

IPSAS 19—PROVISIONS, PASSIFS ÉVENTUELS ET ACTIFS ÉVENTUELS

Remerciements

La présente Norme comptable internationale du secteur public s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 37 (1998) Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels publiée par l'International Accounting Standards Committee (IASC). L'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) ont été constitués en 2001 en remplacement de l'IASC. Les Normes comptables internationales (IAS) publiées par l'IASC restent en vigueur jusqu'à leur amendement ou leur retrait par l'IASB. L'IASB a autorisé la reproduction d'extraits de IAS 37 dans cette publication du Public Sector Committee (Comité du secteur public) de l'International Federation of Accountants.

Le texte approuvé des Normes comptables internationales (International Accounting Standards - IAS) est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Pour obtenir des copies de ces publications, s'adresser directement au service des publications de l'IASB: Publications Department, 1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.

Courriel: publications@iasb.org.uk

Internet: <http://www.iasb.org>

L'IASCF détient les droits d'auteur sur les Normes comptables internationales, les exposés-sondages et autres publications de l'IASC et de l'IASB.

« IAS », « IASB », « IASC », « IASCF » et « International Accounting Standards » sont des marques appartenant à l'IASCF; leur utilisation est soumise à l'autorisation de l'IASCF.

IPSAS 19—PROVISIONS, PASSIFS EVENTUELS ET ACTIFS EVENTUELS

SOMMAIRE

	Paragaphes
Objectif	
Champ d'Application	1–17
Prestations Sociales	7–11
Autres Exclusions du Champ d'Application de la Norme	12–17
Définitions	18–21
Provisions et Autres Passifs	19
Lien entre les Provisions et les Passifs Eventuels	20–21
Comptabilisation	22–43
Provisions	22–34
Obligation Actuelle	23–24
Événement Passé	25–30
Sortie Probable de Ressources Représentatives d'Avantages Economiques ou d'un Potentiel de Service	31–32
Estimation Fiable de l'Obligation	33–34
Passifs Eventuels	35–38
Actifs Eventuels	39–43
Évaluation	44–62
Meilleure Estimation	44–49
Risques et Incertitudes	50–52
Valeur Actuelle	53–57
Événements Futurs	58–60
Sortie Attendue d'Actifs	61–62
Remboursements	63–68
Changements Affectant les Provisions	69–70
Utilisation des Provisions	71–72

Application des Règles de Comptabilisation et d'Evaluation	73–96
Déficits Nets Opérationnels Futurs	73–75
Contrats Déficitaires	76–80
Restructurations	81–96
Cession ou Transfert d'Opérations	90–92
Provisions pour Restructuration	93–96
Informations à Fournir	97–109
Dispositions Transitoires	110
Date d'Entrée en Vigueur	111–112
Annexe A - Tableaux: Provisions, Passifs Eventuels, Actifs Eventuels . Actifs et Remboursements	
Annexe B: Arbre de Décision	
Annexe C: Exemples: Comptabilisation	
Annexe D: Exemples: Informations à Fournir	
Annexe E: Exemples: Valeur Actuelle d'une Provision	
Comparaison avec IAS 37	

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras, doivent être lues dans le contexte des commentaires de la présente Norme, qui sont en caractères normaux, ainsi que dans le contexte de la « Préface aux Normes comptables internationales du secteur public ». Les Normes comptables internationales du secteur public ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs.

Objectif

L'objectif de la présente Norme consiste à définir les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels, à identifier les circonstances dans lesquelles il convient de les comptabiliser, la manière dont il faut les évaluer et les informations à fournir à leur propos. La présente Norme impose également de communiquer certaines informations relatives aux passifs éventuels et aux actifs éventuels dans les notes aux états financiers afin de permettre aux utilisateurs d'en comprendre la nature, l'échéance et le montant.

Champ d'application

1. **Une entité qui prépare et présente des états financiers en appliquant la méthode de la comptabilité d'exercice doit appliquer la présente Norme pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, excepté pour:**
 - (a) **les provisions et les passifs éventuels qui résultent de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis;**
 - (b) **ceux résultant d'instruments financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur;**
 - (c) **ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés, sauf dans le cas où le contrat est déficitaire sous réserve d'autres dispositions du présent paragraphe;**
 - (d) **ceux résultant des contrats passés avec les assurés dans les entités d'assurance; ou**
 - (e) **ceux couverts par une autre Norme comptable internationale du secteur public;**
 - (f) **ceux résultant d'impôts sur le résultat ou équivalent; et**
 - (g) **ceux résultant d'avantages du personnel à l'exception des indemnités de fin de contrat qui résultent d'une restructuration au sens de la présente Norme.**

2. **La présente Norme s'applique à toutes les entités du secteur public à l'exception des entreprises publiques.**
3. La « Préface aux normes comptables internationales du secteur public » publiée par l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) explique que les sociétés publiques (les « GBE », en anglais) appliquent les Normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'International Accounting Standards Board (IASB). Les entreprises publiques sont définies dans IPSAS 1, « Présentation des états financiers ».
4. La présente Norme s'applique aux instruments financiers (y compris les garanties) qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur.
5. **La présente Norme s'applique aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels des entités d'assurance autres que ceux résultant des contrats passés avec les assurés.**
6. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructuration (y compris dans le cadre d'abandon d'activités). Dans certains cas, une restructuration peut satisfaire à la définition d'un abandon d'activités. Des commentaires relatifs à l'abandon d'activités figurent dans la Norme comptable internationale IAS 35 Abandon d'activités.¹

Prestations sociales

7. Aux fins de la présente Norme, les « prestations sociales » font référence à des biens, des services et d'autres prestations fournies en vue des objectifs de politique sociale d'une autorité publique. Ces prestations peuvent être:
 - (a) la fourniture de services de santé, d'éducation, de logement, de transport et d'autres services sociaux à la population. Dans de nombreux cas, il n'est pas fait obligation aux bénéficiaires de ces services de payer un montant équivalent à leur valeur; et

¹ Le Comité n'a pas encore traité la question de l'abandon d'activités, qui fait l'objet de la Norme comptable internationale IAS 35 Abandon d'activités. Conformément à la définition de IAS 35, le terme « abandon d'activités » utilisé dans la présente Norme fait référence à une composante d'une entité:

- (a) dont l'entité, agissant en vertu d'un plan unique:
 - (i) se sépare en quasi-totalité, par exemple en la cédant dans le cadre d'une transaction unique, soit par scission soit par apport d'actif au profit des détenteurs de l'entité;
 - (ii) se sépare par lots, par exemple, par la vente individuelle de ses actifs et le règlement de ses passifs de façon individuelle; ou
 - (iii) arrêt d'exploitation par abandon;
- (b) qui représente une activité/une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte; et
- (c) qui peut être distinguée sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières.

