



Paris, le

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Service comptable de l'État / Service des collectivités locales

Mission Doctrine comptable et contrôle interne comptable

120 Rue de Bercy - Télédéc 787

75572 PARIS cedex 12

Affaire suivie par Stéphanie Ledoux et Virginie Dubois-Fernandes

stephanie.ledoux@dgfip.finances.gouv.fr

☎ 01 53 18 78 26

virginie.dubois-fernandes@dgfip.finances.gouv.fr

☎ 01 53 18 35 05

Mr John Stanford
Technical director
International Public Sector
Accounting Standards Board
International Federation of Accountants
277 Wellington Street, 4th floor
Toronto,
Ontario M5V 3H2 CANADA

Référence : 2015/12/10354

Subject : Response to the IPSASB “Recognition and measurement of social benefits” consultation paper.

I am writing on behalf of the French Directorate of Public Finances (hereinafter mentioned as DGFIP) to express our views on the mentioned above Consultation paper (hereinafter mentioned as CP).

The Head of Central Government Accounting Department

François Tanguy



This CP deals with “Recognition and measurement of social benefits” which is a critical issue for the public sector. Indeed, in Government Finance Statistics (GFS)¹, social benefits in France represent 31.88% of GDP in 2014 (for whole government administrations), equivalent more than 700 billion EUR. Thus, 35 billion² EUR was recorded as transfers to households in 2014 in the central government's statement of financial performance³.

Nevertheless, the scope of the CP seems too restrictive, given to the issues raised by the intervention expenditures on the whole public entities. They are defined as payments made as part of public entities' task of economic and social regulation (more particularly by the central government). These payments are made to different categories of beneficiary as part of aid and support schemes (households, enterprises, local and regional authorities, other entities)

In France, these expenditures, as part of the economic and social regulator mission of the Central Government, amounted more than 143 billion EUR for 2014, whatever category of beneficiaries.

Within the intervention expenditure, social benefits are transfers to households.

Consequently, we recommend to develop a consistent approach between social benefits and non-exchange transactions (IPSAS 23).

DGFIP supports "the obligating event approach". Nevertheless, it must be completed, as explained later in our response. In our view, it's the sole relevant and suitable approach for the whole public sector, compliant with the IPSASB conceptual framework and IPSAS.

¹ Source : the National Institute for Statistics and Economic Studies (INSEE).

² Government's general financial statement 2014 (CGE).

³ By CGE, we consider the Government's general financial statement.

Specific Matter for Comment 1 (following paragraph 2.50)

In your view:

(a) Is the scope of this CP (i.e., excluding other transfers in kind, collective goods and services, and transactions covered in other IPSASs) appropriate?

(b) Do the definitions in Preliminary View 1 provide an appropriate basis for an IPSAS on social benefits?

Please explain the reasons for your views.

(a) Yes, the scope of this CP is appropriate. Nevertheless, the exclusion of other transfers in kind and collective goods and services does not seem sufficiently justified.

In our view, we may justify this exclusion by the fact that the production of collective goods and services, benefiting to the whole community, is the core activity of public sector. It forms the major part of its operating and investment expenditures. For collective goods and services, the final beneficiary is not the direct recipient of expenditures achieved by public administrations (staff expenses for education or defense, investments expenditures for roads and hospitals, etc). In this case, other transfers in kind and collective goods and services are provided to the whole community. Consequently, identify one beneficiary is impossible. Moreover, the IPSASB Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting states that the identification of an external party is an indication of the existence of an obligation giving rise to liability, even if this knowledge is especially necessary for the payment of the obligation (see § 5.18).

Hence, those transfers cannot be recognized as an obligation giving rise to liability. These elements justify the exclusion of other transfers in kind and collective goods and services from the scope of this CP.

(b) Distinction made by GFS between other transfers in kind and collective goods and services seems, for us, artificial. Indeed, according to the CP, education and health are "other transfers in kind", while defense are "collective goods and services".

In our view, these concepts address the same economic reality: production of collective goods and services by public administrations. Hence, distinguish these concept is not relevant for accrual based accounting, as reflected in the IPSASB conceptual framework which establishes the predominance of the economy of the transaction on it's legal form in order to fulfill the faithful representation criterion of financial information (see § 3.8 et 3.10)⁴.

Therefore, subsequently in our response, the term "collective goods and services" covers the two concepts ("other transfers in kind" and "collective goods and services").

⁴ The paragraph 3.8 of the Conceptual Framework stipulates that "The Conceptual Framework explains that to be useful information must be a faithful representation of the economic and other phenomena that it purports to represent. A single economic or other phenomenon may be faithfully represented in many ways."

