatéraux.
- Les revenus unilatéraux font augmenter les ressources économiques de l'entité du secteur public sans qu'il y ait transmission directe de biens ou services au payeur.
- La constatation des revenus unilatéraux se fait lorsque l'entité du secteur public a le pouvoir de revendiquer ou de prélever une entrée de ressources économiques et qu'un événement passé donne naissance à une créance sur ces ressources économiques.

## Incidences des propositions

Le nouveau chapitre s'appliquerait aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2021. Son adoption anticipée serait permise. La mise en application du chapitre serait traitée

---

comme un changement de méthode comptable et se ferait rétroactivement avec redressement des chiffres des exercices antérieurs.

La publication de ce chapitre permettrait d'accroître la pertinence, la fiabilité et la comparabilité des états financiers des entités du secteur public en établissant un cadre et des critères de constatation et de mesure des revenus. Par l'ajout d'obligations d'information, elle permettrait également d'améliorer l'utilité des états financiers pour la prise de décisions.

Le chapitre imposerait aux entités du secteur public de passer en revue les modalités de leurs contrats et accords existants pour déterminer s'ils renferment des obligations de prestation et, le cas échéant, les traiter à titre d'opération avec contrepartie. Dans le cas contraire, il s'agirait d'une opération unilatérale.

### **Modifications corrélatives**

Afin d'éviter toute confusion, le CCSP propose que les définitions des opérations avec et sans contrepartie qui se trouvent dans le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, soient supprimées lorsque le nouveau chapitre sur les revenus sera versé dans le Manuel du secteur public.

### **Appel à commentaires**

Le CCSP invite les personnes, les gouvernements et les organismes à formuler des commentaires sur tous les aspects de l'exposé-sondage.

Lorsque des commentaires ont été préparés à la suite d'un processus de consultation au sein d'une organisation, il est utile d'indiquer, de façon générique, la source des commentaires. Cette façon de faire permet de comprendre comment les propositions touchent différents aspects de l'organisation.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un principe, un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis. En cas de désaccord avec les propositions de l'exposé-sondage, veuillez expliquer clairement le problème en cause et indiquer une solution possible, avec motifs à l'appui.

Enfin, nous vous serions reconnaissants de répondre aux questions suivantes :

1. La distinction entre une obligation de prestation résultant d'une opération conclue avec un payeur en particulier et les responsabilités associées au mandat d'une entité du secteur public est-elle claire?
2. Ressort-il clairement des propositions que la définition d'un bien ou d'un service englobe l'octroi de droits?
3. Selon vous, les critères préconisés pour déterminer si des biens ou services sont distincts conviennent-ils? Par exemple, dans certains territoires de compétence, les droits de renouvellement du permis de conduire comprendraient une composante

---

relative à de l'assurance. Les critères vous aideraient-ils alors à déterminer si les deux composantes constituent des biens ou des services distincts, ou un groupe de biens ou de services? Veuillez décrire avec précision les types d'opérations auxquels vous pensez.

4. Selon vous, les indices énumérés aux fins de déterminer si les revenus sont à constater à un moment précis ou progressivement conviennent-ils? Veuillez indiquer toute question particulière pour laquelle il existe un besoin d'indications.
5. Êtes-vous pour les propositions en matière de modification ou de combinaison d'opérations? Dans quelle mesure est-il courant de prendre des dispositions de la sorte dans le secteur public? Veuillez donner des exemples.
6. Êtes-vous pour les propositions en matière de contrepartie variable? Dans quelle mesure est-il courant d'offrir une contrepartie variable dans le secteur public? Veuillez donner des exemples.
7. Les propositions apportent-elles une réponse suffisante à la question des redevances? Si vous pensez que non, veuillez nous en dire plus sur les difficultés qui peuvent subsister.
8. Êtes-vous d'accord pour que, lorsqu'une opération comporte des conditions avantageuses importantes, l'entité du secteur public doit examiner si une portion de l'opération constitue, en substance, une subvention? Les indications traitent-elles suffisamment de ce genre de situations?
9. Les propositions présentent-elles des difficultés importantes d'application à une source de revenus en particulier?
10. Les indications font-elles ressortir clairement qu'un permis ou une licence que seule une entité du secteur public peut délivrer pourrait renfermer une obligation de prestation et, par conséquent, constituer une opération avec contrepartie?
11. Trouvez-vous les exemples illustratifs de l'Annexe B utiles? Dans la négative, veuillez indiquer le ou les exemples qui font problème et proposer un scénario de rechange qui serait plus utile.
12. Y a-t-il d'autres incidences des propositions ou quelque autre point qu'il faudrait prendre en considération?



---

# Projet de chapitre SP 3400, Revenus

## Table des matières

	<b>Paragraphes</b>
<b>Objet et champ d'application</b> .....	.01-.06
<b>Définitions</b> .....	.07
<b>Constatation</b> .....	.08-46
Obligations de prestation .....	.12-17
Obligations de prestation en tant que passifs .....	.18-20
Remboursements .....	.21-22
Appréciation du caractère distinct des biens ou services ..	.23-28
Application des critères de constatation .....	.29-46
Opérations avec contrepartie .....	.29-40
Revenus unilatéraux .....	.41-43
Opérations hybrides.....	.44-46
<b>Mesure</b> .....	.47-59
Opérations avec contrepartie .....	.47-58
Obligations de prestation multiples.....	.49-51
Contrepartie variable .....	.52-54
Existence de conditions avantageuses importantes ..	.55-57
Contrepartie autre qu'en trésorerie.....	.58
Revenus unilatéraux .....	.59
<b>Présentation et informations à fournir</b> .....	.60-69
<b>Dispositions transitoires</b> .....	.70
<b>Application des dispositions</b> .....	Annexe A
<b>Exemples illustratifs</b> .....	Annexe B

---

## OBJET ET CHAMP D'APPLICATION

- .01 Le présent chapitre établit des normes de comptabilisation et d'information relatives aux revenus. Plus précisément, il traite des revenus d'opérations avec contrepartie et d'opérations unilatérales.
- .02 Le présent chapitre ne s'applique pas :
- a) aux apports qui sont de nature volontaire et non réciproque;
  - b) aux transferts de ressources économiques d'une autre entité du secteur public qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT;
  - c) aux entrées de ressources économiques qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES;
  - d) aux entrées de ressources économiques affectées qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS;
  - e) aux intérêts, aux dividendes ainsi qu'aux variations de la juste valeur et aux cessions d'instruments financiers, y compris les dérivés, qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3450, INSTRUMENTS FINANCIERS;
  - f) aux revenus d'opérations de restructuration qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3430, OPÉRATIONS DE RESTRUCTURATION;
  - g) aux revenus tirés de participations dans des partenariats qui se comptabilisent selon le chapitre SP 3060, PARTENARIATS;
  - h) aux revenus tirés de participations dans des entreprises publiques qui sont comptabilisés selon le chapitre SP 3070, PARTICIPATIONS DANS DES ENTREPRISES PUBLIQUES.
- .03 Le présent chapitre s'applique lorsqu'une des parties à l'opération a rempli son obligation de prestation. Une opération ou un événement de l'exercice peut initialement représenter une obligation contractuelle ou un droit contractuel de l'entité du secteur public, qui donnera ultimement lieu à des revenus. Toutefois, tant qu'aucune des parties n'a fourni de prestation, l'opération ou l'événement se situe hors du champ d'application de la présente norme, et l'entité du secteur public se réfère au chapitre SP 3390, OBLIGATIONS CONTRACTUELLES, ou SP 3380, DROITS CONTRACTUELS.
- .04 Les revenus, y compris les gains, sont les augmentations des ressources économiques, sous forme d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs, qui découlent des activités, des opérations et des événements de l'exercice.