- (b) le paiement de prestations à des familles, à des personnes âgées, handicapées, sans emploi, à des vétérans et autres. C'est-à-dire que les pouvoirs publics, à tous les niveaux, peuvent accorder une assistance financière à des personnes et à des groupes de population de manière à ce qu'ils aient accès à des services destinés à répondre à leurs besoins particuliers, ou à compléter leurs revenus.
8. Dans de nombreux cas, des obligations de fourniture de prestations sociales résultent de l'engagement d'une autorité publique d'entreprendre certaines activités de manière permanente à long terme afin de fournir à la population des biens et des services particuliers. Le besoin – ainsi que la nature et l'offre – de biens et de services destinés à assumer des obligations de politique sociale, varieront souvent d'après différentes conditions démographiques et sociales; et sont difficiles à prévoir. Ces prestations relèvent généralement des catégories « protection sociale », « éducation » et « santé » visées par le cadre des statistiques financières des États mis au point par le Fonds monétaire international; elles requièrent souvent une évaluation actuarielle pour déterminer le montant du passif en résultant.
9. Pour une provision ou une éventualité résultant de prestations sociales à exclure du champ d'application de la présente Norme, l'entité du secteur public fournissant la prestation ne recevra pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis. Cette exclusion engloberait les cas où une charge serait prélevée au titre de la prestation, mais sans relation directe entre la charge et la prestation reçue. L'exclusion de ces provisions et passifs éventuels du champ d'application de la présente Norme reflète l'opinion du Comité selon laquelle tant la détermination de ce qui constitue le « fait générateur d'obligation » que l'évaluation du passif exigent un complément de réflexion avant la publication de projets de Normes. Ainsi, le Comité a conscience qu'il existe des divergences de vues quant à savoir si le fait générateur d'obligation survient lorsque l'individu répond aux critères d'admissibilité à la prestation, ou à un stade antérieur. De même, il y a divergence d'opinions quant à savoir si le montant d'une obligation reflète une estimation du droit de l'exercice en cours ou la valeur actuelle de toutes les prestations futures attendues, déterminée sur une base actuarielle.
10. Lorsqu'une entité décide de comptabiliser une provision relative à de telles obligations, elle indique la base sur laquelle les provisions ont été comptabilisées et la base d'évaluation adoptée. L'entité fournit également d'autres informations imposées par la présente Norme dans le cadre de ces provisions. IPSAS 1, « Présentation des états financiers » fournit des commentaires informations sur le traitement de questions qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre IPSAS. IPSAS 1 contient également

des dispositions relatives à la sélection et aux informations à fournir sur ses méthodes comptables.

11. Dans certains cas, les prestations sociales peuvent donner lieu à un passif pour lequel:
 - (a) il y a peu ou pas d'incertitude en termes de montant; et
 - (b) l'échéance de l'obligation n'est pas incertaine.

En conséquence, celles-ci ne satisferont probablement pas à la définition d'une provision en vertu de la présente Norme. Lorsque de tels passifs relatifs à des prestations sociales existent, ils sont comptabilisés lorsqu'ils satisfont aux critères de comptabilisation en tant que passif (voir également le paragraphe 19). Un exemple en serait une charge à payer, en fin d'exercice, au titre d'un montant dû aux bénéficiaires existants dans le cadre de pensions de retraite ou d'allocations pour handicap dont la mise en paiement a été approuvée conformément aux dispositions d'un contrat ou d'une législation.

Autres exclusions du champ d'application de la Norme

12. La présente Norme ne s'applique pas aux contrats non (entièrement) exécutés sauf s'il s'agit de contrats déficitaires. Tout contrat visant à fournir des prestations sociales conclu sans que l'entité s'attende à recevoir en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis, est exclu du champ d'application de la présente Norme.
13. Lorsqu'une autre Norme comptable internationale du secteur public traite d'un type spécifique de provisions, de passifs éventuels ou d'actifs éventuels, l'entité applique la présente Norme au lieu de la présente Norme. À titre d'exemple, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur:
 - (a) contrats de construction (voir IPSAS 11, « Contrats de construction »);
 - (b) les stocks (voir IPAS 13, « Stocks »); Toutefois, comme IPSAS 13 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente Norme s'applique dans ce cas.
14. La présente Norme ne s'applique pas aux provisions pour impôt sur le résultat ou équivalent (les commentaires indications sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat figurent dans IAS 12, Impôts sur le résultat). Elle ne s'applique pas davantage aux provisions résultant d'avantages du personnel (les commentaires indications sur la comptabilisation des avantages du personnel figurent dans IAS 19 Avantages du personnel).

15. Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité donne des garanties en échange d'une redevance. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IPSAS 9, « Produits des opérations avec contrepartie directe » établit dans quelles circonstances les produits d'opérations avec contrepartie directe sont comptabilisés et fournit des commentaires indications pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente Norme ne modifie pas les dispositions de IPSAS 9.
16. La présente Norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de « provision » est utilisé également dans le contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses: il s'agit d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente Norme.
17. D'autres Normes comptables internationales du secteur public spécifient si des dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente Norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente Norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.

Définitions

18. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entité lorsque:

- (a) **elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités; et que**
- (b) **en conséquence, l'entité a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.**

Un actif éventuel est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'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.

Un passif éventuel est:

- (a) **une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'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; ou**

- (b) **une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:**
- (i) **il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation; ou car**
 - (ii) **le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.**

Les **contrats non (entièrement) exécutés** sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion.

Une **obligation juridique** est une obligation qui découle:

- (a) **d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites);**
- (b) **de dispositions légales ou réglementaires; ou**
- (c) **de toute autre jurisprudence.**

Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Un **fait générateur d'obligation** est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entité d'autre solution réaliste que d'éteindre cette obligation.

Un **contrat déficitaire** est un contrat visant l'échange d'actifs ou de services pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service attendus du contrat.

Une **provision** est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Une **restructuration** est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative:

- (a) **le champ des activités d'une entité; ou**
- (b) **la manière dont ces activités sont exécutées.**

Provisions et autres passifs

19. Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire:

- (a) les dettes fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur (et comprennent les paiements au titre des prestations sociales lorsque des accords formels existent pour des montants spécifiés); et
- (b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou n'ont pas fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les dettes fournisseurs et autres créditeurs alors que les provisions sont présentées séparément.

Lien entre les provisions et les passifs éventuels

- 20. 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.
- 21. La présente Norme distingue:
 - (a) les provisions, qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant qu'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour régler les obligations; et
 - (b) les passifs éventuels, qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu'ils sont:
 - (i) soit des obligations potentielles, car l'existence pour l'entité d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de services reste à confirmer; ou
 - (ii) soit des obligations actuelles qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme (soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera

nécessaire pour régler l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

Comptabilisation

Provisions

22. **Une provision doit être 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 représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation; et**
 - (c) **le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.**

Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.

Obligation actuelle

23. **Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting.**
24. Dans la plupart des cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. Dans d'autres cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. Dans de tels cas, l'entité détermine l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment l'avis d'experts, par exemple. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting. Sur la base de ces indications:
- (a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting, l'entité comptabilise une provision (s'il est satisfait aux critères de comptabilisation); et
 - (b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la date de reporting est plus improbable que probable, l'entité indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est faible (voir paragraphe 100).

Événement passé

25. Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d'obligation. Pour qu'un événement soit un fait générateur d'obligation, il faut que l'entité n'ait pas d'autre solution réaliste que d'éteindre l'obligation créée par l'événement. Il en est ainsi uniquement:
- (a) lorsque l'entité peut être contrainte par la loi à éteindre son obligation; ou
 - (b) dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement (qui peut être une action de l'entité) crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle éteindra son obligation.
26. Les états financiers présentent la situation financière de l'entité à la clôture de l'exercice et non pas sa situation future potentielle. En conséquence, aucune provision n'est comptabilisée pour des coûts qui doivent être encourus pour poursuivre les activités courantes d'une entité dans le futur. Les seuls passifs comptabilisés dans l'état de la situation financière de l'entité sont ceux qui existent à la date de reporting.
27. Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entité (c'est-à-dire de la conduite future de ses activités) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont notamment les pénalités ou les coûts de décontamination imposés à une entité du secteur public dans le cas de dommages environnementaux illégaux. Ces deux obligations mèneraient à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service, au titre de règlement, indépendamment des actions futures de cette entité du secteur public. De même, une entité du secteur public comptabiliserait une provision pour les frais de démantèlement d'une installation de défense ou d'une centrale nucléaire publique dans la mesure où l'entité du secteur public est tenue de rectifier des dommages déjà causés (IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » traite d'éléments, et notamment des coûts de démantèlement et de remise en état de sites, qui sont compris dans le coût d'un actif). En revanche, sous l'effet de dispositions légales, de la pression du public, ou d'un désir de faire la preuve de son engagement à l'échelon local, une entité peut être amenée à engager des dépenses pour travailler d'une manière donnée à l'avenir. Un exemple pourrait être celui d'une entité du secteur public qui décide d'adapter des instruments de mesure d'émissions nocives à certains de ses véhicules, ou un laboratoire public qui décide d'installer des ventilateurs d'aspiration pour protéger son personnel des émanations de certaines substances chimiques. Comme les entités peuvent éviter cette dépense future par des mesures futures, par exemple en modifiant leur mode de fonctionnement, elles n'ont aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et ne comptabilisent donc aucune provision.