And its paragraph 3,10 specifies that "Faithful representation, substance over form, neutrality, prudence and completeness were identified as components of reliability. The Conceptual Framework uses the term "faithful representation" rather than "reliability" to describe what is substantially the same concept. In addition, it does not explicitly identify substance over form and prudence as components of faithful representation."

Specific Matter for Comment 2 (following paragraph 3.4)

(a) Based on your review of Chapters 4 to 6, which approach or approaches do you support?

- (i) The obligating event approach;
- (ii) The social contract approach; and
- (iii) The insurance approach.

Please provide reasons for your views, including the conceptual merits and weaknesses of each option; the extent to which each option addresses the objectives of financial reporting; and how the different options might provide useful information about the different types of social benefit.

(b) Are you aware of any additional approaches to accounting for social benefits that the IPSASB should consider in developing an IPSAS? If yes, please describe such approach(es) and explain the strengths and weaknesses of each.

(a) The approach based on "the obligating event" is the most suitable one and the most compliant with the IPSASB conceptual framework in terms of definition of liabilities.

Nevertheless, this approach seems to us unfulfilled because it should include contingent liabilities, that lead to disclosures in the notes in accordance with IPSAS 19⁵. Indeed, the notes are integral part of the financial statements and provide essential information to users of financial statements.

This global approach will satisfy the faithful representation objective for financial statements in accordance with the conceptual framework.

(b) As indicated in our reply above (a), this global approach including contingent liabilities, is the most relevant because it provides a faithful representation of financial reporting in accordance with the conceptual framework and IPSAS 19.

Specific Matter for Comment 3 (following paragraph 3.4)

Having reviewed the three options in Chapters 4 to 6, are you aware of any social benefits transactions that have not been discussed in the CP, and which could not be addressed by one or more of the options set out in the CP?

If so, please provide details of the social benefit transactions you have identified and explain why the options set out in the CP do not adequately cover these transactions.

In accordance with our reply on the question 2, the global approach based on "the obligating

⁵ Indeed, standard IPSAS 19 « Provisions, contingent liabilities and contingent assets » stipulates, in paragraph 20, that "In a general sense, all provisions are contingent because they are uncertain in timing or amount. However, within this Standard, the term contingent is used for liabilities and assets that are not recognized because their existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity. In addition, the term contingent liability is used for liabilities that do not meet the recognition criteria"

Furthermore, its paragraph 100 specifies that "Unless the possibility of any outflow in settlement is remote, an entity shall disclose, for each class of contingent liability at the reporting date, a brief description of the nature of the contingent liability and, where practicable: (a) An estimate of its financial effect, measured under paragraphs 44–62; (b) An indication of the uncertainties relating to the amount or timing of any outflow; and (c) The possibility of any reimbursement."

event” and including contingent liabilities, which lead to disclosures in the notes, enables to address all social benefits transactions, with exclusion of collective goods and services as indicated in our reply above in question 1.

Specific Matter for Comment 4 (following paragraph 4.69)

In your view, at what point should a future IPSAS specify that an obligating event arises under the obligating event approach? Is this when:

- (a) Key participatory events have occurred ;*
- (b) Threshold eligibility criteria have been satisfied ;*
- (c) The eligibility criteria to receive the next benefit have been satisfied;*
- (d) A claim has been approved;*
- (e) A claim is enforceable; or*
- (f) At some other point.*

In coming to this conclusion, please explain what you consider to be the relative strengths and weaknesses of each view discussed in this chapter.

If, in your view, a future IPSAS should consider that an obligating event can arise at different points depending on the nature of the social benefit or the legal framework under which the benefit arises, please provide details.

Please explain the reasons for your views.

In our view, a liability must be recognised in the balance sheet when eligibility criteria have been satisfied, by the beneficiary, on the current financial year. Social benefits, whose rights depend on the satisfaction of criteria by the beneficiary in subsequent periods (for example, criteria relating to income, composition of the household, disability rate...) are not present obligations of the current period.

Nevertheless, an in-depth discussion about their classification with respect to the definition of contingent liabilities and related disclosures in the notes if needed, could be engaged.

That is why, the obligating events a) and b) can not be retained.

Accordingly, under the social benefit arrangements, the obligating event that must be selected is c), but amended as follows:

c) The eligibility criteria to receive the next benefit have been satisfied **on the current financial year**

From our point of view, this obligating event will address most of social benefits.

