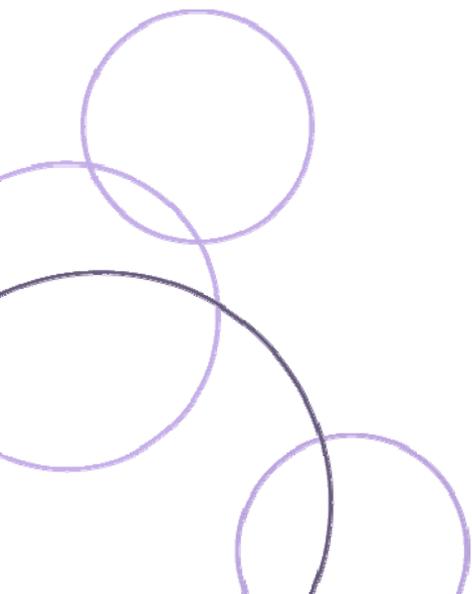


# LES PASSIFS NON FINANCIERS



<b>EXPOSÉ DES MOTIFS</b> .....	<b>144</b>
I. POINTS D'ATTENTION SUR LA NORME .....	144
I.1. Critères de comptabilisation d'un passif non financier .....	144
I.2. Précision sur les dispositifs d'intervention .....	144
I.2.1. L'organisme dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte propre .....	145
I.2.2. L'organisme ne dispose d'aucune marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte de tiers.....	145
I.3. Evaluation des provisions pour risques et charges.....	146
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS.	146
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	146
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général .....	146
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	146
<b>DISPOSITIONS NORMATIVES</b> .....	<b>148</b>
1. CHAMP D'APPLICATION .....	148
2. DEFINITIONS .....	148
2.1. Les dettes non financières .....	148
2.2. Les provisions pour risques et charges.....	149
3. CRITERES DE COMPTABILISATION .....	149
4. EVALUATION .....	150
4.1. Evaluation des dettes non financières .....	150
4.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	150
4.1.2. Evaluation à la date de clôture.....	150
4.2. Evaluation des provisions pour risques et charges.....	150
4.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	150
4.2.2. Evaluation à la date de clôture.....	151
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE .....	151
5.1. Informations sur les dettes non financières .....	151
5.2. Informations sur les provisions pour risques et charges.....	151

# NORME N° 12 – LES PASSIFS NON FINANCIERS

## EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme traite des dettes non financières et des provisions pour risques et charges. Elle définit leurs différentes composantes, précise leurs modalités de comptabilisation et d'évaluation ainsi que les informations à fournir dans l'annexe.

La norme s'articule avec la norme 2 « Les charges » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

### I. POINTS D'ATTENTION SUR LA NORME

Trois sujets appellent des précisions ou constituent des points de vigilance.

#### I.1. Critères de comptabilisation d'un passif non financier

Les critères de comptabilisation d'un passif non financier sont identiques à ceux de la comptabilisation d'un passif. Ainsi, des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur. Le critère de rattachement à l'exercice (c'est-à-dire le fait générateur) d'une obligation donnant lieu à une charge<sup>48</sup> est défini par catégorie de charges dans la norme 2 « Les charges », à laquelle les dispositions normatives font référence ;
- > il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- > le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois critères sont remplis, la comptabilisation du passif, en tant que dette non financière ou en tant que provision pour risques et charges, dépend du caractère plus ou moins certain du montant et de l'échéance de la sortie de ressources.

#### I.2. Précision sur les dispositifs d'intervention

Parmi les passifs non financiers figurent les passifs (dettes, charges à payer ou provisions) relatifs aux dispositifs d'intervention (ou « passifs d'intervention »), qui peuvent être liés à des dispositifs d'intervention pour compte propre ou pour compte de tiers.

<sup>48</sup> Certaines obligations donnant lieu à un passif ont pour contrepartie une créance ou une composante de trésorerie.

Les passifs d'intervention sont relatifs à des dispositifs spécifiques aux entités publiques (Etat, collectivités territoriales, certains organismes). Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par les entités publiques. Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiés, sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Les catégories de bénéficiaires sont les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités.