28. Une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due, car il peut s'agir en effet d'une obligation vis-à-vis de la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction, de l'organe de direction ou de l'entité contrôlante d'une entité ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entité s'acquittera de ses responsabilités.
29. Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution de la législation ou d'un acte de l'entité (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement par un organisme public, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'autorité de tutelle ou l'organisme public lui-même acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.
30. Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente Norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. Cependant, la diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend souvent impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans de nombreux cas, il n'est pas possible d'évaluer avec quasi-certitude si une nouvelle proposition de loi sera ou non adoptée sous la forme proposée, et toute décision relative à l'existence d'une obligation doit attendre l'adoption de la proposition de loi.

Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service

31. Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il existe une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service soit probable pour régler cette obligation. Pour les besoins de la présente Norme, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est-à-dire si la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise

pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entité fournit une information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est très faible (voir paragraphe 100).

32. Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, l'obligation d'un gouvernement à indemniser des particuliers qui ont reçu du sang contaminé d'un hôpital public), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve que les autres critères de comptabilisation soient satisfaits).

Estimation fiable de l'obligation

33. L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation d'états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres actifs ou passifs. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entité peut déterminer un éventail de résultats possibles et, peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.
34. Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 100).

Passifs éventuels

35. **Une entité ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.**
36. Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, comme l'impose le paragraphe 100, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service ne soit faible.
37. Lorsqu'une entité est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. Par exemple, dans le cas de la dette d'une coentreprise, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres coparticipants est traitée comme un passif éventuel. L'entité comptabilise une provision pour la partie de l'obligation pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable, sauf dans les rares cas où aucune estimation fiable ne peut être faite.

38. Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour un élément qui auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite). Par exemple, une autorité publique locale peut avoir violé une loi environnementale, sans qu'il soit clairement établi si des dommages ont été causés à l'environnement. Lorsqu'il apparaît ultérieurement qu'un dommage a été causé et que des mesures correctives seront nécessaires, l'entité comptabiliserait une provision parce qu'une sortie d'avantages économiques est désormais probable.

Actifs éventuels

39. **Une entité ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.**
40. Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus qui échappent partiellement au contrôle de l'entité et qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour l'entité. Une action en justice intentée par l'entité et dont le résultat est incertain en est un exemple.
41. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.
42. Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 105, lorsqu'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable.
43. Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service et que la valeur de l'actif peut être évaluée de façon fiable, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est devenue probable, l'entité fournit une information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 105).

Évaluation

Meilleure estimation

44. **Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de reporting.**
45. La meilleure estimation de la dépense imposée par le règlement de l'obligation actuelle est le montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation à la date de reporting ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Régler ou transférer une obligation à la date de reporting sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entité devrait rationnellement payer pour régler son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour régler l'obligation actuelle à la date de reporting.
46. Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entité, complétées par l'expérience d'opérations similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de reporting.

Exemple

Un laboratoire médical public fournit des appareils de diagnostic à ultrasons à des centres médicaux et à des hôpitaux tant publics que privés, sur une base de recouvrement intégral du coût. L'équipement est fourni avec une garantie aux termes de laquelle les centres médicaux et les hôpitaux sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million d'unités monétaires. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions d'unités monétaires. L'expérience passée du laboratoire et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des équipements ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 32, le laboratoire évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.

La valeur attendue du coût des réparations est la suivante:

$$(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1 \text{ M}) + (5 \% \times 4 \text{ M}) = 400\ 000.$$

47. Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la

provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée «méthode de la valeur attendue». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60% ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

48. Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entité considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si un État doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans un navire de guerre qu'il a construit pour un autre État, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 100 000 unités monétaires. Toutefois, s'il existe une probabilité significative que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.
49. La provision est évaluée avant impôt ou équivalents d'impôt. Des commentaires sur les incidences fiscales des provisions et de leurs changements figurent dans IAS 12, Impôts sur le résultat.

Risques et incertitudes

50. **Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.**
51. Le risque s'exprime par la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut majorer le montant pour lequel un passif est évalué. Une certaine prudence est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un résultat particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, ce résultat n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour les risques et les incertitudes avec pour conséquence la surestimation d'une provision.
52. Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 98(b).

Valeur actuelle

53. **Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.**
54. Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la date de reporting sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.
55. Lorsqu'une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu'elle approche du moment attendu de règlement (voir Annexe E). Le paragraphe 97(e) de la présente Norme impose de fournir des informations sur l'augmentation, pendant l'exercice, du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps.
56. **Le(s) taux d'actualisation doi(ven)t être un(des) taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le(s) taux d'actualisation ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.**
57. Dans certaines juridictions, un impôt sur le résultat ou équivalent est prélevé sur les excédents d'une entité du secteur public pour la période. Lorsque l'impôt sur le résultat est prélevé sur des entités du secteur public, le taux d'actualisation sélectionné doit être un taux avant impôt.

Événements futurs

58. **Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront.**
59. Les événements futurs attendus peuvent être particulièrement importants pour l'évaluation des provisions. Par exemple, certaines obligations peuvent être indexées pour indemniser les bénéficiaires des effets de l'inflation ou d'autres changements spécifiques de prix. S'il y a des indications suffisantes de taux d'inflation attendus, cela devrait se refléter dans le montant de la provision. Un autre exemple d'événements futurs affectant le montant d'une provision est celui où une autorité publique estime que le coût de nettoyage du goudron, des cendres et autres agents polluants affectant un site gazier en fin de vie sera réduit par des évolutions technologiques futures. Dans ce cas, le montant comptabilisé reflète le coût que s'attendent à encourir raisonnablement des observateurs objectifs et techniquement qualifiés prenant en compte tous les indices dont ils

disposent quant à l'état de la technologie au moment de la décontamination. Il convient donc d'inclure, par exemple, les réductions de coûts attendues du fait d'une plus grande expérience de l'application d'une technologie existante ou le coût attendu de l'application d'une technologie existante à une opération de décontamination plus importante ou plus complexe que celles effectuées précédemment. Toutefois, une entité n'anticipe pas la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination sauf si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.

60. L'effet d'une éventuelle nouvelle législation susceptible d'affecter le montant d'une obligation existante d'une autorité publique ou d'une entité du secteur public est pris en compte dans l'évaluation de cette obligation lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine. La diversité des circonstances se produisant en pratique fait qu'il est impossible de préciser un événement unique qui donnera des indications objectives suffisantes dans chaque cas. Les indications devront indiquer à la fois ce que la législation imposera et s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en œuvre en temps voulu. Dans de nombreux cas, il n'existera pas d'indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation n'est pas promulguée.

Sortie attendue d'actifs

61. **Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.**
62. Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision même si la sortie attendue est étroitement liée à l'événement ayant donné lieu à la provision. A la place, l'entité comptabilise les profits sur les sorties attendues d'actifs à la date spécifiée par la Norme comptable internationale du secteur public traitant des actifs concernés.

Remboursements

63. **Lorsqu'il est attendu que tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entité a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle règle son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.**
64. **Dans l'état de la performance financière, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.**
65. Il arrive parfois qu'une entité puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre

une provision (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur). L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entité, soit régler directement les montants. Ainsi, une autorité publique peut avoir à l'égard d'un individu une obligation légale résultant de conseils trompeurs prodigués par son personnel. Elle pourra toutefois récupérer une partie de cette charge par le biais de l'assurance responsabilité civile professionnelle.