However, in some cases, the filing out of a form could be an eligibility criteria. For this reason, the obligating event to take into account could be c) amended, and also d) amended as follows:

(d) A claim has been approved **submitted**;

Indeed, the present obligation is recognised when the beneficiary meets the eligibility criteria, whether the administration has approved or not the claim.

We believe that this approach allows to cover all social benefits.

Specific Matter for Comment 5 (following paragraph 4.76)

In your view, does an obligating event occur earlier for contributory benefits than non-

*contributory benefits under the obligating event approach?
Please explain the reasons for your views.*

As previously stated, the obligating event for the present obligation is the satisfaction of eligibility criteria on the current financial year by the beneficiary.

Some social benefits are served without being counterpart to the prior payment of a contribution. These schemes are called "non-contributory". This is the case in France, for the additional allowance of the National Solidarity Fund.

For "contributory" schemes, the payment of the benefit is conditioned on prior payment of a contribution. Nevertheless, there is no direct link at the level of each beneficiary between the level of contributions paid and the level of benefits received. Indeed, the level of contributions does not depend on the level of risks to cover for each beneficiary unlike insurance schemes.

Moreover, in France, the nature of the "*régime par répartition*" implies only to make an annual allocation of the contributions collected in the current year, among the benefits beneficiaries over the same period. As result, no present obligation exists on the current financial year for the future benefits.

In addition, social benefits paid by the Central Government are mainly financed by taxes (see the allowance for disabled persons, scholarships, State Medical Assistance,...), and according to the principle of universality of public funds, there is no link between the taxpayer and the beneficiary of social benefits.

As a consequence, the contributory or non-contributory nature of a social benefit scheme can not be retained for the accounting treatment of social benefits in the financial statements of public entities.

Definition of the French "*régime par répartition*" :

The French "*régime par répartition*" is characterised by the fact that the social benefits paid to beneficiaries during the year correspond to the distribution of contributions received from contributors over the same period. Moreover, the payment of these contributions does not guarantee a level of social benefits but only the right to payment of future social benefits. The level will depend on the legislative and regulatory framework that will exist at the time of the exercise of this right.

Specific Matter for Comment 6 (following paragraph 4.80)

In your view, should a social benefit provided through an exchange transaction be accounted for:

- (a) In accordance with a future IPSAS on social benefits; or*
- (b) In accordance with other IPSASs?*

Please provide any examples you may have of social benefits arising from exchange transactions.

Please explain the reasons for your views.

The global approach, as previously explained (comment 2), is not based on the qualification of a social benefit as an exchange transaction or not. As a consequence, this characteristic doesn't seem, to us, relevant in order to determine the social benefits' accounting treatment.

Specific Matter for Comment 7 (following paragraph 4.91)

In your view, under the obligating event approach, when should scheme assets be included in the presentation of a social benefit scheme:

- (a) In all cases;*
- (b) For contributory schemes;*
- (c) Never; or*
- (d) Another approach (please specify)?*

Please explain the reasons for your views.

In accordance with our reply on the comment 5, because of the lack of public revenue allocation and the principle of annual Parliamentary authorisation to raise taxes, no hedging asset is recorded in the balance sheet of Central Government.

Nevertheless, if other jurisdictions have hedging assets for their social benefits, we support a comprehensive presentation [answer (a)] for social benefits schemes (assets and liabilities of the scheme) in compliance with IPSAS 25⁶.

Specific Matter for Comment 8 (following paragraph 5.38)

In your view, under the social contract approach, should a public sector entity:

(a) Recognize an obligation in respect of social benefits at the point at which:

- (i) A claim becomes enforceable; or*
- (ii) A claim is approved?*

(b) Measure this liability at the cost of fulfillment?

Please explain the reasons for your views.

As indicated in our response above in comment 2, only the global approach is compliant with the conceptual framework and IPSAS 19.

However, the social contract approach can economically justify the choice of the global approach. Indeed, payment of social benefits is conditioned to the capacity, for the public entity, to finance them. This implies the existence of resources from contributions or taxes.

These conditions justify that we do not retain as obligating event, for example, an election promise, a political program or the budget vote, as indicated in the conceptual framework in paragraph 5.24⁷.

⁶ IPSAS standard 25 relating to employee benefits.

⁷ Conceptual framework indicates in the paragraph 5.24 “*In the public sector, obligations may arise at a number of points. For example, in implementing a program or service :*

Making a political promise such as an electoral pledge;

Announcement of a policy;

Introduction (and approval) of the budget (which may be two distinct points); and

The budget becoming effective (in some jurisdictions the budget will not be effective until an appropriation has been effected).

Specific Matter for Comment 9 (following paragraph 6.24)

Do you agree with the IPSASB's conclusions about the applicability of the insurance approach?