### **I.2.1. L'organisme dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte propre**

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que ce dernier est en charge d'un dispositif d'intervention à l'égard d'un ou plusieurs bénéficiaires finaux. S'il dispose de l'autonomie nécessaire pour distribuer les aides ou soutiens afférents, notamment une certaine marge d'appréciation dans la prise de décision, les opérations sont réalisées pour son compte propre. Sous réserve de la réalisation du service fait, les opérations sont alors comptabilisées au compte de résultat de l'organisme et donnent lieu, le cas échéant, à un passif<sup>49</sup> en clôture de l'exercice. Les opérations peuvent donner lieu à la mention d'engagements dans l'annexe si les conditions de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » sont remplies.

### **I.2.2. L'organisme ne dispose d'aucune marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte de tiers**

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité par l'organisme, qui les redistribue sans marge d'appréciation au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Pour que l'opération entre dans la catégorie des dispositifs pour compte de tiers, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- > trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (Etat, Union Européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- > l'organisme public ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision ;
- > le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'Etat, l'Union Européenne ou une autre entité.

Cette opération est comptabilisée en comptes de tiers. S'il est alloué à l'organisme une commission en rémunération de son activité déployée, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat, de même que les frais qu'il engage pour mettre en œuvre ces dispositifs.

---

<sup>49</sup> Charge à payer ou provision pour risques et charges.

### **I.3. Evaluation des provisions pour risques et charges**

Conformément aux dispositions normatives, l'évaluation des provisions pour risques et charges liées à des événements survenus avant la date de clôture doit prendre en compte tous les éléments disponibles jusqu'à la date d'arrêté des comptes<sup>50</sup>.

## **II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS**

---

### **II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat**

La norme a été établie conformément aux dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers » du Recueil des normes comptables de l'Etat, en tenant compte de la coexistence de dispositifs d'intervention pour compte propre et pour compte de tiers. La norme comporte deux catégories de passifs non financiers (les dettes non financières et les provisions pour risques et charges) alors qu'une troisième catégorie est présente dans le Recueil des normes comptables de l'Etat : les « autres passifs » qui comprennent les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux et la contrepartie des monnaies métalliques en circulation. Ces rubriques ne concernent pas les organismes, c'est pourquoi cette troisième catégorie n'a pas été reprise dans la norme.

### **II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général**

La norme a été établie conformément aux principes généraux du Plan comptable général, sous réserve des spécificités des organismes précisées supra.

### **II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux**

La norme a été établie en cohérence avec les référentiels comptables internationaux, notamment en ce qui concerne les critères généraux de comptabilisation des passifs qui sont identiques : une obligation existant à la date d'arrêté des comptes, une sortie de ressources probable et dont le montant doit pouvoir être évalué de manière fiable.

Le référentiel IFRS ne consacre pas de norme particulière aux passifs non financiers mais aborde l'évaluation des passifs non financiers à travers les normes suivantes : la norme IAS 17 « Contrats de location », la norme IAS 19 « Avantages du personnel », la norme IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », ainsi que la norme IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation », s'agissant des dettes fournisseurs.

Le référentiel IPSAS s'est inspiré de ce modèle, avec l'existence des normes IPSAS 13 « Contrats de location », IPSAS 25 « Avantages du personnel », IPSAS 19 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et IPSAS 29 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

---

<sup>50</sup> Il convient de se reporter à la norme 15 « Événements postérieurs à la clôture ».

Néanmoins, les dispositions relatives aux passifs d'intervention propres au secteur public ne sont pas intégrées dans le référentiel IPSAS.

# NORME N° 12 – LES PASSIFS NON FINANCIERS

## DISPOSITIONS NORMATIVES

### 1. CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique aux dettes non financières et aux provisions pour risques et charges.

En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions relatives aux instruments financiers (qui sont définies dans la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme »).

La différence entre les dettes non financières et les provisions pour risques et charges provient du caractère plus ou moins précis de l'échéance ou du montant de ces passifs.