66. Dans la plupart des cas, l'entité demeurera redevable de la totalité du montant en question, c'est-à-dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelle qu'en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entité obtiendra ce remboursement si elle règle le passif.
67. Dans certains cas, l'entité ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. Dans ce cas, l'entité n'a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas inclus dans la provision.
68. Comme indiqué au paragraphe 37, une obligation pour laquelle une entité est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit éteinte par les autres parties.

Changements affectant les provisions

69. **Les provisions doivent être revues à chaque date de reporting et ajustées pour refléter la meilleure estimation. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.**
70. Lorsqu'on les provisions sont actualisées, 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.

Utilisation des provisions

71. **Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.**
72. Seules les dépenses liées à la provision à l'origine sont imputées sur celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses sur une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'effet de deux événements différents.

Application des règles de comptabilisation et d'évaluation

Déficits nets opérationnels futurs

73. **Des provisions ne doivent pas être comptabilisées pour des déficits nets d'activités opérationnelles futures.**
74. Les déficits nets d'activités opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 18 et ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 22.
75. Le fait de s'attendre à des déficits nets provenant d'activités opérationnelles futures est un indice que certains actifs utilisés dans ces activités ont pu perdre de la valeur. Une entité effectue un test de dépréciation pour ces actifs. Des indications pour la comptabilisation de dépréciations figurent dans IAS 36 Dépréciation d'actifs.

Contrats déficitaires

76. **Si une entité a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle (nette de recouvrements) résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.**
77. Le paragraphe 76 de la présente Norme ne s'applique qu'aux contrats déficitaires. Tout contrat visant à fournir des prestations sociales conclu sans que l'entité ne s'attende en retour à recevoir, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis, est exclu du champ d'application de la présente Norme.
78. De nombreux contrats représentatifs d'opérations d'échange (par exemple, certaines commandes de routine) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommée; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente Norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les « contrats non (entièrement) exécutés » qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme.
79. La présente Norme définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour s'acquitter des obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques ou au potentiel de service à recevoir attendus du contrat, y compris les montants recouvrables. En conséquence, c'est l'obligation actuelle nette de recouvrements qui est comptabilisée en tant que provision selon le paragraphe 76. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.

80. Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entité comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat.

Restructurations

81. Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration:
- (a) l'arrêt ou la sortie d'une activité ou d'un service;
 - (b) la fermeture d'une succursale ou l'arrêt d'activités d'une autorité publique dans un site ou une région spécifiques, ou la relocalisation d'activités d'une région vers une autre;
 - (c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un échelon hiérarchique; et
 - (d) les réorganisations profondes ayant un effet significatif sur la nature et l'objet principal des activités de l'entité.
82. Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 22 sont satisfaits. Les paragraphes 83 à 96 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.
83. **Une obligation implicite de restructurer est générée uniquement lorsqu'une entité:**
- (a) **a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins:**
 - (i) **l'activité, l'unité opérationnelle, ou la partie d'entité ou d'unité opérationnelle concernée;**
 - (ii) **les principaux sites affectés;**
 - (iii) **la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail;**
 - (iv) **les dépenses qui seront engagées; et**
 - (v) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre; et**
 - (b) **a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan, soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.**
84. Au sein du secteur public, des restructurations peuvent intervenir au niveau de l'échelon central, ou d'un ministère, ou au niveau d'une administration ou d'un établissement.

85. Des indications qu'un organisme public ou une entité individuelle a entamé la mise en œuvre d'un plan de restructuration seront fournies, par exemple, par l'annonce publique des lignes directrices du plan, la vente ou le transfert d'actifs, la notification de l'intention d'annuler des contrats de location ou la mise en place de solutions alternatives pour des clients ou des services. L'annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle comporte suffisamment de détails (c'est-à-dire qu'elle décrit les principales caractéristiques du plan) et si elle est présentée de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'État ou l'entité mettra en œuvre la restructuration.
86. Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnablement long, il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'État ou l'entité individuelle est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'État ou à l'entité de modifier ses plans.
87. Une décision de restructurer prise par la direction ou par l'organe de direction avant la date de reporting ne crée pas une obligation implicite à la date de reporting à moins que l'entité ait, antérieurement à cette date:
- (a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration; ou
 - (b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment précise pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entité mettra en œuvre la restructuration.

Si une entité entame la mise en œuvre d'un plan de restructuration, ou annonce ses principales lignes directrices aux personnes concernées, seulement après la date de reporting, l'information à fournir est imposée selon IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting », si la restructuration est significative et si l'absence d'information peut affecter les décisions économiques d'utilisateurs prises sur les états financiers.

88. Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction ou de l'organe de direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs conjugués à cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente ou le transfert d'une activité, peuvent avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par l'organe de direction ou par le

conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entité a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 83 sont réunies.

89. Dans certains pays, l'autorité ultime en matière de décisions à prendre pour une entité du secteur public appartient à un organe de direction ou à un conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel); une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision de l'organe de direction ou du conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par cet organe de direction ou ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.

Cession ou transfert d'opérations

90. **Il n'existe aucune obligation consécutive à la vente ou au transfert d'une activité tant que l'entité n'est pas engagée à vendre ou à transférer cette activité par un accord irrévocable.**
91. Même lorsqu'une entité a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncé publiquement, elle ne peut être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entité peut changer d'avis et en fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties à la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable n'ait été conclu.
92. Une restructuration au sein du secteur public implique souvent le transfert d'activités d'une entité contrôlée à une autre; elle peut également impliquer le transfert d'activités pour un coût nul ou symbolique. De tels transferts auront souvent lieu sous l'effet d'une directive de l'autorité publique, sans qu'il soit question d'accords irrévocables au sens du paragraphe 90. Une obligation n'existe que lorsqu'il y a un accord de transfert irrévocable. Même lorsque des propositions de transfert n'aboutissent pas à la comptabilisation d'une provision, l'opération prévue peut imposer de fournir certaines informations selon d'autres Normes ou projets de Normes comptables internationales du secteur public comme par exemple IPSAS 14, « Événements postérieurs à la date de reporting » et IPSAS 20, « Information relative aux parties liées ».

Provisions pour restructuration

93. **Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois:**

- (a) **nécessairement entraînées par la restructuration; et**
- (b) **non liées aux activités poursuivies par l'entité.**

94. Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts:

- (a) de reconversion ou de réinstallation du personnel conservé;
- (b) de marketing; ou
- (c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

Ces dépenses sont liées à la conduite future d'une activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de reporting. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.

95. Les déficits nets opérationnels futurs identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas inclus dans une provision, sauf s'ils concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 18.

96. Comme l'impose le paragraphe 61, les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

Informations à fournir -Présentation

97. **Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir une information sur:**

- (a) **la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de la période;**
- (b) **les provisions supplémentaires constituées au cours de la période, y compris l'augmentation des provisions existantes;**
- (c) **les montants utilisés (i.e. encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice;**
- (d) **les montants non utilisés repris au cours de la période; et**
- (e) **l'augmentation au cours de la période du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.**

L'information comparative n'est pas imposée.

98. **Pour chaque catégorie de provisions, l'entité doit fournir:**

- (a) **une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques ou de potentiel de service en résultant;**

- (b) **une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entité doit fournir les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 58; et**
 - (c) **le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.**
99. **Lorsqu'une entité décide de comptabiliser dans ses états financiers des provisions relatives à des prestations sociales pour lesquelles elle ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis, elle doit fournir à propos de ces provisions les informations imposées par les paragraphes 97 et 98.**
100. **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.**
101. Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 98(a) et (b) et 100(a) et(b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs à un type d'obligation, mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux coûts de remise en état de l'environnement et ceux faisant l'objet d'un contentieux.
102. Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entité fournit les informations imposées par les paragraphes 97, 98 et 100 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.
103. Dans certaines circonstances, une entité peut recourir à une évaluation externe pour évaluer une provision. Dans de tels cas, une information relative à l'évaluation peut utilement être fournie.