- 
- .05 Les activités qui permettent aux entités du secteur public d'obtenir des ressources économiques sont variées. Les ressources économiques considérées dans le présent chapitre sont celles que l'entité du secteur public obtient en vertu des pouvoirs qui lui sont conférés par la législation ou qu'elle gagne par la transmission de biens ou de services moyennant contrepartie.
- .06 Aux fins du présent chapitre, ce qu'on entend par «biens ou services» englobe l'octroi de droits (voir les paragraphes SP 3400.A6 et SP 3400.A12).

## DÉFINITIONS

- .07 Dans le présent chapitre, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après.
- a) **Opération avec contrepartie** : opération dans le cadre de laquelle un bien ou un service est fourni à un payeur en échange d'une valeur. Une telle opération crée, pour l'entité du secteur public, une ou des obligations de prestation qui découlent directement du paiement de la contrepartie par le payeur ou de la promesse de paiement de la contrepartie faite par le payeur.
  - b) **Obligation de prestation** : une promesse exécutoire de fournir un bien ou un service à un payeur.
  - c) **Prix de transaction** : 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.
  - d) **Revenus unilatéraux** : revenus qui augmentent les ressources économiques de l'entité du secteur public sans qu'il y ait transmission directe de biens ou services au payeur. Le droit de percevoir les ressources économiques repose sur la législation adoptée en vertu de pouvoirs constitutionnels, ou de pouvoirs constitutionnels délégués, et sur un événement habilitant l'entité du secteur public à constater les revenus.

## CONSTATATION

- .08 Pour qu'une entrée de ressources économiques puisse être constatée comme revenu, il est impératif que les critères de constatation généraux du chapitre SP 1000, FONDLEMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, soient respectés. L'entité du secteur public constate uniquement les avantages économiques futurs qu'elle s'attend à obtenir. À cet égard, il est considéré comme crucial que les deux circonstances suivantes soient réunies :
- a) l'entité du secteur public dispose des informations nécessaires pour comptabiliser l'opération;
  - b) elle est en droit d'exiger le paiement.

- 
- .09 Au moment de rendre compte de revenus qui entrent dans le champ d'application du présent chapitre, l'entité du secteur public examine la composition et les caractéristiques de l'opération. Une entrée de ressources économiques (ou une portion d'une telle entrée) qui donne naissance à une ou plusieurs obligations de prestation se comptabilise selon les dispositions qui s'appliquent aux opérations avec contrepartie. Sinon, elle se comptabilise selon les dispositions qui s'appliquent aux revenus unilatéraux.
- .10 Dans certaines situations, il peut y avoir des revenus qui combinent les caractéristiques des revenus d'opérations avec contrepartie et celles des revenus unilatéraux. On parle alors d'opérations hybrides (voir les paragraphes SP 3400.44 à .46).
- .11 Il est nécessaire que l'entité du secteur public examine les caractéristiques de l'opération pour déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire (voir les paragraphes SP 3400.A28 à .A34).

### **Obligations de prestation**

- .12 Les opérations avec contrepartie créent des obligations de prestation qui découlent directement du paiement de la contrepartie ou de la promesse de son paiement. En échange de la contrepartie, le payeur reçoit des avantages particuliers sous la forme de promesses exécutoires de la part de l'entité du secteur public. Pour cette dernière, l'opération avec contrepartie crée des obligations de prestation sous la forme des biens ou services promis au payeur.
- .13 Les promesses exécutoires créent chez le payeur une attente légitime de recevoir un bien ou un service de l'entité du secteur public. Elles peuvent prendre de nombreuses formes et résulter d'un contrat négocié avec le payeur ou encore de modalités établies par l'entité du secteur public. La fourniture de beaucoup de biens et services est d'ailleurs sujette à l'acceptation de modalités standard par le payeur. Si une promesse est exécutoire pour le payeur, il s'agit d'une obligation de prestation, que la promesse soit écrite ou non.
- .14 Dans d'autres cas, les opérations avec contrepartie découlent du pouvoir de l'entité du secteur public d'octroyer des droits relatifs à un bien ou un service. Par exemple, même si une entité du secteur public est la seule entité à pouvoir octroyer, par la délivrance d'un permis, le droit de conduire, il s'agit néanmoins d'une opération avec contrepartie dans le cadre de laquelle le payeur obtient des avantages particuliers. En effet, le payeur obtient légalement le droit de conduire. Lorsque le payeur obtient des avantages particuliers sous la forme de promesses exécutoires qui résultent de l'imposition d'un droit, il s'agit d'une opération avec contrepartie.

- 
- .15 Le mandat ou la mission de l'entité du secteur public ne crée à lui seul aucune obligation de prestation. Néanmoins, l'entité du secteur public peut toujours, dans l'exécution de sa mission, conclure des opérations particulières qui donnent lieu à des obligations de prestation à l'égard du payeur.
- .16 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 un service distinct. Par exemple, il se peut que l'entité du secteur public doive exécuter diverses tâches administratives pour établir les modalités de l'accord qu'elle conclut avec un payeur. Aucune obligation de prestation ne se rattache à ces tâches lorsqu'elles ne procurent au payeur aucun bien ou service distinct.
- .17 Dans les entités du secteur public, nombreuses sont les activités qui, même lorsqu'elles comportent l'encaissement d'une contrepartie, ne créent aucune obligation de prestation pour ces entités. S'il ne se trouve pour l'entité du secteur public aucune promesse exécutoire faite au payeur et répondant à la définition d'un passif, il n'y a pas d'obligation de prestation. Les revenus unilatéraux ne créent pas d'obligation de prestation.

### **Obligations de prestation en tant que passifs**

- .18 Les entités du secteur public ont toutes sortes d'obligations. Seules celles qui répondent à la définition d'un passif selon le chapitre SP 3200, PASSIFS, sont des obligations actuelles. Les obligations de prestation sont l'un des nombreux types d'obligations actuelles que les entités du secteur public peuvent avoir.
- .19 Une opération avec contrepartie qui crée une obligation de prestation pour l'entité du secteur public comporte les trois caractéristiques essentielles d'un passif. Il s'agit d'une obligation actuelle de l'entité du secteur public envers des tiers, qui résulte d'opérations ou d'événements passés et dont le règlement prévu donnera lieu à une sortie future de ressources représentatives d'avantages économiques. Les caractéristiques en présence sont les suivantes :
- a) l'entité du secteur public a un engagement ou une responsabilité envers des tiers qui ne lui laisse à peu près pas de pouvoir discrétionnaire pour se soustraire au règlement de l'obligation;
  - b) l'engagement ou la responsabilité envers des tiers entraîne un règlement futur, par transfert ou utilisation d'actifs, fourniture de biens ou prestation de services ou autres cessions d'avantages économiques, à une date préétablie, lorsque surviendra un événement précis, ou sur demande;
  - c) les opérations ou événements à l'origine de l'obligation de l'entité du secteur public se sont déjà produits.

