

INTRODUCTION AUX IPSAS



Table des matières

General.....	3
Passifs	4
Passifs typiques.....	4
Définition du passif	5
Critères de reconnaissance d'un passif	6
Exemple d'illustration.....	7
Provisions - Définitions et comptabilisation	8
Exemple d'illustration.....	10
Exemple d'illustration.....	11
Evaluation des provisions.....	11
Exemple d'illustration.....	12
Valeur actuelle (VA).....	13
Événements futurs.....	14
Autres questions relatives à l'évaluation	14
Variation des provisions	15
Exemple d'illustration.....	16
Estimations	17
Autres Provisions.....	18
Informations à fournir.....	19
Exemple de note d'information	21
Questions et Discussions	21
Questions de révision	22
Réponses aux questions de révision.....	24
Avantages du personnel à court terme, à long-terme & à la cessation d'emploi.....	28
Avantages du personnel: Court terme, Long terme et à la cessation d'emploi.....	29
Champ d'application d'IPSAS 39	29
Définitions	31
Types d'avantage	33
Avantages à court terme	34
Exemple d'illustration.....	35
Autres avantages à long terme	35
Indemnités de cessation d'emploi	36

Questions et Discussions	36
Questions de révision	37
Réponses aux questions de révision.....	39
Avantages du personnel: Avantages postérieurs à l'emploi	42
Avantages du personnel: Avantages postérieurs à l'emploi	43
Avantages postérieurs à l'emploi	43
Régimes à cotisations déterminées	44
Exemple illustratif	45
Régimes à prestations définies	45
Détermination du passif net au titre des prestations définies (actif)	46
Montants à comptabiliser en excédent ou en déficit	47
Réévaluation du passif net au titre des prestations définies (actif) comptabilisé en actif net/capitaux propres.....	49
Exemple d'illustration.....	51
Actifs du régime	52
Coût des prestations définies	53
Présentation	54
Informations à fournir.....	54
Questions and Discussion.....	56
Questions de revision	57
Réponses aux questions de révision.....	58



General



Passifs

Le Manuel des normes comptables Internationales du Secteur Public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

Ce module est axé sur les exigences relatives à la déclaration des provisions et des passifs éventuels dans IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ainsi que dans IPSAS 39, Avantages du personnel.

Les passifs qui répondent à la définition d'instruments financiers tels que les emprunts bancaires et autres dettes à court et à long terme sont des instruments financiers dans IPSAS 28, Instruments financiers: présentation, IPSAS 29, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation / IPSAS 41, Instruments financiers et IPSAS 30, Instruments financiers: Informations à fournir et sont traités séparément dans le module Instruments financiers.

Les passifs locatifs sont traités séparément dans le module Actifs.



Passifs typiques

- Créiteurs et charges à payer
- Provisions
- Pensions et autres avantages sociaux
- Revenus non gagnés
- Paiements de transfert à payer
- Passif au titre des prestations sociales

Une entité du secteur public est susceptible d'avoir au moins certains des types de passifs suivants:

- a) Les comptes créditeurs découlant de l'achat de biens et de services;
- b) Traitements et salaires accumulés
- c) les indemnités de libre passage accumulées ou autres absences rémunérées accumulées;
- d) les provisions pour obligations au titre des régimes de retraite des employés et autres avantages cumulés, y compris les prestations de cessation d'emploi accumulées;
- e) Provisions pour montants payables au titre de garanties et d'indemnités (lorsque des preuves suffisantes sont disponibles pour indiquer qu'il est plus probable qu'improbable que les montants seront payables);
- f) Passifs relatifs aux revenus non gagnés;
- g) Paiements de transfert payables;
- h) Engagements au titre des prestations sociales
- i) Provisions pour passifs environnementaux; et
- j) Obligations découlant des régimes d'indemnisation des accidents.

Les obligations sont au cœur de la notion de responsabilité. Les obligations ont pour conséquence qu'une entité du secteur public est liée ou engagée dans une ligne de conduite particulière. Les passifs des entités du secteur public découlent de nombreux types d'obligations. Ils peuvent provenir de:

- a) accords ou contrats;
- b) la législation; ou
- c) les obligations implicites, c'est-à-dire qu'elles peuvent être déduites des faits dans une situation particulière.

Le type d'obligation le plus courant est une obligation légale.

Toutes les obligations ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif à la date d'établissement des états financiers. Seules les obligations qui répondent à la définition d'un passif sont présentées dans les états financiers des entités du secteur public.

À l'échelle de l'ensemble du gouvernement, la dette et les emprunts, les passifs non capitalisés au titre des régimes de retraite et les autres avantages postérieurs à l'emploi seront probablement les passifs non courants les plus importants. Au sein des entités du secteur public individuelles, les passifs et provisions liés aux employés peuvent être les passifs non courants les plus importants. Certaines entités du secteur public peuvent également avoir des passifs au titre de contrats de location-financement.



Définition du passif

- Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité donnant lieu à une sortie de ressources résultant d'un événement passé.
- Un passif est une obligation actuelle de l'entité donnant lieu à une sortie de ressources résultant d'un événement passé.

Une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé. Un événement obligeant est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui fait qu'une entité n'a pas d'autre solution réaliste que de régler cette obligation.

Une obligation implicite (appelée obligation juridiquement non contraignante dans le cadre conceptuel) survient généralement lorsqu'un événement (qui peut être une action de l'entité) crée des attentes valables chez les autres parties quant à la volonté de l'entité de s'acquitter de l'obligation. Par exemple, un gouvernement, par une pratique antérieure établie, des politiques publiées ou un énoncé actuel suffisamment précis, a créé une attente valable de la part d'autres tiers qu'il assume la responsabilité de l'assainissement d'un site contaminé. Les actions ou la conduite du gouvernement lui-même ont entraîné la perte de son pouvoir discrétionnaire pour éviter de s'acquitter de son obligation.

La survenance d'un événement obligeant à la date des états financiers ou avant cette date distingue une obligation actuelle d'une obligation future. L'opération ou l'événement passé élimine toute incertitude quant au fait que les opérations ou autres événements prévus à l'avenir ne donnent pas lieu, en eux-mêmes, à des obligations actuelles. Il indique explicitement que l'événement à l'origine de l'obligation de l'entité s'est déjà produit.

Une obligation implique toujours une autre partie à qui l'obligation est due. La responsabilité est celle de l'entité si elle incarne un devoir ou une responsabilité envers autrui à l'égard d'un transfert ou d'une utilisation future d'actifs, de la fourniture de biens ou de services, ou d'une autre forme de règlement économique. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à qui l'obligation est due — en fait, l'obligation peut être envers le grand public. Par exemple, un gouvernement peut avoir un passif environnemental sans connaître l'identité de l'entrepreneur qui sera embauché pour effectuer les travaux.

Étant donné qu'une obligation implique toujours un engagement envers une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction, de l'organe directeur ou de l'entité contrôlante d'une entité ne donne pas lieu à un passif à la date de clôture.

Par exemple, un gouvernement a pour politique d'entretenir ses routes à une norme d'état spécifiée. Toutefois, jusqu'à ce que des services soient fournis par d'autres pour maintenir l'état de la route, l'entité n'a aucune obligation envers une partie externe et, par conséquent, il ne peut y avoir un passif.

Les décisions telles que la budgétisation des achats ou des transferts et les dépenses de programmes futures ne sont pas des obligations actuelles. Dans ces circonstances, une entité n'est pas liée par une ligne de conduite particulière, car elle dispose d'alternatives réalistes pour modifier ou éviter l'obligation par ses propres actions. Par exemple, une entité peut budgétiser l'achat d'un camion d'incendie et des engagements pour les dépenses futures du programme en cours. Ce sont des obligations futures possibles qu'un gouvernement peut éviter par ses propres actions. L'entité n'est pas liée à une ligne de conduite particulière. Il a le pouvoir discrétionnaire de modifier ou d'éviter l'obligation future éventuelle par ses propres actions.

Les passifs sont des obligations actuelles qui devraient entraîner une sortie de ressources représentant des avantages économiques ou un potentiel de service. Le fait qu'il existe une incertitude quant au moment ou au montant des dépenses futures requises pour le règlement d'un passif n'a aucune incidence sur la comptabilisation d'un passif. Ce type d'incertitude peut être pris en compte dans l'évaluation du passif.

Comme pour les actifs, « attendu » est interprété comme signifiant qu'il y a une certaine attente, mais pas nécessairement élevée, de sorties futures. « Attendu » ne signifie pas qu'un seuil particulier tel que probable ou pratiquement certain doit être atteint, mais simplement qu'il doit y avoir une certaine anticipation de sorties futures. « Attendu » désigne généralement ce qui peut raisonnablement être anticipé, envisagé ou cru sur la base des preuves ou de la logique disponibles, mais qui n'est ni certain ni prouvé.

Le règlement d'une obligation peut se faire de diverses manières. Il peut s'agir du transfert ou de l'utilisation d'espèces ou d'autres actifs, de la fourniture de biens ou de services, de la naissance d'une autre responsabilité ou d'une autre forme de règlement économique. Certains passifs, comme les avantages sociaux futurs, peuvent ne pas être réglés avant la fin de l'exercice au cours duquel ils sont déclarés. Toutefois, dans la plupart des cas, une entité n'aura pas le droit inconditionnel de différer indéfiniment le règlement d'un passif.



Critères de reconnaissance d'un passif

Un élément qui répond à la définition d'un passif devrait être comptabilisé si les conditions suivantes sont réunies :

- a) Il est probable qu'il y aura une sortie de service potentiel ou des avantages économiques de l'entité
- b) L'article a un coût ou une juste valeur qui peut être évalué de manière fiable.

Les critères de comptabilisation sont semblables aux critères de comptabilisation des actifs et fournissent une orientation générale sur le moment où un élément est comptabilisé dans les états financiers. La reconnaissance ou non d'un élément particulier exigera l'exercice d'un jugement professionnel dans l'examen de l'importance relative et de la question de savoir si les circonstances particulières répondent aux critères de reconnaissance.

Une sortie de ressources ou un autre événement est considéré comme probable si l'événement est plus probable qu'improbable, c'est-à-dire que la probabilité que l'événement se produise est supérieure à la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsqu'il n'est pas probable qu'une obligation actuelle existe, une entité indique un passif éventuel, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service ne soit faible.

Les critères généraux de reconnaissance exigent qu'un élément ait une base de mesure appropriée et qu'une estimation raisonnable du montant en cause puisse être faite. Pour les passifs encourus, les opérations sont généralement comptabilisées initialement dans les états financiers au montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie à payer ou à la juste valeur attribuée au passif lorsqu'il est encouru s'il s'agit d'une opération non monétaire. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entité sera en mesure de déterminer une gamme de résultats possibles et pourra donc faire une estimation de l'obligation suffisamment fiable pour être utilisée dans la préparation des états financiers

La comptabilisation ne signifie pas l'information dans les notes afférentes aux états financiers. Les notes fournissent soit des détails supplémentaires sur les éléments comptabilisés dans les états financiers, soit des informations sur les éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation et qui ne sont donc pas comptabilisés dans les états financiers.

Lorsqu'une estimation raisonnable ne peut être faite, l'élément n'est pas comptabilisé dans les états financiers. Par exemple, l'issue attendue d'une poursuite peut répondre à la définition d'un passif ainsi qu'au critère de probabilité de comptabilisation; Toutefois, s'il n'est pas possible d'évaluer l'obligation de manière fiable, elle ne sera pas comptabilisée comme responsabilité. Il peut être approprié de les indiquer dans les notes en tant que passif éventuel.

Exemple d'illustration

Une entité a une date de clôture au 31 mars

1. Elle a reçu 10 camions le 15 mars, avec le paiement de 500 000 CU dû dans trente jours
2. Elle a des commandes d'achat en souffrance totalisant 100 000 CU pour des matériaux et des fournitures non encore reçus
3. Elle a conclu un contrat avec un auditeur externe pour des services d'audit liés à la période de déclaration qui vient de se terminer

Question : À la date d'établissement des états financiers, déclare-t-il un compte créditeur ou une charge à payer ? Si oui, quelle est la classification ? Expliquer ?

Réponses:

Scénario 1 - L'entité a enregistré un compte créditeur dans son état de situation financière pour l'achat des camions, même si le paiement n'est pas dû à la fin de la période. Le montant a été formellement convenu avec le fournisseur. Il n'y a aucune incertitude quant au montant ou au moment du règlement.

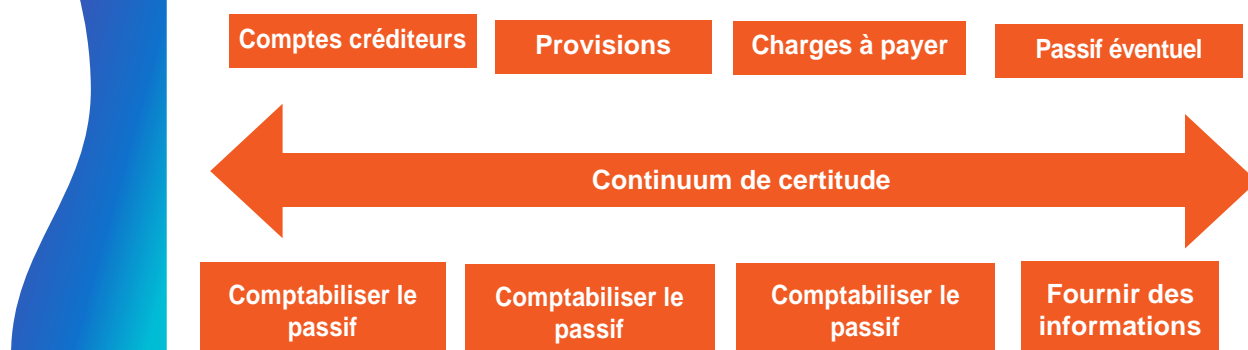
Scénario 2 - La date de clôture d'une entité est le 31 mars. L'entité n'a pas enregistré de compte créditeur ou de charges à payer pour le montant des bons de commande en cours. Le passif ne résulte que d'un événement passé, c'est-à-dire la réception de matériaux et de fournitures. Les bons de commande en cours répondent à la définition d'un passif jusqu'à ce que la livraison ait lieu.

Scénario 3 – L'entité déclarera généralement une charge à payer dans son état de la situation financière pour les honoraires estimés pour les services d'audit. Les services d'audit se rapportent à l'exercice précédent, même s'ils sont fournis au cours de l'exercice suivant. L'obligation d'avoir des états financiers peut être législative. L'événement passé qui crée le passif est la fin de l'exercice. Les services ont été convenus avec le fournisseur et se rapportent à l'exercice fiscal.

Même si le montant exact des frais est inconnu, ils peuvent être raisonnablement estimés. Il y a peu d'incertitude quant au moment du règlement. Il est souvent nécessaire d'estimer le montant ou le moment du règlement des charges à payer.

Provisions - Définitions et comptabilisation

- Provisions – passif dont la date ou le montant est incertain.
- Passifs éventuels – Obligations éventuelles à confirmer par la survenance d'événements futurs.



Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les créditeurs et les charges à payer parce qu'il existe une incertitude quant au calendrier ou au montant des dépenses futures requises pour le règlement.

Les créditeurs sont des obligations de payer des biens ou des services qui ont été reçus ou fournis, et qui ont été facturés ou formellement convenus avec le fournisseur.

Les charges à payer sont des passifs liés au paiement de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis, mais qui n'ont pas été payés, facturés ou convenus officiellement avec le fournisseur, y compris les montants dus aux employés (par exemple, les montants relatifs aux indemnités de vacances accumulées). Bien qu'il soit parfois nécessaire d'estimer le montant ou le moment des charges à payer, l'incertitude est généralement beaucoup moins grande que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent déclarées dans les comptes créditeurs, tandis que les provisions sont déclarées séparément.

Une provision est comptabilisée lorsque :

- a) Une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé;
- b) Il est probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation; et
- c) Une estimation fiable du montant de l'obligation peut être faite.

Si ces conditions ne sont pas remplies, aucune disposition ne devrait être reconnue.

Dans la plupart des cas, comme un compte créditeur ou un prêt, il sera clair qu'un événement passé a donné lieu à une obligation actuelle. Dans certains cas, il n'est pas clair s'il existe une obligation actuelle. Dans ces cas, un événement passé est réputé donner naissance à une obligation actuelle si, compte tenu de tous les éléments de preuve disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture.

Dans d'autres cas, par exemple dans le cadre d'un procès, il peut être contesté si certains événements se sont produits ou si ces événements entraînent une obligation actuelle. Dans de tels cas, l'entité détermine s'il existe une obligation actuelle à la date de clôture en tenant compte de tous les éléments probants disponibles, y compris, par exemple, l'opinion des experts. Les éléments de preuve pris en considération comprennent tous les éléments de preuve supplémentaires fournis par les événements postérieurs à la date de déclaration.