104. Les dispositions relatives aux informations à fournir selon le paragraphe 100 ne s'appliquent pas aux passifs éventuels résultant de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis (voir les paragraphes 1(a) et 7 à 11 pour une discussion de l'exclusion des prestations sociales de la présente Norme).
105. **Lorsqu'une entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable, l'entité doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la date de reporting et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions aux paragraphes 44 à 62.**
106. Les dispositions du paragraphe 105 en matière d'informations à fournir ne sont censées s'appliquer qu'aux actifs éventuels pour lesquels existe une attente raisonnable que des avantages iront à l'entité. Cela dit, il n'existe aucune obligation de fournir cette information à propos de tous les actifs éventuels (voir paragraphes 39 à 43 pour un commentaire sur les actifs éventuels). Dans les informations fournies pour les actifs éventuels, il est important d'éviter de donner des indications trompeuses sur la probabilité de survenance d'un produit. Par exemple, un actif éventuel naîtrait d'un contrat par lequel une entité du secteur public autorise une société du secteur privé à exploiter les ressources minières d'un de ses actifs en échange d'une redevance basée sur un prix fixe par tonne extraite, et lorsque la société a entrepris l'exploitation minière. En plus de mentionner la nature de l'accord, l'actif éventuel devrait être quantifié lorsqu'une estimation raisonnable peut être faite de la quantité de matières minérales à extraire et du calendrier des entrées de trésorerie attendues. S'il n'y avait pas de réserves prouvées ou si d'autres circonstances prévalaient, indiquant qu'il est peu probable que des matières minérales seront extraites, l'entité du secteur public ne mentionnerait pas les informations exigées par le paragraphe 105 puisqu'il n'y aurait pas de flux probable d'avantages.
107. Les informations à fournir selon le paragraphe 105 englobent les actifs éventuels liés à des opérations assorties ou non d'une contrepartie directe. L'existence d'un actif éventuel lié à des recettes de taxation dépend de l'interprétation de ce qu'il faut entendre par « événement taxable ». La détermination de l'événement taxable à des fins de taxation et ses implications possibles pour la fourniture communication d'informations sur des actifs éventuels liés aux recettes de taxation doivent être traitées comme faisant partie d'un projet distinct traitant de produits provenant d'opérations sans contrepartie directe.
108. **Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque des informations imposées par les paragraphes 100 et 105, ce fait doit être signalé.**

109. **Dans des cas extrêmement rares, l'indication de tout ou partie des informations imposées par les paragraphes 97 à 107 peut causer un préjudice sérieux à l'entité dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans ces cas, l'entité n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.**

Dispositions transitoires

110. **L'effet de l'adoption de la présente Norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé en ajustement du solde à l'ouverture des soldes cumulés de l'exercice au cours duquel la Norme est adoptée pour la première fois. Les entités sont encouragées, mais non tenues de le faire, à ajuster le solde d'ouverture des soldes cumulés pour le premier exercice présenté et à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.**

Date d'entrée en vigueur

111. **La présente Norme comptable internationale du secteur public entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008. Une application anticipée est encouragée.**
112. Lorsqu'une entité adopte la méthode de la comptabilité d'exercice telle que définie par les Normes comptables internationales du secteur public pour la communication d'informations financières après cette date d'entrée en vigueur, la présente Norme s'applique aux états financiers annuels de l'entité couvrant les exercices ouverts à compter de sa date d'adoption.

Annexe A**Tableaux - Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels et remboursements**

La présente annexe a pour objet de résumer les principales dispositions normatives. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives et doit être lue dans le contexte du corps intégral des dispositions normatives.

Provisions et passifs éventuels

<p>Lorsque, du fait d'événements passés, il peut y avoir une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service futurs pour éteindre: (a) une obligation actuelle; ou (b) une obligation potentielle dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.</p>		
<p>Il existe une obligation actuelle qui probablement impose une sortie de ressources.</p>	<p>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle qui peut imposer, mais probablement n'imposera pas, une sortie de ressources.</p>	<p>Il existe une obligation potentielle ou une obligation actuelle pour laquelle la probabilité d'une sortie de ressources est faible.</p>
<p>Une provision est comptabilisée (paragraphe 22).</p> <p>Des informations à fournir sont imposées pour la provision (paragraphes 97 et 98).</p>	<p>Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).</p> <p>Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel (paragraphe 100).</p>	<p>Aucune provision n'est comptabilisée (paragraphe 35).</p> <p>Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 100).</p>

Un passif éventuel existe également dans le cas extrêmement rare où il existe un passif qui ne peut être comptabilisé car il ne peut être évalué de manière fiable. Des informations à fournir sont imposées pour le passif éventuel.

Actifs éventuels

Lorsque, du fait d'événements passés, il existe un actif potentiel dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événement(s) futur(s) incertain(s), qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de l'entité.		
L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est quasiment certaine.	L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable mais n'est pas quasiment certaine.	L'entrée d'avantages économiques ou d'un potentiel de service n'est pas probable.
L'actif n'est pas éventuel (paragraphe 41).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39). Des informations à fournir sont imposées (paragraphe 105).	Aucun actif n'est comptabilisé (paragraphe 39). Il n'y a aucune information à fournir (paragraphe 105).

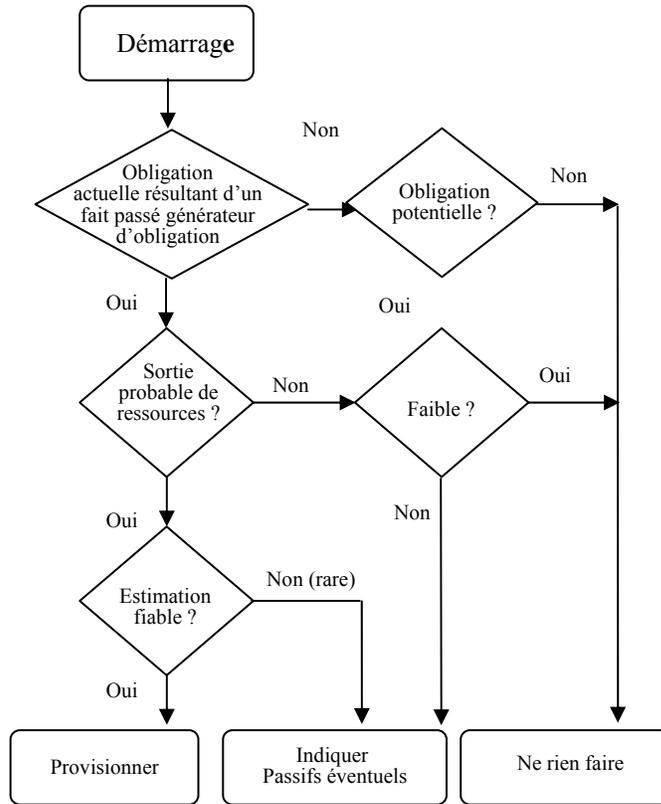
Remboursements

<p>Une partie ou la totalité des dépenses à effectuer pour éteindre une provision devrait être remboursée par une autre partie.</p>		
<p>L'entité n'a aucune obligation pour la partie des dépenses devant être remboursée par l'autre partie.</p>	<p>L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et il est quasiment certain que si celle-ci éteint la provision, elle en obtiendra le remboursement.</p>	<p>L'obligation au titre du montant dont elle s'attend à être remboursée incombe à l'entité et si celle-ci éteint la provision, le remboursement n'est pas quasiment certain.</p>
<p>L'entité n'est pas responsable du montant devant être remboursé (paragraphe 67).</p>	<p>Le remboursement est comptabilisé dans l'état de la situation financière comme un actif distinct et peut être compensé avec la charge correspondante dans l'état de la performance financière. Le montant comptabilisé au titre du remboursement attendu n'est pas supérieur au passif (paragraphe 63 et 64).</p>	<p>Le remboursement attendu n'est pas comptabilisé en tant qu'actif (paragraphe 63).</p>
<p>Aucune information à fournir n'est imposée.</p>	<p>Le remboursement est indiqué ainsi que le montant comptabilisé au titre du remboursement (paragraphe 98(c)).</p>	<p>Le remboursement attendu est indiqué (paragraphe 98(c)).</p>

Annexe B

Arbre de décision

Cet arbre de décision a pour objet de résumer les principales dispositions normatives relatives aux provisions et aux passifs éventuels qui entrent dans le champ d'application de la Norme. Il ne fait pas partie des dispositions normatives et doit être lu dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives. Note: Dans certains cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est réputé créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de reporting (paragraphe 23 de la Norme).