Please explain the reasons for your views.

Insurance approach is not adapted to social benefits paid by public entities in France. Indeed, in our contributory social benefits' schemes, a cause and effect relationship is not established between the contribution level of each contributor and its level of risk.

Nevertheless, this insurance approach could be retained by jurisdictions in which it could be appropriate to their social benefits' schemes.

As we do not believe that the insurance approach is relevant for the accounting treatment of the social benefits, we do not propose answers to the remaining six specific matters for comment.

Specific Matter for Comment 10 (following paragraph 6.35)

Under the insurance approach, do you agree that where a social security benefit is designed to be fully funded from contributions:

(a) Any expected surplus should be recognized over the coverage period of the benefit; and

(b) Any expected deficit should be recognized as an expense on initial recognition?

Please explain the reasons for your views.

Specific Matter for Comment 11 (following paragraph 6.37)

In your view, under the insurance approach, what is the appropriate accounting treatment for the expected deficit of a social security benefit that is not designed to be fully funded from contributions:

(a) Recognize an expense on initial recognition;

(b) Recognize the deficit as an expense over the coverage period of the benefit;

(c) Offset the planned subsidy and the liability only where this is to be received as a transfer from another public sector entity;

(d) Offset the planned subsidy and the liability irrespective of whether this is to be received as a transfer from another public sector entity or as an earmarked portion of general taxation; or

(e) Another approach?

Please explain the reasons for your views.

Specific Matter for Comment 12 (following paragraph 6.43)

In your view, under the insurance approach, should an entity use the cost of fulfillment measurement basis or the assumption price measurement basis for measuring liabilities?

The early stages of implementation are unlikely to give rise to present obligations that meet the definition of a liability. Later stages, such as claimants meeting the eligibility criteria for the service to be provided, may give rise to obligations that meet the definition of a liability.

Please explain the reasons for your views.

Specific Matter for Comment 13 (following paragraph 6.63)

Do you agree that, in those cases where the link between contributions and benefits is not straightforward, the criteria for determining whether the insurance approach is appropriate are:

- The substance of the scheme is that of a social insurance scheme; and*
- There is a clear link between the benefits paid by a social security scheme and the revenue that finances the scheme.*

If you disagree, please specify the criteria that you consider should be used.

Please explain the reasons for your views.

Specific Matter for Comment 14 (following paragraph 6.72)

Do you support the proposal that, under the insurance approach, the discount rate used to reflect the time value of money should be determined in the same way as for IPSAS 25?

Please explain the reasons for your views.

Specific Matter for Comment 15 (following paragraph 6.76)

Under the insurance approach, do you support the proposals for subsequent measurement set out in paragraphs 6.73–6.76?

Please explain the reasons for your views.

Version française

Cette consultation relative à la comptabilisation et à l'évaluation des prestations sociales (ci-après appelée CP) porte sur un sujet essentiel pour le secteur public. En effet, en comptabilité nationale⁸, les prestations sociales représentent en France 31,88% du PIB en 2014 (tous secteurs confondus), soit plus de 700 milliards d'euros. En comptabilité générale, l'État a ainsi enregistré, à son résultat, 35 milliards (CGE 2014) au titre des transferts au profit des ménages.

Néanmoins, le périmètre de la consultation semble restrictif au regard des enjeux liés aux dépenses d'intervention. Ces dépenses correspondent à des versements motivés par la mission de régulateur économique et social des entités publiques (dont principalement l'Etat), effectués dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires identifiés (les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités).

Ainsi, en France, le montant des dépenses d'intervention, au titre de la mission de régulateur économique et social de l'État, quelle que soit la catégorie du bénéficiaire, s'élève à plus de 143 milliards d'euros pour l'exercice 2014.

Au sein des dépenses d'intervention, les prestations sociales sont des transferts effectués au profit des ménages.

Aussi, nous préconisons que l'approche retenue pour les prestations sociales soit cohérente avec celle qui sera retenue pour l'ensemble des dépenses d'intervention notamment dans le cadre des travaux à venir relatifs aux « non-exchange transactions » (norme IPSAS 23 « revenue from non-exchange transactions »).

La DGFIP soutient l'approche « fait générateur de l'obligation » qui mérite néanmoins d'être complétée comme explicité dans la suite de notre réponse. En effet, cette approche globale s'avère, de notre point de vue, la seule pertinente et adaptée au secteur public tout en étant conforme au cadre conceptuel de l'IPSASB et aux normes IPSAS.

⁸ Source : Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).