- 
- .20 Lorsque l'entité du secteur public reçoit la contrepartie avant de fournir les biens ou services, elle comptabilise des revenus reportés. En effet, même si l'entité du secteur public est en possession des ressources économiques associées aux obligations de prestation que renferme l'opération avec contrepartie, il lui reste encore à remplir ces obligations. Les revenus ne sont pas encore gagnés.

### **Remboursements**

- .21 L'entité du secteur public ne comptabilise pas initialement les revenus qu'elle s'attend à rembourser.
- .22 Déterminer s'il est probable d'avoir à rembourser le payeur est affaire de jugement professionnel. Le cas échéant, le montant de la provision pour remboursement est à estimer le mieux possible 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.

### **Appréciation du caractère distinct des biens ou services**

- .23 *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.*
- .24 L'entité recense tous les biens ou services distincts promis au payeur lors de la conclusion de l'opération.
- .25 Lorsqu'il y en a plus d'un, l'entité du secteur public détermine si ces biens ou services sont distincts. Chaque bien ou service distinct comporte une obligation de prestation à traiter séparément. Lorsqu'un bien ou un service promis n'est pas distinct, l'entité du secteur public le combine à d'autres biens ou services promis, jusqu'à ce qu'elle obtienne un groupe de biens ou de services distinct, qu'elle traite comme une seule et même obligation de prestation.
- .26 On considère un bien ou un service comme distinct dès lors qu'une des deux conditions ci-dessous est remplie :
- a) le bien ou le service est couramment offert séparément par l'entité du secteur public ou une autre entité;
  - b) le payeur peut tirer parti du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources aisément disponibles.
- .27 Les ressources aisément disponibles sont des biens ou des services vendus séparément (par l'entité du secteur public ou une autre partie) ou encore des ressources dont le payeur dispose déjà parce qu'il les a obtenues à l'occasion d'autres opérations ou événements.

- 
- .28 Certaines circonstances font qu'un bien ou un service contenu dans un groupe de biens ou services promis n'est pas distinct, par exemple lorsque les biens ou services sont étroitement liés entre eux et qu'un travail d'intégration important est nécessaire à l'entité du secteur public pour constituer l'ensemble dont ils font partie. En pareil cas, l'entité du secteur public comptabilise les opérations comme une seule et même obligation de prestation.

### **Application des critères de constatation**

#### Opérations avec contrepartie

- .29 *L'entité du secteur public doit constater les revenus d'opérations avec contrepartie lorsqu'elle remplit (ou à mesure qu'elle remplit) l'obligation de prestation en fournissant les biens ou les services promis au payeur.*
- .30 L'entité du secteur public doit pouvoir faire la preuve que l'obligation de prestation est remplie. Elle détermine pour chaque obligation de prestation si celle-ci est remplie à un moment précis ou progressivement.
- .31 Pour pouvoir déterminer le moment et la manière dont l'obligation de prestation sera remplie, il est nécessaire d'identifier, lors de la conclusion de l'opération, les caractéristiques des biens ou services promis.
- .32 L'identification des caractéristiques des biens ou services promis consiste entre autres à déterminer qui est le payeur et quels biens ou services précis lui sont promis.
- .33 Établir clairement qui est le payeur et quels sont les avantages qu'il s'attend à tirer de la contrepartie promise aide à faire la distinction entre les obligations de prestation qu'a l'entité du secteur public à l'égard du payeur et les responsabilités qu'elle assume en vue de remplir son mandat général.
- .34 Si une obligation de prestation est remplie par l'entité du secteur public autrement qu'à un moment précis, elle l'est progressivement. L'entité du secteur public constate les revenus de la manière qui représente le mieux la transmission des biens ou services au payeur.
- .35 Une obligation de prestation est remplie lorsque le payeur a le contrôle des avantages associés aux biens ou services, ce qui dépend des caractéristiques de ces biens ou services promis et de la question de savoir si le contrôle est transmis à un moment précis ou progressivement. Les caractéristiques des biens ou des services promis servent de fondement à l'entité du secteur public, qui doit déterminer ses obligations de prestation et établir si elles sont remplies.
- .36 Les obligations de prestation sont remplies et l'entité du secteur public comptabilise les revenus correspondants lorsque le contrôle des avantages

---

associés aux biens ou services est passé au payeur. Parmi les indices qui montrent que le contrôle des biens ou des services est passé de l'entité du secteur public au payeur, on trouve le fait pour le payeur :

- a) soit d'avoir 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) soit de détenir le bien ou le service et de pouvoir l'utiliser à sa discrétion.

.37 L'entité du secteur public remplit son obligation de prestation et constate le revenu progressivement lorsque le contrôle des avantages associés aux biens ou services passe au payeur progressivement. La présence d'une ou de plusieurs des situations suivantes fait partie des indices que l'exécution de l'obligation de prestation et la constatation du revenu par l'entité du secteur public se font progressivement :

- a) 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;
- b) la prestation de l'entité du secteur public crée ou améliore un bien (par exemple, des travaux en cours) que le payeur contrôle et utilise à mesure qu'il est créé ou amélioré;
- c) 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;
- 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 conditions de l'accord, l'entité du secteur public procure au payeur l'accès à un bien ou à un service précis.

.38 Lorsque l'entité du secteur public détermine si le payeur obtient le contrôle d'un bien, elle tient compte de tout accord prévoyant le rachat de ce bien.

.39 Lorsque le payeur charge l'entité du secteur public de fournir à un tiers tout ou partie des biens ou services promis, l'obligation de prestation est remplie lorsque le tiers est en mesure de contrôler les avantages que procurent les biens ou services.

.40 Pour des indications supplémentaires sur la distinction entre les obligations de prestation remplies à un moment précis et celles remplies progressivement et sur l'évaluation de la mesure dans laquelle une obligation de prestation est remplie, voir les paragraphes SP 3400.A19 à .A27.

---

## Revenus unilatéraux

- .41 *L'entité du secteur public doit constater les revenus unilatéraux lorsque les conditions suivantes sont réunies :*
- a) *elle a le pouvoir de revendiquer ou de prélever une entrée de ressources économiques;*
  - b) *une opération passée ou un événement passé est à l'origine d'un actif.*
- .42 Le pouvoir de l'entité du secteur public de constater des revenus unilatéraux est tributaire de l'existence de dispositions législatives ou réglementaires autorisant l'imposition d'une amende, d'une pénalité ou d'un droit. Ce pouvoir est fonction du cadre et des précédents propres au territoire de compétence. Comme le pouvoir en question émane de la législation sous-jacente, le moment de la constatation peut varier d'un territoire de compétence à l'autre.
- .43 L'événement passé est fonction de la nature de l'opération. Dans le cas d'une amende ou d'une pénalité, la date de l'infraction alléguée ne constitue pas nécessairement en soi l'événement passé. Il peut ne pas exister de créance exécutoire avant l'un ou l'autre des événements suivants :
- a) l'assigné plaide coupable;
  - b) le délai pour contester l'assignation expire;
  - c) un jugement est rendu par un arbitre ou un tribunal.