Annexe C**Exemples: Comptabilisation**

La présente annexe illustre l'application des dispositions normatives pour aider à en clarifier le sens. Elle ne fait pas partie des dispositions normatives.

Toutes les entités mentionnées dans les exemples ont une date de reporting fixée au 31 décembre. Dans tous les cas, on suppose que l'on peut estimer de manière fiable toute sortie de ressources attendue. Dans certains exemples, les circonstances décrites ont pu entraîner une dépréciation des actifs. Cet aspect n'est pas traité dans les exemples.

Les exemples renvoient aux paragraphes de la Norme qui sont particulièrement pertinents. L'annexe doit être lue dans le contexte de l'intégralité des dispositions normatives.

Les références à la « meilleure estimation » sont des références au montant de la valeur actuelle lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif.

Exemple 1: Garanties

Le ministère A produit des équipements de recherche et de sauvetage à son propre usage, mais également en vue de la vente au public. Au moment de la vente, le ministère accorde aux acheteurs des garanties relatives à certains produits. Selon les termes du contrat de vente, le ministère s'engage à réparer ou à remplacer le produit si des défauts de fabrication sont constatés dans les trois ans suivant la date de la vente. Sur la base de l'expérience passée, il est probable (c'est-à-dire plus probable qu'improbable) qu'il y aura un certain nombre de réclamations au titre de la garantie.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur de l'obligation est la vente du produit avec garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable pour les garanties dans leur ensemble (voir paragraphe 32).

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de réparation des produits sous garantie vendus au plus tard à la date de reporting (voir paragraphes 22 et 32).

Exemple 2A: Terrains pollués - Législation devant être promulguée de façon quasiment certaine

Un gouvernement provincial est propriétaire d'un entrepôt situé sur un terrain proche d'un port. Le gouvernement provincial a conservé la propriété du terrain parce qu'il

pourrait en avoir besoin pour l'expansion future de ses activités portuaires. Depuis dix ans, un groupement de fermiers loue le site comme lieu d'entreposage de produits chimiques à usage agricole. Le gouvernement national annonce son intention de promulguer une réglementation environnementale imposant aux propriétaires fonciers d'assumer la responsabilité de pollutions environnementales, y compris le coût de dépollution du terrain contaminé. En conséquence, le gouvernement provincial met en place une politique relative aux substances chimiques dangereuses et commence à appliquer cette politique à ses activités et à ses biens immobiliers. A ce stade, il apparaît que les substances chimiques à usage agricole ont contaminé le terrain contigu à l'entrepôt. Le gouvernement provincial ne dispose d'aucun recours à l'égard des fermiers ou de sa compagnie d'assurance pour les frais de dépollution. Au 31 décembre 2001, il est quasiment certain qu'un projet de loi imposant la dépollution des terrains pollués sera promulgué peu de temps après la clôture de l'exercice.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur de l'obligation est la contamination des terrains du fait de la quasi-certitude de l'adoption d'une législation imposant la dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Exemple 2B: Pollution et obligation implicite

Un gouvernement affiche très largement une politique de préservation de l'environnement selon laquelle il s'engage à nettoyer tout ce qu'il a pollué. Le gouvernement a de tout temps honoré cette politique affichée. Il n'y a aucune législation environnementale en place dans la juridiction. Au cours d'un exercice naval, un navire est endommagé et perd un important volume de carburant. Le gouvernement accepte de payer les frais de dépollution immédiate ainsi que les coûts courants de surveillance et d'assistance à la faune marine et aux oiseaux.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la pollution de l'environnement, qui crée une obligation implicite car la politique et la pratique antérieure du gouvernement a créé chez les tiers concernés une attente fondée qu'il procèdera à une dépollution.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de dépollution (voir paragraphes 22 et 30).

Exemple 3: Gravière

Un gouvernement exploite une gravière sur un terrain qu'il loue à des conditions commerciales auprès d'une société du secteur privé. Le gravier est utilisé pour la construction et la maintenance des routes. L'accord avec les propriétaires prévoit que le gouvernement remettra en état le site de la carrière en démantelant toutes les constructions, en remodelant le terrain et en remplaçant la couche de terre superficielle. 60 % du coût final de remise en état est lié au démantèlement des constructions de la carrière et à la remise en état du site, et 40 % résultera de l'extraction de gravier. À la date de reporting, les immeubles de la carrière ont été construits et l'excavation du site a commencé, mais aucun gravier n'a encore été extrait.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - La construction d'immeubles et l'excavation de la carrière crée l'obligation juridique, selon les termes de l'accord, d'enlever les immeubles et de réhabiliter le site; il s'agit donc d'un fait générateur d'obligation. Toutefois, il n'existe à la date de reporting aucune obligation de remédier aux dommages qui seront causés par l'extraction du gravier.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation de 60 % des coûts finaux de démantèlement des constructions et de réhabilitation du site (voir paragraphe 22). Ces coûts sont inclus dans le coût de la carrière. Les 40 % de coûts résultant de l'extraction du gravier sont comptabilisés au passif progressivement, lorsque le gravier est extrait.

Exemple 4: Politique de remboursement

Une administration publique de distribution au détail intervient en tant qu'organe centralisé d'achat et permet au public d'acheter les surplus de stocks. Elle a pour politique de rembourser les achats des clients non satisfaits même s'il n'y a aucune obligation juridique de le faire. Cette politique est largement connue.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la vente des fournitures qui crée une obligation implicite car la pratique de l'administration a créé chez ses clients une attente fondée qu'elle procédera au remboursement des achats.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Il est probable qu'une certaine proportion de produits sera retournée pour remboursement (voir paragraphe 32).

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des coûts de remboursement (voir paragraphes 18 (définition d'une obligation implicite), 22, 25 et 32).

Exemple 5A: Fermeture d'une division - Décision qui n'est pas mise en œuvre avant la date de reporting

Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide de fermer une division d'un organisme public. Cette décision n'a pas été communiquée aux personnes concernées avant la date de reporting (31 décembre 2004) et aucune autre mesure n'a été prise en vue de sa mise en œuvre.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation; il n'y a donc pas d'obligation.

Conclusion — Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 83).

Exemple 5B: Externalisation d'une division - Décision mise en œuvre avant la date de reporting

Le 12 décembre 2004, une autorité publique décide d'externaliser une division d'un ministère. Le 20 décembre 2004, un plan détaillé d'externalisation de la division a été adopté par l'autorité publique, et les avis de licenciement ont été adressés au personnel de la division.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la communication de la décision aux membres du personnel, qui crée une obligation implicite à compter de cette date, car cela crée une attente fondée de l'externalisation de la division.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée au 31 décembre 2004, correspondant à la meilleure estimation des coûts de l'externalisation de la division (voir paragraphes 22 et 83).