Question 1 (paragraphe 2.50 et suivants)

À votre avis :

(a) le périmètre de ce CP (excluant les autres transferts en nature, les biens et services collectifs, et les autres transactions couvertes par d'autres IPSAS) est-il approprié?

(b) est-ce que les définitions proposées constituent un fondement pertinent pour la norme IPSAS relative aux prestations sociales?

Merci de justifier vos réponses.

(a) Oui, le périmètre de ce CP est approprié. Néanmoins, l'exclusion des autres transferts en nature et des biens et services collectifs est insuffisamment justifiée.

De notre point de vue, on pourrait justifier cette exclusion par le fait que la production de biens et services publics collectifs, bénéficiant à la collectivité, relève de l'activité normale des administrations publiques. Elle constitue la majeure partie de leurs dépenses de fonctionnement et d'investissement. Les biens et services collectifs se caractérisent par le fait que le bénéficiaire final de ces biens et services collectifs n'est pas le destinataire direct des dépenses réalisées par les administrations publiques (dépenses de personnel pour l'enseignement ou la défense, dépenses d'investissements pour les infrastructures routières et hospitalières, etc). Au cas d'espèce, les autres transferts en nature et les biens et services collectifs bénéficient globalement à la collectivité. En conséquence, il n'est pas possible d'identifier un bénéficiaire individualisé. Par ailleurs, le cadre conceptuel de l'IPSASB dispose que l'identification d'une partie externe est une indication de l'existence d'une obligation donnant lieu à un passif. (cf. § 5.18).

Au regard de ce qui précède, les autres transferts en nature et les biens et services collectifs ne peuvent donner lieu à l'existence d'une obligation.

Ainsi, les éléments ci-dessus justifient l'exclusion du périmètre du CP des autres transferts en nature et des biens et services collectifs.

(b) La distinction opérée en comptabilité nationale entre les autres transferts en nature et les biens et services collectifs nous paraît artificielle. En effet, d'après le CP, l'éducation et la santé relèveraient des autres transferts en nature, alors que la défense relèverait des biens et services collectifs. A notre sens, ces différentes notions ne recouvrent qu'une seule réalité économique, la production de biens et de services collectifs par les administrations publiques. En conséquence, l'utilisation de définitions issues de la comptabilité nationale ne nous semble pas pertinente du point de vue de la comptabilité générale, comme l'indique le cadre conceptuel de l'IPSASB qui pose la prédominance de l'économie de la transaction sur la qualification juridique de celle-ci afin de satisfaire le critère de représentation fidèle de l'information financière (cf. § 3.8 et 3.10)⁹.

Aussi, dans la suite de notre réponse, le terme de « biens et services collectifs » couvrira les deux notions (« autres transferts en nature » et « biens et services collectifs »).

⁹ Cf. Le paragraphe 3.8 du Cadre conceptuel indique que « Le cadre conceptuel explique qu'une information utile doit être une représentation fidèle des phénomènes économiques ou autres qu'elle prétend représenter. Un seul et même phénomène économique ou autre peut être représenté fidèlement par de nombreuses façons. »

Et son paragraphe 3,10 précise que «La représentation fidèle, la substance sur la forme, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité ont été identifiées comme des composantes de la fiabilité. Le cadre conceptuel utilise le terme «représentation fidèle» plutôt que celle de «fiabilité» pour décrire ce qui est sensiblement le même concept. En outre, il ne mentionne pas explicitement la substance sur la forme et la prudence en tant que composantes de la représentation fidèle. »

Question 2 (paragraphe 3.4 et suivants)

(a) Sur la base des chapitres 4 à 6, quelle approche soutenez-vous?

- (i) L'approche par le fait générateur de l'obligation;
- (ii) L'approche par le contrat social; ou
- (iii) L'approche par l'assurance.

Merci de justifier vos réponses y compris les avantages et les inconvénients de chaque option conceptuelle ; la mesure dans laquelle chaque option tient compte des objectifs attendus de l'information financière ; et comment les différentes options pourraient fournir des informations utiles sur les différents types de prestations sociales.

(b) D'autres approches devraient-elles être prises en compte selon vous pour élaborer cette norme ? Si oui, merci de décrire cette (ces) approche(s) en expliquant les avantages et inconvénients de chacune d'entre elles.

(a) L'approche « fait générateur de l'obligation » est la plus appropriée et la seule en conformité avec le cadre conceptuel de l'IPSASB pour la définition des passifs.

Néanmoins, il nous semble que cette approche est incomplète car elle devrait intégrer les passifs éventuels tels que définis dans la norme IPSAS 19¹⁰, qui doivent donner lieu à une information en annexe. En effet, l'annexe fait partie intégrante des états financiers et apporte une information indispensable aux lecteurs des états financiers.

