



Conseil sur la comptabilité
dans le secteur public

Présentation des Normes comptables internationales du secteur public (normes IPSAS)

Pour le secteur public, la source première de PCGR
faisant autorité est le *Manuel de comptabilité de CPA
Canada pour le secteur public*.

Les opinions exprimées dans la présentation sont celles de l'auteur et
ne reflètent pas nécessairement le point de vue du CCSP. Les
positions officielles du CCSP ne sont déterminées qu'à l'issue d'une
procédure officielle publique et rigoureuse.

Avertissement

Pour les entités du secteur public, la source première de principes comptables généralement reconnus (PCGR) faisant autorité à l'échelle internationale est le Manuel des Normes comptables internationales du secteur public.

Le présent texte est la traduction d'un extrait du cours *Train the Trainer: Introduction to IPSAS of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Ce texte a été publié en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en novembre 2020 et est utilisé avec la permission de l'IFAC. Veuillez écrire à permissions@ifac.org pour obtenir l'autorisation de reproduire, de stocker ou de transmettre ce document, ou de l'utiliser à d'autres fins similaires.

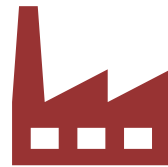
SÉANCE N° 3 :

Passifs

Au programme



Introduction



Provisions
et passifs éventuels



Avantages
du personnel

Passifs types

- Fournisseurs et autres dettes.
- Provisions.
- Obligations au titre des pensions de retraite et des avantages du personnel.
- Paiements de transfert.
- Obligations au titre des prestations sociales.



Passifs et obligations

Les passifs des entités du secteur public découlent de nombreux types d'obligations. Les passifs peuvent découler de ce qui suit :

- a) accords ou contrats;
- b) dispositions législatives
- c) obligations implicites (c'est-à-dire des obligations dont l'existence peut être déduite des faits dans une situation donnée).

Les obligations les plus communes sont les obligations juridiques.



Définition d'un passif

Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources.

Une **obligation actuelle** s'entend d'une obligation juridique ou d'une obligation implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Une **obligation implicite** (c.-à-d. une obligation qui n'est pas juridiquement exécutoire) découle généralement d'un événement, qui peut être une action de l'entité, et crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation.



Critères de comptabilisation d'un passif – moment de la comptabilisation

Un élément qui répond à la définition d'un passif doit être comptabilisé si :

- a) une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou de potentiel de service est probable;
- b) l'élément a un coût ou une juste valeur qui peut être évalué de façon fiable.



Critères de comptabilisation d'un passif - Montant

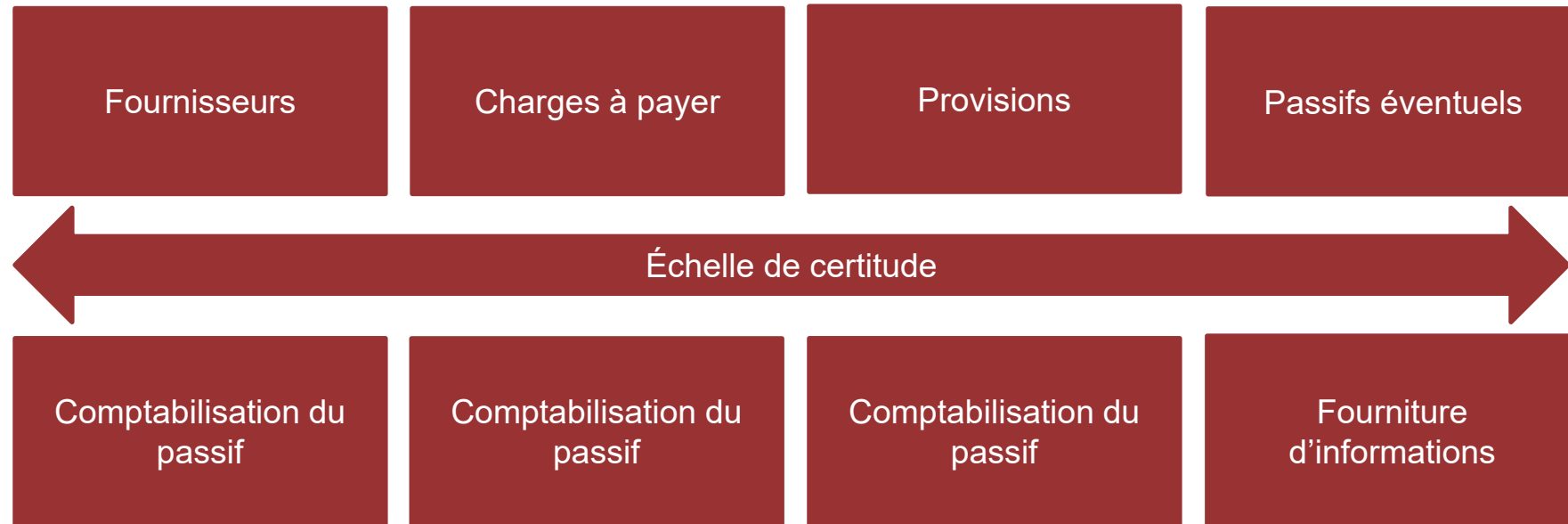
Generally, liabilities are recognized in the financial statements at the amount of:

- cash or cash equivalents to be paid or
- the fair value ascribed to the liability when incurred (non-monetary transaction)
- in rare cases, an entity determines a range of possible outcomes and can make an estimate of the obligation that is sufficiently reliable



Norme IPSAS[®] 19, *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*

Provisions : définitions et comptabilisation



Provisions et passifs éventuels

Provisions : passifs dont l'échéance ou le montant est incertain.

Passifs éventuels : obligation potentielle dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs.



Comptabilisation des provisions

Une provision est comptabilisée si :

- a) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) du fait d'un événement passé;
- b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation;
- c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.



Passifs éventuels

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



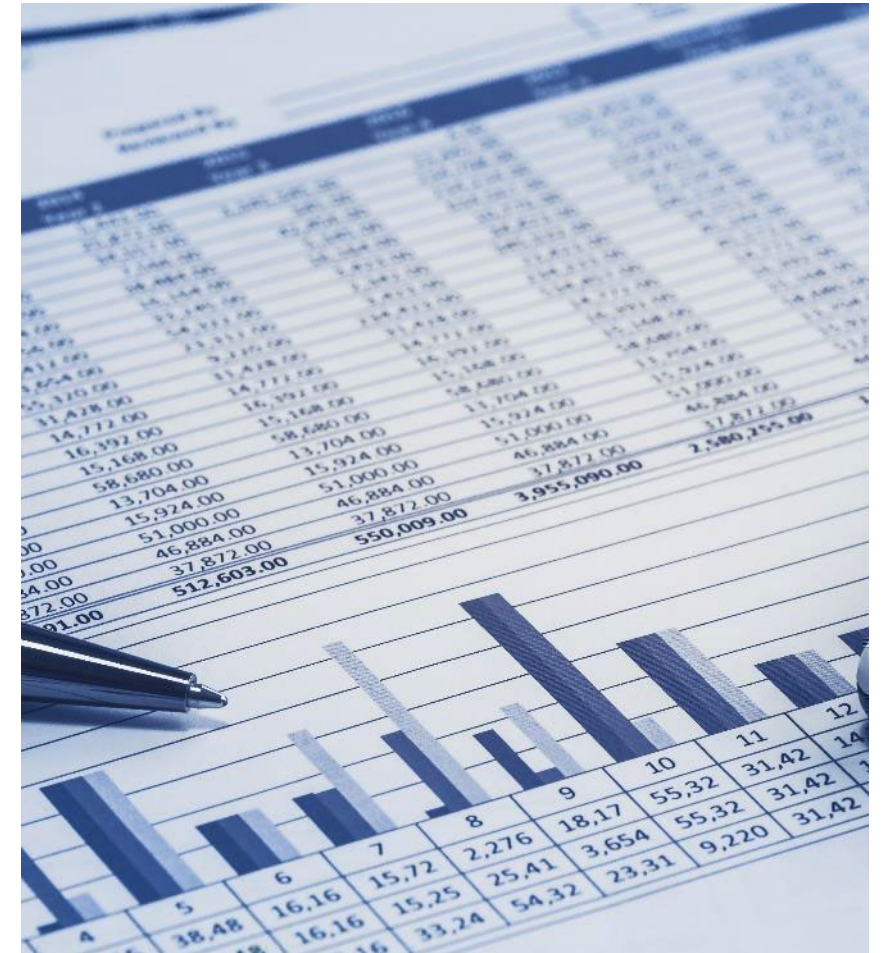
Évaluation des provisions

- Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date clôture.
- La meilleure estimation est le montant que l'entité devrait raisonnablement payer pour éteindre son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date.
- Les incertitudes sont traitées par des moyens différents :
 - méthode de l'espérance mathématique;
 - résultat individuel le plus probable.



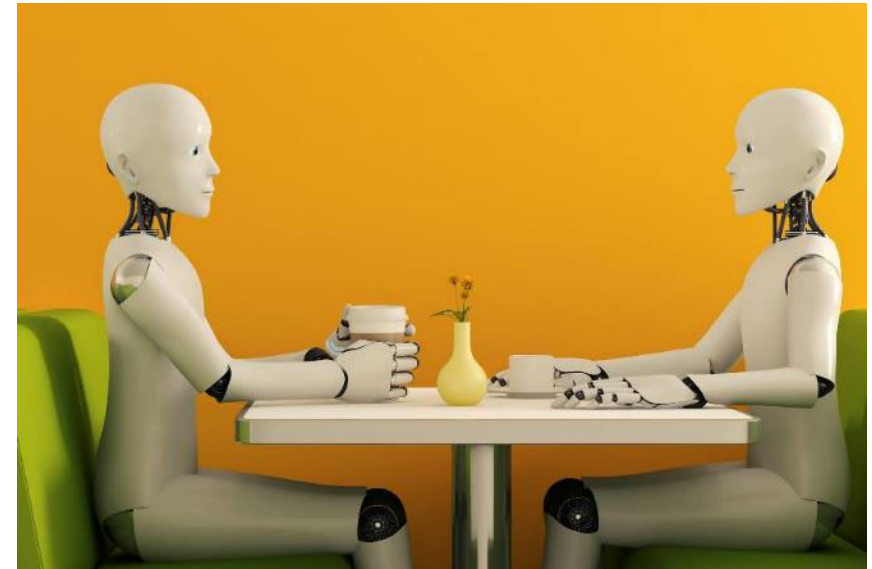
Valeur actualisée

- Estimation fondée sur la *valeur actualisée* lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif.
- Le taux d'actualisation utilisé reflète :
 - les évaluations actuelles par le marché;
 - les risques spécifiques au passif.
- Il *ne reflète pas* les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.
- La hausse de la valeur actualisée due à l'écoulement du temps est comptabilisée à titre de charge d'intérêts.



Événements futurs

- L'estimation de la provision doit refléter les événements futurs attendus.
- Exemples d'événements futurs :
 - Inflation;
 - Changements technologiques;
 - Réductions de coûts du fait d'une plus grande expérience;
 - Nouvelle législation.



Changements affectant les provisions

- Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture, soit :
 - ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date;
 - reprises si l'extinction de l'obligation n'est plus probable.
- Les changements affectant les provisions sont des changements dans les estimations qui sont effectués de façon prospective (résultat de l'exercice considéré).



Informations à fournir

Valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période

Provisions supplémentaires ou augmentation des provisions

Montants utilisés

Montants repris

Augmentation du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps

Effet de toute modification du taux d'actualisation

Description de la nature et de l'échéance

Incertitudes et principales hypothèses

Remboursement attendu

Norme IPSAS[®] 39, Avantages du personnel : avantages à court terme, avantages à long terme et indemnités de cessation d'emploi