Sur la base des éléments de preuve :

- a) Lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture, l'entité comptabilise une provision (si les critères de comptabilisation sont remplis); et
- b) Lorsqu'il est plus probable qu'il n'existe aucune obligation actuelle à la date de clôture, l'entité indique un passif éventuel, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources représentant des avantages économiques ou un potentiel de service soit faible (voir la discussion sous passif éventuel).

Lorsqu'il existe un certain nombre d'obligations similaires, la probabilité est déterminée en considérant la catégorie d'obligations dans son ensemble.

Bien que la probabilité d'une sortie de fonds pour un article donné puisse être faible, il est probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler la catégorie d'engagements dans son ensemble. Dans ce cas, une disposition est reconnue (si les autres critères de reconnaissance sont remplis).

Par exemple, une municipalité peut s'attendre à de multiples réclamations de la part de propriétaires fonciers résultant de la défaillance d'un réseau d'eaux pluviales. Chaque revendication potentielle est individuellement insignifiante, cependant, d'après l'expérience passée, en tant que catégorie, les revendications pourraient être importantes. La municipalité évaluerait la probabilité d'une sortie de ressources en fonction de la catégorie dans son ensemble. Un passif serait comptabilisé s'il pouvait être mesuré de façon fiable.

Un autre exemple serait l'obligation d'un gouvernement d'indemniser les personnes qui ont reçu du sang contaminé d'un hôpital appartenant à l'État. Bien que la probabilité de sorties de fonds pour un article donné puisse être faible, il est fort probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler la catégorie d'engagements dans son ensemble. La probabilité qu'une sortie de fonds soit nécessaire en règlement est déterminée en considérant la catégorie d'obligations dans son ensemble. S'il est probable qu'un flux sortant se produira pour l'ensemble de la catégorie, s'il peut être mesuré de manière fiable, un passif est constaté.

Un passif éventuel est une obligation possible qui découle d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.

D'une manière générale, toutes les provisions sont conditionnelles parce qu'elles sont incertaines quant au calendrier ou au montant. Toutefois, les provisions sont différentes des passifs éventuels. Le terme éventuel est utilisé pour les passifs qui ne sont pas comptabilisés parce qu'il s'agit d'obligations possibles à la date d'établissement des états financiers. Leur existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains échappant entièrement au contrôle de l'entité.

De plus, un passif éventuel peut aussi être une obligation actuelle qui découle d'événements passés, mais qui n'est pas reconnue parce qu'elle ne satisfait pas aux critères de comptabilisation. C'est-à-dire qu'il est peu probable qu'une sortie de ressources comportant des avantages économiques ou un potentiel de service soit nécessaire pour régler l'obligation.

Lorsqu'une entité détermine qu'il n'est pas probable qu'une sortie due à une obligation se produise, elle ne comptabilise pas un passif. Au lieu de cela, il divulgue un passif éventuel, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources comportant des avantages économiques ou un potentiel de service soit faible. Si l'entité détermine, sur la base d'une évaluation des éléments probants disponibles, que la possibilité d'une sortie de ressources est faible, elle ne divulgue pas l'obligation éventuelle.

Le passif éventuel est évalué en permanence afin de déterminer si une sortie de ressources devient probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour un élément précédemment traité comme passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité se produit, à condition qu'une estimation fiable puisse être faite de ce montant. Par exemple, une entité gouvernementale locale peut avoir enfreint une loi environnementale, mais il n'est pas clair si des dommages ont été causés à l'environnement.

Lorsque, par la suite, il devient évident qu'un dommage a été causé et que des mesures correctives seront nécessaires, l'entité comptabilisera une provision parce qu'une sortie d'avantages économiques est maintenant probable.

De même, dans les cas extrêmement rares où le montant de l'obligation ne peut être mesuré avec une fiabilité suffisante, il existe un passif qui ne peut être reconnu. L'entité divulguerait un passif éventuel.

L'établissement d'états financiers exige l'utilisation d'estimations raisonnables, ce qui ne nuit pas à leur fiabilité. Il existe un certain degré d'incertitude associé à l'évaluation de nombreux montants comptabilisés ou présentés dans les états financiers. Ce n'est pas parce qu'il s'agit d'une estimation qu'un élément ne répond pas aux critères de reconnaissance. Ce n'est pas parce qu'il s'agit d'une estimation qu'un élément ne répond pas aux critères de reconnaissance. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entité sera en mesure de déterminer une gamme de résultats possibles et pourra donc faire une estimation de l'obligation suffisamment fiable pour être utilisée dans la préparation des états financiers.



Exemple d'illustration

Scénario

Une entité du secteur public exploite une centrale nucléaire. Le stockage des piles à combustible usées est conforme à la législation. La nouvelle loi qui sera adoptée après la date de reporting modifiera rétroactivement les normes. Si elle est adoptée, l'entité devra effectuer des dépenses importantes pour le stockage des piles à combustible usées générées par les opérations passées.

L'entité doit-elle comptabiliser une provision ou fournir des informations sur un passif éventuel à la date de clôture ? Expliquer.

Réponse:

Un événement qui ne donne pas lieu à une obligation immédiate peut en donner lieu à une date ultérieure, en raison de modifications de la loi. Dans ce cas, il n'y a aucune obligation à la date de reporting de modifier les méthodes utilisées pour stocker les piles à combustible usées générées par des opérations passées. L'obligation de modifier les méthodes de stockage sera un événement contraignant lorsque la nouvelle loi exigera que les méthodes de stockage existantes soient modifiées, même si cela peut avoir un effet rétroactif.

Lorsque les détails d'un nouveau projet de loi n'ont pas encore été finalisés, une obligation ne naît que lorsqu'il est pratiquement certain que la législation sera promulguée telle quelle. Toutefois, les circonstances entourant la promulgation font souvent qu'il est impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi pratiquement certaine. Dans de nombreux cas, il n'est pas possible de juger si un projet de nouvelle loi est pratiquement certain d'être promulgué tel quel, et que toute décision concernant l'existence d'une obligation devrait attendre la promulgation de la loi proposée.

Un passif éventuel est une obligation possible découlant d'événements passés. Dans ce cas, la promulgation future d'une loi n'est pas un événement passé. L'entité ne divulguerait pas de passif éventuel. Elle peut divulguer des informations dans des notes sur la modification législative imminente et l'incidence financière qu'elle peut avoir sur l'entité.

Exemple d'illustration

Scénario

À la date de clôture, des procédures judiciaires ont été engagées pour obtenir des biens et des dommages-intérêts punitifs d'une municipalité pour les blessures causées par un accident. Il est allégué que la municipalité a fait preuve de négligence dans l'entretien de la route. Le conseiller juridique indique qu'il y a une probabilité de 30 % que la municipalité soit tenue responsable.

- a) L'entité doit-elle comptabiliser une provision ou divulguer un passif éventuel ? Expliquer
- b) La réponse change-t-elle si, à la fin de la période suivante, la probabilité est évaluée comme (a) improbable ou (b) 60% ? Expliquer

Réponses:

- a) Une provision est un passif dont le calendrier ou le montant est incertain. À la date de clôture, la municipalité n'a pas d'obligation actuelle découlant d'un événement passé. L'existence ou la non-existence d'une obligation actuelle sera déterminée par la conclusion future du tribunal. Lorsqu'une entité détermine qu'il n'est pas probable qu'une sortie due à une obligation se produise, elle ne doit pas comptabiliser un passif.

Sur la base des preuves disponibles, il existe une obligation possible. L'existence d'une obligation actuelle sera déterminée par la décision du tribunal sur la question de savoir si le gouvernement local a fait preuve de négligence dans l'exercice de ses responsabilités en matière d'entretien de la route et si cela a contribué à l'accident. La survenance ou la non-occurrence de l'événement n'est pas sous le contrôle du gouvernement local. D'après les conseils d'un conseiller juridique, une sortie de ressources pour le règlement n'est pas probable.

La municipalité a tenu compte de tous les éléments de preuve disponibles, y compris l'avis d'experts. Il n'y a pas d'autres preuves fournies par les événements postérieurs à la date de rapport. Il a déterminé que ce n'est pas probable (il est plus probable qu'aucune obligation actuelle n'existe à la date de déclaration). La probabilité qu'une obligation éventuelle existe à la date de clôture n'est pas faible. Le gouvernement local divulgue un passif éventuel.

- b) Le passif éventuel est continuellement évalué afin de déterminer si une sortie de ressources est devenue probable. Lorsqu'il est jugé que la responsabilité de l'administration locale est improbable, elle ne divulgue pas de passif éventuel.

Lorsqu'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire (c'est-à-dire qu'il est plus probable qu'improbable qu'un engagement actuel existe à la date d'établissement des états financiers) pour un élément précédemment traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité se produit à condition qu'une estimation fiable puisse être faite de ce montant.

Evaluation des provisions

- Le montant comptabilisé est la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour régler l'engagement actuel à la date d'établissement des états financiers.
- La meilleure estimation est le montant qu'une entité paierait rationnellement pour régler l'obligation ou la transférer à un tiers à la date de clôture
- L'incertitude est traitée par diverses méthodes:
 - Valeurs attendues
 - Résultat individuel le plus attendu.

Il sera souvent impossible ou prohibitif de régler ou de transférer une obligation à la date de clôture. Toutefois, l'estimation du montant qu'une entité paierait rationnellement pour régler ou transférer l'obligation donne la meilleure estimation des dépenses requises pour régler l'obligation actuelle à la date de clôture.

Les estimations exigent de la direction qu'elle fasse preuve d'un jugement complété par l'expérience et, dans certains cas, par les rapports d'experts indépendants. Les estimations du résultat et de l'incidence financière sont déterminées par le jugement de la direction de l'entité, complété par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par les rapports d'experts indépendants. Toute preuve supplémentaire fournie par les événements postérieurs à la date de déclaration est prise en compte.

Les incertitudes entourant une estimation sont traitées par divers moyens selon les circonstances.

Les risques et les incertitudes qui entourent inévitablement de nombreux événements et circonstances sont pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision. Le risque décrit la variabilité des résultats. Un ajustement pour risque peut augmenter le montant auquel un passif est évalué. Il faut faire preuve de prudence lorsqu'on porte des jugements dans des conditions d'incertitude, afin que les revenus ou les actifs ne soient pas surestimés et que les dépenses ou les passifs ne soient pas sous-estimés. Toutefois, l'incertitude ne justifie pas la création de provisions excessives ou une surestimation délibérée des passifs. Par exemple, si les coûts projetés d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est pas délibérément considéré comme plus probable qu'il n'est réaliste. Il faut veiller à éviter de faire double emploi avec les ajustements pour risque et incertitude et la surestimation d'une provision qui en résulte.

Lorsque la provision mesurée concerne une grande population d'articles, l'obligation est estimée à l'aide de la méthode statistique d'estimation de la « valeur attendue ». Selon cette méthode, les résultats possibles sont pondérés par leurs probabilités associées. Lorsqu'il existe une gamme continue de résultats possibles et que chaque point de cette fourchette est aussi probable que n'importe quel autre, le point médian de la fourchette est utilisé.

Lorsqu'une seule obligation est évaluée, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, l'entité envisage d'autres résultats possibles.

Lorsque d'autres résultats possibles sont pour la plupart supérieurs ou généralement inférieurs au résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur.

Exemple d'illustration

Scénario

Un gouvernement a l'obligation légale d'assainir un site contaminé. Une évaluation du site a permis de déterminer deux options. Le résultat le plus probable est le confinement. Il est possible que la contamination doive être éliminée et traitée. Les résultats possibles figurent dans le tableau.

	Estimation	Probabilité
Option A - Confinement	2 million CU	70%
Option B - Enlèvement	10 million CU	30%

Quel est le montant de la provision ? Expliquer

Réponse:

Une approche fondée sur la valeur attendue est appropriée pour estimer une provision pour une grande population d'articles. En revanche, la norme IPSAS 19 précise que le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation d'une obligation individuelle. Toutefois, l'entité envisage d'autres résultats possibles. Lorsque d'autres résultats possibles sont pour la plupart supérieurs ou généralement inférieurs au résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant élevé ou bas.

L'évaluation d'un passif au « résultat le plus probable » peut entrer en conflit avec le principe consistant à évaluer le passif au « montant qu'une entité paierait rationnellement pour régler l'obligation ou la transférer à un tiers ». La détermination du montant qu'une entité paierait rationnellement pour régler une obligation ou la transférer à un tiers tiendrait compte des risques d'autres résultats potentiels. Par conséquent, l'évaluation du passif à son résultat le plus probable ne reflète pas l'incertitude inhérente à l'obligation.

Si le résultat individuel le plus probable est utilisé dans tous les cas, il pourrait en résulter deux obligations comportant des risques et des incertitudes différents évalués au même montant. Une approche fondée sur la valeur attendue peut également convenir pour les obligations individuelles.

Dans ce cas, le résultat le plus probable pour l'individu est que le confinement est réussi à un coût de 2 millions de dollars CU.

Cependant, il y a une chance importante que le résultat possible soit plus élevé que le résultat le plus probable. La meilleure estimation sera un montant plus élevé.

Le montant prévu est calculé comme suit :

$$(2 \text{ millions d'CU} * 70\%) + (10 \text{ millions d'CU} * 30\%) = 4,4 \text{ millions d'UC}$$

Valeur actuelle (VA)

- Estimation basée sur la valeur actualisée lorsque la valeur temporelle de l'argent est importante
- Le taux d'actualisation utilisé reflète :
 - Evaluations actuelles du marché
 - Risques spécifiques liés au passif
- Ne tient pas compte des risques pour lesquels les estimations des flux de trésorerie futurs ont été ajustées
- L'augmentation de la VA due au temps écoulé est comptabilisée comme une charge d'intérêts

En raison de la valeur temporelle de l'argent, les provisions relatives aux sorties de fonds qui surviennent peu après la date de clôture sont plus onéreuses que celles qui surviennent lorsque des sorties de trésorerie du même montant surviennent plus tard. Les provisions sont donc actualisées lorsque l'effet est important.

Le ou les taux d'actualisation utilisés est un taux (ou des taux) avant impôt qui reflète les évaluations actuelles du marché de la valeur temporelle de l'argent et des risques propres au passif.

Le taux d'actualisation ne tient pas compte des risques pour lesquels les estimations des flux de trésorerie futurs ont été ajustées.

Lorsque l'actualisation est utilisée, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée comme une charge d'intérêts.

Lorsqu'une provision est actualisée sur un certain nombre d'années, la valeur actualisée de la provision augmente chaque année à mesure que la provision se rapproche de la date prévue de règlement.

Dans certaines juridictions, l'impôt sur le revenu ou les équivalents d'impôt sur le revenu sont prélevés sur l'excédent d'une entité du secteur public pour la période. Lorsque de tels impôts sur le revenu sont prélevés sur des entités du secteur public, le taux d'actualisation choisi devrait être un taux avant impôt.



Événements futurs

- L'estimation de la provision devrait tenir compte des événements futurs prévus.
- Les événements futurs peuvent être:
 - Inflation
 - Changements technologiques
 - Réductions de coûts dues à l'expérience
 - Nouvelle législation

Les événements futurs susceptibles d'avoir une incidence sur le montant requis pour régler une obligation seront reflétés dans le montant d'une provision lorsqu'il existe suffisamment de preuves objectives qu'ils se produiront.

Les événements futurs peuvent être:

- Les effets de l'inflation ou d'autres changements de prix spécifiques
- Changements futurs dans la technologie disponible au moment du règlement
- Réduction des coûts associée à une expérience accrue
- Les effets d'une nouvelle législation lorsqu'il est pratiquement certain qu'elle sera promulguée
- S'il existe suffisamment de preuves des taux d'inflation probables prévus, cela se reflète dans le montant de la provision.

S'il existe suffisamment de preuves des taux d'inflation probables prévus, cela se reflète dans le montant de la provision.

Lorsqu'un gouvernement croit que le coût du nettoyage de la contamination sera réduit par des changements technologiques futurs, le montant comptabilisé reflète le coût auquel des observateurs objectifs et techniquement qualifiés s'attendent raisonnablement à engager, en tenant compte de toutes les preuves disponibles quant à la technologie qui sera disponible au moment du nettoyage. Toutefois, une entité ne prévoit pas le développement d'une technologie de nettoyage entièrement nouvelle à moins qu'elle ne soit étayée par des preuves objectives suffisantes.

Il convient d'inclure les réductions de coûts attendues associées à une expérience accrue dans l'application de la technologie existante, ou le coût prévu de l'application de la technologie existante à une opération de nettoyage plus vaste ou plus complexe que celle qui a été effectuée auparavant.