Cette approche plus globale permettra de satisfaire à l'objectif de représentation fidèle des états financiers conformément au cadre conceptuel.

(b) Comme indiqué dans notre réponse ci-dessus au (a), une approche plus globale « fait générateur de l'obligation » incluant les passifs éventuels, nous semble plus pertinente car plus conforme aux dispositions du cadre conceptuel et à la norme IPSAS 19.

Question 3 (paragraphe 3.4 et suivants)

Après avoir examiné les trois options des chapitres 4 à 6, avez-vous connaissance de natures de prestations sociales qui ne seraient pas abordées dans le CP, et qui ne pourraient pas être traitées par l'une des 3 options énoncées dans le CP?

Dans l'affirmative, merci de les présenter et d'expliquer pourquoi les options énoncées dans le CP ne couvrent pas ces natures particulières de prestations sociales, de façon adéquate.

Conformément à notre réponse à la question 2, l'approche globale « fait générateur de

¹⁰ En effet, la norme IPSAS 19 relative aux obligations, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels dispose dans son § 20 qu' « En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente norme, le terme "éventuel" est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité. En outre, le terme de "passif éventuel" est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation. »

Par ailleurs, son § 100 précise qu'« À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement soit très faible, l'entité doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de reporting, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible : (a) une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 44 à 62 ; (b) une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie ; et (c) la possibilité de tout remboursement. »

l'obligation » incluant les éléments de passifs éventuels devant donner lieu à une information en annexe permet selon nous de couvrir l'ensemble des prestations sociales, exclusion faite des biens et services collectifs comme indiqué supra dans notre réponse à la question 1.

Question 4 (paragraphe 4.69 et suivants)

À votre avis, comment faudrait-il définir, dans la future norme IPSAS, la naissance d'une obligation ? Est-ce lorsque :

- (a) des événements clefs de la vie démocratique ont eu lieu;
- (b) un certain nombre de critères d'éligibilité ont été satisfaits;
- (c) des critères d'éligibilité pour recevoir la prochaine prestation ont été remplis ;
- (d) Une demande a été approuvée ;
- (e) une demande est exécutoire; ou
- (f) à un autre moment.

Pour arriver à cette conclusion, merci d'expliquer les avantages et inconvénients de chaque approche abordée dans ce chapitre.

À votre avis, la future norme IPSAS devrait-elle envisager que le fait générateur d'obligation puisse être fonction de la nature de la prestation sociale ou du cadre juridique dans lequel cette prestation s'inscrit ?

Merci de justifier votre point de vue.

À notre avis, un passif doit être comptabilisé au bilan lorsque les critères d'éligibilité relatifs à la prestation sociale sont satisfaits, par le bénéficiaire, sur l'exercice en cours.

Ainsi, les prestations sociales, dont le droit est conditionné à la satisfaction de critères par le bénéficiaire sur le ou les exercices ultérieurs (par exemple, critères liés au revenu, à la composition familiale, au taux de handicap, etc..) ne constituent pas des obligations de l'exercice en cours.

Néanmoins, il y a lieu de s'interroger sur leur qualification au regard de la définition des passifs éventuels et des conséquences en termes d'information à délivrer en annexe le cas échéant.

Les faits générateurs a) et b) ne peuvent donc être retenus.

En conséquence, selon les modalités d'attribution de la prestation, le fait générateur de l'obligation à prendre en compte est c) mais modifié comme suit :

c) Les critères d'éligibilité pour recevoir la prochaine prestation ont été remplis sur l'exercice en cours.

Ce fait générateur couvrira, de notre point de vue, la majorité des dispositifs.

Toutefois, dans certains cas, le dépôt d'une demande peut constituer un critère d'éligibilité pour une prestation sociale. Pour cette raison, le fait générateur de l'obligation à prendre en compte est c) amendé et d) également amendé comme suit :

(d) Une demande a été approuvée déposée ;

En effet, l'obligation actuelle est constituée dès lors que le bénéficiaire remplit les critères d'éligibilité, que l'administration ait ou non formalisé cette approbation.

Il nous semble que ces faits générateurs permettent de couvrir les différentes natures de prestations sociales.

Question 5 (paragraphe 4.76 et suivants)

*À votre avis, dans l'approche par le fait générateur de l'obligation, est-ce que ce fait générateur peut se produire plus tôt selon que les prestations soient de nature contributive ou non contributive ?
Merci de justifier votre point de vue.*

Comme indiqué précédemment, le fait générateur de l'obligation est la satisfaction des critères d'éligibilité sur l'exercice en cours par le bénéficiaire.