## Opérations hybrides

- .44 L'entité du secteur public traite séparément les composantes suivantes, le cas échéant, lorsqu'elles sont combinées en une seule opération :
- a) une opération avec contrepartie;
  - b) un revenu unilatéral (par exemple, une amende ou une pénalité);
  - c) une autre forme de revenu telle qu'un apport, un paiement de transfert ou une recette fiscale.
- .45 L'entité du secteur public qui comptabilise une opération hybride traite chaque composante de l'opération selon le critère de constatation pertinent. Lorsque la composante entre dans le champ d'application d'une autre norme, l'entité du secteur public applique la norme en question. Par exemple, il se peut que le prix d'un bien ou d'un service comprenne une taxe sur la valeur ajoutée ou sur les ventes. Le revenu afférent à cette taxe se comptabilise selon les dispositions pertinentes du chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES.

- 
- .46 Déterminer si une opération se décompose en une opération avec contrepartie et une opération unilatérale nécessite l'exercice du jugement professionnel. Il s'agit en pareil cas d'examiner la substance de l'opération.

## MESURE

### Opérations avec contrepartie

- .47 *L'entité du secteur public doit constater comme revenu la portion du prix de transaction attribuée à l'obligation de prestation qui est remplie.*
- .48 Pour déterminer le prix de transaction, l'entité du secteur public devra prendre en considération les effets des éléments suivants :
- a) obligations de prestation multiples;
  - b) contrepartie variable;
  - c) existence de conditions avantageuses importantes;
  - d) contrepartie autre qu'en trésorerie.

#### Obligations de prestations multiples

- .49 Lorsque l'entité du secteur public détermine qu'il y a plus d'une obligation de prestation, il lui faut envisager une méthode de répartition du prix de transaction. Le prix de vente spécifique est le prix des biens ou services qui est observable lorsque la même entité du secteur public les vend dans des circonstances semblables. Lorsque l'entité du secteur public peut facilement établir un prix de vente spécifique pour les biens ou services sous-jacents à chacune des obligations de prestation, c'est ce prix qu'elle emploie comme clé de répartition. Sinon, elle procède à une estimation à l'aide des informations dont elle dispose.
- .50 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 le bien ou le service serait vendu séparément au payeur si c'était le cas. Les méthodes d'estimation utilisables comprennent notamment les suivantes :
- a) la méthode du coût attendu — l'entité du secteur public détermine le coût qu'elle prévoit engager pour remplir l'obligation de prestation et, s'il y a lieu, y ajoute une marge appropriée;
  - b) 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;



- 
- c) 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 les services, le prix auquel le payeur consentirait.
- .51 L'entité du secteur public fait appel au jugement professionnel pour choisir la méthode d'estimation du prix de vente spécifique qui se rapproche le plus de la substance économique de l'opération.

#### Contrepartie variable

- .52 Les situations où la contrepartie est variable peuvent nécessiter le recours à l'estimation. La contrepartie peut être variable pour diverses raisons : escomptes offerts, rabais, programme incitatif, concession sur le prix, etc. Le caractère variable de la contrepartie peut aussi découler de l'incertitude relative à la réalisation d'un événement futur.
- .53 Selon les critères de constatation généraux énoncés au paragraphe .55 du chapitre SP 1000, FONDAMENTS CONCEPTUELS DES ÉTATS FINANCIERS, il faut pouvoir procéder à une estimation raisonnable du montant. L'entité du secteur public n'a donc pas gagné le revenu tant qu'elle n'est pas en mesure d'en établir une estimation raisonnable.
- .54 L'entité du secteur public constate l'opération, s'il lui est possible de procéder à une estimation raisonnable du montant. Le jugement professionnel est nécessaire pour établir l'estimation la plus pertinente et la plus fiable dans les circonstances. Entre autres méthodes suivies pour établir une estimation raisonnable, on trouve celles qui consistent à utiliser :
- a) soit l'espérance mathématique — la somme des divers montants de contrepartie possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence, méthode souvent appropriée lorsque l'entité du secteur public a un grand nombre de contrats qui présentent des caractéristiques semblables;
  - b) soit le montant le plus probable — parmi tous les montants possibles, celui dont la probabilité d'occurrence est la plus élevée.

#### Existence de conditions avantageuses importantes

- .55 En raison de leur nature, les opérations qui comportent des conditions avantageuses importantes à la date où elles sont conclues nécessitent une attention particulière. Lorsque l'entité du secteur public offre une réduction de prix importante ou des délais de paiement prolongés, la totalité ou une portion importante du prix de transaction s'apparente à une concession sur le prix (une subvention), à comptabiliser comme telle lors de la réalisation de l'opération.
- .56 Si la totalité ou une portion de l'opération s'apparente à une subvention en raison des conditions spécifiées, l'élément subvention est à comptabiliser

---

comme une subvention conformément au chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT, au moment où l'opération est conclue.

- .57 Lorsque les conditions de l'opération indiquent qu'une portion de celle-ci s'apparente à une subvention, l'entité du secteur public se sert de techniques d'actualisation pour quantifier cette portion. Elle choisit un taux d'actualisation qui reflète le risque de crédit que présente le payeur. L'élément subvention ou concession sur le prix correspond à la différence entre le prix de transaction en valeur nominale et en valeur actualisée.

Contrepartie autre qu'en trésorerie

- .58 Dans certains cas, il se peut que l'entité du secteur public reçoive ou attende, 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 de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie transmis. Par exemple, plutôt que de payer un droit, le payeur pourrait fournir des matières, du matériel ou de la main-d'œuvre.

### **Revenus unilatéraux**

- .59 *L'entité du secteur public doit constater les revenus unilatéraux à leur valeur de réalisation.*

### **PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR**

- .60 Les utilisateurs d'états financiers ont besoin de connaître la nature, le montant et l'échelonnement des revenus ainsi que les incertitudes qui s'y rattachent.
- .61 Selon les paragraphes .03 et .09 du chapitre SP 2100, INFORMATIONS À FOURNIR SUR LES MÉTHODES COMPTABLES, une description claire et succincte de toutes les méthodes comptables importantes adoptées par l'entité pour les éléments importants de l'actif et du passif ainsi que des revenus et des charges doit être fournie comme partie intégrante des états financiers.
- .62 Le chapitre SP 2130, INCERTITUDE RELATIVE À LA MESURE, contient des obligations d'information portant expressément sur les incertitudes qui touchent la mesure des éléments constatés ou communiqués dans les états financiers. Ces obligations d'information s'appliquent également aux revenus constatés selon la présente norme.
- .63 Les obligations d'informations qui s'ajoutent ci-après ont pour objet la communication, dans les états financiers, d'informations qui sont suffisantes pour permettre au lecteur de connaître la nature et les modalités des diverses sources de revenus de l'entité. Par exemple, établir quelles sont les obligations de prestation, déterminer le prix de transaction et le répartir entre les obligations

---

de prestations ainsi que déterminer si ces obligations sont remplies peut comporter une part importante de jugement.