L'effet d'une nouvelle législation éventuelle susceptible d'influer sur le montant d'une obligation existante d'un gouvernement ou d'une entité du secteur public est pris en considération pour mesurer cette obligation, lorsqu'il existe suffisamment de preuves objectives que la loi est pratiquement certaine d'être adoptée. En général, l'incidence d'une nouvelle loi n'est pas prise en compte tant que la nouvelle loi n'est pas promulguée.



Autres questions relatives à l'évaluation

- Gains provenant de la cession d'actifs non pris en compte dans l'estimation de la provision
- Remboursements par une autre partie
 - Un actif distinct (non compensé par le passif)
 - Ne pas excéder la provision
 - Dépenses peuvent être présentées nettes

Les plus-values sur la cession attendue d'actifs ne sont pas prises en compte dans l'évaluation d'une provision, même si la cession attendue est étroitement liée à l'événement générateur jusqu'à la mise à disposition. Au lieu de cela, une entité comptabilise les plus-values sur les cessions attendues d'actifs au moment spécifié par les normes IPSAS traitant des actifs concernés. Par exemple, les exigences de décomptabilisation d'IPSAS 17, Immobilisations corporelles ou IPSAS 31, Immobilisations incorporelles peuvent s'appliquer.

Parfois, une entité peut se tourner vers une autre partie pour payer une partie ou la totalité des dépenses nécessaires au règlement d'une provision (par exemple, au moyen de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties des fournisseurs). Lorsqu'une partie ou la totalité des dépenses nécessaires au règlement d'une provision devrait être remboursée par une autre partie, le remboursement est comptabilisé lorsque, et seulement lorsque, il est pratiquement certain que le remboursement sera reçu si l'entité règle l'obligation.

- Le remboursement est traité comme un actif distinct
- Le remboursement ne doit pas dépasser la provision
- La charge peut être présentée nette du montant reconnu pour un remboursement

Le remboursement est traité comme un actif distinct dans l'état de la situation financière. Dans la plupart des cas, l'entité restera responsable de la totalité du montant en question, de sorte que l'entité devrait régler le montant total si le tiers n'a pas payé pour une raison quelconque. Dans cette situation, une provision est comptabilisée pour le montant total du passif, et un actif distinct pour le remboursement attendu est comptabilisé lorsqu'il est pratiquement certain que le remboursement sera reçu si l'entité règle le passif.

Le montant reconnu pour le remboursement ne doit pas dépasser le montant de la provision.

Dans l'état de la performance financière, la charge relative à une provision peut être présentée déduction faite du montant comptabilisé pour un remboursement.

L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entité, soit payer les montants directement. Par exemple, un organisme gouvernemental peut avoir une responsabilité légale envers une personne à la suite de conseils trompeurs fournis par ses employés. Toutefois, l'agence peut être en mesure de recouvrer une partie des dépenses auprès de l'assurance responsabilité civile professionnelle.

Dans certains cas, l'entité ne sera pas responsable des coûts en question si le tiers ne paie pas. Dans un tel cas, l'entité n'est pas responsable de ces coûts et ils ne sont pas inclus dans la provision.

Une obligation pour laquelle une entité est solidairement responsable est un passif éventuel, dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit réglée par les autres parties.



Variation des provisions

- Provisions revues à chaque date de reporting
 - Ajustées pour refléter la meilleure estimation actuelle
 - Reprises si un règlement probable n'est pas requis
- La variation de la provision est une variation de l'estimation effectuée prospectivement (résultat de l'exercice en cours)

Les provisions sont examinées à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation actuelle.

S'il n'est plus probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service soit nécessaire pour régler l'obligation, la provision est annulée.

Lorsque l'actualisation est utilisée, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée comme une charge d'intérêts.

Une provision n'est utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

L'« utilisation » d'une provision implique l'imputation de dépenses sur une provision. Seules les dépenses qui se rapportent à la disposition initiale sont déduites de celle-ci. Imputer les dépenses à une disposition qui a été comptabilisée à l'origine à une autre fin dissimulerait l'incidence de deux événements différents.

Exemple d'illustration

Scénario

Le 1er janvier 20X0, une entité met en service une centrale nucléaire au coût de 100 millions de CU. Il existe une obligation légale de déclassement de la centrale à la fin de sa vie utile et de gestion continue des matières contaminées provenant de l'exploitation. L'usine est amortie sur 40 ans en mode linéaire.

- a) L'entité devrait-elle comptabiliser une provision ? Pourquoi ou pourquoi pas ?
- b) Dans l'affirmative, quelle devrait être la base d'évaluation ? Pourquoi ?

Réponse:

- a) L'entité a actuellement l'obligation de déclasser (démolition, assainissement du site, etc.) l'usine et de gérer les déchets contaminés. L'événement passé qui a créé l'obligation a été l'acquisition, le développement ou la construction de la centrale nucléaire. Il est probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation.
- b) Dans ce cas, le montant comptabilisé à titre de provision est la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour déclasser l'usine et gérer les déchets provenant des opérations en cours à la date de clôture. La meilleure estimation est le montant qu'une entité paierait rationnellement pour régler l'obligation à la date de clôture ou la transférer à un tiers à ce moment-là.

Les prix cotés sur un marché actif fourniraient l'indication la plus fiable de la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour régler l'obligation actuelle. S'il n'y a pas de marché actif, l'entité établit la juste valeur en utilisant une technique d'évaluation. L'objectif de l'utilisation d'une technique d'évaluation est d'établir quel aurait été le prix de transaction à la date d'évaluation dans un échange sans lien de dépendance motivé par des considérations d'exploitation normales.

Les techniques d'évaluation comprennent l'utilisation d'opérations récentes sur le marché sans lien de dépendance entre des parties bien informées et consentantes pour des obligations de nature similaire, le cas échéant.

La technique d'évaluation choisie utilise au maximum les intrants du marché et repose le moins possible sur les intrants spécifiques à l'entité. Il intègre tous les facteurs dont les participants au marché tiendraient compte pour arriver à la meilleure estimation. Les risques et incertitudes sont pris en compte lors de la détermination de la meilleure estimation de la provision. En raison des risques uniques concernant le montant et le moment du règlement associés aux passifs environnementaux, la valeur attendue est probablement la technique d'évaluation la plus couramment utilisée. L'obligation est estimée en pesant tous les résultats possibles en fonction de leurs probabilités associées. Cette approche est fondée sur des estimations des flux de trésorerie futurs requis pour régler une obligation.

Les risques et les incertitudes associés au montant et au moment du règlement sont pris en compte dans l'évaluation de la probabilité des résultats. Dans ce cas, l'effet de la valeur temporelle de l'argent est important. Le montant de la provision correspondra à la valeur actualisée des dépenses qui devraient être nécessaires pour régler l'obligation.

Estimations

Activité	Flux de trésorerie estimés (non actualisés) (000's CU)	NPV 31 Dec 20X1* (000's CU)	NPV 31 Dec 20X0 (000's CU)	NPV 1er Jan 20X0 (000's CU)
Declassement	25,000	2,731	2,576	2,430
Gestion des déchets	92,941	3,518	3,319	3,131
Total	117,941	6,249	5,895	5,561

* Taux d'actualisation 6%. Un examen à la fin de 20X1 n'a pas entraîné de charges importantes.

Scénario - Supposons la même situation de fait que dans l'exemple précédent. Le tableau ci-dessous présente les flux de trésorerie estimatifs nécessaires pour régler les obligations. Un taux d'actualisation de 6 % a été utilisé. Les estimations ont été examinées à la fin du 31 décembre 20X1 et aucun changement important n'a été nécessaire.

- Quelle est le montant de la provision aux 31 Décembre 20X0 et 20X1 ?
- Quel est le coût initial de l'usine ?
- Quelles sont les charges annuelles à enregistrer en excédent ou déficit pour 20X0 et 20X1 ?

Activité	Calcul	20X1 (000s CU)	20X0 (000s CU)
a) Provision			
b) Coût initial			
c) Charges annuelles			
▪ Dépreciation			
▪ Intérêts 20X0			
▪ Intérêts 20X1			
Total Charges			

Réponse:

Activité	Calcul	20X1 (000s CU)	20X0 (000s CU)
a) Provision	Montant initial plus charges d'intérêts	6,249	5,895
b) Coût initial	Conformément aux exigences d'IPSAS, paragraph 30(c) – Obligations futures retraite CU 100,000,000 + CU 5,561,000	105,561	105,561
c) Charges annuelles			
▪ Dépréciation	CU 105,561 / 40 ans	2,639	2,639
▪ Intérêts 20X0	CU 5.561 * 6%		334
▪ Intérêts 20X1	CU 5,895 * 6%	354	
Total Charges		2,993	2,973

Les éléments de la charge annuelle seraient la charge d'amortissement et les charges d'intérêts.

* Étant donné que l'actualisation a été utilisée pour mesurer la meilleure estimation des obligations de déclassement de l'usine et de la gestion continue des déchets provenant de l'exploitation, l'augmentation de la provision résultant de l'écoulement du temps est comptabilisée comme charge d'intérêts. Les charges d'intérêts seraient fondées sur le taux d'actualisation utilisé et le solde d'ouverture de l'estimation avant, le cas échéant, les ajustements appropriés de l'estimation au cours de la période suivant la comptabilisation initiale. Dans ce cas, il n'y a pas d'ajustements.



Autres Provisions

- Provisions comptabilisées pour les coûts des obligations découlant d'un contrat dont on s'attend à ce qu'ils dépassent les avantages économiques ou le potentiel de service de celui-ci - un « contrat onéreux »
- Provisions comptabilisées pour dépenses directes résultant de la restructuration
- Si l'un ou l'autre est pertinent pour votre situation, reportez-vous directement à IPSAS 19

Une entité peut assumer une responsabilité pour les coûts inévitables liés au respect des obligations découlant d'un contrat qui dépassent l'avantage économique ou le potentiel de service attendu en vertu de ce contrat (c.-à-d. un contrat onéreux).

Dans ce cas, l'obligation actuelle (nette des recouvrements) découlant du contrat est comptabilisée et évaluée en tant que provision.

Un contrat à titre onéreux est un contrat dans lequel les coûts inévitables liés au respect des obligations découlant du contrat dépassent les avantages économiques ou le potentiel de service attendu en vertu de celui-ci, ce qui comprend les montants recouvrables. Par conséquent, c'est l'obligation actuelle nette des recouvrements qui est comptabilisée en provision. Les coûts inévitables en vertu d'un contrat reflètent le coût net le moins élevé de la résiliation du contrat, qui est le moindre du coût de son exécution et de toute indemnité ou pénalité découlant du non-respect de celui-ci.

De même, une entité peut avoir à comptabiliser une provision pour dépenses directes découlant de la restructuration.

Voici des exemples d'événements qui peuvent être visés par la définition de restructuration :

- a) Cessation ou cession d'une activité ou d'un service;
- b) La fermeture d'une succursale ou la cessation des activités d'un organisme gouvernemental dans un lieu ou une région spécifique, ou la délocalisation d'activités d'une région à une autre;
- c) Changements dans la structure de gestion, par exemple, élimination d'un niveau de gestion ou de service exécutif; et
- d) Réorganisations fondamentales qui ont un effet important sur la nature et l'orientation des activités de l'entité.

Une provision pour restructuration ne comprend que les dépenses directes découlant de la restructuration, qui sont celles qui sont à la fois :

- a) Nécessairement entraînée par la restructuration; et
- b) Non associé aux activités courantes de l'entité.

Les exigences en matière d'établissement de rapports relatives à ces deux questions sont complexes et il convient de se reporter à la norme IPSAS 19, qui couvre ces situations en détail.

Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions sont remplis. IPSAS 19 fournit des orientations sur la manière dont les critères généraux de reconnaissance s'appliquent aux restructurations.

Informations à fournir

Pour chaque catégorie de provision

- a) Valeur comptable d'ouverture et de clôture
- b) Provisions complémentaires ou augmentation des provisions
- c) Montants utilisés
- d) Montants repris/annulés
- e) Augmentation de la valeur actuelle due à l'effet du temps
- f) Effet d'une modification du taux d'actualisation
- g) Description de la nature et du moment
- h) Incertitudes et hypothèses majeures
- i) Remboursements attendus

Les informations requises par IPSAS 19 sont destinées à fournir aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant de comprendre les effets des méthodes comptables utilisées et des informations supplémentaires à celles présentées dans les états financiers qui permettent d'effectuer des comparaisons pour l'entité au fil du temps et avec d'autres entités.

IPSAS 19 comprend des exigences d'informations à fournir détaillées trop nombreuses pour être énumérées dans les documents de présentation. Les divulgations sont basées sur les exigences des normes. Une fois que vous comprenez les exigences, les exigences de divulgation sont explicites.

Les principales informations à fournir pour chaque catégorie de dispositions sont les suivantes :

- a) La valeur comptable au début et à la fin de la période;
- b) Provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris les augmentations des provisions existantes;
- c) les montants utilisés (c'est-à-dire engagés et imputés sur la provision) au cours de la période;
- d) Montants inutilisés inversés au cours de la période; et
- e) L'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et l'effet de toute modification du taux d'actualisation.

Il n'est pas nécessaire de fournir des données comparatives.

Autres informations à fournir

Une entité fournit les informations ci-après :

- a) Une brève description de la nature de l'obligation et du calendrier prévu de toute sortie d'avantages économiques ou de potentiel de service qui en résulterait;
- b) Une indication des incertitudes quant au montant ou au calendrier de ces sorties. Lorsque cela est nécessaire pour fournir des informations adéquates, l'entité divulgue les principales hypothèses formulées concernant des événements futurs; et
- c) Le montant de tout remboursement attendu, indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement prévu.

À moins que la possibilité d'une sortie de fonds en règlement ne soit faible, l'entité indique, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, une brève description de la nature du passif éventuel et, lorsque cela est réalisable :

- a) Une estimation de son incidence financière;
- b) Une indication des incertitudes relatives au montant ou au moment de toute sortie; et
- c) La possibilité de tout remboursement.

Dans des cas extrêmement rares, la divulgation de tout ou partie des informations requises par IPSAS 19 peut porter gravement préjudice à la position de l'entité dans un différend avec d'autres parties sur l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans de tels cas, l'entité n'est pas tenue de divulguer les renseignements, mais divulgue la nature générale du différend, ainsi que le fait que, et la raison pour laquelle, les renseignements n'ont pas été divulgués.

L'exemple de note ci-après a été établi pour illustrer comment les principales exigences de divulgation énoncées dans IPSAS 19 pourraient être appliquées. L'exemple n'est qu'illustratif et les questions de principe relatives à des situations particulières devraient être tranchées dans le contexte des normes IPSAS 19. Il n'est pas destiné à prescrire la divulgation normalisée des notes, car des variations de format et de libellé seront nécessaires pour répondre aux exigences de circonstances différentes.

Exemple de note d'information

Le gouvernement a comptabilisé une provision pour les coûts estimatifs liés à l'assainissement des sites contaminés et à la remise en état de certains biens lorsqu'il est obligé ou probablement obligé d'engager ces coûts comme suit :

	20X1 000s CU	20X0 000s CU
Provision à la date d'ouverture	2,838	2,580
Provisions supplémentaires comptabilisées	1,733	1,872
Provisions utilisées pendant la période	(1,528)	(1,615)
Augmentation du montant actualisé du au temps écoulé	9	1
Provision à la clôture	3,052	2,838

Services collectifs et individuels

L'appendice A de la norme IPSAS 19 donne des indications sur la comptabilisation des services collectifs et individuels. Ce sujet est abordé dans le module Dépenses.

Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB <http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les responsabilités générales. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Questions de révision

Question 1

Lesquels des éléments suivants ne sont pas des caractéristiques des provisions comptabilisées au passif ?

- a) Obligations éventuelles découlant d'événements passés;
- b) L'établissement entraînera une sortie de ressources représentant des avantages économiques ou un potentiel de services;
- c) Probable que l'obligation entraînera la sortie de ressources.
- d) Une estimation fiable du montant de l'obligation peut être faite.

Question 2

Les conventions collectives d'une entité stipulent que les droits de vacances doivent être utilisés au cours de l'exercice, sinon ils expirent. L'entité tient des banques de vacances accumulées dans ses registres de paie et fournit chaque année un rapport aux employés sur les droits de vacances. Il a toujours permis aux employés de retirer des banques sur une base FIFO et de payer les jours inutilisés accumulés à la cessation d'emploi aux taux de rémunération actuels.

- a) L'entité devrait-elle comptabiliser un passif pour les droits de vacances inutilisés ? Pourquoi ?
- b) Dans l'affirmative, s'agit-il d'une disposition?
- c) Comment devrait-il être mesuré ?

Question 3

L'Assemblée législative a adopté le budget annuel du gouvernement juste avant la fin de l'exercice financier. Le budget prévoit un nouveau financement de 10 milliards de CU pour les logements subventionnés destinés aux résidents à faible revenu. Le programme accordera des subventions aux organismes sans but lucratif existants qui fournissent actuellement des logements à loyer modique.

