

La majeure partie de la discussion sur les passifs – en général est basée sur IPSAS 19, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. La présente norme est basée sur IAS 37. Si les participants connaissent bien les IFRS, soulignez-le.

IPSAS 19 comprend des orientations supplémentaires sur les services collectifs et individuels. Cette question n'est pas abordée dans ce module, mais elle est traitée dans le module relatifs aux Dépenses.

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.

Toutes les informations contenues dans cette présentation sont exclusives et protégées par le droit d'auteur.

Passifs typiques

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

Passif 

Définition d'un passif

- **Un passif** est une obligation actuelle de l'entité donnant lieu à une sortie de ressources résultant d'un événement passé.
- Une **obligation actuelle** est une obligation juridiquement contraignante (obligation légale) ou une obligation juridiquement non contraignante, qu'une entité n'a guère ou pas d'alternative réaliste à éviter.

Liabilities 

Ces définitions sont tirées du *Cadre conceptuel*.

Lorsque le cadre conceptuel fait référence à une obligation juridiquement non contraignante, IPSAS 19 utilise le terme obligation implicite.

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

Exemple illustratif

Une entité a une date de clôture au 31 mars

1. Il a reçu 10 camions le 15 mars, avec le paiement de 500 000 CU dû dans trente jours
 2. Il 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 ?

Passif 

Réponses du module relatif au passif:

Scenario 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.

Scenario 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.

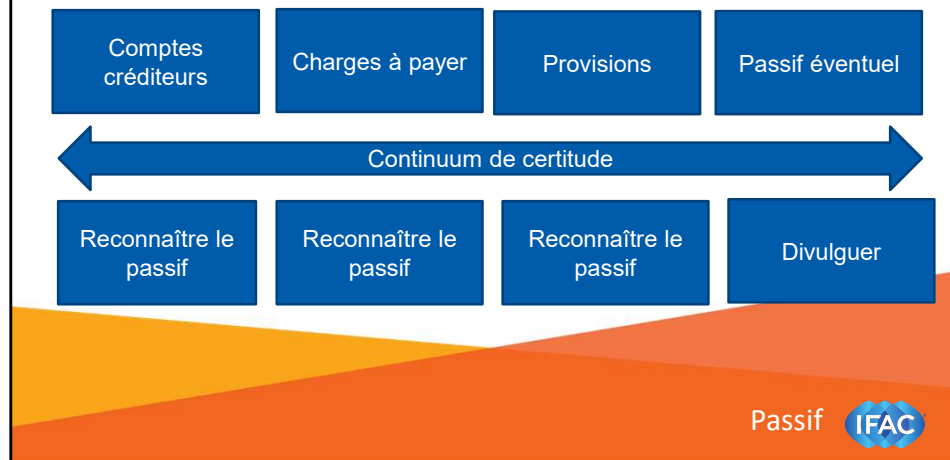
Scenario 3 – L'entité déclarera généralement une charge à payer dans son état de la situation financière pour les honoraires estimés pour les services d'audit. Les services d'audit se rapportent à l'exercice précédent, même s'ils sont fournis au cours de l'exercice suivant. L'obligation d'avoir des états 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 reconnaissance

Provisions – passif dont la date ou le montant est incertain.

Passif éventuel – obligations éventuelles à confirmer par la survenance d'événements futurs.



Les dettes 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.

Celles-ci sont simples. Les provisions et les passifs éventuels sont plus difficiles à déterminer; et sont couverts par IPSAS 19.

Pour les entités qui adoptent la comptabilité d'exercice pour la première fois, il peut être difficile de déterminer les provisions et les passifs éventuels, Envisagez une discussion sur les renseignements dont disposeraient les organisations participantes pour déterminer les provisions (p. ex., les réclamations en responsabilité). Si vous dispensez la formation, envisagez d'utiliser une salle de réunion si les nombres sont trop importants pour une discussion individuelle. Les équipes juridiques ou les managers peuvent avoir des dossiers de réclamations contre l'organisation. Les données historiques peuvent être utiles pour évaluer la probabilité qu'une réclamation entraîne une sortie de ressources.

Exemple d'illustration

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 divulguer un passif éventuel à la date de clôture ? Expliquer

Passif 

Réponse du module passif:

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.

Exemple d'illustration

À la date du reporting, 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.

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

Liabilities 

Réponse du module relatif au passif:

- 1 Une provision est un passif dont la date ou le montant est incertain. À la date du reporting, 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.
- 2 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

Liabilities 

Valeur attendue = moyenne pondérée en fonction des probabilités

Exemple d'illustration

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.

Colonne1	Estimation	Probabilité
Option A - Confinement	2 millions CU	70%
Option B - Enlèvement	10 millions CU	30%

Quel est le montant de la provision ? Expliquez.

Passif 

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 :

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

Valeur actuelle

- 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 passage du temps est comptabilisée comme une charge d'intérêts

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

Passif 

Voir le module relatif au passif pour plus de détails.

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

Passif 

L'exemple le plus courant de remboursement par une autre partie est une police d'assurance couvrant l'événement qui donne lieu au passif.

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)

Exemple d'illustration

Le 1er janvier 20X0, une entité met en service une centrale nucléaire au coût de 100 millions de dollars 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 ?

Passif 

Réponse du module relatif au passif (ce module donne plus de détails – Voir page 16)

- (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.

Estimations

Activité	(000's CU)			
	Flux de trésorerie estimé (non actualisé)	NPV 31 déc 20X1*	NPV 31 déc 20X0	NPV 1er janv 20X0
Déclassement	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 charge importante

- a) Quelle est le montant de la provision aux 31 Decembre 20X0 et 20X1 ?
- b) Quel est le coût initial de l'usine ?
- c) Quelles sont les dépenses annuelles de 20X0 et 20X1 ?

Le module relatif au Passif fournit un modèle pour répondre à la question, ainsi qu'une réponse élaborée (voir pages 17 à 18).

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

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

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 CU 000s	20X0 CU 000s
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 due au temps écoulé	9	1
Provision à la date de clôture	3,052	2,838

Questions et Discussions



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