Certaines prestations sociales sont servies sans que ces dernières représentent la contrepartie du versement préalable d'une cotisation : ces prestations sont de nature « non contributive ». Il en est ainsi, par exemple en France, de l'allocation supplémentaire du Fonds national de solidarité.

Dans le cas des prestations de nature « contributive », le versement de la prestation est conditionné au versement préalable d'une cotisation. Néanmoins, il n'y a pas de lien entre le niveau des cotisations versées et le niveau des prestations reçues par chaque bénéficiaire. En effet, le niveau de cotisations n'est pas fixé selon le niveau de risques à couvrir pour chaque bénéficiaire contrairement aux régimes assurantiels.

Par ailleurs, en France, la nature des régimes dits « par répartition » implique uniquement de répartir annuellement les cotisations collectées sur l'exercice en cours aux bénéficiaires des prestations sur la même période. Il ne peut donc y avoir de passif à constater sur l'exercice en cours au titre de prestations futures.

De plus, les prestations sociales versées par l'État sont principalement financées par l'impôt (cf. allocation adulte handicapé, bourses, aide médicale de l'État, ...), et conformément au principe d'universalité des fonds publics, il n'existe pas de lien entre le contribuable et le bénéficiaire des prestations sociales.

En conséquence, le caractère contributif ou non du financement d'une prestation sociale ne peut être retenu pour déterminer le traitement comptable des prestations sociales, dans les états financiers des entités publiques.

Définition de la notion de « Régime par répartition » en France

Le régime par répartition en France se caractérise par le fait que les prestations sociales versées aux bénéficiaires sur l'exercice correspondent à la répartition des cotisations reçues des cotisants sur la même période. Par ailleurs, le versement de ces cotisations ne garantit pas un niveau de prestations sociales mais uniquement le droit au versement de prestations futures dont le niveau sera déterminé en fonction du cadre législatif et réglementaire qui existera au moment de l'exercice de ce droit.

Question 6 (paragraphe 4.80 et suivants)

À votre avis, est-ce qu'une prestation sociale qualifiée de transaction avec contre-partie doit être comptabilisée :

- (a) en application de la future norme IPSAS sur les prestations sociales; ou
- (b) dans une autre norme IPSAS?

Merci de donner des exemples de prestations sociales qualifiées de transactions avec contrepartie et d'expliquer votre point de vue.

L'approche globale « fait générateur de l'obligation » ne repose pas sur la qualification d'une

prestation sociale en tant que transaction avec ou sans contrepartie. En conséquence, cette caractéristique ne nous semble pas pertinente pour déterminer le traitement comptable applicable aux prestations sociales.

Question 7 (paragraphe 4.91 et suivants)

À votre avis, en vertu de l'approche par le fait générateur de l'obligation, quand faudrait-il que les actifs du régime soient inclus dans la présentation d'un régime de prestations sociales :

- (a) Dans tous les cas ;
- (b) Pour les régimes contributifs ;
- (c) Jamais ; ou
- (d) Une autre approche (à préciser)?

Merci de justifier votre point de vue.

Conformément à notre réponse à la question 5, en raison de l'absence d'affectation des recettes publiques et du principe de l'annualité de l'autorisation parlementaire pour lever l'impôt, aucun actif de couverture n'est enregistré au bilan de l'État.

Néanmoins, si dans d'autres juridictions, des actifs sont affectés à la couverture de leurs prestations sociales, nous sommes en faveur d'une présentation globale [cf. réponse (a)] des régimes de prestations sociales (actifs et passifs du régime) conformément aux dispositions de la norme IPSAS 25¹¹.

Question 8 (paragraphe 5.38 et suivants)

À votre avis, en vertu de l'approche par le contrat social, une entité du secteur public pourrait-elle :

- (a) Reconnaître l'obligation au titre des prestations sociales au moment où :
 - (i) Une demande devient exécutoire ; ou
 - (ii) Une demande a été approuvée ?
- (b) Mesurer ce passif au coût de la prestation ?

Merci de justifier votre point de vue.

Comme indiqué dans notre réponse à la question 2, seule l'approche globale « fait générateur de l'obligation » est en conformité avec le cadre conceptuel et la norme IPSAS 19.

Toutefois, l'approche « contrat social » permet de justifier économiquement le choix de l'approche « fait générateur de l'obligation » car le maintien des régimes de prestations sociales est conditionné à la capacité de les financer et donc à l'existence de ressources issues de cotisations ou d'impôts.