- .64 Le niveau de détail des informations fournies par l'entité du secteur public est le reflet de la nature très synthétique des états financiers. Lorsque l'entité du secteur public décide de ce niveau de détail, elle tient compte de l'utilité des informations pour le lecteur. Celui-ci doit pouvoir juger de la nature et de l'étendue des obligations de prestation existant en date de clôture ou remplies au cours de l'exercice. Le respect du principe de l'information complète est particulièrement important lorsque les mesures sont fortement tributaires de jugements et d'estimations.
- .65 *L'entité du secteur public doit fournir les informations suivantes :*
- a) *la ventilation des revenus présentés dans l'état des résultats par source et par type, en indiquant séparément ceux qui ne sont pas liés aux activités récurrentes;*
  - b) *dans le cas des revenus d'opérations avec contrepartie, les obligations de prestation types et les méthodes appliquées pour la constatation des revenus;*
  - c) *la nature et le montant des obligations qui subsistent, par catégorie d'opérations semblables associées aux revenus d'opérations avec contrepartie.*
- .66 *Lorsque l'entité du secteur public dispose des informations nécessaires pour enregistrer une opération, mais qu'elle ne s'attend pas à pouvoir se faire payer, elle est tenue d'indiquer les montants en cause.*
- .67 *Lorsqu'un accord comporte des conditions avantageuses importantes de sorte que tout ou partie de l'opération est comptabilisé comme une subvention, l'entité du secteur public doit indiquer le prix de transaction initial.*
- .68 En indiquant quelles sont les sources importantes, quels sont les types importants de revenus, et en expliquant comment et quand elle constate ces revenus, l'entité du secteur public permet aux utilisateurs de ses états financiers de se faire une idée de ses ressources actuelles et à venir.
- .69 De plus, en indiquant séparément les sources et types de revenus récurrents et non récurrents, l'entité du secteur public aide les utilisateurs de ses états financiers à mieux comprendre l'excédent ou le déficit de l'exercice et voir les conséquences pour les exercices suivants.

---

## **DISPOSITIONS TRANSITOIRES**

- .70 Le présent chapitre s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> avril 2021. Son adoption anticipée est permise. Il doit faire l'objet d'une application rétroactive avec retraitement des chiffres des périodes antérieures.

---

## ANNEXE A APPLICATION DES DISPOSITIONS

La présente annexe fait partie intégrante du chapitre.

### TABLE DES MATIÈRES

	<b>Paragraphes</b>
<b>Objet et champ d'application</b> .....	A1
<b>Détermination des obligations de prestation</b> .....	A2-A5
<b>Biens ou services</b> .....	A6-A11
Regroupement de contrats .....	A7-A8
Modifications.....	A9-A11
<b>Permis ou licences</b> .....	A12-A27
Détermination des obligations de prestation relatives aux permis ou licences .....	A14-A18
Obligations de prestation remplies à un moment précis ou progressivement.....	A19-A27
<b>Opérations conclues à compte propre ou comme mandataire ..</b>	A28-A34
<b>Existence de conditions avantageuses importantes.....</b>	A35-A38

#### **Objet et champ d'application**

- A1 L'entité du secteur public qui conclut une opération avec contrepartie applique les dispositions de la présente annexe.

#### **Détermination des obligations de prestation**

- A2 Il est nécessaire de porter une appréciation sur l'opération pour déterminer s'il existait une ou plusieurs obligations de prestation à la date où elle a été conclue. Pour ce faire, l'entité du secteur public doit examiner les caractéristiques des biens ou services promis au payeur en échange de la contrepartie. Seuls ceux qui procurent un avantage direct au payeur créent des obligations de prestation. Par exemple, les obligations de prestation n'englobent pas les activités administratives. Il est nécessaire d'établir quelles sont les obligations de prestation de l'entité du secteur public pour pouvoir déterminer le moment où elles sont remplies.
- A3 En portant cette appréciation, il faut accorder considération à la spécificité du payeur et des biens ou services promis.
- A4 Préciser qui est le payeur censé bénéficier des biens ou services promis permet d'isoler l'obligation de prestation envers ce payeur des obligations associées à l'accomplissement du mandat ou de la mission de l'entité du secteur public de

---

manière générale. Les obligations associées à l'accomplissement du mandat de l'entité du secteur public profitent d'habitude à toute la collectivité plutôt qu'à un payeur en particulier.

- A5 Les biens ou services promis dans le cadre de l'opération correspondent pour l'entité du secteur public à des sorties futures de ressources représentatives d'avantages économiques. Établir les caractéristiques particulières des biens ou services dont le payeur s'attend à bénéficier est utile pour déterminer les obligations de prestation de l'entité du secteur public qui se rattachent à l'opération et voir ensuite à quel moment elles sont remplies.

### **Biens ou services**

- A6 Voici des exemples de biens ou services promis :
- a) les biens que l'entité du secteur public produit en vue de la vente (par exemple, dans le cas des redevances sur l'eau potable);
  - b) les biens que l'entité du secteur public achète en vue de la revente (par exemple, dans le cas de la vente de bacs de recyclage aux citoyens);
  - c) l'utilisation d'une immobilisation corporelle pour une durée spécifiée (par exemple, le temps de glace en location dans un centre communautaire);
  - d) la prestation de services, y compris avec l'intervention d'une autre partie (par exemple, dans le cas des tarifs perçus par une commission de transports en commun pour les parcours confiés à un prestataire sous contrat);
  - e) le fait de se tenir prêt à fournir des biens ou services (par exemple, dans le cas des frais exigés pour la présence d'ambulanciers sur le site d'une compétition sportive organisée par une association locale);
  - f) la construction, la fabrication, le développement ou la mise en valeur d'un bien pour le compte du payeur (par exemple, dans le cas des frais exigés pour raccorder une habitation à l'aqueduc municipal);
  - g) l'octroi du droit d'utilisation d'une immobilisation incorporelle détenue par la Couronne (par exemple, dans le cas des droits exigés pour l'octroi d'une licence d'utilisation d'une technologie brevetée);
  - h) l'octroi d'options d'achat de biens ou services additionnels (lorsque ces options permettent au payeur de bénéficier d'un prix avantageux);
  - i) l'exécution, pour le compte du payeur, d'une ou de plusieurs tâches convenues (par exemple, dans le cas de la contribution exigée par un service de garde);

- 
- j) le fait de rendre une décision et la préparation des documents pertinents (par exemple, dans le cas des droits afférents à une demande de permis de conduire et à la délivrance du permis au conducteur qualifié).

### **Regroupement de contrats**

- A7 Dans les cas où une opération avec contrepartie est contractuellement régie, il se peut que la totalité des conditions de l'accord soit stipulée dans un seul contrat. Par ailleurs, si la contrepartie des biens ou services qui font l'objet d'un contrat dépend des dispositions d'un autre contrat, cela peut influencer sur le montant et l'échelonnement des revenus.
- A8 Lorsque l'entité du secteur public conclut deux ou plusieurs contrats en même temps ou presque, elle les comptabilise comme un seul contrat si au moins une des conditions ci-dessous est remplie :
  - a) les contrats ont été négociés en bloc et visent un objectif unique;
  - b) 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;
  - c) les biens ou services promis dans les contrats (ou certains de ces biens ou services) constituent une seule obligation de prestation.

### **Modifications**

- A9 Une modification est lorsqu'un changement est apporté à l'étendue et/ou au prix d'un contrat. Tant qu'une modification n'est pas approuvée, ce sont les dispositions existantes du contrat qui constituent la base de présentation des activités. Lorsque les obligations de prestation découlent d'un contrat conclu entre les deux parties, la modification n'est comptabilisée qu'une fois que chacune de ces parties y a donné son accord.
- A10 Si un changement dans l'étendue du contrat est approuvé par les deux parties, mais que le changement de prix correspondant n'est pas encore connu, l'entité du secteur public applique les dispositions modifiées du contrat lorsqu'elle s'attend à ce que le prix de la modification soit approuvé. Elle estime alors le prix de transaction en appliquant les dispositions en matière de mesure du présent chapitre.
- A11 L'entité du secteur public comptabilise comme une opération distincte une modification qui touche à la fois :
  - a) des biens ou services promis qui sont distincts;
  - b) le droit de l'entité du secteur public de recevoir une contrepartie dont le montant reflète le prix de vente spécifique des biens ou services promis et

---

tout ajustement approprié apporté à ce prix pour tenir compte des circonstances de l'accord.