L'entité devrait-elle comptabiliser un passif à la date de clôture de son engagement ? Pourquoi ?

Question 4

Avant la fin de son exercice 20X1, le gouvernement a annoncé qu'il accepterait la responsabilité d'assainir un site minier abandonné contaminé en raison de la pression croissante exercée par les résidents qui subissent des effets négatifs de la contamination sur la santé. La législation actuelle n'exige pas l'assainissement du site. Elle a annoncé qu'elle construirait une usine de traitement des effluents sur le site pour un coût de 5 millions de CU en 20X2.

- a) Le gouvernement a-t-il une obligation actuelle découlant d'un événement obligeant passé ?
- b) Quelle est la probabilité d'une sortie de ressources ?
- c) Le gouvernement devrait-il reconnaître une disposition ?
- d) Peut-on faire une estimation fiable du montant de l'obligation ?
- e) D'après le tableau ci-joint, quelle est la provision pour l'année 1 et l'année 2 ? Quelle est la dépense ?

Comptabilisation initiale	Calcul	20X1 CU
Construction	Coût estimé	5,000,000
Estimation des coûts d'exploitation permanents pour 25 ans	PV en supposant une inflation de 2% et un taux actualisé de 4%	7,811,040
Passif		??????????
Charges		??????????

Modification de la provision	Calcul	20X2 CU
Passif, solde d'ouverture		??????????
Charges de la période	Construction (5 millions UC) + En-cours annuel (500 000 UC)	5,000,000
Charges financières	Augmentation du PV due au temps écoulé	464,911
Passif, solde de clôture		??????????

Question 5

Un passif éventuel est divulgué lorsque :

- Une obligation actuelle découle d'un événement passé, mais il existe une incertitude quant à la fois au montant et au moment de la sortie des ressources nécessaires pour régler l'obligation; ou
- Il est plus probable qu'il n'existe actuellement aucune obligation à la date d'établissement des états financiers, à moins que la possibilité d'une sortie de ressources ne soit faible ?

Réponses aux questions de révision

Question 1

Les principales caractéristiques d'un passif sont les suivantes : b), c) et d). Bien que les obligations actuelles et les obligations éventuelles découlent d'événements passés, seules les obligations présentes sont comptabilisées dans les états financiers. Les obligations possibles sont des passifs éventuels. Une entité ne comptabilise pas de passif éventuel. Un passif éventuel est divulgué plutôt que d'être comptabilisé comme une provision.

Question 2

Comptabilisation:

L'entité peut avoir une obligation implicite qu'elle n'a que peu ou pas de pouvoir discrétionnaire pour se soustraire. En l'absence d'applicabilité légale, déterminer quand une entité a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire pour se soustraire à une obligation peut être une question de jugement professionnel. Pour évaluer quand une entité peut avoir une obligation implicite, on tient compte de la preuve qu'une entité a créé une attente valable parmi d'autres et, par conséquent, n'a pas d'autre solution réaliste que de régler son obligation.

Les éléments de preuve comprendraient le fait que l'entité tient des registres des droits de vacances inutilisés accumulés dans les dossiers d'emploi; il rend compte annuellement aux employés des droits actuels aux vacances; il permet aux employés de puiser dans les banques de vacances sur une base FIFO (premier entré, premier sorti) et il a versé les crédits vacantes inutilisés accumulés lors des licenciements.

Provision:

Les crédits de vacances accumulés ne sont pas une provision. Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les créditeurs et les charges à payer parce qu'il existe une incertitude quant au calendrier et au montant des dépenses futures requises pour le règlement.

L'importance de la différenciation réside dans le fait que, dans le cas des provisions, l'incertitude quant au montant et au calendrier est prise en compte dans la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour régler l'obligation actuelle. Autrement dit, pour déterminer le montant que l'entité paierait rationnellement pour régler l'obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à ce moment-là, l'entité peut utiliser des techniques d'estimation statistique qui peuvent tenir compte d'une fourchette pondérée en fonction des probabilités des résultats possibles.

Il peut utiliser une approche de la valeur actualisée lorsque l'effet de la valeur temporelle de l'argent est important. Dans de tels cas, les taux d'actualisation reflètent les évaluations actuelles du marché de la valeur temporelle de l'argent et des risques propres au passif.

Les comptes créditeurs sont des passifs de paiement de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis, et qui ont été facturés ou formellement convenus avec le fournisseur. Les charges à payer sont des passifs à payer pour des biens ou des services qui ont été reçus ou fournis, mais qui n'ont pas été payés, facturés ou formellement convenus avec le fournisseur, y compris les montants dus aux employés (par exemple, les montants relatifs à l'indemnité de vacances accumulée). Bien qu'il soit parfois nécessaire d'estimer le montant ou le moment des charges à payer, l'incertitude est généralement beaucoup moins grande que pour les provisions. Les charges à payer sont souvent déclarées dans les comptes créditeurs, tandis que les provisions sont déclarées séparément.

Evaluation:

Le passif au titre des crédits de vacances inutilisés répondrait aux critères généraux de comptabilisation. Il existe une base de mesure appropriée et une estimation raisonnable du montant en cause peut être faite. Pour les passifs encourus, les opérations sont généralement comptabilisées initialement dans les états financiers au montant de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie à payer. Toutefois, dans le cas des charges à payer, il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou le moment du règlement. L'établissement d'états financiers exige l'utilisation d'estimations raisonnables et ne compromet pas leur fiabilité. Des événements futurs peuvent avoir une incidence sur le montant requis pour régler une obligation et devraient être reflétés dans l'estimation lorsqu'il existe suffisamment de preuves objectives qu'ils se produiront.

Dans ce cas, étant donné que l'entité a déjà pour pratique de permettre le prélèvement ou le versement de crédits de vacances inutilisés aux taux de rémunération actuels, l'estimation de la comptabilité d'exercice devrait tenir compte des rajustements salariaux futurs prévus.

En raison de la valeur temporelle de l'argent, les provisions relatives aux sorties de fonds qui surviennent peu après la date de clôture sont plus onéreuses que celles qui surviennent lorsque des sorties de trésorerie du même montant surviennent plus tard. Lorsque l'effet de la valeur temporelle de l'argent est significatif, l'estimation est fondée sur la valeur actualisée des dépenses qui devraient être nécessaires pour régler l'obligation. Par exemple, si l'expérience montre que les employés accumulent des crédits de vacances inutilisés pour le prélèvement ou le paiement à la retraite, l'estimation pourrait être fondée sur la valeur actualisée du montant prévu et le calendrier des dépenses pour régler l'obligation.

Le taux d'actualisation utilisé reflète les évaluations actuelles du marché de la valeur temporelle de l'argent et des risques propres au passif. Lorsque l'actualisation est utilisée, l'augmentation de la valeur comptable d'un passif attribuable à l'écoulement du temps est comptabilisée comme une charge d'intérêts.

Question 3

Le gouvernement n'a pas d'obligation constructive. Déterminer quand une entité a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire pour se soustraire à l'obligation peut être une question de jugement professionnel. Pour évaluer quand une entité peut avoir perdu son pouvoir discrétionnaire de prendre des décisions et des jugements,

On pourrait se demander si une entité a créé une attente valable parmi d'autres et, par conséquent, n'a pas d'autre solution réaliste que de régler son obligation. C'est la prépondérance de la preuve qui détermine si un gouvernement a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire.

Pour ces types d'obligations, un gouvernement a peu ou pas de pouvoir discrétionnaire lorsqu'il existe une preuve suffisante que :

- a) le gouvernement reconnaît et indique qu'il agira conformément à sa décision d'accepter la responsabilité de l'obligation; et
- b) le gouvernement a suffisamment communiqué sa décision aux parties concernées.

La preuve qu'un gouvernement a suffisamment communiqué sa décision aux parties touchées pourrait inclure, sans toutefois s'y limiter, ce qui suit :

- a) une annonce du montant fourni par le gouvernement;
- b) l'identification des personnes, organisations ou groupes touchés par la décision; et
- c) une annonce du calendrier de mise en œuvre de la décision.

Dans ce cas, le gouvernement a peut-être communiqué son intention de mettre en œuvre un nouveau programme, mais il n'a pas annoncé les modalités précises du nouveau programme ni les critères d'admissibilité pour les bénéficiaires. Le gouvernement a annoncé le montant total du programme, mais n'a pas identifié d'organismes précis qui recevront du financement, ni le montant des subventions, ni le calendrier de mise en œuvre du programme. Dans ce cas, le gouvernement n'a pas créé une attente valable parmi les bénéficiaires potentiels suffisante pour qu'ils se fient au respect de l'engagement pris par le gouvernement et, par conséquent, le gouvernement peut se retirer de cet engagement de façon réaliste.

Question 4

a) Le gouvernement a-t-il une obligation actuelle découlant d'un événement obligé passé ?

Le gouvernement a une obligation implicite à la suite de son annonce qui a créé une attente valable de la part des autres parties qui lui laisse peu ou pas de pouvoir discrétionnaire. Le gouvernement reconnaît et indique qu'il agira conformément à sa décision d'accepter la responsabilité de l'obligation; et le gouvernement a suffisamment communiqué sa décision aux parties concernées. L'annonce de l'inclusion le montant que le gouvernement fournit et le calendrier pour la mise en oeuvre de la décision.

b) Quelle est la probabilité d'une sortie de ressources ?

Il est probable qu'une sortie de ressources économiques sera nécessaire pour régler l'obligation.

c) Le gouvernement devrait-il comptabiliser une provision ?

Le gouvernement a une obligation actuelle à la suite d'un événement passé. Il est probable qu'une sortie de ressources présentant des avantages économiques ou un potentiel de service sera nécessaire pour régler l'obligation. Une provision devrait être comptabilisée si une estimation fiable du montant de l'obligation peut être faite.

d) Peut-on faire une estimation fiable du montant de l'obligation ?

Les informations disponibles provenant des évaluations des sites permettent d'estimer de manière fiable le montant de l'obligation. Le gouvernement peut arriver à la meilleure estimation des dépenses nécessaires pour régler l'obligation actuelle à la date d'établissement des états financiers.

e) D'après le tableau ci-joint, quelle est la disposition pour l'année 1 et l'année 2 ? Quelle est la charge ?

Comptabilisation initiale	Calcul	20X1 CU
Construction	Coût estimé	5,000,000
Estimation des coûts d'exploitation permanents pour 25 ans	PV en supposant une inflation de 2% et un taux actualisé de 4%	7,811,040
Passif		12,811,040
Charge		12,811,040

Variation des provisions	Calcul	20X2 CU
Passif, solde d'ouverture		12,811,040
Charges de la période	Construction (5 millions CU) + En-cours annuel (500,000 CU)	5,500,000
Charges financières	Augmentation du PV due au temps écoulé	464,911
Passif, solde de clôture		7,775,951

Les dépenses qui se rapportent à la disposition initiale sont imputées sur celle-ci. Lorsque l'actualisation est utilisée, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque période pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée comme une charge d'intérêts.


Question 5

La réponse est (b).

D'une manière générale, toutes les provisions sont conditionnelles parce qu'elles sont incertaines quant au calendrier ou au montant. L'établissement d'états financiers exige l'utilisation d'estimations raisonnables et ne compromet pas leur fiabilité. Il existe un certain degré d'incertitude associé à l'évaluation de nombreux montants comptabilisés ou présentés dans les états financiers. Ce n'est pas parce qu'il s'agit d'une estimation qu'un élément ne répond pas aux critères de comptabilisation. Sauf dans des cas extrêmement rares, une entité sera en mesure de déterminer une gamme de résultats possibles et pourra donc faire une estimation de l'obligation suffisamment fiable pour être utilisée dans la préparation des états financiers.

Le terme éventuel est utilisé pour les passifs qui ne sont pas comptabilisés parce que;

- a) Leur existence ne sera confirmée que par la survenance ou la non-survenance d'un ou de plusieurs événements futurs incertains échappant entièrement au contrôle de l'entité;
- b) Ils ne remplissent pas les critères de comptabilisation soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire, soit parce qu'une estimation suffisamment fiable du montant de l'obligation ne peut être faite.



**Avantages du personnel à court terme, à long-
terme & à la cessation d'emploi**



Avantages du personnel: Court terme, Long terme et à la cessation d'emploi

Le manuel des normes comptables internationales du Secteur Public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

Les sujets spécifiques comprennent:

- Champ d'application de la norme IPSAS 39 sur la comptabilité et l'information sur les avantages du personnel;
- Définitions des quatre principales catégories courantes d'avantages sociaux du secteur public (avantages sociaux à court terme, avantages postérieurs à l'emploi, autres avantages sociaux à long terme et indemnités de cessation d'emploi); et
- Exigences en matière de comptabilisation, d'évaluation et de divulgation pour chaque grande catégorie (à l'exception des avantages postérieurs à l'emploi, qui font l'objet d'un module distinct).

Le caractère à forte intensité de main-d'œuvre des activités de nombreuses entités du secteur public signifie que les passifs et les dépenses liés aux avantages sociaux du personnel sont susceptibles d'être particulièrement importants dans l'évaluation de la performance financière et de la situation financière de ces entités.

Ce module se concentre sur les exigences d'IPSAS 39, Avantages du personnel. IPSAS 39 prescrit les exigences en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de divulgation des avantages du personnel dans les états financiers des entités du secteur public.

L'application des exigences d'IPSAS 39 peut s'avérer difficile pour de nombreuses entités du secteur public. À l'heure actuelle, de nombreuses entités du secteur public ne comptabilisent peut-être pas les passifs liés aux avantages sociaux du personnel et ne disposent donc pas des systèmes nécessaires pour fournir les informations requises pour la déclaration en vertu de la présente norme. Lorsque les entités comptabilisent des passifs liés aux avantages du personnel, cela peut être sur une base différente de celle requise par IPSAS 39. Dans certains cas, l'adoption de la norme IPSAS 39 pourrait donner lieu à des tensions avec les projections budgétaires et d'autres informations prospectives. La comptabilisation des avantages sociaux exige de la direction qu'elle porte des jugements, en dehors de ceux impliquant des estimations, dans le processus d'application d'IPSAS 39.



Champ d'application d'IPSAS 39

- Traite de la comptabilité par les entités du secteur public pour tous les avantages sociaux
- Préparé:
 - En vertu des plans formels
 - Exigences législatives
 - Pratiques informelles

Note – Financement non requis.

Les avantages sociaux auxquels s'applique IPSAS 39 comprennent ceux fournis :

- a) En vertu de plans officiels ou d'autres accords formels entre une entité et des employés individuels, des groupes d'employés ou leurs représentants;
- b) En vertu d'exigences législatives ou d'ententes sectorielles, en vertu desquelles les entités sont tenues de cotiser à des régimes nationaux, étatiques, sectoriels ou autres régimes interentreprises, ou
- c) Par les pratiques informelles qui donnent naissance à une obligation implicite. Les pratiques informelles donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entité n'a pas d'autre solution réaliste que de verser des avantages sociaux. Un exemple d'obligation implicite est celui où un changement dans les pratiques informelles de l'entité causerait un préjudice inacceptable à sa relation avec les employés.

La norme IPSAS 39 exige la comptabilisation des passifs au titre des avantages du personnel et l'affectation des charges à la période de reporting appropriée, mais n'exige pas le financement des passifs.

L'objectif comptable est de mesurer et de présenter l'obligation au titre des prestations de retraite des employés et d'attribuer la charge aux périodes au cours desquelles l'entité consomme les avantages économiques ou le potentiel de service découlant du service fourni par un employé en échange d'avantages sociaux.

Déterminer si un régime d'avantages sociaux des employés devrait être capitalisé et le montant à capitaliser à chaque période est une question de gestion financière. L'objectif de financement est de déterminer une politique acceptable pour financer le coût ultime estimatif d'un régime d'avantages sociaux des employés.