Dans ces conditions, cela justifie que l'on ne retienne pas comme fait générateur d'une obligation actuelle, par exemple, une promesse électorale, un programme politique ou le vote du budget, comme indiqué dans le cadre conceptuel au paragraphe 5.24¹².

¹¹ Norme IPSAS 25 relative aux avantages du personnel.

¹² Le cadre conceptuel indique dans le paragraphe 5.24 que « Dans le secteur public, les obligations peuvent survenir à différents moments. Par exemple, pour la mise en œuvre d'un programme ou d'un service :

- faire une promesse politique comme un engagement électoral ;

Question 9 (paragraphe 6.24 et suivants)

Êtes-vous d'accord avec les conclusions de l'IPSASB sur l'applicabilité de l'approche par l'assurance?

Merci de justifier votre point de vue.

L'approche assurantielle n'est pas adaptée aux prestations sociales versées par des entités publiques en France. En effet, nos régimes contributifs de prestations sociales ne prévoient pas que le niveau de cotisations de chaque cotisant soit fonction de son niveau de risque, contrairement au système assurantiel.

Néanmoins, le modèle de l'assurance pourrait être retenu pour les juridictions dans lesquelles il serait adapté à leurs régimes de prestations sociales.

Considérant que l'approche assurantielle n'est pas adaptée au traitement comptable des prestations sociales, nous ne proposons pas de réponse pour les questions 10 à 15.

Question 10 (paragraphe 6.35 et suivants)

Selon l'approche par l'assurance, êtes-vous d'accord, si une prestation de sécurité sociale est entièrement financée par des contributions :

(a) que tout excédent prévu doit être constaté sur la période de couverture de la prestation ; et

(b) que tout déficit attendu devrait être comptabilisé comme une charge à la comptabilisation initiale ?

Merci de justifier votre point de vue.

Question 11 (paragraphe 6.37 et suivants)

À votre avis, selon l'approche assurantielle, quel est le traitement comptable approprié pour le déficit attendu d'une prestation de sécurité sociale qui n'est pas entièrement financée par des contributions :

(a) reconnaître une charge lors de la comptabilisation initiale ;

(b) reconnaître le déficit en charges sur la période de couverture de la prestation ;

(c) compenser la subvention d'équilibre et le passif dès lors que cette subvention est issue d'une autre entité du secteur public ;

(d) compenser la subvention d'équilibre prévue et le passif indépendamment du fait que ce cette subvention soit issue d'une autre entité du secteur public ou d'une affectation de l'impôt; ou

- *annonce d'une politique ;*
- *introduction (et approbation) du budget (qui peut constituer deux points distincts) ; et*
- *l'exécution du budget (dans certaines juridictions le budget ne sera pas exécuté tant qu'un crédit n'a pas été affecté).*

Les premières étapes de la mise en œuvre ne sont pas susceptibles de donner lieu à des obligations actuelles qui répondent à la définition d'un passif. Les étapes ultérieures, comme les demandes répondant aux critères d'admissibilité pour le service à fournir, peuvent donner lieu à des obligations qui répondent à la définition d'un passif. »

*(e) autre approche?
Merci d'expliquer votre point de vue.*

Question 12 (paragraphe 6.43 et suivants)

*À votre avis, en vertu de l'approche par l'assurance, une entité devrait-elle utiliser, pour évaluer les passifs, le coût de la prestation ou une hypothèse de prix de base ?
Merci de justifier votre point de vue.*

Question 13 (paragraphe 6.63 et suivants)

Convenez-vous que, dans les cas où le lien entre cotisations et prestations n'est pas évident, les critères permettant de déterminer si l'approche par l'assurance est appropriée sont:

- La substance du régime est celle d'un régime d'assurance sociale ; et*
- Il y a un lien clair entre les prestations versées par un régime de sécurité sociale et les recettes qui financent le régime.*

*Si vous n'êtes pas d'accord, merci de préciser les critères qui devraient être utilisés d'après vous.
Merci de justifier votre point de vue.*

Question 14 (paragraphe 6.72 et suivants)

*Êtes-vous favorable à la proposition qui indique, selon l'approche de l'assurance, que le taux d'actualisation utilisé pour refléter la valeur temporelle de l'argent doit être déterminé de la même façon que dans la norme IPSAS 25 ?
Merci de justifier votre point de vue.*

Question 15 (paragraphe 6.76 et suivants)

*Selon l'approche de l'assurance, soutenez-vous les propositions pour l'évaluation ultérieure (à la clôture) énoncée aux paragraphes 6.73-6.76 ?
Merci de justifier votre point de vue.*