### **Permis ou licences**

- A12 Les biens ou services comprennent les droits conférés par les permis ou licences, dont les propriétés ainsi que les caractéristiques économiques sont très diverses. Voici des exemples de permis ou licences :
- a) les permis d'exploitation d'entreprise, tels que les permis de taxi;
  - b) les certificats de qualification pour les métiers;
  - c) les immatriculations de véhicule et les permis de conduire;
  - d) les licences radio et les licences de spectre pour les services sans fil;
  - e) les passeports et visas;
  - f) les permis de construire ou de rénover un bâtiment;
  - g) les permis ou licences autorisant les activités de la phase de préproduction dans la mise en valeur de ressources naturelles;
  - h) les permis de manifestation ou de rassemblement;
  - i) les permis ou licences de chasse et de pêche;
  - j) les permis ou licences de prospection minière;
  - k) les licences ou permis d'alcool.
- A13 Peuvent notamment faire partie des droits exigés : les sommes afférentes aux examens d'aptitude des demandeurs, au renouvellement des permis ou licences et au remplacement de documents perdus.

### **Détermination des obligations de prestation relatives aux permis ou licences**

- A14 L'entité du secteur public qui cherche à établir le mode de comptabilisation d'un droit qu'elle impose doit d'abord déterminer si ce droit crée pour elle une ou plusieurs obligations de prestation.
- A15 Pour savoir quand constater les revenus correspondant aux droits exigés pour un permis ou une licence, l'entité du secteur public établit quels sont les biens ou services dont bénéficiera directement le titulaire du permis ou de la licence. À cet égard, la prise en compte de la spécificité du payeur aidera à déterminer si les activités de l'entité du secteur public consistent à remplir ses obligations de prestation envers le payeur en particulier ou si elles s'inscrivent plutôt dans le cadre de son mandat général ou de ses responsabilités normales. Dans bien des cas, les avantages associés à la mission ou au mandat de l'entité du secteur public ne se limitent pas au titulaire du permis ou de la licence, et ce ne



---

sont pas les avantages particuliers que le demandeur du permis ou de la licence veut obtenir. Prenons l'exemple d'un ministère qui a pour mandat la conservation de la faune; l'exécution de son mandat bénéficie à l'ensemble de la société, pas seulement aux titulaires d'un permis de chasse.

A16 Il peut y avoir une obligation de prestation lorsque le payeur d'un droit s'attend à recevoir un avantage direct en échange de son paiement. Voici des exemples d'exécution d'obligations de prestation moyennant l'imposition d'un droit :

- a) une ou plusieurs inspections d'agrément ou encore un ou plusieurs examens d'aptitude;
- b) la décision et l'action de délivrer une autorisation ou un permis, comme un passeport ou un permis de conduire;
- c) le droit d'accéder à une attraction ou à un événement;
- d) le droit d'emprunter une infrastructure à péage telle qu'une route, un pont ou un canal.

A17 Les exemples qui suivent ne constituent normalement pas des obligations de prestation, parce qu'ils ne comportent pas la transmission d'un avantage direct au payeur :

- a) un bien ou un service qui bénéficie à toute la collectivité, ou encore les services précis qui sont fournis par une entité du secteur public sans être expressément facturés, comme la sécurité publique ou la fourrière;
- b) les services administratifs, dont l'immatriculation, la délivrance de documents ou de plaques et leur remplacement en cas de perte;
- c) les inspections ou les tests réalisés à des fins d'évaluation du degré général de conformité à des dispositions réglementaires ou légales, par exemple à la suite de plaintes ou encore par échantillonnage auprès des titulaires d'un certain permis.

A18 Lorsqu'une opération donne naissance à une ou plusieurs obligations de prestation pour l'entité du secteur public, le droit exigé se comptabilise comme une opération avec contrepartie. En l'absence d'obligations de prestation, il se comptabilise comme un revenu unilatéral.

### **Obligations de prestation remplies à un moment précis ou progressivement**

A19 Les permis ou licences que l'entité du secteur public délivre peuvent être valables une seule ou plusieurs fois ou encore être annuels ou pluriannuels. Lorsque l'entité du secteur public délivre des permis ou licences valables plusieurs fois ou pluriannuels, il lui faut établir si la transmission des biens ou services se fait à un moment précis ou progressivement. Les permis ou

---

licences valables plusieurs fois ou pluriannuels se présentent sous des formes diverses. Par exemple, un laissez-passer valable plusieurs fois peut comporter une date limite, comme dans le cas d'un laissez-passer mensuel, ou ne pouvoir être employé qu'un certain nombre de fois.

- A20 Prendre en considération la spécificité des biens ou services promis dans le cadre de l'opération conclue avec le payeur aidera l'entité du secteur public à déterminer quelles sont ses obligations de prestation. Dans certains cas, l'entité du secteur public promet la disponibilité continue d'un bien ou d'un service pour la durée du permis ou de la licence. Même si le contrôle appartient au payeur quant au degré d'utilisation, l'obligation de l'entité du secteur public de se tenir prête à fournir les biens ou services indique, en l'absence de preuve du contraire, qu'ils sont transmis progressivement. Par exemple, dans le cas d'un laissez-passer annuel pour un parc, le bien ou le service précis promis au titulaire serait l'accès au parc durant l'année. L'entité du secteur public chercherait alors à déterminer si des obligations de prestation continues sont présentes, en prêtant attention aux indices décrits au paragraphe SP 3400.37.
- A21 Dans d'autres cas, un permis ou une licence pluriannuel qui confère les avantages à son titulaire dès le début et n'impose aucune obligation de prestation à l'entité du secteur public par la suite donnerait à penser que les biens ou services sont transmis à un moment précis. En effet, on ne peut pas considérer, dans l'appréciation de la nature de l'accord, que le simple passage du temps crée une obligation de prestation. Il faut plutôt prendre en considération l'avantage que le bien ou le service précis procure au payeur et la question de savoir s'il y a des obligations de prestation continues.
- A22 L'évaluation de la mesure dans laquelle l'entité du secteur public a rempli l'obligation de prestation peut se faire en fonction du rythme auquel le payeur bénéficie de l'avantage. Par exemple, si une entité du secteur public vend un laissez-passer annuel qui accorde au payeur l'accès à un parc et que le parc n'est ouvert et accessible que certains mois dans l'année, elle constate le revenu dans ces mois.
- A23 Assurer pour une durée spécifiée l'entretien ou le soutien continu du bien ou du service transmis signifie pour l'entité du secteur public des sorties futures de ressources représentatives d'avantages économiques afin de remplir les obligations de prestation associées à l'opération. Lorsque les activités de l'entité du secteur public ont une conséquence directe positive ou négative pour le payeur, qui, en cas de conséquence négative, a une attente légitime d'obtenir un dédommagement, c'est le signe d'une relation qui est maintenue pour la durée spécifiée dans le cadre de l'opération. Si les activités en question ne sont pas attribuables aux responsabilités normales ou au mandat habituel de l'entité

---

du secteur public, en l'absence de preuve du contraire, les biens ou services sont transmis progressivement.