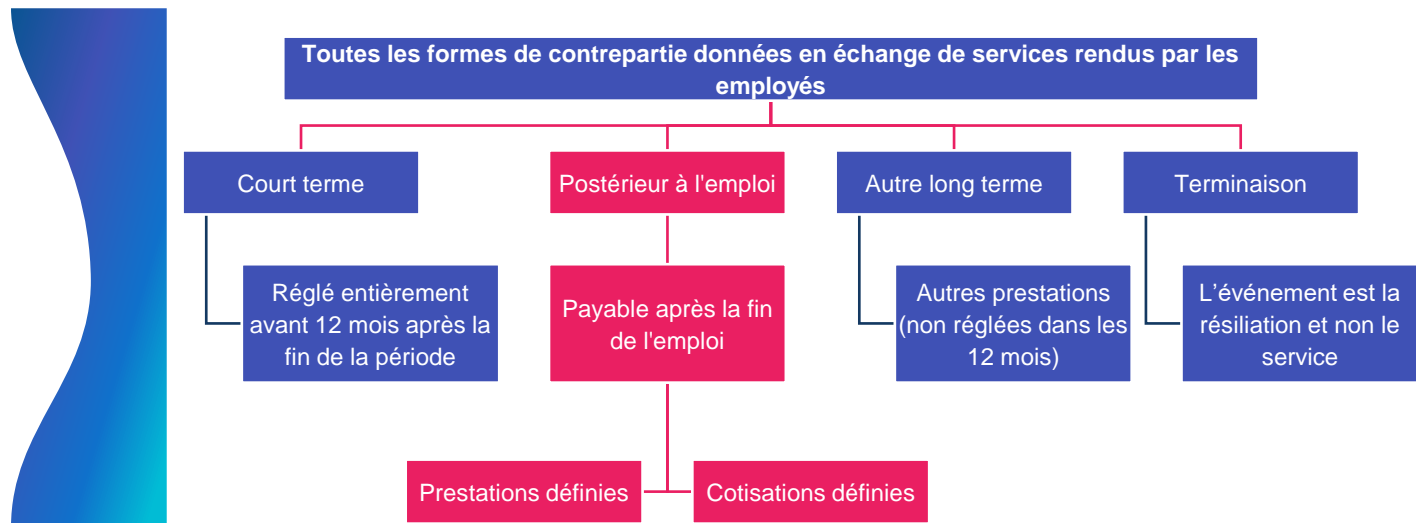
Étant donné que les objectifs d'une politique de financement ne sont pas nécessairement les mêmes que l'objectif comptable, le passif à des fins comptables peut ne pas être le même que le montant non encore financé à la date des états financiers. De plus, la charge de la période à des fins comptables peut ne pas être la même que la cotisation au régime d'avantages sociaux des employés au cours de la période aux fins de capitalisation.

Toutefois, la comptabilisation du passif et les exigences détaillées en matière d'évaluation et de divulgation des actifs du régime, le cas échéant, font prendre conscience des conséquences de l'obligation croissante. La reconnaissance souligne la nécessité d'élaborer des stratégies de financement qui répartissent le fardeau des flux de trésorerie sur des exercices prolongés à venir et des possibilités de resserrer les critères d'admissibilité pour gérer la croissance future des obligations.

Toutefois, la comptabilisation du passif et les exigences détaillées en matière d'évaluation et de divulgation des actifs du régime, le cas échéant, font prendre conscience des conséquences de l'obligation croissante. La reconnaissance souligne la nécessité d'élaborer des stratégies de financement qui répartissent le fardeau des flux de trésorerie sur des exercices prolongés à venir et des possibilités de resserrer les critères d'admissibilité pour gérer la croissance future des obligations.

Bien que ces exigences s'appliquent à tous les avantages sociaux des employés, elles sont souvent moins importantes pour les avantages sociaux à court terme et les avantages liés à la cessation d'emploi.

Les avantages sociaux sont toutes les formes de contrepartie données par une entité en échange de services rendus par les employés.



Définitions

Les avantages sociaux couverts par IPSAS 39 sont l'un des quatre types courants suivants :

Les avantages sociaux à court terme sont des avantages sociaux (autres que les avantages de cessation d'emploi) qui doivent être réglés entièrement avant douze mois après la fin de la période de déclaration au cours de laquelle les employés fournissent le service connexe.

Les avantages sociaux à court terme comprennent des éléments tels que :

- Salaires, traitements et cotisations de sécurité sociale;
- Congés annuels payés et congés de maladie payés;
- Participation aux bénéfices et primes; et
- Avantages non monétaires (tels que les soins médicaux, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) pour les employés actuels.

IPSAS 39 inclut les avantages sociaux résultant de la participation aux bénéfices, des primes et de la rémunération différée. Ces types d'avantages sociaux à court terme ne sont pas couverts en profondeur en raison des objectifs des entités du secteur public, ces types d'avantages sociaux sont beaucoup moins courants dans le secteur public que pour les entités à but lucratif. Ils peuvent être un problème pour les entités du secteur public qui opèrent sur une base commerciale. De plus, certaines entités du secteur public peuvent avoir des plans de primes liés aux objectifs de prestation de services ou à des aspects du rendement financier comme l'atteinte des objectifs budgétaires.

Le principal problème de leur comptabilisation est de déterminer quand l'entité n'a pas d'autre choix réaliste que d'effectuer les paiements. Par exemple, une entité peut n'avoir aucune obligation légale de payer; Cependant, parce qu'il peut avoir une pratique passée de payer des primes, il ne lui reste pas d'autre alternative réaliste que d'effectuer le paiement..

De plus, les exigences en matière de mesure sont complexes et dépassent la portée de ce matériau. Si une entité bénéficie de ces types d'avantages, elle doit se référer directement à la norme IPSAS 39 pour obtenir des indications.

En bref, la norme IPSAS 39 prévoit qu'une obligation au titre d'un régime de primes résulte du service des employés et est comptabilisée comme une dépense excédentaire ou déficitaire si elle peut être mesurée de manière fiable. Une estimation fiable est possible lorsque :

- a) les modalités officielles du régime contiennent une formule pour déterminer le montant de la prestation;
- b) l'entité détermine les montants à payer avant que la publication des états financiers ne soit autorisée; ou
- c) la pratique antérieure donne une preuve claire du montant de l'obligation implicite de l'entité.

Les avantages postérieurs à l'emploi sont des avantages sociaux (autres que les indemnités de cessation d'emploi et les avantages sociaux à court terme) qui sont payables après la fin de l'emploi.

Les avantages postérieurs à l'emploi comprennent, par exemple :

- a) les prestations de retraite, telles que les pensions; et
- b) Autres avantages postérieurs à l'emploi, comme l'assurance-vie après l'emploi et les soins médicaux après l'emploi.

Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont des ententes officielles ou informelles en vertu desquelles une entité fournit des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs employés. Une entité applique la norme IPSAS 39 à tous ces dispositifs, qu'ils impliquent ou non la création d'une entité distincte (telle qu'un régime de retraite, un régime de retraite ou un régime de prestations de retraite) pour recevoir des cotisations et verser des prestations.

Les avantages postérieurs à l'emploi sont traités plus en détail dans un module distinct.

Les autres avantages sociaux à long terme sont tous les avantages sociaux autres que les avantages sociaux à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les avantages liés à la cessation d'emploi.

Les autres avantages à long terme peuvent inclure les avantages sociaux suivants lorsqu'ils ne devraient pas être réglés entièrement avant douze mois après la fin de la période de déclaration au cours de laquelle les employés fournissent le service connexe :

- a) Les absences rémunérées de longue durée, comme les longs états de service ou les congés sabbatiques;
- b) Jubilé ou autres prestations de long service;
- c) les prestations d'invalidité de longue durée;
- d) Participation aux bénéfices et primes
- e) Rémunération différée; et
- f) Rémunération payable par l'entité jusqu'à ce qu'une personne entre dans un nouvel emploi.

Les indemnités de cessation d'emploi sont des prestations versées aux employés en échange de la cessation d'emploi d'un employé à la suite de l'une ou l'autre des raisons suivantes :

- a) la décision d'une entité de mettre fin à l'emploi d'un employé avant la date normale de la retraite; ou
- b) La décision d'un employé d'accepter une offre d'avantages en échange de la cessation d'emploi.

La norme IPSAS 39 traite des indemnités de licenciement séparément des autres prestations du personnel, car l'événement qui donne lieu à une obligation est la cessation d'emploi plutôt que le service de l'employé.

Les indemnités de cessation d'emploi sont généralement des paiements forfaitaires, mais comprennent parfois aussi:

- a) Amélioration des avantages postérieurs à l'emploi, soit indirectement par l'entremise d'un régime d'avantages sociaux des employés, soit directement; et
- b) Salaire jusqu'à la fin d'une période de préavis spécifiée si l'employé ne rend aucun autre service qui procure des avantages économiques à l'entité.

Certains avantages sociaux sont payables quelle que soit la raison du départ de l'employé. Le paiement de ces prestations est certain (sous réserve des exigences d'acquisition ou de service minimum), mais le moment de leur paiement est incertain. Bien que ces avantages soient décrits dans certains pays comme des indemnités de licenciement ou des gratifications de licenciement, il s'agit d'avantages postérieurs à l'emploi plutôt que de prestations de licenciement, et une entité les comptabilise comme des avantages postérieurs à l'emploi.

Certaines indemnités de cessation d'emploi sont versées conformément aux modalités d'un régime d'avantages sociaux existant. Les avantages sociaux accordés conformément aux modalités d'un régime d'avantages sociaux des employés sont des avantages de cessation d'emploi s'ils résultent tous deux de la décision d'une entité de mettre fin à l'emploi d'un employé et ne sont pas conditionnels à la prestation de services futurs.



Types d'avantage

Scénario

Une entité accorde 20 jours de congés payés aux cadres supérieurs. Les employés sont autorisés à accumuler les vacances annuelles inutilisées. Les jours accumulés peuvent être pris ou payés à la cessation d'emploi ou à la retraite au taux de rémunération en vigueur à ce moment-là.

A quel type d'avantage du personnel correspond le congé annuel non utilisé ? Expliquer

Réponse:

Le congé annuel non utilisé n'est pas:

- a) Un avantage à court terme puisqu'il ne doit pas être réglé dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice;
- b) Une indemnité postérieure à l'emploi, car elle n'est pas payable après la fin de l'emploi;
- c) Une indemnité de cessation d'emploi puisqu'elle n'est pas payable à la suite d'une décision de mettre fin à un emploi ou de la décision d'un employé d'accepter une offre d'avantages en échange de la cessation d'emploi.

Le congé annuel non utilisé n'est pas une indemnité de cessation d'emploi à deux égards. Tout d'abord, il résulte du service rendu par les employés. Deuxièmement, il n'est pas payable à la suite de la résiliation.

Les congés annuels non utilisés classés sont « autres avantages sociaux à long terme ». C'est-à-dire les avantages sociaux autres que les avantages sociaux à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les indemnités de cessation d'emploi.

Avantages à court terme

- Comptabiliser le montant non actualisé des avantages du personnel à court terme qui devraient être versés à titre de passif
- Indemnités pour absences
 - Accumuler des augmentations de rémunération avec le service de l'employé – comptabiliser le passif de l'acquisition; passif partiel en cas de non-acquisition
 - Avantages non cumulatifs en cas d'absence
- Bonus – comptabiliser lorsqu'il y a obligation de payer

Tenir compte de l'importance relative lors de l'estimation du passif au titre des avantages à court terme.

La comptabilisation des avantages sociaux à court terme est généralement simple, car aucune hypothèse actuarielle n'est requise pour mesurer l'obligation ou le coût, et il n'y a aucune possibilité de gain ou de perte actuarielle. Les obligations à court terme au titre des avantages du personnel sont évaluées sur une base non actualisée.

Lorsqu'un employé a rendu service à une entité au cours d'une période comptable, l'entité comptabilise le montant non actualisé des avantages sociaux à court terme qui devraient être payés en échange de ce service comme un passif (charges à payer) et une charge.

Lorsqu'il s'agit d'absences rémunérées, vous devez déterminer si elles s'accumulent ou ne s'accumulent pas.

L'accumulation des absences rémunérées est reportée et peut être utilisée dans des périodes ultérieures. Ils peuvent être acquis, ce qui signifie que l'employé peut recevoir de l'argent pour les montants inutilisés à son départ ou non acquis, ce qui signifie qu'il n'y a pas droit à l'argent pour les montants inutilisés à son départ.

L'accumulation de la rémunération augmente avec le service de l'employé — si l'acquisition est acquise, un passif est constaté; En cas de non-acquisition, un passif partiel (qui tient compte de la possibilité de départ de l'employé) est comptabilisé.

Les prestations non cumulatives deviennent caduques si elles ne sont pas utilisées et qu'aucun passif ou charge n'est comptabilisé.

Exemple d'illustration

Scénario

Une entité compte 100 employés ayant chacun droit à cinq jours de congé de maladie payés par an. Les jours non utilisés sont reportés d'une année civile. Les congés de maladie sont utilisés selon le principe du dernier entré, premier sorti (DEPS) (c.-à-d. que le montant auquel vous avez droit pour l'année en cours est utilisé en premier, puis le solde reporté). Au 31 décembre 20X1, le droit moyen inutilisé est de deux jours par employé. En 20X2, sur la base de l'expérience, seuls huit employés dépasseront les droits actuels, ce qui prendra en moyenne six jours et demi.

Le passif pour les jours congés maladie non utilisés est-il de 20X1 décembre (a) 200 jours (b) 16 jours (c) 12 jours ? Expliquer

Réponse

La réponse est c). L'entité s'attend à payer 12 jours supplémentaires d'indemnités pour absence maladie en raison du droit inutilisé qui s'est accumulé au 31 décembre 20X1 (un jour et demi chacun, pour huit employés). Par conséquent, l'entité comptabilise un passif égal à 12 jours d'indemnités d'arrêt maladie.

Autres avantages à long terme

- Comptabilisation et évaluation semblables aux avantages postérieurs à l'emploi
- Evaluation qui n'est généralement pas soumise au même degré d'incertitude
- Méthode simplifiée de comptabilisation
 - Les réévaluations sont comptabilisées en excédent ou en déficit, et non en Actif net/ Capitaux propres

La comptabilisation des autres régimes d'avantages sociaux à long terme est semblable à celle des avantages postérieurs à l'emploi.

Le montant comptabilisé à titre de passif au titre des autres avantages sociaux à long terme correspond au total net des montants suivants :

- a) la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture selon la méthode des unités de crédit projetées;
- b) Moins la juste valeur à la date de clôture de l'actif du régime (le cas échéant) à partir duquel les obligations doivent être réglées directement.

La mesure des autres avantages sociaux à long terme n'est habituellement pas assujettie au même degré d'incertitude que la mesure des avantages postérieurs à l'emploi. Pour cette raison, la norme IPSAS 39 exige une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages sociaux à long terme. Contrairement à la comptabilisation requise pour les avantages postérieurs à l'emploi, cette méthode ne tient pas compte des réévaluations de l'actif net ou des capitaux propres, mais de l'excédent ou du déficit.

Pour évaluer le passif, l'entité applique les mêmes exigences que pour les avantages postérieurs à l'emploi lorsqu'elle comptabilise et évalue l'obligation au titre des prestations définies et l'actif du régime.

Pour les autres avantages sociaux à long terme, l'entité comptabilise le total net des montants suivants dans l'excédent ou le déficit, sauf dans la mesure où une autre norme exige ou permet leur inclusion dans le coût d'un actif :

- a) Coût du Service;
- b) Intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif); et
- c) Réévaluation du passif net au titre des prestations définies (actif).

Pour plus de détails, voir la description des exigences relatives aux avantages postérieurs à l'emploi plus loin dans ce module.



Indemnités de cessation d'emploi

- L'entité décide de mettre fin à l'emploi d'un employé ou l'employé décide d'accepter une offre d'avantages en échange de la cessation d'emploi
- Comptabilisez les indemnités de cessation d'emploi à la première des dates suivantes :
 - Lorsque l'entité ne peut plus retirer l'offre de ces avantages; et
 - Lorsque l'entité comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 19 et impliquant le paiement de prestations de cessation d'emploi.

Les indemnités de cessation d'emploi sont traitées séparément des autres avantages sociaux parce que l'événement qui donne lieu à une obligation est la cessation d'emploi plutôt que le service de l'employé. Les indemnités de cessation d'emploi ne procurent pas à une entité d'avantages économiques futurs et sont immédiatement comptabilisées comme une charge.

L'entité comptabilise un passif et une charge au titre des indemnités de cessation d'emploi à la première des dates suivantes :

- a) Lorsque l'entité ne peut plus retirer l'offre de ces avantages; et
- b) Lorsque l'entité comptabilise les coûts d'une restructuration qui entre dans le champ d'application de la norme IPSAS 19 et implique le paiement de prestations de cessation de service.

Le moment où une entité ne peut plus retirer l'offre de prestations de cessation d'emploi est le suivant :

Lorsqu'il est payable à la suite de la décision d'un employé d'accepter une offre, est la première des dates suivantes :

- a) Lorsque l'employé accepte l'offre; et
- b) Lorsqu'une restriction de la capacité de l'entité à retirer l'offre prend effet. Ce serait au moment où l'offre est faite, si la restriction existait au moment de l'offre.

Lorsqu'elle est payable à la suite de la décision d'une entité de mettre fin à l'emploi d'un employé, lorsque l'entité a communiqué aux employés touchés un plan de cessation d'emploi répondant à tous les critères suivants :

- a) Les mesures requises pour compléter le plan indiquent qu'il est peu probable que des changements importants y soient apportés.
- b) Le plan indique le nombre d'employés dont l'emploi doit prendre fin, leur classification d'emploi ou leurs fonctions et leur emplacement (mais il n'est pas nécessaire que le plan identifie chaque employé) et la date d'achèvement prévue.
- c) Le régime établit les prestations de cessation d'emploi que les employés recevront de façon suffisamment détaillée pour que les employés puissent déterminer le type et le montant des prestations qu'ils recevront à la cessation de leur emploi.