Exemple 6: Obligation juridique d'équiper des locaux de filtres à air

En vertu d'une nouvelle législation, une autorité locale est tenue d'équiper ses locaux de filtres à air d'ici au 30 juin 2005. L'entité n'a pas monté les filtres à air.

ANALYSE

(a) À la date de reporting du 31 décembre 2004

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation car il n'y a pas de fait générateur d'obligation ni au titre des coûts de montage des filtres à air ni au titre des amendes prévues par la législation.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée pour le coût de montage des filtres à air (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

(b) A la date de reporting du 31 décembre 2005

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a toujours pas d'obligation au titre des coûts de montage des filtres à air car il n'y a pas eu de fait générateur d'obligation (montage des filtres). Cependant, il pourrait y avoir une obligation de payer des amendes ou des pénalités en vertu de la législation car le fait générateur d'obligation (à savoir la non-conformité des locaux accessibles au public) s'est produit.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - L'évaluation de la probabilité qu'il y a d'encourir des amendes et pénalités pour non-respect de la réglementation dépend de celle-ci et de la rigueur de sa mise en application.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée au titre du coût de montage des filtres à air. En revanche, une provision est comptabilisée correspondant à la meilleure estimation des amendes et pénalités, dont il est plus probable qu'improbable qu'elles seront infligées (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Exemple 7: Reconversion du personnel suite à une modification du système d'imposition des résultats

Le gouvernement introduit un certain nombre de changements dans le système d'imposition des résultats. En conséquence de ces changements, le ministère des Finances (entité présentant les états financiers) doit reconvertir une proportion importante de son personnel administratif et de contrôle pour être à même de continuer à se conformer à la réglementation des services financiers. À la date de reporting, aucune reconversion du personnel n'a eu lieu.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Il n'y a pas d'obligation puisque aucun fait générateur d'obligation (reconversion) n'a eu lieu.

Conclusion – Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Exemple 8: Un contrat déficitaire

La blanchisserie d'un hôpital est exploitée depuis un immeuble que l'hôpital (l'entité présentant les états financiers) a loué en vertu d'un contrat de location simple. En décembre 2004, la blanchisserie est transférée dans un nouvel immeuble. Le contrat de location de l'ancien immeuble se poursuit pendant quatre ans: il ne peut être

annulé. L'hôpital n'a pas d'autre usage pour l'immeuble et ce dernier ne peut être reloué à un autre utilisateur.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est la signature du contrat de location, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Lorsque le contrat de location devient déficitaire, une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable. (Jusqu'à ce que le contrat de location devienne déficitaire, l'entité comptabilise le bail selon IPSAS 13, « Contrats de location »).

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation des paiements de loyers inévitables (voir paragraphes 13(b), 22 et 76).

Exemple 9: Une garantie unique

Au cours de 2004, un gouvernement provincial garantit certains emprunts d'un opérateur du secteur privé qui fournit des services au public contre des honoraires, et dont la situation financière, à l'époque, est saine. Au cours de 2005, la situation financière de l'opérateur se dégrade et le 30 juin 2005, il se déclare en faillite pour échapper à ses créanciers.

ANALYSE

(a) Au 31 décembre 2004.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Aucune sortie de ressources représentatives d'avantages économiques n'est probable au 31 décembre 2004.

Conclusion — Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 31). La garantie est présentée en tant que passif éventuel sauf si l'on considère que la probabilité de sortie de ressources est faible (voir paragraphes 100 et 109).

(b) Au 31 décembre 2005.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Le fait générateur d'obligation est le fait de donner sa garantie, qui crée une obligation juridique.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre une obligation - Au 31 décembre 2005, il est probable

qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service sera nécessaire pour éteindre l'obligation.

Conclusion - Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation de l'obligation (voir paragraphes 22, 31 et 109).

Note: Cet exemple traite d'une garantie unique. Si une entité a un portefeuille de plusieurs garanties similaires, elle évaluera ce portefeuille dans son ensemble pour déterminer si la sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service est probable (voir paragraphe 32). Lorsqu'une entité donne des garanties en échange de commissions, les produits correspondants sont comptabilisés selon IPSAS 9, « Produits des activités ordinaires ».

Exemple 10: Une action en justice

Après un déjeuner, en 2004, dix personnes sont mortes probablement suite à un empoisonnement alimentaire causé par des produits vendus par le restaurant d'un musée public (l'entité présentant les états financiers). Des actions légales sont intentées pour obtenir réparation de l'entité mais celle-ci conteste sa responsabilité. Jusqu'à la date d'approbation des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2004, les avocats de l'entité déclarent qu'il est probable que celle-ci ne sera pas reconnue responsable. Mais lorsque l'entité établit les États financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2005, ses avocats déclarent que, compte tenu des développements de l'affaire, il est probable que l'entité sera reconnue coupable.

ANALYSE

(a) Au 31 décembre 2004.

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles à l'époque où les états financiers ont été approuvés, il n'existe aucune obligation résultant d'événements passés.

Conclusion — Aucune provision n'est comptabilisée par le musée (voir paragraphes 23 et 24). L'affaire en question est indiquée en tant que passif éventuel à moins que la probabilité pour qu'il y ait sortie de ressources ne soit considérée comme faible (paragraphes 100 et 109).

(b) Au 31 décembre 2005.

Obligation actuelle résultant d'un fait passé générateur d'obligation - Sur la base des indications disponibles, il existe une obligation actuelle.

Sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service pour éteindre l'obligation - Probable.

Conclusion — Une provision est comptabilisée, correspondant à la meilleure estimation du montant qui permettra d'éteindre l'obligation (voir paragraphes 22 à 24 et 109).

Exemple 11: Entretien et réparations

En plus de l'entretien de routine, certains actifs demandent, selon une certaine périodicité, des dépenses importantes au titre de réparations majeures ou de la remise en état et du remplacement des principales composantes. IPSAS 17, « Immobilisations corporelles » fournit des commentaires indications sur l'affectation à ses différentes composantes des dépenses encourues au titre d'un actif lorsque ces composantes ont des durées d'utilité différentes ou lorsqu'elles procurent des avantages à un rythme différent.

Exemple 11A: Coûts de remise à neuf - Aucune disposition législative

La chaudière d'un immeuble donné en location par un ministère à plusieurs locataires du secteur public comporte un revêtement réfractaire qui doit être remplacé tous les cinq ans pour des raisons techniques. À la date de reporting, le revêtement est utilisé depuis trois ans.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion — Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Le coût de remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé car, à la date de reporting, il n'existe aucune obligation de remplacer le revêtement indépendamment des opérations futures de l'entité - même l'intention d'encourir la dépense dépend de la décision de l'entité de continuer à utiliser la chaudière ou de remplacer son revêtement intérieur. Au lieu de comptabiliser une provision, l'amortissement du revêtement intérieur doit prendre en compte l'effet de sa consommation, c'est-à-dire en amortissant celui-ci sur cinq ans. Les coûts de changement du revêtement encourus ultérieurement sont comptabilisés en tant qu'actif et la consommation de chaque nouveau revêtement est traduite par un amortissement sur les cinq années suivantes.

Exemple 11B: Coûts de remise à neuf - Disposition législative

Un service public de cartographie est tenu, de par la loi, de procéder à la révision de ses aéronefs dédiés tous les trois ans.

ANALYSE

Obligation actuelle résultant d'un événement passé générateur d'obligation - Il n'existe aucune obligation actuelle.

Conclusion — Aucune provision n'est comptabilisée (voir paragraphes 22 et 25 à 27).