- A24 L'entité du secteur public qui reçoit une contrepartie avant d'avoir rempli l'obligation de prestation consulte le chapitre SP 3200, PASSIFS.
- A25 L'entité du secteur public constate un revenu progressivement en évaluant la mesure dans laquelle son obligation de prestation est remplie (le degré d'avancement). Il lui faut déterminer le montant des revenus à constater dans chaque exercice, ce qui se fait souvent sur la base des conditions stipulées dans le contrat ou l'accord.
- A26 Pour établir une méthode d'évaluation du degré d'avancement qui est appropriée, l'entité du secteur public doit prendre en considération les caractéristiques des biens ou services qu'elle fournit en échange de la contrepartie ou de la promesse de contrepartie. Elle choisit une méthode qui reflète raisonnablement le degré d'avancement, et elle l'applique systématiquement aux obligations de prestation semblables dans des circonstances semblables.
- A27 Si une obligation de prestation est remplie par l'entité du secteur public autrement qu'à un moment précis, elle est remplie progressivement.

### **Opérations conclues à compte propre ou comme mandataire**

- A28 Il faut que l'entité du secteur public examine les caractéristiques de l'opération pour déterminer si elle agit pour son propre compte ou comme mandataire. Si elle agit pour son propre compte, elle constate les revenus pour leur montant brut. Si elle agit comme mandataire, il peut y avoir ou non des honoraires ou une commission à constater.
- A29 La question de savoir si l'entité du secteur public agit pour son propre compte ou comme mandataire dépend des faits en présence et peut nécessiter l'exercice du jugement professionnel.
- A30 L'entité du secteur public agit pour son propre compte lorsqu'elle a le contrôle des biens ou services avant de remplir son obligation 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.
- A31 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 :
- a) d'avoir la responsabilité première de la fourniture des biens ou services au payeur;

- 
- b) 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;
  - c) de disposer d'une certaine latitude pour fixer directement ou indirectement la somme exigée pour les biens ou services;
  - d) de disposer de la latitude et de l'autorité nécessaires pour décider de l'utilisation des ressources;
  - e) d'être exposée au risque de crédit à hauteur de la somme à recevoir du payeur.
- A32 L'entité du secteur public qui agit pour son propre compte prend à sa charge l'obligation de prestation et obtient les droits contractuels connexes, de sorte qu'elle est tenue de remplir l'obligation de prestation qui consiste à transmettre au payeur le bien ou le service promis. Elle constate le revenu lorsqu'elle remplit cette obligation de prestation.
- A33 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.
- A34 L'entité du secteur public qui agit comme mandataire comptabilise comme revenu uniquement les honoraires ou la commission gagnés et non le montant total de la contrepartie de l'opération.

### **Existence de conditions avantageuses importantes**

- A35 Les entités du secteur public redistribuent les ressources de plusieurs manières, par exemple en accordant des concessions sur le prix conformément à leurs objectifs.
- A36 L'opération qui comporte une concession sur le prix à la date où elle est conclue se comptabilise selon sa substance. Il peut être nécessaire de recourir aux techniques d'actualisation pour quantifier la partie de l'opération qui constitue en substance une subvention.
- A37 Le taux d'actualisation à utiliser sera alors reflété dans une opération de financement distincte conclue entre l'entité du secteur public et le payeur, s'il est possible de le déterminer. Ce taux d'actualisation tiendra compte du risque de crédit que présente le payeur. Si l'entité du secteur public ne conclut pas d'accord distinct avec le payeur, elle pourra utiliser un taux d'actualisation qui est fonction d'un payeur de catégorie semblable.
- A38 Dans les rares cas où il n'est pas possible d'établir un taux d'actualisation de la manière décrite au paragraphe SP 3400.A37, l'entité du secteur public pourra employer le taux d'un emprunt d'État pour une échéance semblable, rajusté en

---

fonction d'une estimation raisonnable du risque de crédit que présente le payeur.

---

## ANNEXE B EXEMPLES ILLUSTRATIFS

Les exemples qui suivent ont été conçus uniquement à titre d'illustration.

Ces exemples montrent comment le traitement comptable préconisé dans le présent chapitre pourrait être appliqué dans des situations particulières. Toute question de principe ayant trait à une situation particulière doit être réglée à la lumière des dispositions du chapitre.

### TABLES DES MATIÈRES

	<b>Paragraphes</b>
<b>Obligations de prestation remplies progressivement</b> .....	B1-B10
Exemple 1 : laissez-passer — centre de mise en forme .....	B1-B3
Exemple 2 : cours de perfectionnement .....	B4-B7
Exemple 3 : licence de spectre radio .....	B8-B10
<b>Obligations de prestation remplies à un moment précis</b> .....	B11-B13
Exemple 4 : permis de conduire .....	B11-B13
<b>Obligations de prestation multiples</b> .....	B14-B18
Exemple 5 : vente d'une immobilisation corporelle, service compris .....	B14-B18
<b>Opérations hybrides</b> .....	B19-B20
Exemple 6 : droit d'entrée accompagné d'un don .....	B19-B20

### Obligations de prestation remplies progressivement

#### Exemple 1 : laissez-passer — centre de mise en forme

- B1 Une entité du secteur public possède un centre de mise en forme qui offre des abonnements sous forme de laissez-passer pour 1 mois ou pour 12 mois. Un payeur achète un laissez-passer de 12 mois qui lui procure un accès illimité au centre de mise en forme pour l'année.
- B2 L'entité du secteur public promet au payeur de pouvoir aller au centre de mise en forme quand il le souhaite. Lorsque l'opération est conclue, le laissez-passer est délivré au payeur, qui a dès lors la capacité d'utiliser le centre de mise en forme. L'entité du secteur public doit déterminer si ses obligations de prestation s'arrêtent là. Dans le présent cas, elle est obligée de se tenir prête à accorder un accès au payeur lorsqu'il décide d'utiliser son laissez-passer pour le centre. Elle contrôle le laissez-passer du payeur quand il se présente au centre, et lui permet d'entrer. L'entité du secteur public conclut que la situation est conforme à l'alinéa

---

SP 3400.37 a), à savoir que le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages que procure la prestation de l'entité du secteur public, à mesure que cette dernière lui assure l'accès au centre de mise en forme. Elle conclut également qu'elle satisfait aux critères de l'alinéa SP 3400.37 e), à savoir que l'entité du secteur public procure au payeur l'accès à un bien ou à un service précis. Il s'agit d'une situation simple, dans laquelle le revenu serait constaté progressivement.

- B3 L'adhésion est pour une durée de 12 mois. La meilleure estimation de la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie consiste en l'occurrence à constater le revenu sur la durée de 12 mois.