Questions et Discussions

Visitez le site web de l'IPSASB

<http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les responsabilités générales. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Questions de révision

Question 1

Les avantages sociaux à court terme sont des avantages sociaux qui doivent être réglés dans les douze mois suivant la fin de la période au cours de laquelle les employés rendent le service connexe. Lequel des énoncés suivants n'est pas un avantage à court terme ? Pourquoi ?

- a) Salaires, traitements, primes et cotisations de sécurité sociale
- b) Les primes de performance payables 15 mois après la fin de la période de référence; Salaires, traitements, primes et cotisations de sécurité sociale;
- c) Congé annuel qui peut être reporté pendant une période.

Question 2

Les employés d'une entité ont droit à 20 jours de congés payés par année civile. Les congés fériés non utilisés peuvent être reportés jusqu'à ce que l'employé mette fin à son emploi au sein de l'entité, date à laquelle l'entité paiera à l'employé tous les congés non utilisés (ils s'accumulent et sont acquis). Le congé est-il :

- a) Avantages sociaux à court terme
- b) Avantages postérieurs à l'emploi
- c) Autres avantages sociaux à long terme
- d) Indemnités de cessation d'emploi

Question 3

Une entité rembourse 50 % des frais médicaux des anciens employés entre la date de la retraite et l'âge de 65 ans si l'employé compte 25 ans ou plus de service au sein de l'entité. L'obligation de payer 50 % des frais médicaux postérieurs à l'emploi des anciens employés admissibles est la suivante :

- a) Avantages sociaux à court terme
- b) Avantages postérieurs à l'emploi – régime à cotisations définies
- c) Avantages postérieurs à l'emploi- régimes à prestations définies
- d) Autres avantages sociaux à long terme
- e) Indemnités de cessation d'emploi

Question 4

Un gouvernement a décidé de restructurer ses activités, ce qui entraîne un besoin de moins d'employés. Le gouvernement offre un règlement en espèces à tous les employés qui sont prêts à accepter un licenciement.

Lequel des énoncés suivants décrit le règlement en espèces ?

- a) Avantages sociaux à court terme
- b) Avantages postérieurs à l'emploi
- c) Autres avantages sociaux à long terme
- d) Indemnités de cessation d'emploi

Question 5

Un avantage à court terme est reconnu comme l'un des éléments suivants :

- a) À titre de passif et de charge au montant non actualisé qui devrait être payé après déduction des montants déjà payés
- b) À titre de passif et de charge à la valeur actualisée du montant prévu à payer
- c) À titre de passif et de dépense, à moins qu'une autre norme n'exige ou ne permette l'inclusion des avantages dans le coût d'un actif, au montant non actualisé qui devrait être payé, après déduction des montants déjà payés

Question 6

Les employés d'une entité ont chacun droit à 10 jours de congé de maladie par an. Les jours de maladie non utilisés sont reportés d'un an. Les jours reportés sont utilisés en premier. Les congés de maladie non utilisés ne sont pas acquis.

Le congé de maladie non utilisé est-il :

- a) un avantage à court terme
- b) une prestation postérieure à l'emploi
- c) un autre avantage à long terme
- d) une indemnité de cessation d'emploi ?

Comment le fait que les jours de maladie non utilisés ne soient pas acquis affecte-t-il la comptabilisation et l'évaluation de l'obligation ?

Question 7

Les faits sont les mêmes qu'à la question 6, sauf que les congés de maladie inutilisés peuvent être reportés prospectivement jusqu'à ce qu'un employé ait accumulé 220 jours dans sa banque de congés de maladie. L'expérience montre qu'à mesure que les employés approchent de la retraite, l'utilisation des congés de maladie augmente de sorte que lorsque la plupart des employés prennent leur retraite, leurs banques de congés de maladie accumulés sont épuisées.

- **Cela a-t-il une incidence sur la réponse à la question 6 ? Pourquoi ?**
- **Comment cela affecte-t-il la comptabilisation et l'évaluation de l'obligation ?**

Réponses aux questions de révision

Question 1

La bonne réponse est (b).

La prime de performance sera versée au cours d'un exercice financier au-delà de la période en cours plus 12 mois.

Question 2

La réponse est (c).

La réponse est fondée sur les définitions figurant dans la norme IPSAS 39.

L'avantage n'est pas un avantage à court terme puisque l'avantage ne doit pas être réglé entièrement avant 12 mois après la fin de la période au cours de laquelle les employés rendent un service connexe. Les avantages sociaux à court terme sont des avantages sociaux (autres que les avantages de cessation d'emploi) qui doivent être réglés entièrement avant douze mois après la fin de la période de déclaration au cours de laquelle les employés fournissent le service connexe.

Bien que la prestation puisse être versée à la cessation d'emploi, il ne s'agit pas d'une prestation postérieure à l'emploi ou d'une prestation de cessation d'emploi. Les avantages postérieurs à l'emploi sont des avantages sociaux (autres que les indemnités de cessation d'emploi et les avantages sociaux à court terme) qui sont payables après la fin de l'emploi. Les indemnités de cessation d'emploi sont des prestations payables à la suite de la décision d'une entité de mettre fin à l'emploi d'un employé avant la date normale de la retraite; ou la décision d'un employé d'accepter une offre d'avantages sociaux en échange de la cessation d'emploi.

Par élimination, les prestations de vacances inutilisées seraient « d'autres prestations à long terme. Les autres avantages sociaux à long terme sont tous les avantages sociaux autres que les avantages sociaux à court terme, les avantages postérieurs à l'emploi et les avantages liés à la cessation d'emploi.

Question 3

La réponse est (c).

En vertu du régime, l'entité a l'obligation de rembourser 50 % des frais médicaux engagés aux anciens employés après la fin de leur emploi. Par conséquent, il répond à la définition d'un régime d'avantages postérieurs à l'emploi.

Il ne s'agit pas d'un régime à cotisations déterminées puisque l'obligation ne se limite pas au versement de cotisations fixes à une entité distincte. Il s'agit donc d'un régime à prestations déterminées.

Bien que les avantages postérieurs à l'emploi ne deviennent payables que si l'employé retraité engage des frais médicaux admissibles, l'entité contracte toujours une obligation pendant que l'employé rend service. En vertu de la norme IPSAS 39, une obligation est créée lorsque l'employé rend un service qui lui donnera droit à l'avantage si l'événement spécifié se produit. La probabilité que l'événement spécifié se produise affecte la mesure de l'obligation, mais ne détermine pas si l'obligation existe.

Question 4

La bonne réponse est (d).

Les définitions des avantages sociaux à court terme, postérieurs à l'emploi et autres avantages à long terme excluent expressément les indemnités de cessation d'emploi. En effet, les premiers types d'avantages sont accordés par une entité en échange de services rendus par les employés. La norme IPSAS 25 traite séparément des prestations de cessation de service parce que l'événement qui donne lieu à une obligation est la cessation d'emploi plutôt que le service de l'employé.

Autrement dit, les indemnités de cessation d'emploi ne sont pas des avantages sociaux accordés par un employeur en échange de services rendus par les employés.

La distinction est importante parce qu'elle a une incidence sur les critères de reconnaissance des prestations de cessation d'emploi.

Question 5

La réponse est (c).

Lorsqu'un employé a rendu service à une entité au cours d'une période comptable, l'entité doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages sociaux à court terme qui devraient être payés en échange de ce service :

- a) En tant que passif (charges à payer), après déduction de tout montant déjà payé. Si le montant déjà payé dépasse le montant non actualisé des prestations, l'entité doit comptabiliser cet excédent comme un actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement anticipé entraînera, par exemple, une réduction des paiements futurs ou un remboursement en espèces; et
- b) À titre de dépense, à moins qu'une autre norme n'exige ou n'autorise l'inclusion des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IPSAS 12, Stocks, et IPSAS 17, Immobilisations corporelles).

Question 6

L'indemnité de congé de maladie est (a), un avantage à court terme de l'employé.

Il s'agit d'un cumul d'avantages sociaux pour les absences rémunérées. Toutefois, étant donné que l'avantage du personnel doit être réglé dans les douze mois suivant la fin de la période au cours de laquelle les employés rendent le service correspondant, l'obligation à court terme au titre des avantages sociaux est évaluée sur une base non actualisée.

Dans ce cas, puisque les jours de maladie non utilisés ne sont pas acquis, l'entité estimerait le passif en fonction de ses attentes quant au nombre de jours de maladie reportés qui seront utilisés au cours de l'année suivante. Par exemple, si l'on s'attend à ce que 25 % des jours inutilisés soient utilisés au cours de la période subséquente, il estimerait le passif en fonction de la rémunération moyenne estimative par jour multipliée par 25 % du total des jours de maladie inutilisés reportés.

Si le congé de maladie non utilisé était acquis, la prestation serait évaluée au montant qui serait versé.

Question 7


L'indemnité de congé de maladie est classée comme Autres avantages sociaux à long terme. Il est important que les avantages sociaux à court terme des employés soient comptabilisés et mesurés comme les montants non actualisés qui devraient être versés.

Le montant comptabilisé à titre de passif au titre des autres avantages sociaux à long terme correspond au total net des montants suivants :

- a) la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture;
- b) Moins la juste valeur à la date de clôture de l'actif du régime (le cas échéant) à partir duquel les obligations doivent être réglées directement.

L'avantage est une absence compensée cumulative. Les congés de maladie peuvent être reportés et peuvent être utilisés dans des périodes ultérieures si le droit de la période en cours n'est pas utilisé intégralement.

L'entité utilise la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours des années de service connexe.



Avantages du personnel: Avantages postérieurs à l'emploi



Avantages du personnel: Avantages postérieurs à l'emploi

Le manuel des normes comptables internationales du secteur Public est la principale source faisant autorité sur les principes comptables internationaux généralement reconnus pour les entités du secteur public.

La comptabilisation des régimes d'avantages sociaux des employés est complexe et nécessite des hypothèses actuarielles pour mesurer l'obligation et la charge, le traitement des gains et pertes actuariels et l'utilisation de techniques d'estimation qui tiennent compte du fait que les obligations peuvent être réglées de nombreuses années après que les employés aient rendu le service connexe. Le passif peut impliquer non seulement une obligation légale en vertu des modalités formelles des régimes d'avantages sociaux, mais aussi des obligations implicites découlant des pratiques informelles d'une entité. Il s'agit d'un domaine qui est susceptible d'entraîner un changement important lorsque les entités passent à une comptabilité d'exercice intégrale.

Le caractère à forte intensité de main-d'œuvre des activités de nombreuses entités du secteur public signifie que les passifs et les dépenses liés aux avantages sociaux du personnel sont susceptibles d'être particulièrement importants dans l'évaluation de la performance financière et de la situation financière de ces entités.

Ce module se concentre sur les exigences de la norme IPSAS 39, Avantages du personnel. La norme IPSAS 39 prescrit les exigences en matière de comptabilisation, d'évaluation, de présentation et de divulgation des avantages du personnel dans les états financiers des entités du secteur public.

L'application des exigences de la norme IPSAS 39 peut s'avérer difficile pour de nombreuses entités du secteur public. À l'heure actuelle, de nombreuses entités du secteur public ne comptabilisent peut-être pas les passifs liés aux avantages du personnel et ne disposent donc pas des systèmes nécessaires pour fournir les informations requises pour la déclaration en vertu de la norme IPSAS 39. Lorsque les entités comptabilisent des passifs liés aux avantages du personnel, cela peut être sur une base différente de celle requise par IPSAS 39. Dans certains cas, l'adoption de la norme IPSAS 39 pourrait donner lieu à des tensions avec les projections budgétaires et d'autres informations prospectives. La comptabilisation des avantages sociaux exige de la direction qu'elle porte des jugements, en dehors de ceux impliquant des estimations, dans le processus d'application des normes IPSAS 39.



Avantages postérieurs à l'emploi

- Peuvent être importants pour les entités du secteur public
- Payables après la fin de l'emploi
 - Régimes à cotisations définies
 - Responsabilité limitée aux cotisations annuelles fixes
 - Risque actuariel et de placement assumé par l'employé
 - Régimes à prestations définies
 - L'obligation de l'entité est de fournir les avantages de convenus
 - Risque actuariel et de placement assumé par l'employeur
 - Régimes inter-entreprises

Ce module traite de la comptabilisation, de l'évaluation et des informations à fournir liées aux avantages postérieurs à l'emploi.

Il s'agit notamment des prestations de retraite comme les pensions et d'autres avantages postérieurs à l'emploi comme l'assurance-vie et les soins médicaux. Les régimes à cotisations déterminées et à prestations déterminées seront abordés. Cette classification est fondée sur la substance économique du plan.

Pour les régimes à cotisations déterminées, l'obligation d'une entité est limitée au montant qu'elle verse au fonds. L'employé reçoit des avantages postérieurs à l'emploi en fonction des cotisations versées au régime et du rendement des placements. L'employé assume le risque actuariel et de placement, c'est-à-dire les risques que les avantages soient moindres que prévu et que les actifs investis soient insuffisants pour répondre aux avantages prévus.

Pour les régimes à prestations définies, l'entité accepte de fournir des prestations convenues, ce qui signifie que le risque actuariel et de placement incombe à l'employeur.

Les régimes interentreprises ne sont pas abordés dans ce module; IPSAS 39 comprend des orientations si les participants ont besoin de plus de détails.



Régimes à cotisations déterminées

- Payés en échange de services rendus par les employés
- Cotisations payables comptabilisées comme passif et charge
- Les cotisations non dues dans les douze mois suivant la fin de la période sont actualisées
- Le montant comptabilisé à titre de charge pour la période doit être divulgué

La comptabilisation des régimes à cotisations déterminées est relativement simple, car l'obligation de l'entité pour chaque période est déterminée par les montants à cotiser pour cette période. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est requise pour mesurer l'obligation ou la charge, et il n'y a pas de gains ou de pertes actuariels. Les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, à moins qu'elles ne soient pas censées être entièrement réglées avant douze mois après la fin de la période au cours de laquelle les employés rendent le service connexe – dans ce cas, elles sont actualisées.

Lorsqu'un employé a rendu service à une entité au cours d'une période, l'entité comptabilise la cotisation payable à un régime à cotisations déterminées en échange de ce service comme un passif, après déduction de toute cotisation déjà versée, et comme une dépense, à moins qu'une autre norme n'exige ou ne permette l'inclusion de la cotisation dans le coût d'un actif (voir : par exemple, IPSAS 12 et IPSAS 17).

L'entité doit indiquer le montant comptabilisé à titre de charge pour les régimes à cotisations déterminées.

Exemple illustratif

Scénario

Les cotisations annuelles de 2 % des gains bruts annuels sont dues à un régime à cotisations définies. Pour l'exercice clos le 31 décembre, les gains bruts de 20X1 ont totalisé 15 millions de CU et des paiements ont été effectués de 350 000 UC (dont 150 000 UC pour 20X0).

- La dépense pour la période (a) est-elle de 350 000 CU (b) de 300 000 UC (c) de 200 000 CU ? Expliquer
- Le passif au 31 décembre 20X1 (a) 300 000 CU (b) 100 000 CU (c) est-il nul ? Expliquer
- La dépense est-elle (a) 500 000 CU (b) 300 000 CU si l'entité a payé 500 000 CU ? Expliquer

Réponse

(a) La dépense pour l'exercice est de (b) 300 000 CU. La cotisation payable à un régime à cotisations déterminées est comptabilisée à titre de charge dans la période où un employé a rendu service au même titre que pour les avantages sociaux à court terme. Le calcul est le suivant :

Gains bruts 15 millions CU * 2% = 300, 000 CU

(b) Le passif au 31 décembre 20X1 est de (b) 100 000 CU calculé comme suit :

CU 300,000 – période payée pour le service courant 200,000 CU = CU 100,000

(c) Si l'entité effectuait des paiements totalisant 500 000 CU, la dépense serait de (b) 300 000 CU. Il enregistrerait un actif (dépense payée d'avance) de 50 000 CU. Le montant versé dépasse les contributions qui devraient être versées dans la mesure où le paiement anticipé entraînera une réduction des paiements futurs. Les calculs se présentent comme suit:

(500 000 CU – 150 000 CU) moins les dépenses 300 000 CU = 50 000 CU (prépayé)

Régimes à prestations définies

- Complexe
- Exige des hypothèses actuarielles – habituellement un actuairé qualifié est impliqué
- Peut-être non financé, partiellement financé ou entièrement financé
- Inclus certains régimes de retraite, assurance-vie après emploi et régimes médicaux

La comptabilisation des régimes à prestations déterminées est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour mesurer l'obligation et la charge. Il y a aussi la possibilité de gains et de pertes actuariels et les obligations sont actualisées parce qu'elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les employés ont fourni les services.