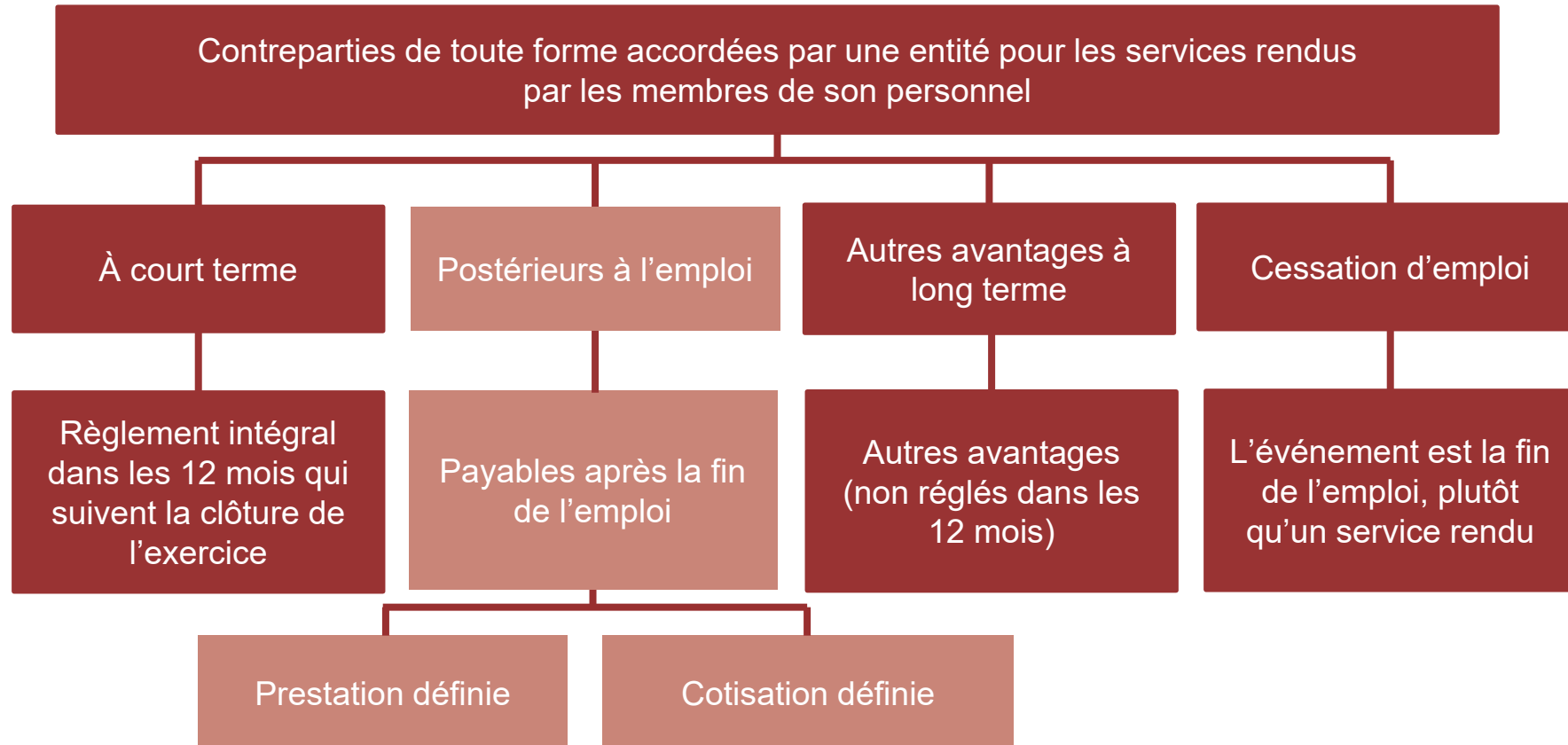
Champ d'application de la norme IPSAS 39

- Traite de la comptabilisation de tous les avantages du personnel par les entités du secteur public.
- Prévus dans le cadre :
 - de régimes formels;
 - de dispositions légales;
 - d'usages informels.



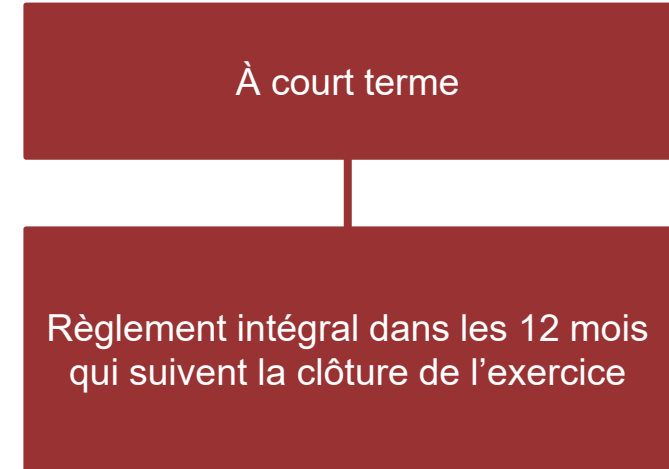
Remarque : la capitalisation n'est pas requise.