### **Exemple 2 : cours de perfectionnement**

- B4 Un collège offre des cours de perfectionnement à un payeur. Ces cours sont offerts sous plusieurs formes : cours d'une journée, cours d'été, cours du calendrier scolaire normal. À l'exception des cours d'une journée, les classes ont normalement lieu une fois par semaine. Le collège devra donc porter une appréciation sur les circonstances de chaque accord pour déterminer les obligations de prestation correspondantes et établir s'il devrait constater le revenu progressivement ou à un moment précis.
- B5 Le collège offrira un cours de perfectionnement au payeur durant la session d'automne (septembre à décembre). Le payeur promet 2 000 \$ en contrepartie. Afin que le payeur soit inscrit au bon programme, l'établissement doit réaliser au moment de l'inscription un certain nombre d'activités administratives, mais certaines d'entre elles ne constituent pas des obligations de prestation. Le collège détermine que ses obligations de prestation consistent à fournir une série de séances de cours ainsi que du matériel pédagogique durant la session d'automne. Le payeur tire un avantage direct de ces cours en ce qu'ils font augmenter sa connaissance de la matière.
- B6 Conformément à l'alinéa SP 3400.37 a), le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages que procure la prestation du collège à chaque séance de cours hebdomadaire. Le revenu est donc à constater progressivement.
- B7 Les classes sont pour la session d'automne, qui dure quatre mois. La meilleure estimation de la mesure dans laquelle l'obligation de prestation est remplie consiste en l'occurrence à constater le revenu sur la durée de quatre mois.

### **Exemple 3 : licence de spectre radio**

- B8 Un payeur acquiert une licence de spectre pour les communications sans fil. Les circonstances de chaque accord sont à apprécier par l'entité du secteur public. La licence a une durée de cinq ans, pour laquelle le payeur obtient

---

l'accès sans interférence à une fréquence particulière à l'intérieur d'une zone géographique définie.

- B9 L'entité du secteur public détermine que la promesse qu'elle fait au payeur est celle décrite à l'alinéa SP 3400.37 e), à savoir de lui procurer l'accès à un bien ou à un service précis. En effet, le payeur obtient l'accès à une fréquence précisée dans les conditions de l'accord. L'entité du secteur public conclut aussi que la situation est conforme à l'alinéa SP 3400.37 a), à savoir que le payeur reçoit et consomme simultanément les avantages que procure la prestation de l'entité du secteur public. Dans l'éventualité où la fréquence subirait de l'interférence, ce qui entraînerait vraisemblablement des conséquences négatives pour le payeur, celui-ci aurait une attente légitime quant à une intervention de l'entité du secteur public pour corriger la situation. L'entité du secteur public se trouve donc tenue de procéder au contrôle de la fréquence en question pour la durée de l'accord, ce qui répond aux conditions de l'alinéa SP 3400.37 d).
- B10 Dans les circonstances, l'entité du secteur public constaterait le revenu progressivement parce qu'elle conserve une obligation de prestation continue après la délivrance de la licence.

### **Obligations de prestation remplies à un moment précis**

#### **Exemple 4 : permis de conduire**

- B11 Un payeur acquiert un permis de conduire pour cinq ans. Les modalités d'un permis de conduire pouvant différer selon le territoire de compétence ou les autres conditions dont ce permis est assorti, l'entité du secteur public doit porter une appréciation sur les circonstances de chaque accord. Le payeur promet de payer 200 \$ pour l'obtention d'un permis pour cinq ans.
- B12 L'entité du secteur public détermine que la promesse qu'elle fait au payeur est de lui délivrer, sous réserve d'approbation, un permis qui lui conférera le droit de conduire. Une fois que l'entité du secteur public le lui aura délivré, le payeur détiendra le permis et pourra l'utiliser à sa discrétion, ce qui correspond à l'alinéa SP 3400.36 b).
- B13 L'entité du secteur public détermine qu'elle n'a aucune obligation de prestation continue envers le payeur en question. Elle arrive à la conclusion qu'elle n'a pas à se tenir prête à lui donner accès à une voie de circulation ou à un réseau routier en particulier, et que les travaux et l'entretien routiers font partie de son mandat général. Elle constaterait donc le revenu à un moment précis, soit celui de la mise à disposition du permis au payeur.



---

## Obligations de prestation multiples

### Exemple 5 : vente d'une immobilisation corporelle, service compris

- B14 L'entité du secteur public convient avec un payeur de lui vendre l'une de ses immobilisations corporelles et d'en assurer le service pour les deux prochaines années. L'immobilisation corporelle a été construite par l'entité du secteur public.
- B15 L'entité du secteur public détermine que la promesse qu'elle a faite au payeur est de lui transmettre le contrôle de l'immobilisation corporelle et, pour les deux prochaines années, d'en assurer le service et de fournir le soutien nécessaire à l'utilisation de cette immobilisation corporelle particulière.
- B16 L'entité du secteur public doit établir si les deux obligations de prestation sont distinctes, auquel cas elle devra répartir le prix de vente. Si les deux obligations de prestation sont intégrées, elle devra les traiter comme un groupe de biens ou services selon les paragraphes SP 3400.23 à .28. Pour déterminer quelles sont ses obligations de prestation, l'entité du secteur public doit prendre en considération la nature de l'accord conclu avec le payeur ainsi que les attentes de ce dernier.
- B17 Il n'est pas courant que l'entité du secteur public vende ses immobilisations corporelles ou ses services. Par ailleurs, il est possible de se procurer une immobilisation et des services semblables auprès de tierces parties. Comme le payeur s'attend à tirer un avantage de l'immobilisation corporelle en soi, l'entité du secteur public conclut à une obligation de prestation distincte. Quant au service de l'immobilisation, cela revient à se tenir prêt à l'entretenir en cas de problème.
- B18 L'entité du secteur public procéderait à l'estimation des prix de vente spécifiques de l'immobilisation corporelle et de la composante service en appliquant la méthode à cet effet qui se rapproche le plus de la substance économique de l'opération.

## Opérations hybrides

### Exemple 6 : droit d'entrée accompagné d'un don

- B19 Un musée demande aux visiteurs de son exposition une somme de 20 \$, ce qui comprend un droit d'entrée de 15 \$ et un don de 5 \$ pour la conservation des pièces de la collection. Le payeur peut, au moment de l'entrée, refuser de verser la composante don. En échange du droit d'entrée, le musée accorde au payeur l'accès à l'exposition. L'obligation de prestation de l'entité du secteur public est remplie une fois que l'accès à l'exposition est octroyé. La constatation du revenu se ferait donc à un moment précis.

---

B20 La somme totale demandée à l'entrée est constituée de deux composantes, qu'il faut séparer en tenant compte des dispositions des paragraphes SP 3400.44 à .46. Il y a à la fois une opération avec contrepartie et une opération unilatérale. La portion du prix de transaction qui donne accès à l'exposition, soit 15 \$, serait comptabilisée comme une opération avec contrepartie, conformément aux paragraphes SP 3400.29 à .40. Le payeur s'attend en effet à recevoir un bien ou un service pour la contrepartie qu'il a versée. Les 5 \$ qui restent seraient comptabilisés comme un don. Le payeur ne s'attend à tirer aucun avantage direct de cette composante.

---

© 2017 Comptables professionnels agréés du Canada

Des extraits tirés de cette publication et/ou des liens y conduisant peuvent être utilisés, à condition que soit mentionné clairement le nom complet du conseil, du conseil de surveillance, du comité ou de l'auteur relevant de Normes d'information financière et de certification Canada, et que cette mention renvoie expressément au contenu original. Pour obtenir de l'aide concernant cette mention, veuillez écrire à [fras-nifc-canada@cpacanada.ca](mailto:fras-nifc-canada@cpacanada.ca).

---