Les régimes à prestations déterminées peuvent être capitalisés, partiellement capitalisés ou non capitalisés – les régimes de retraite peuvent être capitalisés ou partiellement capitalisés en raison d'exigences législatives; Les autres avantages postérieurs à l'emploi sont moins susceptibles d'être financés.

La tâche comptable fondamentale consiste à déterminer le montant de l'obligation que les prestations de retraite doivent imputer à chaque période de service des employés. Cela signifie déterminer le montant du passif à la date des états financiers et la valeur des avantages sociaux que les employés ont gagnés au cours de la période, qui représente la charge de cette période.

La présente section est axée sur ces deux calculs – le passif net au titre des prestations définies (actif) et le coût des prestations acquises – et passe en revue les éléments de chacun de ces montants.

Le coût ultime d'un régime à prestations déterminées peut être influencé par de nombreuses variables, comme les salaires finaux, le roulement et la mortalité des employés, les tendances des coûts médicaux et, dans le cas d'un régime capitalisé, les revenus de placement sur l'actif du régime. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude devrait persister sur une longue période.

Le service de l'employé donne lieu à une obligation en vertu d'un régime à prestations déterminées même si les avantages sont conditionnels à un emploi futur (en d'autres termes, ils ne sont pas acquis). Le service de l'employé avant la date d'acquisition donne lieu à une obligation implicite puisque, à chaque date de déclaration successive, le montant du service futur qu'un employé devra rendre avant d'avoir droit à la prestation est réduit. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité tient compte de la probabilité que certains employés ne satisfassent à aucune exigence d'acquisition.

La comptabilisation des régimes à prestations déterminées est complexe, car des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour mesurer l'obligation et la charge. Pour déterminer ces montants, il faut non seulement tenir compte des transactions et des événements passés; Il faut également formuler des hypothèses sur des événements futurs, comme l'inflation, le rendement des placements, les frais médicaux, le roulement du personnel et la mortalité. Il est probable que l'expérience réelle diffère des hypothèses actuarielles formulées au sujet d'événements économiques futurs entraînant des gains et des pertes actuariels. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée, car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les employés aient rendu le service connexe.

La plupart des organisations font appel à un actuaire qualifié pour mesurer toutes les obligations importantes au titre des avantages postérieurs à l'emploi. La plupart des organisations n'ont pas la capacité interne d'effectuer une évaluation actuarielle des avantages postérieurs à l'emploi.

Détermination du passif net au titre des prestations définies (actif)

- Déterminer le déficit ou l'excédent
 - Estimer le coût final pour l'entité à l'aide d'une technique actuarielle (la méthode des unités de crédit projetées)
 - Actualiser ce coût pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies
 - Déduire la juste valeur de tout actif du régime de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies
- Déterminer le passif net au titre des prestations définies (actif)
 - Déficit ou excédent déterminé comme ci-dessus, ajusté pour tenir compte de tout effet de la limitation d'un actif net au titre des prestations définies au plafond de l'actif

La comptabilisation par une entité des régimes à prestations déterminées comporte les étapes suivantes :

- a) Déterminer le déficit ou l'excédent. Il s'agit de :
 - (i) En utilisant une technique actuarielle, la méthode des unités de crédit projetées, pour faire une estimation fiable du coût final pour l'entité de la prestation que les employés ont acquise en échange de leurs états de service au cours de l'exercice en cours et des exercices antérieurs. Pour ce faire, l'entité doit déterminer le montant des prestations attribuables à la période en cours et aux périodes antérieures et faire des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (telles que le roulement du personnel et la mortalité) et les variables financières (comme le roulement du personnel et la mortalité) et les variables financières (comme les augmentations futures des salaires et des frais médicaux) qui auront une incidence sur le coût de la prestation;
 - (ii) Actualisation de cet avantage afin de déterminer la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de l'exercice;
 - (iii) Déduire la juste valeur de tout actif du régime de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies.
- b) Déterminer le montant du passif net au titre des prestations définies (actif) comme étant le montant du déficit ou de l'excédent déterminé en a), ajusté pour tenir compte de tout effet de la limitation d'un actif net au titre des prestations définies au plafond de l'actif.
- c) Déterminer les montants à comptabiliser en excédent ou en déficit.
- d) Déterminer les réévaluations du passif net au titre des prestations définies (actif), à comptabiliser en actif net/capitaux propres.

Une entité détermine le passif net au titre des prestations définies (actif) avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans les états financiers ne diffèrent pas sensiblement des montants qui seraient déterminés à la fin de la période de reporting.

Une entité rend compte non seulement de son obligation légale en vertu des modalités formelles d'un régime à prestations définies, mais aussi de toute obligation implicite découlant de ses pratiques informelles.

Montants à comptabiliser en excédent ou en déficit

- Coût des services courants
 - Le coût des services rendus au cours de l'exercice est l'augmentation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus par les employés au cours de la période en cours.
- Tout coût de service antérieur et gain ou perte lors du règlement
 - Le coût des services passés est la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour le service des employés au cours d'exercices antérieurs, résultant d'une modification ou d'une réduction du régime
- Intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif)

Coût des Services courants

Une entité utilise la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours des services et, le cas échéant, le coût des services passés.

La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode des prestations accumulées au prorata du service ou méthode des prestations/années de service) considère chaque période de service comme donnant lieu à une unité supplémentaire de droit aux prestations et mesure chaque unité séparément pour constituer l'obligation finale.

Pour déterminer la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours des services rendus et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entité attribue les prestations aux périodes de service selon la formule de calcul des prestations du régime. Toutefois, si le service d'un employé au cours des années ultérieures conduit à un niveau d'avantages sensiblement plus élevé que les années précédentes, l'entité doit attribuer l'avantage sur une base linéaire de:

- a) La date à laquelle le service de l'employé donne lieu pour la première fois à des prestations en vertu du régime (que les prestations soient ou non conditionnelles à un service ultérieur) jusqu'à ce que
- b) La date à laquelle le service ultérieur de l'employé n'entraînera aucun montant important d'autres avantages en vertu du régime, à l'exception d'autres augmentations salariales.

La méthode des unités de crédit projetées exige qu'une entité attribue l'avantage à la période en cours (afin de déterminer le coût des services rendus au cours de la période courante) et à la période courante et à la période antérieure (afin de déterminer la valeur actualisée des obligations au titre des prestations définies). Une entité attribue des prestations aux périodes au cours desquelles l'obligation de fournir des avantages postérieurs à l'emploi naît. Cette obligation naît lorsque les employés rendent des services en échange d'avantages postérieurs à l'emploi qu'une entité s'attend à payer au cours des périodes de reporting futures. Les techniques actuarielles permettent à une entité de mesurer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

Le service de l'employé donne lieu à une obligation en vertu d'un régime à prestations déterminées même si les prestations sont conditionnelles à un emploi futur (en d'autres termes, elles ne sont pas acquises). Le service de l'employé avant la date d'acquisition donne lieu à une obligation implicite parce que, à la fin de chaque période de déclaration successive, le montant du service futur qu'un employé devra rendre avant d'avoir droit à la prestation est réduit.

Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité tient compte de la probabilité que certains employés ne satisfassent à aucune exigence d'acquisition.

L'obligation augmente jusqu'à la date à laquelle le service ultérieur de l'employé n'entraînera aucun montant important d'autres avantages. Par conséquent, toutes les prestations sont attribuées aux périodes se terminant à cette date ou avant.

Les prestations sont attribuées aux périodes comptables individuelles selon la formule de calcul des prestations du régime. Toutefois, si le service d'un employé au cours des années ultérieures donne lieu à un niveau d'avantages sensiblement plus élevé qu'au cours des années précédentes, l'entité attribue l'avantage selon la méthode linéaire jusqu'à la date à laquelle le service ultérieur de l'employé n'entraînera aucun montant significatif d'autres avantages. C'est parce que le service de l'employé tout au long de la période conduira finalement à des avantages à ce niveau supérieur.

Coût des services passés

Le coût des services passés est la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour le service des employés au cours d'exercices antérieurs, résultant d'une modification du régime (introduction ou retrait d'un régime à prestations définies ou modification d'un régime à prestations déterminées) ou d'une réduction (réduction significative par l'entité du nombre d'employés couverts par un régime).

Lorsqu'elle détermine le coût des services passés ou un gain ou une perte sur règlement, l'entité doit réévaluer le passif net au titre des prestations définies (actif) en utilisant la juste valeur actuelle des actifs du régime et les hypothèses actuarielles actuelles (y compris les taux d'intérêt courants du marché et les autres prix courants du marché), en tenant compte :

- a) Des prestations offertes en vertu du régime et l'actif du régime avant la modification, la réduction ou le règlement du régime; et
- b) Des prestations offertes en vertu du régime et l'actif du régime après la modification, la réduction ou le règlement du régime.

Une entité n'a pas besoin de faire de distinction entre le coût des services passés résultant d'une modification du plan, le coût des services passés résultant d'une réduction et un gain ou une perte sur règlement si ces transactions se produisent ensemble. Dans certains cas, une modification au régime a lieu avant un règlement, par exemple lorsqu'une entité modifie les prestations en vertu du régime et règle les prestations modifiées plus tard. Dans ces cas, l'entité comptabilise le coût des services passés avant tout gain ou perte lors du règlement.

Intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif)

Un entité détermine l'intérêt net sur le passif net au titre des prestations définies (actif) en multipliant le passif net au titre des prestations définies (actif) par le taux d'actualisation.

Pour déterminer l'intérêt net, une entité utilise le passif net au titre des prestations définies (actif) et le taux d'actualisation déterminé au début de la période de reporting annuel.

Les intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif) peuvent être considérés comme comprenant les produits d'intérêts sur l'actif du régime, le coût des intérêts sur l'obligation au titre des prestations définies et les intérêts sur l'effet du plafond de l'actif (le cas échéant).

Le taux utilisé pour actualiser les obligations liées aux avantages postérieurs à l'emploi (capitalisées et non capitalisées) devrait refléter la valeur temporelle de l'argent. La devise et la durée de l'instrument financier choisi pour refléter la valeur temporelle de l'argent devraient être compatibles avec la devise et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.



Réévaluation du passif net au titre des prestations définies (actif) comptabilisé en actif net/capitaux propres

- Gains et pertes actuariels
- Rendement de l'actif du régime, à l'exclusion des montants inclus dans l'intérêt net sur le passif net au titre des prestations définies (actif)
- Toute modification de l'effet du plafond d'actif

Gains et pertes actuariels

Les gains et pertes actuariels résultent de l'augmentation ou de la diminution de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies en raison de changements apportés aux hypothèses actuarielles et des ajustements liés à l'expérience.

Différents types d'hypothèses actuarielles sont utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations déterminées.

Différents types d'hypothèses actuarielles sont utilisées pour déterminer l'obligation au titre des prestations déterminées.

Les hypothèses démographiques portent sur des questions telles que :

- a) La mortalité;
- b) Les taux de roulement du personnel, d'invalidité et de retraite anticipée;
- c) La proportion de participants au régime ayant des personnes à charge qui seront éligibles aux prestations;
- d) La proportion de participants au régime qui choisiront chaque mode de paiement offert en vertu des modalités du régime; et
- e) Les taux de réclamation en vertu des régimes d'assurance-maladie.

Les hypothèses financières portent sur des éléments tels que :

- a) Le taux d'actualisation;
- b) Les niveaux d'avantages sociaux, à l'exclusion de tout coût des avantages à assumer par les employés, et le salaire futur;
- c) Dans le cas des prestations médicales, les frais médicaux futurs, y compris les frais de traitement des demandes et
- d) Les impôts payables par le régime sur les cotisations relatives au service avant la fin de la période de déclaration ou sur les prestations résultant de ce service.

Les causes des gains et pertes actuariels comprennent, par exemple :

- a) Des taux étonnamment élevés ou faibles de roulement du personnel, de retraite anticipée ou de mortalité ou d'augmentation des salaires, des avantages sociaux ou des frais médicaux;
- b) L'effet des changements apportés aux hypothèses concernant les options de paiement des prestations;
- c) L'effet des changements dans les estimations du roulement futur du personnel, de la retraite anticipée ou de la mortalité ou de l'augmentation des salaires, des avantages sociaux ou des frais médicaux; et
- d) L'effet des variations du taux d'actualisation.

Les gains et pertes actuariels ne comprennent pas les variations de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies découlant de l'introduction, de la modification, de la réduction ou du règlement du régime à prestations déterminées, ni les changements apportés aux prestations payables en vertu du régime à prestations déterminées. De tels changements entraînent des coûts de service antérieurs ou des gains ou des pertes lors du règlement.

Rendement de l'actif du régime

L'intérêt net sur le passif net au titre des prestations définies (actif) est comptabilisé en excédent ou en déficit. Étant donné que le passif (actif) au titre des prestations déterminées est un chiffre net, une partie du rendement de l'actif du régime est incluse dans le montant net des intérêts.

Toutefois, le montant net des intérêts est calculé à l'aide du taux d'actualisation et il est donc peu probable qu'il soit le même que le rendement réel de l'actif du régime, qui est évalué à la juste valeur.

La différence entre l'intérêt sur l'actif du régime inclus dans le montant net des intérêts et le rendement réel de l'actif du régime est comptabilisée dans le cadre de la réévaluation du passif net au titre des prestations définies (actif) comptabilisé en actif net/capitaux propres.

Pour déterminer le rendement de l'actif du régime, l'entité déduit les coûts de gestion de l'actif du régime et tout impôt payable par le régime lui-même, à l'exception de l'impôt inclus dans les hypothèses actuarielles utilisées pour mesurer l'obligation au titre des prestations définies. Les autres frais d'administration ne sont pas déduits du rendement de l'actif du régime.

Modification de l'effet du plafond des actifs

Le plafond de l'actif peut s'appliquer lorsqu'un régime à prestations déterminées est excédentaire, c'est-à-dire qu'il a un actif net à prestations déterminées. De nombreux régimes à prestations déterminées du secteur public ont un déficit, c'est-à-dire un passif net au titre des prestations déterminées, et les exigences relatives au plafond de l'actif ne s'appliqueront pas.

Lorsqu'un régime à prestations déterminées a un actif net au titre des prestations déterminées, les variations de l'effet du plafond de l'actif sont comptabilisées sous forme de réévaluations, comme il est décrit ci-dessous.

Les intérêts sur l'effet du plafond de l'actif font partie de la variation totale de l'effet du plafond de l'actif et sont déterminés en multipliant l'effet du plafond de l'actif par le taux d'actualisation. L'entité détermine l'effet du plafond de l'actif au début de la période de reporting annuel. La différence entre les intérêts sur l'effet du plafond de l'actif et la variation totale de l'effet du plafond de l'actif est incluse dans la réévaluation du passif net au titre des prestations définies (actif).

Exemple d'illustration

	Obligation du régime à prestations définies	Actifs du régime	Passif net au titre des prestations définies
Solde d'ouverture	(500)	400	(100)
Coût des services dans l'année	(125)		(125)
Intérêt net/ Charges dans l'année	(35)	28	(7)
Réévaluation dans l'année	(80)	55	(25)
Solde de clôture	(740)	483	(257)

Au début de l'année, le régime à prestations déterminées d'une entité a un passif net au titre des prestations définies de 100 CU. Les deux composantes du passif net au titre des prestations définies sont les suivantes :

- a) Obligations au titre des prestations définies de 500 UC (évaluées à leur valeur actuelle); et
- b) Actifs du régime de 400 UC (évalués à la juste valeur)

Le taux d'actualisation utilisé pour mesurer le régime à prestations déterminées est de 7 %.

À la fin de l'exercice, l'entité fait appel à un actuaire qualifié pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies, le coût du service pour l'exercice et la juste valeur de l'actif du régime à la date de clôture.

Le rapport actuariel indique que la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture est de 740 CU et que le coût du service pour l'année est de 125 CU. La juste valeur de l'actif du régime à la date de clôture est de 483 CU. Par conséquent, le passif net au titre des prestations définies à la date de clôture est de 257 CU.

Ces montants tiennent compte des prestations versées et des cotisations reçues au cours de l'année.

L'intérêt net sur le passif net au titre des prestations définies est calculé en appliquant le taux d'actualisation au solde d'ouverture du passif :

$$\text{CU } 100 * 7\% = \text{CU } 7$$

Cela équivaut à des charges d'intérêts de 35 CU sur l'obligation au titre des prestations définies (500 CU * 7%) et à des revenus d'intérêts de 28 CU sur les actifs du régime (400 CU * 7%).