Types de régimes d'avantages du personnel



Régimes d'avantages du personnel à court terme

- Avantages du personnel (autres que les indemnités de cessation d'emploi) à régler intégralement dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants.
- Les avantages à court terme comprennent :
 - Les salaires, les traitements et les cotisations de sécurité sociale
 - Les congés annuels payés et les congés de maladie payés
 - L'intéressement et les primes
 - Les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité



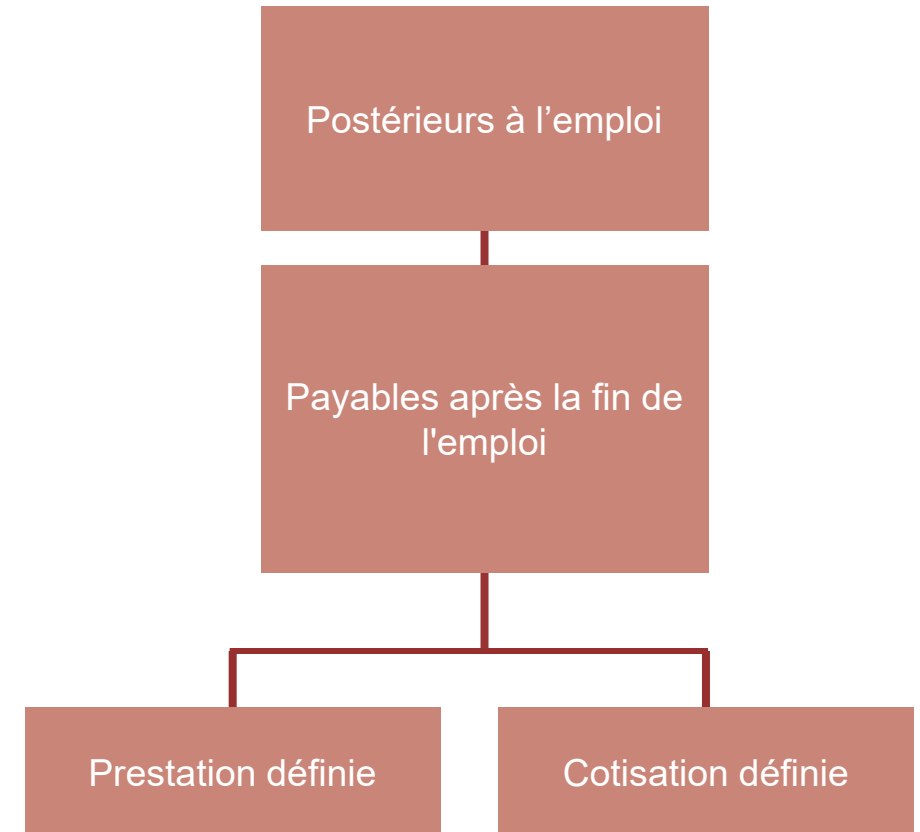
Avantages à court terme

- Comptabilisation à titre de passif du montant non actualisé des avantages à court terme que l'entité s'attend à payer.
- Congés rémunérés :
 - Les droits à absences rémunérées sont cumulables au fur et à mesure des services rendus par le membre du personnel de l'entité – comptabilisation d'un passif au titre des droits acquis ou d'un passif partiel au titre des conditions accessoires à l'acquisition de droits;
 - Les droits à absences rémunérées non cumulables sont comptabilisés lorsque les absences se produisent.
- Primes : comptabilisation lorsqu'il y a une obligation d'effectuer des paiements.

Il faut tenir compte de l'importance relative dans l'estimation du passif au titre des avantages à court terme.