### 2. DEFINITIONS

Les passifs non financiers sont composés, d'une part, des dettes non financières, auxquelles sont rattachés les charges à payer et les produits constatés d'avance et, d'autre part, des provisions pour risques et charges.

#### 2.1. Les dettes non financières

Les dettes non financières sont des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles sont les contreparties comptables de différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges », des immobilisations ou des créances dans le cadre d'opérations pour compte de tiers.

Les dettes non financières comprennent notamment :

- > les dettes fournisseurs ;
- > les dettes sur immobilisations ;
- > les dettes fiscales et sociales ;
- > les avances et acomptes clients ;
- > les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte de tiers ou pour compte propre.

Les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, qui ont vocation à être redistribués par l'organisme au bénéficiaire final de la mesure d'aide, sans que l'organisme n'ait de marge d'appréciation dans la prise de décision. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte propre sont les passifs liés aux obligations de l'organisme en matière de dépenses d'intervention qui entrent dans le champ de sa mission et pour lesquels il dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision.

Les produits constatés d'avance sont rattachés aux dettes non financières. Les produits comptabilisés par l'organisme, à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture, constituent une obligation de l'organisme envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Les charges à payer sont rattachées aux dettes non financières. Ce sont des passifs dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. Dans le bilan, elles sont rattachées à la nature de dettes auxquelles elles se rapportent.

## 2.2. Les provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Elles comprennent :

- > les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- > les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges, etc.

L'organisme peut être tenu de verser des avantages accordés en raison du départ à la retraite de ses personnels. Il peut comptabiliser à ce titre une provision pour charges ou mentionner ces engagements dans l'annexe, étant entendu que la comptabilisation au bilan constitue la méthode préférentielle.

## 3. CRITERES DE COMPTABILISATION

---

Des passifs non financiers sont comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- > il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- > le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

S'agissant de la première condition de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement<sup>51</sup> des charges à l'exercice par catégorie de charges. Celui-ci s'applique donc pour les passifs non financiers qui leur sont liés.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécie au plus tard à la date d'arrêté des comptes, selon les dispositions prévues par la norme 15 « Evénements postérieurs à la clôture ».

---

<sup>51</sup> Le fait générateur de la comptabilisation de la charge doit se rattacher à l'exercice clos.

## 4. EVALUATION

### 4.1. Evaluation des dettes non financières

#### 4.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les dettes non financières sont évaluées à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont enregistrées au cours de change du jour de l'opération.

#### 4.1.2. Evaluation à la date de clôture

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en euros sur la base du dernier cours de change à la date de clôture.

L'évaluation des produits constatés d'avance correspond au montant du produit de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Les charges à payer sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources.

### 4.2. Evaluation des provisions pour risques et charges

#### 4.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

##### *Principe d'évaluation*

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'organisme envers le tiers. Les montants à prendre en compte sont ceux qui concourent directement à cette extinction.

##### *Modalités d'évaluation*

L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique.

Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe.

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- > la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêt des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- > le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

#### 4.2.2. Evaluation à la date de clôture

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges, lors de la comptabilisation initiale, s'appliquent également à toutes leurs évaluations ultérieures.

Les provisions pour risques et charges sont ajustées jusqu'à la date d'arrêté des comptes afin d'en respecter la meilleure estimation en prenant en compte les informations connues jusqu'à cette date, dès lors que l'obligation existait à la date de clôture.

Les provisions devenues sans objet doivent être reprises. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'organisme n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de l'obligation.

## 5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

---

### 5.1. Informations sur les dettes non financières

La nature et le montant des produits constatés d'avance et des charges à payer sont présentés dans l'annexe.

### 5.2. Informations sur les provisions pour risques et charges

Pour chaque catégorie de provisions pour risques et charges, une information est fournie sur :

- > la valeur comptable des provisions pour risques et charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- > les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- > les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- > les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les provisions pour risques et charges d'un montant significatif, une information est fournie sur :

- > la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- > la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;
- > les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- > le montant des remboursements éventuellement attendus.

Les cas exceptionnels dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ou dans lesquels il n'est pas possible de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe.

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'organisme dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges font l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.