Les coûts de révision des aéronefs ne sont pas comptabilisés en tant que provision pour les mêmes raisons que le coût du remplacement du revêtement intérieur n'est pas comptabilisé en tant que provision dans l'exemple 11A. Même une disposition d'ordre légal relative à la révision ne donne aux coûts de révision la nature d'un

passif, car il n'existe aucune obligation de révision des appareils indépendamment des opérations futures de l'entité - l'entité pourrait éviter cette dépense future par ses actions futures, par exemple en vendant l'appareil.

Annexe D**Exemples: Informations à fournir**

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

Deux exemples d'informations imposées par le paragraphe 98 sont présentés ci-après.

Exemple 1: Garanties

Un ministère chargé de la prévention des accidents sur le lieu de travail donne des garanties aux acheteurs de ses produits de sécurité. Aux termes de cette garantie, il s'engage à réparer ou remplacer, dans un délai de deux ans à compter de la vente, les articles dont les performances ne sont pas satisfaisantes. À la date de reporting, une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée. Cette provision n'a pas été actualisée car l'effet de l'actualisation n'est pas significatif. Les informations fournies sont les suivantes:

Une provision de 60 000 unités monétaires a été comptabilisée pour les actions en garantie attendues sur des produits vendus au cours des trois derniers exercices. Il est attendu que ces dépenses seront en majorité encourues au cours du prochain exercice et qu'elles le seront intégralement dans les deux ans suivant la date de reporting.

Exemple 2: Coûts de démantèlement

En 2005, un laboratoire public de recherche qui utilise un réacteur nucléaire pour la production de radio-isotopes destinés à des fins médicales comptabilise une provision pour coûts de démantèlement de 300 millions d'unités monétaires. La provision est estimée en partant de l'hypothèse que le démantèlement interviendra dans un délai de 60 à 70 ans. Toutefois, il est possible qu'il n'intervienne que dans un délai de 100 à 110 ans, auquel cas la valeur actualisée des coûts s'en trouverait sensiblement réduite. Les informations fournies sont les suivantes:

Une provision de 300 millions d'unités monétaires a été comptabilisée pour coûts de démantèlement. Ces coûts devraient être encourus entre 2065 et 2075; toutefois, il existe une probabilité pour que le démantèlement n'aura pas lieu avant 2100-2110. Si les coûts étaient évalués sur la base de l'hypothèse qu'ils ne seraient pas encourus avant 2100-2110, la provision serait réduite à 136 millions. La provision a été estimée sur la base de la technologie existante, à prix courants, et actualisée en utilisant un taux d'actualisation réel de 2 %.

L'exemple ci-dessous est donné au titre des informations à fournir imposées par le paragraphe 109 dans le cas où certaines informations imposées ne seraient pas fournies parce que cela serait de nature à causer un préjudice sérieux à l'entité.

Exemple 3: Dispense d'informations à fournir

Un centre de recherche public a un litige avec une société qui l'accuse de contrefaçon de brevets relatifs à l'utilisation de matériels génétiques et réclame un montant de dommages et intérêts de 100 millions d'unités monétaires. Le centre de recherche comptabilise une provision correspondant à sa meilleure estimation de l'obligation correspondante mais ne fournit aucune des informations imposées par les paragraphes 97 et 98 de la présente Norme. Les informations fournies sont les suivantes:

Un procès a été intenté à l'encontre du centre par une entreprise qui l'accuse de contrefaçon de brevets et réclame 100 millions d'unités monétaires de dommages et intérêts. Les informations généralement imposées par IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », ne sont pas fournies car cela risquerait d'être sérieusement préjudiciable à l'issue du procès. Le conseil d'administration estime que l'entreprise obtiendra gain de cause.

Exemple: Valeur actuelle d'une provision

La présente annexe n'est qu'une illustration et ne fait pas partie des dispositions normatives. Elle vise à illustrer l'application de ces dispositions normatives et à en clarifier le sens.

L'exemple suivant illustre les écritures de journal effectuées lors de la comptabilisation initiale de la valeur actuelle d'une provision et la comptabilisation ultérieure d'augmentations de la valeur actuelle de cette provision. Ces augmentations de la provision sont comptabilisées comme une charge d'intérêts (paragraphe 70).

La valeur attendue d'une provision à la fin de l'année 5 s'élève à 2 000 unités monétaires. Cette valeur attendue n'a pas été ajustée pour prendre en compte les risques. Un taux d'actualisation approprié qui prend en compte le risque lié à ce flux de trésorerie a été estimé à 12 %.

Les écritures de journal destinées à enregistrer la provision et les changements annuels de valeur de cette provision se présentent comme suit:

Fin de l'exercice en cours

Débit	Charges	1134,85	
Crédit	Provision		1134,85

Fin de l'année 1

Débit	Charge d'intérêts	136,18	
Crédit	Provision		136,18

Fin de l'année 2

Débit	Charge d'intérêts	152,52	
Crédit	Provision		152,52

Fin de l'année 3

Débit	Charge d'intérêts	170,83	
Crédit	Provision		170,83

Fin de l'année 4

Débit	Charge d'intérêts	191,33	
Crédit	Provision		191,33

Fin de l'année 5

Débit	Charge d'intérêts	214,29	
Crédit	Provision		214,29

Calculs:

Augmentation

Moment présent:	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^5 = 1134,85$	
Fin de l'année 1	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^4 = 1271,04$	136,18
Fin de l'année 2	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^3 = 1423,56$	152,52
Fin de l'année 3	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^2 = 1594,39$	170,83
Fin de l'année 4	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^1 = 1785,71$	191,33
Fin de l'année 5	Valeur actuelle = $2\,000/(1,12)^0 = 2\,000,00$	214,29

Comparaison avec IAS 37

La Norme comptable internationale du secteur public IPSAS 19, « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » s'inspire essentiellement de la Norme comptable internationale IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » (1998). Les principales différences entre IPSAS 19 et IAS 37 sont les suivantes:

- IPSAS 19 contient un commentaire supplémentaire à ceux de IAS 37 pour clarifier l'applicabilité des dispositions normatives à la comptabilité des entités du secteur public. En particulier, le champ d'application de la Norme IPSAS 19 précise qu'elle ne s'applique pas aux provisions et aux passifs éventuels résultant de prestations sociales fournies par une entité pour lesquelles celle-ci ne reçoit pas en retour, directement de la part des bénéficiaires de ces prestations, une contrepartie dont la valeur correspond approximativement à la valeur des biens et services fournis. Toutefois, si l'entité décide de comptabiliser des provisions pour prestations sociales, IPSAS 19 impose de fournir certaines informations à cet égard.
- Le texte en caractères gras de IAS 37 a été modifié et un commentaire supplémentaire à celui de IAS 37 a été inclus dans IPSAS 19 pour préciser que dans le cas de contrats déficitaires, c'est l'obligation actuelle, nette des recouvrements, qui est comptabilisée en tant que provision.
- Le paragraphe du champ d'application de IPSAS 19 précise que si les provisions, les passifs éventuels et les actifs éventuels résultant des avantages du personnel sont exclus du champ d'application de la Norme, celle-ci s'applique cependant bien aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels résultant des indemnités de fin de contrat de travail résultant d'une restructuration traitées dans la Norme.
- Dans certains cas, IPSAS 19 utilise une terminologie différente de celle de IAS 37. Les exemples les plus significatifs sont l'utilisation des termes « entité », « ressources », « état de la performance financière » et « état de la situation financière » dans IPSAS 19. Les termes équivalents de IAS 37 sont « entreprise », « produits », « compte de résultat » et « bilan ».
- IPSAS 19 contient les définitions de termes techniques utilisés dans IAS 37 et une définition supplémentaire de « contrats non (entièrement) exécutés ».
- Les exemples de l'annexe C ont été amendés pour mieux refléter le secteur public.
- IPSAS 19 contient une annexe supplémentaire (Annexe E) qui illustre les écritures de journal relatives à la comptabilisation du changement de valeur d'une provision dans le temps, sous l'effet du facteur d'actualisation.