Avantages postérieurs à l'emploi

- Avantages du personnel (autres que les indemnités de cessation d'emploi et les avantages à court terme) qui sont payables après la fin de l'emploi.
- Exemples :
 - Les prestations de retraite, comme les pensions
 - Les autres avantages postérieurs à l'emploi, comme l'assurance vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi



Autres avantages à long terme

- Avantages du personnel autres que les avantages à court terme, avantages postérieurs à l'emploi et indemnités de cessation d'emploi.
- Voici quelques exemples :
 - absences de longue durée rémunérées, comme les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques
 - primes d'ancienneté et autres avantages liés à l'ancienneté
 - prestations pour invalidité de longue durée
 - intéressement et primes
 - rémunération différée
 - indemnités à payer par l'entité en attendant que la personne occupe un nouvel emploi

Autres avantages à long terme

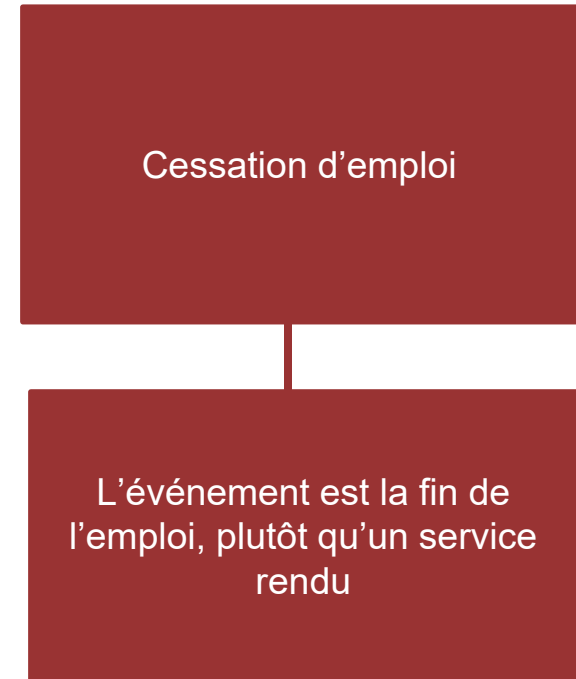
Autres avantages
(non réglés dans les 12 mois)

Autres avantages à long terme

- Comptabilisation et évaluation semblables à celles des avantages postérieurs à l'emploi.
- L'évaluation n'est pas habituellement assujettie au même degré d'incertitude.
- Méthode simplifiée de comptabilisation :
 - Les réévaluations sont comptabilisées dans l'excédent (le déficit), plutôt que dans l'actif net/les capitaux propres.

Indemnités de cessation d'emploi

- Avantages du personnel fournis en échange de la cessation d'emploi d'un membre du personnel résultant :
 - soit de la décision de l'entité de mettre fin à l'emploi du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite;
 - soit de la décision du membre du personnel d'accepter les indemnités offertes en échange de la cessation de son emploi.



Indemnités de cessation d'emploi

L'entité décide de mettre fin à l'emploi du membre du personnel ou le membre du personnel décide d'accepter les indemnités offertes par l'entité en échange de la cessation de son emploi.



Comptabilisation des indemnités de cessation d'emploi
à la première des dates suivantes :

la date à laquelle l'entité ne peut plus retirer son offre d'indemnités;

la date à laquelle elle comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application de la norme IPSAS 19 et prévoyant le paiement de telles indemnités.

Norme IPSAS[®] 39, *Avantages du personnel : avantages postérieurs à l'emploi*

Avantages postérieurs à l'emploi

Peuvent être importants pour les entités du secteur public

Sont payables après la cessation de l'emploi

- Régimes à cotisations définies :
 - Obligation limitée au versement de cotisations annuelles fixes;
 - Le membre du personnel supporte le risque actuariel et le risque de placement.
- Régimes à prestations définies :
 - Obligation pour l'entité de servir les prestations convenues;
 - L'entité supporte le risque actuariel et le risque de placement.
- Régimes multi-employeurs.

Régimes à cotisations définies



Contrepartie accordée pour des services rendus par les membres du personnel.



Les cotisations à verser sont comptabilisées dans le passif en tant que charges.



Les cotisations qui ne sont pas à verser au cours d'une période de douze mois après la date de clôture sont actualisées.