Les réévaluations de l'obligation au titre des prestations définies s'élèvent à 80 CU :

$$(740 \text{ CU} - 500 \text{ CU} - 125 \text{ CU} - \text{CU } 35)$$

Les réévaluations découlent des variations actuarielles et sont comptabilisées en actif net/capitaux propres.

Le rendement de l'actif du régime au cours de l'exercice est de 83 CU, soit la différence entre les soldes d'ouverture et de clôture (483 CU – 400 CU).

De ce montant, le CU 28 a été comptabilisée comme une composante de l'intérêt net sur le passif au titre des prestations définies. Le solde de 55 CU (83 CU – 28 CU) est comptabilisé comme le rendement de l'actif du régime en actif net/capitaux propres.

Actifs du régime

- Les actifs du régime comprennent:
 - Les actifs détenus par une caisse de gestion à long terme des avantages du personnel; et
 - Les polices d'assurance admissibles
- Exclure les cotisations impayées dues par l'entité déclarante
- Lorsque les actifs du régime comprennent des polices d'assurance admissibles qui correspondent exactement au montant et au moment où une partie ou la totalité des prestations payables en vertu du régime, la juste valeur de ces polices d'assurance est réputée être la valeur actualisée des obligations connexes.

Les actifs détenus par une caisse d'avantages sociaux à long terme sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables émis par l'entité déclarante) qui :

- a) sont détenus par une entité (un fonds) qui est juridiquement distincte de l'entité déclarante et qui existe uniquement pour payer ou financer les avantages sociaux des employés; et
- b) Ne peuvent être utilisés que pour payer ou financer les avantages sociaux du personnel, ne sont pas accessibles aux créanciers de l'entité déclarante (même en cas de faillite) et ne peuvent être retournés à l'entité déclarante, sauf si :
 - (i) Le reste de l'actif de la caisse est suffisant pour s'acquitter de toutes les obligations connexes du régime ou de l'entité déclarante au titre des prestations du personnel; ou
 - (ii) Les actifs sont restitués à l'entité déclarante pour lui rembourser les prestations déjà versées.

Une police d'assurance admissible est une police d'assurance émise par un assureur qui n'est pas une partie liée (telle que définie dans la norme IPSAS 20) de l'entité déclarante, si le produit de la police:

- a) Ne peut être utilisé que pour payer ou financer les avantages sociaux des employés en vertu d'un régime à prestations déterminées; et
- b) Ne sont pas accessibles aux créanciers de l'entité déclarante (même en cas de faillite) et ne peuvent être payés à l'entité déclarante, sauf si :
 - (i) Le produit représente des excédents d'actifs qui ne sont pas nécessaires pour que la police puisse s'acquitter de toutes les obligations connexes au titre des avantages du personnel; ou
 - (ii) Le produit est reversé à l'entité déclarante pour lui rembourser les avantages sociaux déjà versés.

Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues par l'entité déclarante au fonds, ainsi que tout instrument financier non transférable émis par l'entité et détenu par le fonds.

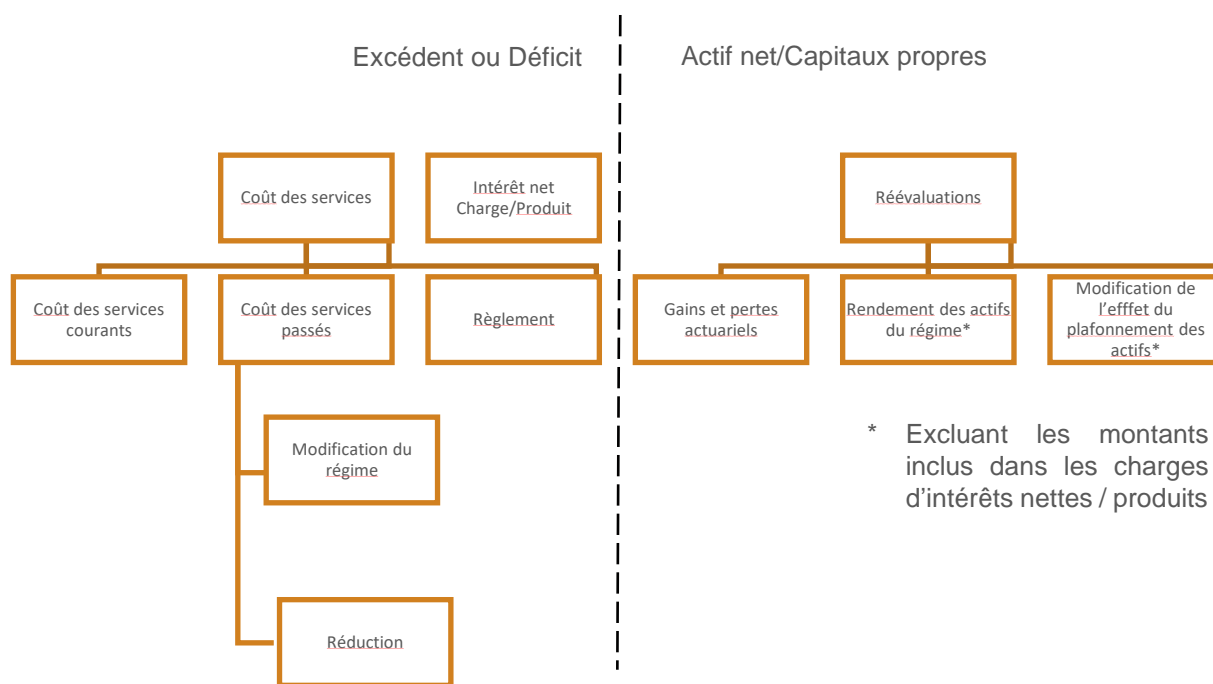
L'actif du régime est réduit de tout passif de la caisse qui n'est pas lié aux avantages sociaux du personnel, par exemple, les dettes et passifs commerciaux et autres résultant d'instruments financiers dérivés.

L'actif du régime peut comprendre des polices d'assurance admissibles.

Lorsque l'actif du régime comprend des polices d'assurance admissibles qui correspondent exactement au montant et au moment où une partie ou la totalité des prestations payables en vertu du régime, la juste valeur de ces polices d'assurance est réputée être la valeur actualisée des obligations connexes (sous réserve de toute réduction requise si les montants à recevoir en vertu des polices d'assurance ne sont pas recouvrables intégralement).

Coût des prestations définies

Le diagramme illustre les composantes du coût des prestations définies et leur présentation dans les états financiers.





Présentation

- Présentation conformément à IPSAS 1
- L'actif et le passif de différents régimes ne sont pas compensés, sauf dans des circonstances particulières
- Distinction actuelle/non actuelle
- Composantes des coûts des prestations définies

Une entité peut compenser un actif relatif à un régime avec un passif lié à un autre régime lorsque, et seulement lorsque, l'entité :

- a) A le droit exécutoire d'utiliser un excédent d'un régime pour régler des obligations en vertu de l'autre régime; et
- b) A l'intention soit de régler les obligations sur une base nette, soit de réaliser l'excédent dans un régime et de régler son obligation en vertu de l'autre régime simultanément.

Certaines entités distinguent les actifs et passifs circulants des actifs et passifs non courants. La norme IPSAS 39 ne précise pas si une entité doit distinguer les parties courantes et non courantes des actifs et des passifs découlant des avantages postérieurs à l'emploi.

Une entité est tenue de comptabiliser le coût des services et les intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif) en excédent ou en déficit. La norme IPSAS 39 ne précise pas comment une entité doit présenter le coût du service et les intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif). Une entité présente ces composants conformément à la norme IPSAS 1.

Une entité présente les éléments relatifs aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi dans ses états financiers conformément aux normes IPSAS 1. La présentation dépendra du niveau d'agrégation appliqué par l'entité et du format de ses états financiers (par exemple, si l'état de la performance financière rend compte des dépenses par fonction ou par nature).

On trouvera de plus amples détails sur les exigences de présentation dans IPSAS 1 dans le [module Présentation](#).



Informations à fournir

- Une entité fournit une information qui :
 - Explique les caractéristiques de ses régimes à prestations définies et les risques qui y sont associés
 - Identifie et explique les montants dans ses états financiers découlant de ses régimes à prestations définies
 - Décrit comment ses régimes à prestations déterminées peuvent influencer sur le montant, le calendrier et l'incertitude des flux de trésorerie futurs de l'entité.

Les exigences de divulgation prévues dans IPSAS 39 en ce qui concerne les avantages postérieurs à l'emploi sont étendues.

Le jugement professionnel est nécessaire pour déterminer les divulgations à faire; IPSAS 39 identifie les domaines suivants où le jugement sera nécessaire :

- a) le niveau de détail nécessaire pour satisfaire aux exigences de divulgation;
- b) l'importance à accorder à chacune des diverses exigences;
- c) Le degré d'agrégation ou de désagrégation à entreprendre; et
- d) Si les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations supplémentaires pour évaluer les informations quantitatives divulguées

Pour expliquer les montants dans les états financiers, l'entité fournit un rapprochement entre le solde d'ouverture et le solde de clôture pour chacun des éléments suivants, le cas échéant :

- a) Le passif net au titre des prestations définies (actif), faisant apparaître des rapprochements distincts pour:
 - (i) Actifs du régime
 - (ii) La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.
 - (iii) L'effet du plafond des actifs.
- b) Tout droit de remboursement. L'entité doit également décrire la relation entre tout droit de remboursement et l'obligation connexe.

Chaque rapprochement doit montrer chacun des éléments suivants, le cas échéant :

- a) Coût du service courant.
- b) Intérêts produits ou charges
- c) Réévaluations du passif net au titre des prestations définies (actif), en indiquant séparément:
 - (i) Le rendement de l'actif du régime, à l'exclusion des montants inclus dans les intérêts visés à l'alinéa b).
 - (ii) Gains et pertes actuariels résultant de modifications des hypothèses démographiques.
 - (iii) Gains et pertes actuariels résultant de modifications des hypothèses financières.
 - (iv) Variations de l'effet de la limitation d'un actif net au titre des prestations définies au plafond de l'actif, à l'exclusion des montants inclus dans les intérêts visés à l'alinéa b). L'entité doit également indiquer comment elle a déterminé l'avantage économique maximal disponible, c'est-à-dire si ces avantages prendraient la forme de remboursements, de réductions des cotisations futures ou d'une combinaison des deux.
- d) Le coût des services passés et les gains et pertes découlant des règlements. Il n'est pas nécessaire de distinguer le coût des services passés et les gains et pertes découlant des règlements s'ils se produisent ensemble.
- e) L'effet des variations des taux de change.
- f) Les cotisations au régime, en indiquant séparément celles de l'employeur et des participants au régime.

Les exigences détaillées dépassent le cadre de ce module, et les participants sont invités à se référer directement à IPSAS 39 pour plus de détails.

Questions and Discussion

Visitez le site web de l'IPSASB webpage <http://www.ipsasb.org>

Ceci conclut notre module sur les avantages du personnel: avantages postérieurs à l'emploi. Les participants doivent se référer aux questions de la revue pour tester leurs connaissances.

Questions de revision

Question 1

Une entité comptabilise un passif et une charge pour un régime à cotisations déterminées lorsqu'un employé a rendu des services :

- a) À la valeur actuelle de la contribution payable
- b) Au montant de la cotisation payable sur la même base que pour les avantages sociaux à court terme
- c) Au montant de la cotisation payable sur la même base que pour les avantages sociaux à court terme, à moins que les cotisations ne tombent pas entièrement exigibles avant douze mois après la fin de la période où elles sont actualisées

Question 2

La tâche comptable des régimes à prestations déterminées consiste à déterminer :

- a) Déterminer le montant du financement requis pour l'obligation pour chaque période de service de l'employé
- b) Utiliser une méthode actuarielle et des hypothèses pour déterminer le montant du passif net au titre des prestations définies (actif) à la date des états financiers et le coût des prestations acquises au cours de la période
- c) Déterminer si l'actif du régime à prestations déterminées est suffisant pour faire face au règlement futur de l'obligation

Question 3

Un régime à prestations déterminées verse une prestation de 100 CU pour chaque année de service. Les avantages sont acquis après 10 ans de service, c'est-à-dire que si un employé quitte avant d'avoir accompli 10 ans de service, aucune prestation n'est payable.

En appliquant la méthode des unités de crédit projetées, l'entité devrait-elle reconnaître une obligation pour la première année de service de l'employé ?

Dans l'affirmative, comment l'entité devrait-elle déterminer le coût du service courant et la valeur actualisée de l'obligation ?

Si ce n'est pas le cas, pourquoi ?

Question 4

Laquelle des composantes suivantes d'un régime à prestations déterminées devrait être comptabilisée en excédent ou en déficit ?

- a) Coût des services rendus au cours de l'exercice
- b) Modifications au régime
- c) Rendement de l'actif du régime
- d) Réductions

Réponses aux questions de révision

Question 1

La réponse est (c).

La comptabilisation des régimes à cotisations déterminées est relativement simple parce que l'obligation de l'entité déclarante pour chaque période est déterminée par les montants à cotiser pour cette période. Les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf si elles ne deviennent pas entièrement exigibles avant douze mois après la fin de la période au cours de laquelle les employés fournissent le service correspondant. Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas exigibles en totalité avant douze mois après la fin de la période au cours de laquelle les employés rendent le service correspondant, elles sont actualisées selon les procédures spécifiées dans la norme IPSAS 39.

Question 2

La réponse est (b).

La tâche comptable fondamentale consiste à déterminer le montant de l'obligation que les prestations de retraite doivent imputer à chaque période de service des employés. Pour déterminer ces montants, il faut non seulement tenir compte des transactions et des événements passés; Il faut également prévoir des événements futurs, tels que l'inflation, le rendement des investissements, les frais médicaux, le roulement du personnel et la mortalité.

La comptabilisation des régimes à prestations déterminées est complexe, car des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour mesurer l'obligation et la charge, et il existe une possibilité de gains et de pertes actuariels. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée, car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les employés ont rendu le service connexe.

Déterminer si un régime de prestations de retraite devrait être capitalisé et le montant à capitaliser à chaque période est une question de gestion financière. L'objectif de financement est de déterminer une politique acceptable pour financer le coût ultime estimatif d'un régime de retombées économiques.

Les régimes à prestations déterminées peuvent ne pas être capitalisés ou être financés en tout ou en partie par les cotisations d'une entité, et parfois de ses employés, à une entité ou à un fonds qui est juridiquement distinct de l'entité déclarante et à partir duquel les avantages sociaux sont versés.

Étant donné que les objectifs de déterminer la politique de capitalisation la plus appropriée ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux de déterminer la méthode comptable la plus appropriée, la charge comptabilisée pour un régime à prestations déterminées n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour la période.

Question 3

Le service de l'employé donne lieu à une obligation en vertu d'un régime à prestations déterminées même si les prestations sont conditionnelles à un emploi futur (en d'autres termes, elles ne sont pas acquises). Le service de l'employé avant la date d'acquisition donne lieu à une obligation implicite parce que, à la fin de chaque période de déclaration successive, le montant du service futur qu'un employé devra rendre avant d'avoir droit à la prestation est réduit.

Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entité tient compte de la probabilité que certains employés ne satisfassent à aucune exigence d'acquisition.

Dans ces circonstances, un avantage de 100 CU est attribué à chaque année. Au cours de chacune des 10 premières années, le coût du service courant et la valeur actualisée de l'obligation reflètent la probabilité que l'employé ne puisse pas terminer ses 10 années de service.


Question 4

La réponse est (a), (b), et (d).

Les coûts des services rendus au cours de l'exercice (a), les coûts des services passés et les intérêts nets sur le passif net au titre des prestations définies (actif) sont comptabilisés en excédent ou en déficit.

Les modifications au régime b) et les réductions d) entraînent toutes deux des coûts de services passés qui ont été facturés.

Le rendement de l'actif du régime (c), à l'exclusion des montants inclus dans l'intérêt net sur le passif au titre des prestations définies (actif), est comptabilisé comme une réévaluation de l'actif net/des capitaux propres.



Les exposés-sondages, les documents de consultation et les autres publications de l'IFAC sont publiés par l'IFAC et ses droits d'auteur.

L'IFAC n'accepte aucune responsabilité pour les pertes causées à toute personne qui agit ou s'abstient d'agir en se fiant au contenu de cette publication, que cette perte soit causée par négligence ou autrement.

Le logo de l'IFAC, « Fédération internationale des comptables » et « IFAC » sont des marques déposées et des marques de service de l'IFAC aux États-Unis et dans d'autres pays.

Droits d'auteur © 2020 par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Tous droits réservés. Une autorisation écrite de l'IFAC est requise pour reproduire, stocker ou transmettre, ou pour faire d'autres utilisations similaires, de ce document, sauf lorsque le document est utilisé pour un usage individuel et non commercial uniquement. Contactez permissions@ifac.org.