Le montant comptabilisé en tant que charges pour la période doit être indiqué.

Régimes à prestations définies

Complexe

Requiert des hypothèses actuarielles – habituellement par un actuaire qualifié

Il peut s'agir de régimes non capitalisés, partiellement capitalisés ou entièrement capitalisés

Comprend certains régimes de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi

Détermination du montant du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

1

Estimer le coût qu'assumera en fin de compte l'entité en utilisant une méthode actuarielle (la méthode des unités de crédit projetées).

2

Actualiser ces prestations afin de déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies.

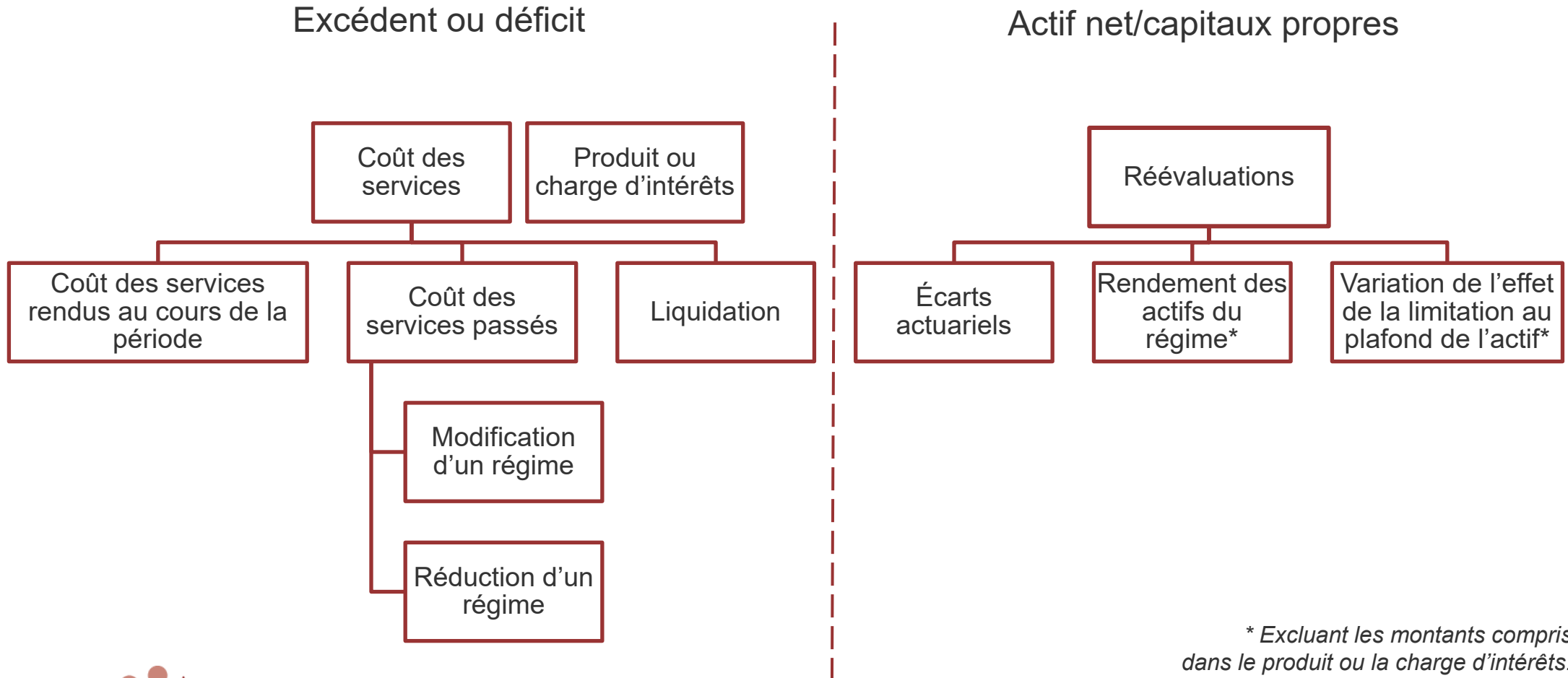
3

Déduire la juste valeur des actifs du régime de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies.

4

Ajuster le solde ainsi calculé pour tenir compte de l'effet, le cas échéant, de limiter au plafond de l'actif le montant de l'actif net au titre des prestations définies.

Coût des prestations définies



* Excluant les montants compris dans le produit ou la charge d'intérêts.

Montants à comptabiliser dans l'excédent (le déficit)

Coût des services rendus au cours
de la période :

Augmentation de la valeur actualisée
de l'obligation au titre des prestations
définies qui résulte des services
rendus par le membre du personnel
au cours de la période.



Montants à comptabiliser dans l'excédent (le déficit)

- **Coût des services passés et gains et pertes sur liquidation.**
- Le coût des services passés, soit la variation de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus par les membres du personnel au cours de périodes antérieures qui résulte de la modification d'un régime ou de la réduction d'un régime.



Montants à comptabiliser dans l'excédent (le déficit)

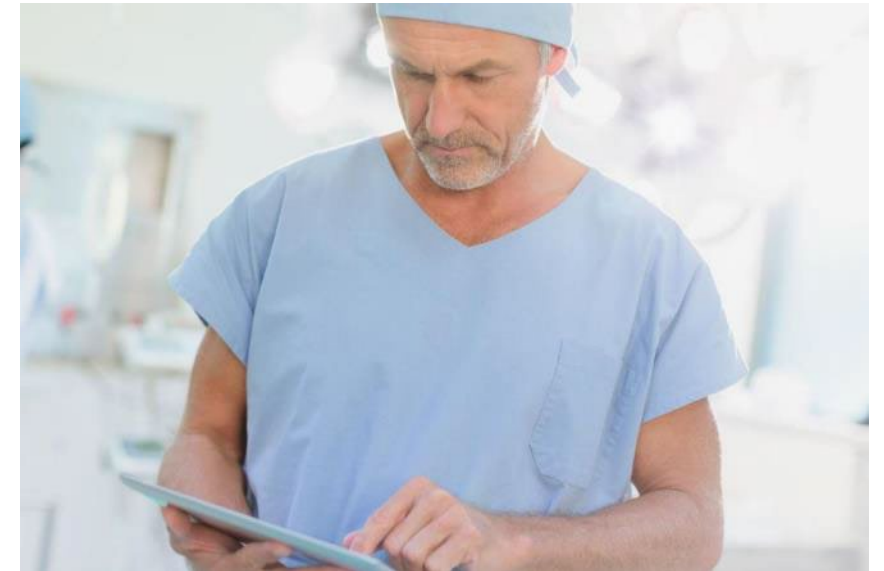
Intérêts nets sur le passif
(l'actif) net au titre des
prestations définies.



Comptabilisation dans l'actif net ou les capitaux propres de la réévaluation du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

Les **écarts actuariels** résultent des augmentations ou des diminutions que connaît la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies en raison :

- de changements dans les hypothèses actuarielles;
- d'ajustements liés à l'expérience.



Comptabilisation dans l'actif net ou les capitaux propres de la réévaluation du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

Le rendement des actifs du régime, à l'exception des montants pris en compte dans le calcul des intérêts nets sur le passif (l'actif) net au titre des prestations définies.



Comptabilisation dans l'actif net ou les capitaux propres de la réévaluation du passif (de l'actif) net au titre des prestations définies

Variation, le cas échéant, de l'effet du **plafond de l'actif**.



Actifs du régime

- Les actifs du régime comprennent :
 - les actifs détenus par un fonds d'avantages à long terme;
 - les contrats d'assurance admissibles.
- Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entité présentant l'information financière.



Présentation

Compensation d'un actif lié à un régime et d'un passif lié à un autre régime dans certaines circonstances particulières.

Distinction entre les éléments courants et non courants.

Composantes du coût des prestations définies.

Informations à fournir

- L'entité doit fournir des informations :
 - expliquant les caractéristiques de ses régimes à prestations définies et les risques qui leur sont associés;
 - indiquant et expliquant les montants comptabilisés dans ses états financiers relativement à ses régimes à prestations définies;
 - décrivant l'incidence potentielle de ses régimes à prestations définies sur le montant, l'échéancier et le degré d'incertitude de ses flux de trésorerie futurs.